

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE
MÜCADELE AÇISINDAN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ GÖREV,
YETKİ VE SORUMLULUKLARI**

DOKTORA TEZİ

HAKAN TAŞTAN

Danışman
Yrd. Doç. Dr. M.EZHAN DOĞRUSÖZ

İSTANBUL, 2006

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE
MÜCADELE AÇISINDAN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ GÖREV,
YETKİ VE SORUMLULUKLARI**

DOKTORA TEZİ

HAKAN TAŞTAN

İSTANBUL, 2006

GENEL BİLGİLER

Adı Soyadı	:Hakan Taştan
Ana Bilim Dalı	:Maliye
Bilim Dalı	:Mali Hukuk
Tez Danışmanı	:Yrd.Doç.Dr.M.Ezhan Doğrusöz
Program ve Dönemi	:Doktora – Eylül 2006
Anahtar Sözcükler	:Muhasebeci, Vergi kaçağı, Vergi kaybı, Serbest muhasebeci, Serbest muhasebeci mali müşavir, Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE MÜCADELE AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI

Sınırları kalkan dünyada ticaret ve globalleşme gelişmektedir. Bu da dürüst olmayan mükellefler için fırsatlar sağlamaktadır. Hükümetlerin, sınırları kaldırılan dünyada vergi ödevinden kaçanlar için vergi alacaklarını güven altına alma ihtiyaçları vardır. Vergi kaçağı ile vergiden kaçınmayı birbirlerinden ayırmak gerekir. Vergi kaçağı, gerçek gelirlerin bildirilmemesi sonucu vergi borcunda meydana gelen azalmalardır. Vergi kaçağı yasa dışı olup yasalarada suç olarak tanımlanmıştır. Tespiti halinde vergi kaçağına sebebiyet veren şirket yetkilileri cezalandırılır hatta hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalabilirler. Vergi kaçırmanın yasadışı olmasına karşın vergiden kaçınma yasaldir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin önemi, 1989 yılındaki Muhasebe Meslek Yasası ile (3568 sayılı yasa) artmıştır. Hem yetkiler ve hem de sorumluluklar bu ve diğer yasalar ile getirilmiştir. Getirilen yetki ve sorumluluklar vergi kaçağında azalmalara neden olmuştur.

Dünya üzerindeki muhasebeciler, bu mesleğin temel değerlerini paylaşmaktadırlar. Uluslararası Muhasebe Federasyonu’nun (IFAC) her bir üye kuruluşunun kendine özgü sosyal ve siyasal durumlarından ötürü standartları mevcuttur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	:Hakan Taştan
Field	:Public Finance
Programme	:Fiscal Law
Supervisor	:Yrd.Doç.Dr.M.Ezhan Doğrusöz
Degree Awarded and Date	:Doctorate, September 2006
Keywords	:Accountant, Tax Evasion, CPA

ABSTRACT

THE DUTY, AUTHORITY AND RESPONSIBILITIES OF ACCOUNTANT PROFESSIONS IN THE STRUGGLE WITH TAX EVASION

A borderless world is good for trade and global development. It also can provide opportunities for dishonest taxpayers. Governments need to take action to ensure that taxpayers do not abuse the borderless world to escape their tax liabilities. It is necessary to differentiate between tax evasion and tax avoidance. Tax evasion: the reduction of tax liabilities by not informing the Revenue of all relevant facts. Tax evasion is illegal and criminal penalties apply, hence, if caught evading tax the director/s of the company will be fined and even imprisoned. Tax avoidance: the reduction of tax liabilities within the framework of the law. Tax avoidance may not always succeed, but is legal; tax evasion is never legal.

The importance of accounting profession has increased after the Accountant Profession Act(3568) in 1989 in Turkey. Both authorities and responsibilities have been brought with this law and others. Authorities and responsibilities have been providing reduction in tax evasion.

Accountants around the world, however, also share the most basic values of this profession. Each of the member bodies in the International Federation of Accountants (IFAC) has its standards, which are based on the circumstances and the social and political environment and shared values of its members

İÇİNDEKİLER

	<i>Sayfa</i> <i>No</i>
Tablo Listesi.....	V
Kısaltmalar.....	VI
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI.....	4
1.1 VERGİ KAYIP VE VERGİ KAÇAĞININ TANIMI VE DOĞUŞU.....	4
1.1.1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI.....	4
1.1.2. VERGİ UYUMU VE VERGİ AHLAKI.....	18
1.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ NEDENLERİ.....	22
1.2.1 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINDA VERGİ ORANLARININ ROLÜ.....	22
1.2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ROLÜ.....	25
1.2.3 VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİYE KARŞI DİRENÇLERİ.....	27
1.2.4 HAKSIZ VERGİ REKABETİ.....	28
1.2.5 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINDA CEZANIN ROLÜ.....	29
1.3 ELEKTRONİK TİCARETTE MEYDANA GELEN KAYIP VE KAÇAKLAR.....	30
İKİNCİ BÖLÜM	
2. MUHASEBE MESLEĞİNİN BAZI ÜLKELERDEKİ VE ÜLKEMİZDEKİ GELİŞİMİ.....	34
2.1 ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE MESLEĞİN GELİŞİMİ.....	34
2.1.1 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ.....	34
2.1.1.1 Tarihi Gelişim ve AICPA.....	34
2.1.1.1.1 Tarihi Gelişim.....	34
2.1.1.1.2 AICPA'nın Önemli Bölümleri.....	36
2.1.1.1.3 Üst Komite ve Kurullar.....	36
2.1.1.1.4 Üst Teknik Komite ve Kurullar.....	37
2.1.1.2 Meslek Yasası ve Mesleğe Giriş.....	37
2.1.1.3 Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri ile İlişkileri ve Sorumlulukları.....	38
2.1.1.4 Meslek Mensuplarının Vizyonu.....	40
2.1.2 İNGİLTERE.....	41
2.1.2.1 Tarihi Gelişim.....	41
2.1.2.2 Meslek Yasası ve Mesleğe Giriş.....	42
2.1.2.3 Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumlulukları.....	42

2.1.2.4 Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri ile İlişkileri.....	43
2.1.3. DİĞER ÜLKELER.....	44
2.1.3.1 Almanya.....	44
2.1.3.2 Fransa.....	46
2.1.3.3 Rusya.....	47
2.1.3.4 İtalya.....	49
2.1.3.5 İskandinav Ülkeleri.....	50
2.1.3.5.1 Finlandiya.....	50
2.1.3.5.2 İsveç.....	50
2.1.3.5.3 Norveç.....	51
2.1.3.6 Avrupa Birliği.....	53
2.2 ÜLKEMİZDE MESLEĞİN GELİŞİMİ.....	56
2.2.1 TANZİMAT ÖNCESİ MUHASEBE.....	56
2.2.2 TANZİMAT'TAN CUMHURİYET'E MUHASEBE.....	59
2.2.3 CUMHURİYET DÖNEMİ MUHASEBE.....	63
2.2.3.1 Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tanımı.....	67
2.2.3.2 Muhasebe Mesleğinin Konusu.....	68
2.2.3.2.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	69
2.2.3.2.2 Serbest Muhasebecilik Mesleğinin Konusu...	69
2.2.3.2.3 Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	70
2.3 YURT DIŞI VE YURT İÇİ MESLEK ÖRGÜTLERİ.....	72
2.3.1 YURT DIŞI MESLEK ÖRGÜTLERİ.....	72
2.3.1.1 IFAC.....	72
2.3.1.2 Avrupa Muhasebeciler Birliği – FEE –.....	73
2.3.1.3 Avrupa Muhasebeciler Kurumu – EAA –.....	74
2.3.1.4 Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği – ACCA –	74
2.3.2 YURT İÇİ MESLEK ÖRGÜTLERİ.....	74
2.3.2.1 Odalar.....	75
2.3.2.2 Odalar Birliği – TÜRMOB.....	77
2.3.2.3 Dernekler.....	77
2.3.2.3.1 Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği.....	78
2.3.2.3.2 Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.....	78
2.3.2.3.3 Yüksek Ticaretliler Derneği.....	79
2.3.3 MUHASEBENİN DENETİM VE DANIŞMANLIK İLE İLİŞKİSİ.....	81
2.3.4 ÜLKEMİZDE MESLEĞE GİRİŞ.....	86
2.3.4.1 Serbest Muhasebeci Olabilme.....	88

2.3.4.2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme.....	89
2.3.4.2.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmede Özel Şartlar.....	89
2.3.4.2.2 Geçici Maddeler Aracılığıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme.....	90
2.3.4.2.3 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte Staj Süresi..	91
2.3.4.2.4 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı.....	92
2.3.4.2.5 Yabancı Uyrukluların Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmeleri.....	93
2.3.4.3 Yeminli Mali Müşavir Olabilme.....	94
2.3.4.3.1 Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Koşulları	94
2.3.4.3.2 Geçici Maddeler Aracılığıyla Yeminli Mali Müşavir Olabilme.....	95
2.3.4.3.3 Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı.....	96
2.3.4.3.4 Yeminli Mali Müşavirlikte Yemin.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE SORUMLULUKLARI	98
3.1 MESLEK MENSUPLARININ GÖREV VE YETKİLERİ.....	198
3.1.1 TEMEL MESLEK YASASINDAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER.....	102
3.1.2 VERGİ YASALARINDAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER.....	106
3.1.3 DİĞER MEVZUATTAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER.....	123
3.2 MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI.....	125
3.2.1 SORUMLULUĞUN KONUSU, KAYNAĞI VE AYRIMI.....	125
3.2.2 MÜŞTERİLERE KARŞI SORUMLULUK.....	129
3.2.3 MESLEK ÖRGÜTLERİNE VE DİĞER MESLEK MENSUPLARINA KARŞI SORUMLULUK.....	135
3.2.4 SOSYAL SORUMLULUK.....	1336
3.2.5 KAMUYU AYDINLATMA SORUMLULUĞU.....	138
3.2.6 KAYNAKLARIN KORUNMASI SORUMLULUĞU.....	142
3.2.7 DEVLETE KARŞI SORUMLULUK.....	142
3.2.8 DİĞER SORUMLULUKLAR.....	159
3.2.9 DİSİPLİN CEZALARI.....	163
3.3 MESLEKTE AHLAKIN YERİ VE ÖNEMİ.....	163
3.4 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ÖNEMİ.....	175
3.4.1 KAYITDIŞI İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ.....	175

3.4.2 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ.....	189
3.4.3 KAYIT DIŞI EKONOMİNİN KAYIT ALTINA ALINMASINDA VE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARINA VERİLMESİ GEREKEN GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLAR.....	194
3.4.3.1 SM ve SMMM'lere verilmesi Gereken Görev Yetki ve Sorumluluklar.....	195
3.4.3.2 YMM'lere Verilmesi Gereken Görev Yetki ve Sorumluluklar.....	202
SONUÇ.....	206
KAYNAKLAR.....	210

TABLO LİSTESİ

	<i>Tablo Adı</i>	<i>Sayfa</i>
Tablo 1	Ülkemizdeki GSMH İle Vergi Yüğü	6
Tablo 2	İç ve Dış Borçlar	7
Tablo 3	Asayiş Olayları (Sayısal Veriler)	8
Tablo 4	OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Genel Toplamı İçinde Her Ülkenin Vergi Geliri	13
Tablo 5	Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri	14
Tablo 6	Yıllar İtibariyle Dolaysız/Dolaylı Vergi Yüzdeleri	17
Tablo 7	Bağımsız Denetim Firmalarının Ödediğı Tazminatlar	39
Tablo 8	Vergi Denetim Kadroları	103
Tablo 9	Mükelleflerin İncelenme Olasılıkları Oranı	143
Tablo 10	Kayıt Dışı Ekonomi / GSMH oranları	177
Tablo 11	Vergi Mükellefleri Sayısı	200

KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association
AB	Avrupa Birliği
ABA	Amerikan Barolar Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	The Association of Charter Certified Accountants
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
agm	Adı Geçen Makale
AIA	The American Institute of Accountants
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
ATM	Automated Teller Machine
ATO	Ankara Ticaret Odası
BK	Borçlar Kanunu
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CPA	Certified Public Accountant
CD	Compact Disk
Çev.	Çeviren
D.	Daire
DM	Deutsch Mark
DN.	Danıştay
DnR	Den norske Revisorforening - Norwegian Institute of Public Accountants
E.	Esas
EAA	The European Accounting Association
EAEC	The European Atomic Energy Community - EURATOM
ECSC	The European Coal and Steel Community
EEC	The European Economic Community
EFTA	Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
Fr	Fransızca
FSA	The Financial Services Authority
G7	Gelişmiş 7 Ülke
GATS	The General Agreement on Trade in Services (Hizmet Ticareti Genel Anlaşması)
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IAASB	International Auditing and Assurance Standardss Board
IAS	International Accounting Standart
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standarts Committee
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England & Wales
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland

IDW	Institut Der Wirtschaftsprüfer
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
İng.	İngilizce
İİK	İcra İflas Kanunu
İ.Ö.	İsa'dan Önce
IRS	Inland Revenue Service – ABD Gelir İdaresi
İSMMM	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İTO	İstanbul Ticaret Odası
İÜ	İstanbul Üniversitesi
İYMMO	İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KTK	Kara Taşıt Kanunu
KTÜ	Karadeniz Teknik Üniversitesi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Lat.	Latince
Mad.	Madde
MK	Medeni Kanun
Mk.	Makale
MMMB	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
NASBA	The National Association of State Boards of Accountancy
NHH	Norges Handelshøyskole - The Norwegian School of Economics and Business Administration
NRF	Nordic Federation of Public Accountants
R.G.	Resmi Gazete
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OLAF	Office Européen de Lutte Antifraude – Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi
s	Sayfa
SBF	Siyasal Bilgiler Fakültesi
SEC	Securities and Exchange Commission, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SM	Serbest Muhasebeci
SME	Sürekli Meslek Eğitimi
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPEs	Special-Purpose Entities
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	Sosyal Sigortalar Kanunu
SUD	Sınırlı Uygunluk Denetimi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
USD	United States Dolar
TESMER	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu

WCA	World Congress of Accountants
WF	Wirtschaftsprüfer
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
Yay.	Yayınları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Ekonomik gelişmelere paralel olarak devletin sosyal ve ekonomik yaşamdaki görevleri ve etkinlikleri artmaktadır. Artan görevleri, devletin kamu harcamalarını da artırmaktadır. Kamu harcamalarının artması ise devletler açısından en büyük gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin de artmasını, bu konudaki kayıp ve kaçığı en aza indirme çabasını getirmektedir. Bu çabaların temel olanlarından bir tanesi de devlet her işletmeyi denetleyemeyeceğine göre, bu denetlemeyi yapabilecek nitelikteki uzman kişilere, vergi denetimi işini devretmesi gerekmektedir.

Pek çok ülkede (az gelişmiş ya da gelişmekte olan) ekonomik faaliyetlerin tam anlamı ile kayıt altına alınamaması, demokrasinin yeterince yerleşmemesi, büyük ölçüde işleyememesi, dengeli, sürekli ve sağlıklı kalkınmaların yaratılamamasının temel kaynağı, bu ülkelerde, ülke gerçeklerine uygun sağlıklı muhasebe ve denetleme düzenlerinin konamamış olmasındandır. İster makro seviyede ekonominin tamamında, isterse firmaların içerisinde doğru politikaların belirlenebilmesi için sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilen bilgilere ihtiyaç vardır. İşletmelerde bu bilgileri sağlayan ve zamanında elde edilebilen verilere gereksinim vardır. Bu verileri ve bilgileri sağlayanlar ise muhasebecilerdir.

Denetim ve muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ve yasal bir çerçeveye oturtulması amacı, gelişmiş ülkelerin büyük çoğunluğunda öncelikle vergi alacağının güvence altına alınması nedeniyle ortaya çıkmıştır.

Piyasaların etkin çalışabilmesi, piyasa mekanizmalarının gücü, güvenilir bilgi ile doğrudan ilgilidir. Bu konuda, örneğin; yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar tüm ilgililer açısından şirketler hakkında yeterli, tutarlı, doğru ve güvenilir bilginin ne kadar önemli olduğu, Amerika'da ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında kamuoyu tarafından daha iyi anlaşılır hale gelmiştir. Bu muhasebe skandallarının piyasalar üzerindeki etkisi diğer olumsuz etkenlerle de birleşince yıkımlar olmaya başlamıştır. Uzun vadeli fon ve yatırımlar sırf bu yüzden büyük zararlarla karşı karşıya kalmışlardır. Amerikan sermaye piyasaları Enron skandalından sonra, hisseleri borsada işlem gören diğer büyük şirketlerin açıklamış olduğu bilanço ve kar rakamlarına olan güvenlerini de

yitirmişlerdir. Sonuçta bu güven bunalımı tüm piyasalara yansımış ve yatırımcılar Amerikan piyasaları yerine Avrupa ve Asya piyasalarına yönelme yolunu seçmişlerdir. Bu gelişmenin sonucu olarak Dolar özellikle Euro ve Yen karşısında büyük oranda değer kaybetmiştir. Amerika'da meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında aslında güven kaybına uğrayan, hisseleri borsada işlem gören şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız dış denetim şirketleri olmuştur. Bundan daha da önemlisi kamuoyunda denetçilerin uygulamış oldukları ve şirketlerin performanslarını ölçen muhasebe standartları sorgulanır hale gelmiştir.

Devlet bütçesinin en önemli bölümünü oluşturan vergilerin çok büyük bir kısmının ticari ve sınai kuruluşların faaliyetleri sonucunda sağlandığı dikkate alınır, verginin ortaya çıkması sürecinde, genel ifadesi ile muhasebe mesleğinin önemli ve etkili olduğunu kabul etmek de kaçınılmazdır. Ülkemizde de kayıt dışı ekonominin ciddi boyutlara ulaşması, kayıt sisteminin geliştirilememesi vergi kayıp ve kaçığını artırmaktadır. Devlet açısından bu olumsuz gelişmeyi önlemenin pek çok yolu vardır. En etkili olanların başında muhasebecilik mesleğini icra edenler vasıtası ile bu olumsuzluğun en aza indirilmesi gerekmektedir.

Bu tez çalışmasında vergi kayıp ve kaçığının irdelenmesinin yanısıra, muhasebe meslek mensuplarının konumu ve bu kayıp ve kaçak karşısındaki durumu, tavrı ve etkisi incelenmeye çalışılmıştır.

Tezin birinci bölümünde vergi kayıp ve kaçığının ne olduğu, nedenleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde Muhasebe mesleğinin tarihsel süreci, ülkemizdeki ve çeşitli ülkelerdeki meslek mensuplarının durumları tespit edilmiştir.

Üçüncü bölümde ise meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları, kayıt dışı işlemlerde ve vergi kayıp ve kaçığında işlevselliği irdelenmiş ve hangi görev, yetki ve sorumlulukların verilmesi halinde pozitif etki yaratacağı somut olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuçta ise yapılan araştırma, inceleme, tespit ve değerlendirmeler neticesinde varılan yargılar, hangi sonuçlara ulaşıldığı açıklanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

1.1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ TANIMI VE DOĞUŞU

1.1.1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

Vergiyi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere elde edilen ekonomik değer olarak kısaca tanımlayabiliriz. Ekonomik açıdan bakıldığında da “Devletin milli gelirden cebir yolu ile aldığı parasal paydır”¹ şeklinde tanımlanabilir. Vergiler, dünyada örgütlü kamu yönetimleri olduğu sürece var olmuştur.² Bir ulusun yaşamının dayandığı en büyük güçlerden biridir. “Bir ulusun ekonomik varlığının ve refahının idamesinde verginin insanın soluduğu hava kadar önemli” olduğu genel kabul görmüş bulunmaktadır. ABD Yüksek Mahkemesinin daha 1899’ da verdiği karardan yapılan bu alıntı, verginin ulusal yaşamdaki hayati önemini açıklıkla ortaya koymaktadır.³

Anayasamızda ve Vergi Usul Kanunu’nda verginin tanımı yapılmamıştır. Ancak, verginin tanımı bulunmamakla birlikte vergilendirmede göz önünde tutulması gereken temel ilkeler konulmuştur. 1924 Anayasası’nda, “Vergi, toplumun genel giderlerine halkın katılımıdır” biçimindeki tanımdan⁴ 1961 ve 1982 Anayasalarında vazgeçilmiş bulunmaktadır.

Anayasa'nın 73 üncü maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında şöyle bir tanım mevcuttur. “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla

¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 2000 s. 215

² Joseph E.Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev.Ömer Faruk Batırel, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, 2.Baskı, İstanbul, 1994, s.474

³ Ömer Faruk Batırel, “*Vergi Kimlik Numarası , Beyan Yükümlülüğü Ve Vergi Ödevi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242,Ekim 2001, s.5

⁴ 1924 Anayasası Mad.84

konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Anayasa’nın bu tanımına göre;

- Verginin amacı kamu giderlerini karşılamaktır,
- Verginin miktarı ödeyenin mali gücü ile orantılı olacaktır,
- Vergi ancak kanunla alınacaktır.

Verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapanın kişisel yargılarına göre değişmektedir. Günümüz anlayışına uygun düşecek bir tarzda vergiyi şöyle tanımlamak mümkündür: Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamda ki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiğı harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.⁵ Devlet, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla Anayasa’dan aldığı yetkiyle bir kısım mali yükümlülükler koyar. Bunlar vergi, resim, harç gibi çeşitli adlarla anılırlar. Devletin bunların dışında ayrıca borçlanma gibi olağanüstü gelirleri de vardır. Devletin koymuş olduğu mali yükümlülüklerin temel özelliğı, kamu gücüne dayanarak alınmalarıdır.⁶

Vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütününe de *Vergi Hukuku* adı verilir.⁷

Devlet üstlendiğı işlevi yürütürken gerekli kaynağı yalnızca vergi toplayarak değil, borçlanma yoluyla da sağlayabilir. Bu nedenle sadece vergi yükü ve vergi yükündeki değişimlerin yanı sıra kamunun borç yükü ve borç yükündeki değişimlerinde irdelenmesi gerekir.

⁵ Nadaroğlı, s. 216

⁶ Hakkı Sağlam, “*Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2004, s.4

⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**. 13. Bası. Ankara, 2005, s.2

Tablo 1
Ülkemizdeki GSMH İle Vergi Yüğü

Yıl	GSMH(Cari Fiyatlarla) (Milyar TL)	Vergi Yüğü (%)
1970	208	15,6
1971	261	16,3
1972	314	16,2
1973	399	16,8
1974	538	15,2
1975	691	17,7
1976	868	18,8
1977	1.108	19,3
1978	1.646	19,1
1979	2.877	18,4
1980	5.303	16,9
1981	8.023	18,2
1982	10.612	17,4
1983	13.933	16,7
1984	22.168	12,9
1985	33.350	13,8
1986	51.185	15,2
1987	75.019	15,5
1988	129.175	14,1
1989	230.370	15,0
1990	397.178	15,8
1991	634.393	17,1
1992	1.103.605	18,8
1993	1.997.323	18,2
1994	3.887.903	19,0
1995	7.854.887	17,8
1996	14.978.067	18,8
1997	29.393.262	20,7
1998	53.518.332	21,9
1999	78.282.967	23,3
2000	125.596.129	25,7
2001	176.484.000	27,8
2002	271.406.000	27,2

(Kaynak:Şefik Çakmak, Vergi Dünyası, Sayı:262, s.409)

Devletin borç stoku ile ilgili olarak 2002 yılından geriye 1970 yılına doğru yapılan araştırmalarda; Maliye Bakanlığı'nda, Merkez Bankası'nda, Hazine Müsteşarlığı'nda, Dış Ticaret Müsteşarlığında Devlet Planlama Teşkilatı'nda, Devlet İstatistik Enstitüsü'nde incelemek istenilen dönemlerden 1970 – 1980 arasında devlette

borç ile ilgili bilgi bulunmadığı görülmüştür.⁸ Verginin yeterli düzeyde toplanamaması kamu borçlarını her geçen yıl daha da artırmaktadır.

Tablo 2
İç ve Dış Borçlar

	2002	2003	2004	2005*
İç Borçlar (Milyar YTL)	150,0	194,5	224,5	244,8
Dış Borçlar (Milyar USD)	130,4	145,8	161,9	165,2

* 2005 Yılı Dış Borçları 9 uncu ay sonu itibariyledir.)

(Kaynak:www.hazine.gov.tr)

Ülkemizde ki GSMH ile vergi yükü tablo olarak yukarıda verilmiştir. Vergi yükünün irdelenmesi, son yıllarda önemini kaybetmiştir. Çünkü, verginin, bütçe kapsamındaki devlet harcamalarının kaynağı olma fonksiyonu artık kalmamıştır. Devlet borçlanması vergiden daha önemli bir kaynak niteliği kazanmıştır.⁹

Belli bir ülkede, belli bir dönemde uygulanan vergilerin (ve vergi benzeri kamu gelirlerinin) bütünü “*vergi sistemi*” olarak adlandırılır.¹⁰ Türk vergi sistemi oldukça çağdaş bir yasal tabana sahip görünmektedir. Vergi yasalarımız ismen ve şeklen batı standardındadır. Vergileme süreçleri, usul hükümleri oldukça gelişkin, kapsamlı ve ayrıntılı düzenlemeleri içermektedir. Bütün bu görünüme rağmen anayasal temelleri başta olmak üzere vergi yasalarımız orijinal safiyetlerini ve başlangıç tutarlılıklarını, özellikle mali kaygılarla sonraki eklemeler, yapıştırmalar ek ve geçici hükümler, ilkesiz bağlantılar yüzünden kaybetmiştir. Bu gelişim sonucu, sistemin metinsel içeriği, tutarlılığı 21. Yüzyıl vergiciliğine uymamaktadır.¹¹ Vergi artık sadece bir gelir sağlama aracı değildir. İktisadi ve sosyal hayata müdahalenin, hatta bazen politik amaçları gerçekleştirilmenin –hiç değilse yardımcı nitelikte – bir yönetimi, bir aracıdır.¹²

Vergi kayıp ve kaçakları, gerek kayıt dışı ekonominin gelişmesinden ötürü, gerekse vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak güdüsüyle büyük boyutlara

⁸ Şefik Çakmak, “Türkiye’de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran 2003, s.39

⁹ Çakmak, (II), s.40

¹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.225

¹¹ Ömer Faruk Batırel, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000, s.10

¹² Nadaroğlu, s.220

ulaşmıştır.¹³ Ülkemiz uzunca bir süredir enflasyon sorunu ile karşı karşıya bulunmuştur. Bu sorunun en önemli nedeninin yeterince vergi toplanamaması ve kamu harcamalarında yapılan israf sonucu ortaya çıkan bütçe açığı olduğu bilinmektedir. Başka bir deyişle, ülkemizde var olan vergi potansiyelinin yeterince değerlendirilememesi enflasyonun en önemli nedenidir. Çünkü, vergi gelirlerinin yetersizliği nedeniyle, artan kamu harcamalarının karşılanabilmesi için borçlanmaya ya da daha da kötüsü emisyon hacmini artırmaya gidilmektedir. Bu da sorunları giderek daha karmaşık ve çözümü zor hale getirmektedir.¹⁴ Vergi kayıp ve kaçağı, vergilemenin olduğu her yerde görülebilecek evrensel bir olgudur. Bir ekonomide yüksek orandaki vergi kayıp ve kaçakları, vergileme ile varılmak istenen amaçlardan uzaklaşılmasına yol açmasının yanında, birtakım makro ekonomik göstergelerde sapmalara neden olmak suretiyle hiç uygun olmayan ekonomik politikalarda değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde, paralı ekonomiye geçiş çabalarını geciktirmekte ve gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir.¹⁵

Bütün bunların yanı sıra vergi kayıp ve kaçağının, sosyal adaletsizliklere ve dengesizliklere de yol açtığı bilinmektedir. Aşağıdaki tabloda yer alan asayiş olaylarındaki artışın temel nedenlerinden biriside ekonomik istikrarsızlık ve düzensizliktir.

Tablo 3
Asayiş Olayları (Sayısal Veriler)

	2004	2005	Artış (%)
Şahsa Karşı	158.241	197.997	25,1
Mala Karşı	195.337	289.765	48,0
Toplam	353.578	487.762	37,9

(Kaynak:www.egm.gov.tr, 15.02.2006)

¹³ Masum Türker,(III)Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri, TÜRMOB Yayınları 249, Ankara, 2004,s.1

¹⁴ Yusuf Karakoç, "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:163, Mart 1995, s.57

¹⁵ Somchai Richupan, Çev. Nevzat Yılmaz, "Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz-Ağustos 1993, S. 67

Vergi kaçağı, vergi konusu olması gereken bir faaliyet ya da kaynağın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırmak saikiyle vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılmasına yönelik tüm faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir.¹⁶ Vergi mükellefleri yürürlükteki kanunlara aykırı hareket etmeksizin, yüksek oranlı bir vergiye mevzu teşkil eden mal ve hizmetleri satın almaktan kaçınacakları gibi, kanunlara aykırı hareket etmek suretiyle de vergiden kaçınabilirler. Birinci şekilde kaçınmaya “kanuni içtinap”(yasal kaçınma), ikinci şekilde kaçınmaya da “gayri kanuni içtinap”(yasal olmayan kaçınma) denir.¹⁷

Vergi kaçağı ile ilgili olarak vergi mevzuatında "vergi zıyaı" kavramı yer almaktadır. Bu anlamda vergi kaybı VUK 17 nci maddeye göre yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Vergi kaçakçılığını, vergi yasalarınca belirlenmiş vergileri yasalara aykırı yollarla daha az veya hiç ödememek şeklinde tanımlayabiliriz. Vergiden kaçınma ise, vergi yasalarında var olan boşluklardan yararlanarak vergi yükünün azaltılması sürecidir.¹⁸

Vergi kaçağı, teknik anlamda kullanılan vergi kaybından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Bu bağlamda, her vergi kaçağı, vergi ceza hukuku anlamında, yani teknik anlamda vergi kaybı oluşturmaz. Başka bir deyişle, vergi suçu oluşturmayan vergi kaçakları da olabilir. Örneğin, muafiyet ve istisnalar yoluyla alınması gereken vergiden vazgeçilmesi bir vergi kaçağı oluşturmasına rağmen, böyle bir durumda vergi suçunun bir unsuru olan vergi kaybından söz etmek mümkün değildir. Teşvik tedbirlerinin görünen en önemli maliyeti devletin vergi gelirlerinden vazgeçmesidir. Teorik olarak, teşvik tedbirlerinin yarattığı yatırım artışları, vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Ancak,

¹⁶ Karakoç, s.58

¹⁷ Nihad S.Sayar, **Kamu Maliyesi**. Cilt:I, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:256, İstanbul: Sermet Matbaas, 1975, s.142

¹⁸ Federico J.Herschel, “*Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries*”, **Public Finance**, 33, 1978, s.232

yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir. Çünkü tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır.¹⁹

Öte yandan, vergi kaçığının kaynağını sadece kayıt dışı ekonomi oluşturmamaktadır. Çünkü, kayıtlı ekonomide de vergi kaçığı olmaktadır. Nitekim, vergi kaybına bağlı vergi suçlarıyla ya da istisna ve muafiyetler yoluyla ortaya çıkan vergi kaçaklarının kaynağı kayıtlı ekonomidir.²⁰ Öte yandan, vergi kaçığı ile vergi kaçakçılığının da aynı şeyler olmadığı belirtilmesi gerekir. Çünkü, her vergi kaybı teknik anlamda kaçakçılık suçunu oluşturmaz. Vergi kaçakçılığı ise hukuken kasten vergi ziyasına yol açmaktır.²¹ Yasal değildir. Suç ile ilgili cezalar uygulanır. Bununla birlikte yakalanırsa vergi kaçırın şirketlerin yöneticileri de cezalandırılır. Hatta bu cezalar hürriyeti bağlayıcı nitelikte olabilirler. Buna karşın vergiden kaçınma ise yasadışı değildir. Yasal çatı içerisinde vergi ödevinin azaltılmasıdır.²² "Vergiden kaçınma", vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağlılık kurulmaması yani vergilendirme alanının dışında kalınmasıdır. Konuya özellikle işletme vergiciliği açısından bakıldığında; işletmelerin, vergilerini minimize etme çabaları tipik bir vergiden kaçınma olayını ifade etmektedir. Örneğin kalkınmada öncelikli yörede yatırım yapıp daha yüksek oranda vergilemeden kaçınılması gibi...

Vergi kaybı, vergiye karşı koyma olgusunun sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Tarihin hemen her çağında ve pek çok ülkede vergiye karşı koyarak vergi kaybına yol açıldığı bir gerçektir. Vergiye karşı koymanın farklı biçimleri vardır. Bunlar 4 grupta toplanır:²³

- Bireysel olarak veya topluca kamu gücüne karşı baskı yapılabilir. Örneğin bir verginin kabulü sırasında Parlamento üzerinde veya vergilendirme işlemleri ile

¹⁹ Özhan Uluatam, *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, A.Ü.S.B.F. Yayınları No:311, Ankara, 1971, s.92

²⁰ Karakoç, s.58

²¹ Ömer Faruk Batirel, "*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum*", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:175, Mart 1996, s.52

²² "*Tax Avoidance and Tax Evasion*", www.2-small-business.com/evasion_tax_uk.html, 26.12.2003

²³ Karakoç, s.59

ilgili olarak mali idare üzerinde baskı yapılmasıdır; ki bu her zaman suç niteliğinde değildir.

- Hukuksal yollarla daha az vergi ödenmesi şeklinde olabilir (vergiden kaçınma).
- Doğrudan doğruya vergi kanunlarına veya mali idarenin uygulamalarına karşı gelinebilir (vergi kaçakçılığı).
- Ayaklanmaya yakın bir biçimde vergiye karşı koyma olabilir.

Bireylerin veya kurumların vergi olarak ödeyecekleri paranın nihai yararı, mükellefin vergi ödememesi durumunda, uğrayacağı zarardan az ise vergi kaçırma eğilimleri fazla olacaktır.

Diğer taraftan; verginin dik artan oranlı olması, sürekli yeni vergiler getirilmesi, vergi ödemelerinde taksit olmaması, mevzuatın karmaşık olması (Basit ve kolay anlaşılır mevzuat kaçakları azaltır), mükelleflerin genelde idarenin etkinliğinden veya devlet otoritesinden çekinme boyutu, mevzuatın, ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bulunmaması, mevzuatın sürekli ve istikrarlı olmaması,²⁴ gibi haller vergi kaçakçılığını artıran nedenlerdir. Aynı şekilde vergi cezalarının tutarı, uygulanma süresi ve mükellef açısından değerlendirilmesi de vergi kaçakçılığını etkilemektedir. Diğer taraftan, vergi kaçakçılığını etkileyen bir diğer faktör de kamu otoritesinin mükellef vicdanındaki görünümü; yani mükelleflerin, idarenin duyarlılığı ve etkinliği hakkındaki yargılarıdır. Vergi kaçakçılığının olumsuz etkilerini genel olarak şöylece sıralayabiliriz;²⁵

- Bir vergide yapılan kaçakçılık, mükellefin birbirine zıt beyanda bulunmaktan kaçınması nedeniyle, diğer vergilerde de kaçakçılığa etki yapar. Böylece mükellefin zincirleme vergi kaçakçılığı söz konusu olur;

²⁴ Vergilemede geçici maddelere göz atıldığında GVK'nun da 67, Eski KVK'nun da 33 geçici maddenin olduğu görülmektedir. Bu durum, normal düzenlemelerin sürekliliğinin olmadığını, dolayısıyla sağlam ve güvenilir vergileme ilkelerinin bulunmadığını göstermektedir.

²⁵ Nevzat Saygılıoğlu, “Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:107, Temmuz 1990, s.14

- Bir mükellefin yaptığı vergi kaçakçılığı, yatay etkiyle diğer mükelleflere de yansır;
- Vergi kaçakçılığı vergi gelirini azalttığından ya vergi oranları yükseltilir veya vergi kanunları değiştirilir. Bu ise kaçakçılık eğilimini artırır;
- Kaçakçılığın artması kontrol olanaklarını azaltır ve böylece tekrar kaçakçılığın boyutlarını yükseltir;
- Vergi kaçakçılığı devletin veya idarenin otoritesini yıkıcı etki yapar.

Vergi kaçakçılığının mali, ekonomik, sosyal ve siyasi sakıncaları vardır:²⁶

- Mali sakıncaların başında bütçe gelirlerini azaltması gelir. Ayrıca gelir üzerinden alınan vergilerde daha çok kaçakçılık görülür.
- Ekonomik anlamda en önemli sakıncası, sektörler itibariyle farklı oranlarda vergi kaçakçılığının rekabeti bozmasıdır. Daha az verimli küçük işletmeler ile ticaret kesiminde daha belirgin kaçakçılığa rastlanır. Diğer taraftan bir önemli sakıncası da ekonomik gelişmenin seyrini azaltmasıdır.
- Sosyal ve siyasi anlamda ilk sakıncayı, mükelleflerde Kanuna karşı gelme alışkanlığı oluşturur. Aynı zamanda kamu otoritesini de hafife alma durumunu ortaya çıkarır.

Belirtmek gerekirse, vergi kaçakçılığının boyutlarını hesaplamak oldukça zordur. Bu, hem vergi kaçakçılığının kendi illegal doğasının gizliliği gerektirmesinden ve hem de kavramsal problemlerin tarifini güçleştirmesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten vergi kaçakçılığının boyutlarının hesabında yeraltı ekonomisinin ve vergiye karşı gelme olayının hesabı önem taşımaktadır.²⁷ Türkiye’de vergi kayıplarının, hem vazgeçilen vergi olarak ve hem de kaçırılan vergi olarak, varlığı bir gerçektir. Burada asıl konu, bu kayıpların boyutudur. Aslında vergi kaçakçılığı, gelişmiş veya gelişme yolundaki ülkelerin hepsinde vardır. Ancak, kaçığın boyutları

²⁶ Saygılıoğlu, (I) , s.14

²⁷ Saygılıoğlu, (I) , s.14

birbirinden farklıdır. Vergi yükünün en fazla olduğu İskandinav ülkelerinde, kıta Avrupasında, A.B.D'de ve diğer gelişme yolundaki ülkelerde vergi kaçırıldığı bir gerçektir. Bu yönde yapılan çeşitli değerlendirmeler dikkate değerdir.²⁸

Tablo 4
OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Genel Toplamı İçinde Her Ülkenin Vergi Geliri

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	3,9	4,4	4,6	3,4	4,2	3,7	2,8	3,1	3,1	3,2
Meksika				1,3	1,2	0,8	0,6	1,3	1,4	1,3
ABD	45,8	45,0	33,6	29,0	38,0	27,8	26,7	34,9	33,5	30,3
Avustralya	1,5	1,6	2,2	1,8	1,8	1,6	1,4	1,5	1,6	1,8
Japonya	4,7	6,7	8,7	10,9	13,3	16,0	18,5	15,1	12,5	11,8
Kore			0,3	0,4	0,6	0,9	1,3	1,4	1,6	1,7
Yeni Zelanda	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,3	0,3
Avusturya	0,9	0,8	1,2	1,3	1,0	1,2	1,3	1,0	1,1	1,2
Belçika	1,4	1,5	2,1	2,0	1,3	1,5	1,6	1,2	1,4	1,5
Çek Cum.							0,3	0,2	0,3	0,4
Danimarka	0,8	1,0	1,3	1,2	1,0	1,1	1,2	0,9	1,0	1,1
Finlandiya	0,7	0,6	0,9	0,7	0,8	1,1	0,8	0,7	0,7	0,8
Fransa	9,4	8,2	10,2	11,0	8,2	9,2	8,9	7,1	7,7	8,4
Almanya	9,9	9,9	12,2	12,3	8,4	9,7	12,3	8,5	8,7	9,4
Yunanistan	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,6	0,7
Macaristan							0,2	0,2	0,3	0,3
İzlanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İrlanda	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5
İtalya	4,7	4,6	4,5	5,4	5,2	7,6	5,9	5,6	6,2	6,8
Lüksemburg	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Hollanda	1,8	2,0	3,1	3,1	2,0	2,2	2,3	1,8	2,0	2,1
Norveç	0,6	0,7	1,0	1,1	1,0	0,9	0,8	0,9	1,0	1,0
Polonya							0,7	0,6	0,8	0,8
Portekiz	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6
Slovak Cum.								0,1	0,1	0,1
İspanya	0,9	1,0	1,7	2,0	1,7	3,0	2,5	2,4	2,9	3,3
İsveç	2,1	2,2	2,6	2,4	1,8	2,3	1,6	1,5	1,5	1,6
İsviçre	0,8	0,8	1,3	1,2	0,9	1,1	1,1	0,9	1,0	1,0
Türkiye	0,3	0,4	0,6	0,5	0,4	0,5	0,5	0,8	0,7	0,8
İngiltere	8,4	7,5	6,7	7,5	6,1	6,4	5,2	6,5	6,8	6,9
Toplam	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

(Kaynak:www.gelirler.gov.tr/gelir2/nsf 17.02.2006)

Ancak ülkelerin vergi gelirlerine karşılaştırmalı olarak baktığımızda, nüfusumuz ve ekonomik hacmimize göre toplanan verginin daha düşük olduğu gözükmektedir. Bu da vergi kayıp ve kaçığının diğer ülkelere nazaran ülkemizde daha yüksek olduğunun göstergesidir. 1975 yılında Kore'nin iki katı vergi toplarken, bugün Kore bizim iki katımız vergi toplamaya başlamıştır.

²⁸ Nevzat Saygılıoğlu, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (II)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:108, Ağustos 1990, s.41

Tablo 5
Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Milyon \$)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	14 169	26 900	56 659	86 395	117 651	209 253	211 214	262 764	255 278	295 383
Meksika				33 522	33 340	45 495	47 675	107 254	117 166	121 628
ABD	167 022	276 727	415 386	730 672	1 069 914	1 572 712	2 045 125	2 918 961	2 745 067	2 801 323
Avustralya	5 627	9 528	27 650	45 407	50 450	90 940	110 619	124 289	129 376	166 840
Japonya	17 144	41 203	107 534	275 390	375 593	903 564	1 416 947	1 262 643	1 022 123	1 094 667
Kore			3 233	11 008	15 806	49 881	100 517	120 568	133 444	154 133
Yeni Zelanda	1 392	1 756	4 146	7 397	7 524	16 389	22 768	18 075	21 091	28 408
Avusturya	3 287	5 163	14 555	31 651	28 058	65 401	98 488	82 643	90 617	109 968
Belçika	5 181	8 931	25 598	51 690	37 771	85 165	124 002	104 274	113 421	138 176
Çek Cum.							20 731	20 037	27 327	34 114
Danimarka	3 044	6 387	15 563	30 084	28 362	63 611	89 283	79 277	83 408	102 028
Finlandiya	2 530	3 542	10 564	18 904	21 850	60 725	59 712	57 507	60 408	72 443
Fransa	34 247	50 100	126 378	277 211	232 553	522 534	673 777	588 990	632 131	776 006
Almanya	36 276	60 757	150 296	309 086	235 986	550 489	938 888	706 693	714 934	867 235
Yunanistan	1 317	2 524	5 338	11 795	11 742	24 660	38 037	43 314	49 512	61 769
Macaristan							18 933	18 215	25 206	31 631
İzlanda	139	142	415	986	828	1 972	2 189	3 308	3 215	4 134
İrlanda	699	1 214	2 646	6 548	7 151	15 836	21 786	30 528	34 550	45 173
İtalya	17 056	28 080	55 656	136 602	146 552	428 459	451 778	464 083	504 784	632 599
Lüksemburg	215	339	1 014	2 129	1 791	4 518	7 656	7 952	8 873	11 153
Hollanda	6 611	12 585	37 975	77 601	56 536	126 468	174 001	152 722	164 218	198 711
Norveç	2 358	4 390	12 766	27 028	27 388	48 215	60 868	72 151	83 301	95 768
Polonya							50 436	54 028	66 431	71 601
Portekiz	688	1 426	3 650	7 199	6 541	20 850	36 011	38 750	44 146	54 613
Slovak Cum.								6 960	8 009	10 143
İspanya	3 434	6 337	20 549	51 055	47 724	169 208	191 815	202 020	238 736	307 103
İsveç	7 733	13 393	31 784	61 286	50 381	127 721	120 457	129 216	120 990	152 501
İsviçre	2 882	4 936	16 006	31 093	25 665	61 366	87 571	74 981	83 173	94 955
Türkiye	1 271	2 234	7 455	12 343	10 382	30 175	38 203	64 398	57 242	78 537
İngiltere	30 646	45 792	82 610	188 599	171 577	361 188	397 397	539 645	557 851	639 322

(Kaynak:www. gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2032.xls.htm, 03.08.2006)

Öte yandan toplam vergi gelirlerine yine karşılaştırmalı olarak bakıldığında toplanması gereken vergilerin epeyce altında vergi gelirlerimiz olduğu görülmektedir. Nüfusu orta büyüklükteki bir ilimiz kadar olan Lüksemburg'un topladığı verginin ülkemiz toplam vergi gelirlerinin 1/7'si kadar olması, İstanbul'un yarısı kadar nüfusu olan İsveç'in yaklaşık ülkemiz vergi gelirleri toplamının 2 katı tutarında vergi

geliri elde ediyor olması düşündürücüdür. AB'ye yeni girmiş İspanya ile pek çok benzer yanımız bulunmasına rağmen vergi gelirlerinde bir benzeşme bulunmamaktadır.

Halen OECD ülkeleri arasında nüfusuna göre en az vergi mükellefi sayısı Türkiye'de bulunmaktadır. Türkiye'de bulunan 2,1 milyon gelir vergisi mükellefi sayısı toplam nüfusun %3'ünü oluştururken, ABD'de bulunan 130,9 milyon mükellef bu ülke nüfusunun %46'sını oluşturmaktadır.²⁹

Vergiye karşı gösterilen tepkiler kişisel olabileceği gibi, toplumsal da olabilir. Kişisel tepkiler sınırlı kalmaktadır. Demokratik rejimlerde bireyler bu tepkilerini siyasal partiler, dernekler, meslek odaları aracılığıyla da belirtebilirler. Bu tavırlarından önemli sonuçlar da elde edebilirler. Siyasal iktidarlara baskı niteliğindeki bu tepkiler meşru ve demokratiktir. İngiltere'de "kelle vergisi"ne karşı eylemler, Fransa'da işçilerin vergi beyannamelerini sendikalar aracılığıyla vermek istemeleri, ülkemizde de peşin vergi ve hayat standardı esaslı, net aktif ve ekonomik denge vergileri konusunda odalar ve barolarca yapılan çalışmalar bu tür tepkilere örnek verilebilir. Bu tür tepkiler, daha da ileri giderek "verginin reddi", "vergi grevi" gibi meşru ve hukukî olmayan durumlara da dönüşebilir.³⁰

Vergi ödeme kabiliyetinin ölçülmesinde genel kabul gören olgu gelirdir. Ancak tüketim bir üst seçenek olma yolundadır. İkisi arasında kişisel ve kişisel olmayan bir ayırım söz konusudur. Gelir tabanının, tüketim tabanına göre daha fazla kullanılması daha adaletlidir.³¹ Vergilemede, ödeyenlerce yasal mükellef olunmadığından, yükümlülükleri içinde olduğu algılanmadan, hatta kimi zaman fark edilmeden ödenen vergi türü dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergileme ödenen özel mal ve hizmet fiyatlarına karışmış olabileceği gibi, kamu hizmet bedeliymiş algılamasıyla bu hizmetin ölçülemeyen sosyal yararı karşılığı olarak vergi benzeri yükümlülük olarakta ödenebilmektedir. Dolaylı vergiler içinde yer alan Katma Değer Vergisi gibi yükü belli

²⁹ Celal Çelik, "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:284, Nisan 2005, s.33-34

³⁰ Sadık Kırbaş, "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk**, Sayı:43, Ocak-Şubat 1993 s. 3

³¹ Richard A. Musgrave ve Peggy M. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, 4.Baskı, New York: McGraw-Hill Book Company, 1987, s.233

ve saydam olan genel tüketim vergisi dışında özellikle özel tüketim vergileri yük hesabı güç yapılabilen mali aldanmaya yol açan temel vergilerdir.³²

Musgrave'e göre, kişiler açısından değerlendirildiğinde tüketim vergilerinin artırılması aynı geliri elde edip ancak daha fazla tasarruf yapanların daha az vergi ödemelerine sebep olacaktır. Vergi sisteminin esas itibarıyla vasıtalı vergilere istinat etmesi gayri adildir. Çünkü, vasıtalı vergiler, bünyeleri icabı anti sosyal bir karaktere sahiptir. Adeta, tersine bir müterakkiyet yaratan bu vasıfları dolayısıyla vergi adaletine aykırı düşmektedir.³³

³² Ömer Faruk Batirel, "Vergi Tasarımı ve Vergi Yüğü Algılamasında Aldanma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:265, Eylül 2003, s.10

³³ Sayar, s.258

Tablo 6
Yıllar İtibariyle Dolaysız/Dolaylı Vergi Yüzdeleri

Yıl	Dolaysız Vergi %	Dolaylı Vergi %
1977	53	47
1978	57	43
1979	58	42
1980	63	37
1981	60	40
1982	60	40
1983	57	43
1984	57	43
1985	47	53
1986	52	48
1987	50	50
1988	50	50
1989	53	47
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	40	60
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66

(Kaynak:Şefik Çakmak, Vergi Dünyası, Sayı:262, s.43)

Temel gereksinimler üzerindeki tüketim vergilerinin daha az uygulanması bu anti sosyallığı kısmen dahi olsa yumuşatmaktadır. Son yıllarda ülkemizdeki vergi yükünün %27'yi aşması dolaylı vergilerdeki artıştan kaynaklanmaktadır. 1987 yılında dolaysız vergi/dolaylı vergi oranı %50, %50 iken 2001 yılında %40, %60 2002 yılında %34, %66 olmuştur. Toplumun alt gelirli kesimlerinden daha fazla vergi alma olanağı artık kalmamıştır. Türkiye'de vergi alma sınırı aşılmış, vergi yükünün daha da arttırılması olanaksızlaşmıştır.³⁴ Yıllar itibariyle dolaysız/dolaylı vergi yüzdeleri yukarıdaki tabloda (Tablo:4) çıkarılmıştır. Kolay vergi toplama yöntemi

³⁴ Çakmak, (II), s.41

olarak bir yasa değişikliği gerektirmeden ya da yeni yasa yapmadan kararname ile arttırılabilen dolaylı vergiler git gide toplam vergi gelirleri içerisindeki payını arttırmaktadır.

1.1.2. - VERGİ UYUMU VE VERGİ AHLAKI

Vergi uyumu, vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi uyumsuzluğu ise, vergi yükümlülüğünün mükelleflerce, bilerek veya bilmeyerek, hem düşük hem de yüksek gösterilmesi anlamına gelmektedir.³⁵ Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi adaleti, kayıt dışılık ve vergi yönetiminin etkinliği gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Vergi uyumunun dört unsuru vardır³⁶:

- Vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi,
- Gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması,
- Vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması,
- Vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması.

Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan az gösterilmesini de kapsar.³⁷ Öte yandan kayıt dışı ekonomi de vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilir.

Vergi uyumu davranışı, vergi yükümlülerinin faaliyetlerinin olduğu kadar, kuralları koyan ve uygulayanların da kararlarının bir ürünüdür. Örneğin bu yıl yasalara uygun olan bir davranış gelecek yıl yapılacak bir düzenleme ile yasalara uygun

³⁵ Mehmet Tunçer, “*Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim 2003, s.92

³⁶ Tunçer, s.93

³⁷ Tunçer, s.94

olmayabilir ya da bir yıl yasalara uygun olmayan bir davranış ertesini yıl yasalara uygun olabilir.

Vergi uyumsuzluğu ile vergi kaçakçılığı birbirine benzeyen kavramlar olmakla beraber aralarında belirli farklılıklar vardır. Öncelikle, vergi uyumsuzluğu vergi yükümlülüğünün hem düşük hem de yüksek gösterilmesini açıklamaya yönelik bir kavram iken, vergi kaçakçılığı vergi yükümlülüğünün yalnızca düşük gösterilmesi durumunda söz konusu olabilmektedir. Vergi uyumsuzluğunun diğer bir tanımı, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirirken kasten veya istemeyerek yapmış oldukları hatalar şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre; vergi uyumsuzluğu; unutma, hesaplama hatası ve vergi kanunlarına ilişkin yetersiz bilgi gibi elde olmayan nedenlerle meydana gelebilir. Buna karşın, vergi kaçakçılığı terimine, daha çok gerçekte ödenmesi gerekenden daha az vergi ödenmesi sonucunu doğuran kasıtlı vergi uyumsuzluğu davranışlarını tanımlamak için başvurulmaktadır. Yani vergi uyumsuzluğu vergi kaçakçılığını da kapsayan daha geniş bir kavramdır.³⁸ Vergi kaçakçılığı her ülkenin kendi yasalarına göre düzenlenen, tanımlanan teknik bir kavramdır. Buna karşın vergi uyumsuzluğu daha genel ve soyut bir üst kavramdır. Bu anlamda, vergi kaçakçılığı güdüsünün vergiye uyumsuzluktan kaynaklandığı söylenebilir.³⁹ Kişilerin vergi uyumlarını etkileyen çok sayıda sosyo-psikolojik faktör vardır. Örneğin, vergi gelirlerinin hükümetlerce kamu harcamaları esnasında doğru kullanılmadığına ilişkin görüşler vergi uyumuna etki eder.

Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma olgularını biri birlerinden iyi ayırt etmek gerekir. Vergi kaçakçılığı tamamıyla yasa dışıdır. Vergiden kaçınma ise bir kişinin vergi yükümlülüğünü azaltan vergi mevzuatı hükümlerinin tüm avantajlarından yararlanmayı öngörmektedir.⁴⁰ Muhasebedeki bazı yöntemler verginin ertelenmesini sağlamaktadır. Örneğin Yenileme Fonu, Maliyet Artış Fonu gibi yasal olarak tanınan haklardan faydalanma vergi kaçakçılığı değil vergiyi erteleme yöntemidir. Buna göre eğer kişinin seçme hakkı olsa, vergilerini ertelemesi daima daha iyidir.⁴¹ Ülkemizde

³⁸ Tunçer, s.95

³⁹ Batrel, (I), s.52

⁴⁰ Stiglitz, s.731

⁴¹ Stiglitz, s.733

özellikle enflasyon nedeniyle bu ilke ve anlayış çok daha büyük avantajlar sağlamaktadır. Meslek mensupları birikimlerine ve deneyimlerine göre mükelleflere tavsiyelerde bulunmaktadır. Bireylerin vergi kaçırmaları durumunda hissedecekleri suçluluk ve utanma duygusu vergi uyumları üzerine etki edecektir. Burada bireylerin vergi ahlakının yanında vergi ödemeye ilişkin sosyal normların da son derece önemli olduğu söylenebilir.⁴² Bunların yanı sıra, sosyo-psikolojik faktörler, bireylerin demografik özellikleri, vergi yönetiminin tutumu ve rolü, vergi afları vergi uyumunu etkileyen temel etmenlerdir. IRS altmıştan fazla etkenin vergi uyumu üzerinde etki edebileceğini belirtmektedir.⁴³

Vergi zihniyeti, “vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır” olarak, vergi ahlakı ise “vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet” olarak tanımlanmıştır.⁴⁴ Buradaki vergi ahlakından söz ederken, ahlak kavramının bireyin ait olduğu toplumdaki görevlerini daha iyi yapabilmek için, yaşadığı dönemin uyulması gereken töresel ve hukuki normlarını içtenlikle benimsemesi anlamında kullanıldığını vurgulamak gerekir. Yani, çağdaş sosyal bilimlerde ahlak, felsefi ya da teolojik bir kavram değil, toplumun erdemli saydığı davranışların benimsenmesi anlamında ele alınmaktadır.⁴⁵ Vergiden kaçınma teşebbüsü, bir memleketteki “vergi ahlakı”nın seviyesine, vergi nispetlerinin yüksekliğine ve aynı zamanda mükelleflerin vergiye tabi madde veya hizmetlere karşı duydukları ihtiyaç derecesine bağlıdır.⁴⁶

Vicdan sahibi kişilerin de vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcı niteliğinden kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güvensizlikten kaynaklanmaktadır. Bu saptama, bağımsız bir araştırma alanı olarak vergi psikolojisinin gerekliliğini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır. Vergi ahlakının genel ahlaktan nispeten bağımsız olduğu düşünülüyorsa buna ilişkin davranışların da

⁴² Tunçer, s.99

⁴³ Tunçer, s.100

⁴⁴ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çev.Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.101

⁴⁵ Schmolders, s.101

⁴⁶ Sayar, s.142

kişilerin diğer davranışlarından ayrı olarak ve derinlemesine incelenmesinde yarar olduğu söylenebilir.⁴⁷

Vergi ahlakına ilişkin bir başka tanımlama, “gelir kazananların vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanında ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları” şeklindedir.⁴⁸

Bireylerin, ödeyecekleri vergilerin topluma karşı olan sorumluluklarının bir gereği olduğuna inanıp-inanmamaları da vergi uyumu üzerinde etki yapmaktadır. Bu anlamda, Hindistan’daki yüksek vergi kaçakçılığının en önemli nedenlerinden birinin vergi mükelleflerinin topluma karşı olan yükümlülüklerinin bilincinde olmayışları olduğu ileri sürülmektedir.⁴⁹

Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre çok daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür.⁵⁰ Ülkemizde vergi ahlakının yetersiz oluşu şüphesiz ki tek başına oluşmuş bir olgu değildir. Bu yetersizliğin arkasında ülkemizin sosyal, ekonomik ve siyasal gelişiminden kaynaklanan pek çok sorun vardır. Hızlı nüfus artışı, bölgeler arası dengesizlik, göç, işsizlik, çarpık kentleşme, yetersiz eğitim, anlayışların değişimi, çarpık gelir dağılımı, siyasal kurumlara olan güvensizlik vergi ahlakını olumsuz etkileyen başlıca etmenlerdir.

Türkiye’deki vergi ahlakını olumsuz etkileyen bir diğer faktörde, eşitsizlik, adaletsizlik algılamaları ve bizzat vergi uyumsuzluğunun kendisidir. Hükümetlerin kamu harcamaları, vergiler ve diğer politikalarına ilişkin eşitsizlik algılamaları vergi uyumunu doğrudan azaltacağı gibi vergi ahlakını olumsuz etkileyerek dolaylı bir azalmaya da neden olabilir. Örneğin, eşitsizlik algılamalarının en önemlisinin ülkemizdeki vergi uyumsuzluğunun yaygınlığı olduğunu söyleyebiliriz. Bu anlamda vergi uyumsuzluğunun yalnızca vergilendirmeye karşı bir tepki biçimi değil, aynı zamanda yeni tepkilerin de kaynağı olduğunu vurgulamak gerekir. Etkin vergi denetiminin sağlanamadığı bir toplumda, dürüst yükümlüler vergi uyumsuzluğunu

⁴⁷ İnci User, **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü., Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul, 1992, s.29

⁴⁸ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.199

⁴⁹ Herschel, s.236

⁵⁰ Schmolders, s.108

önleyemeyen siyasal otoriteye karşı tepki geliştireceklerdir. Bu tepkinin bir türü de bireysel ahlakın zedelenmesi biçiminde ortaya çıkabilecektir.⁵¹

Vatandaşların politik karar alma sürecine katılım düzeyleri ve genel olarak politik yaşama bakışları da vergi ahlakı üzerinde etkili olabilmektedir. Bu anlamda devlet kurum ve örgütlerine, siyasetçilere ya da devlet politikacılarına karşı geliştirilen güvensizlik duyguları vergi kaçırma çabalarına neden olabilmektedir.⁵² Vergi kaçakçılığının mükelleflerce ahlaki bir konu olarak görülmesi vergi uyumunu artırıcı bir etki yaparken, yetersiz bir vergi ahlak düzeyi mali alanın dışında da önemli olumsuzluklara neden olabilmektedir. Türkiye’deki vergi ahlakı düzeyi yeterli bir vergi uyumunun sağlanması açısından düşüktür. Bu düşüklüğe neden olan çok sayıda faktör vardır. Hükümetin yaptıklarına ilişkin eşitsizlik algılamaları, vergi yönetiminde ve hükümet-birey ilişkilerinde yaşanan sorunlar bunların en önemlileridir.⁵³

1.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ NEDENLERİ

1.2.1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINDA VERGİ ORANLARININ ROLÜ

Vergilerin ekonomi üzerindeki potansiyel etkileri konusunda 18. yüzyılda Adam Smith belli bir seviyenin üzerindeki tarife oranlarının ithalatı, bu yüzden de toplanan vergi gelirlerini düşürdüğünü gözlemlemiştir. Bunun sebebi olarak, yüksek vergi oranlarının vergi kaçırmayı ve vergiden kaçınmayı teşvik etmesini göstermiştir. Smith’in ortaya koyduğu vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ters yönlü ilişki 20. yüzyılda Arz-yönlü iktisatçılar tarafından yeniden ele alınmıştır. Bu düşünce akımının öncülerinden olan Arthur Laffer, yüksek vergi oranlarının insanların çalışma ve tasarruf yapma isteğini olumsuz etkileyeceğini, dolayısıyla yatırım ve geliri azaltıcı bir etki yapacağını ileri sürmüştür. Sonuçta yüksek vergi oranlarının vergilendirilebilecek gelir matrahını ve dolayısıyla vergi gelirlerini azaltacağını söylemiştir. Bu nedenle işsizliğin önlenmesi ve ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi için vergi oranlarının azaltılması

⁵¹ User, s.98

⁵² İzzettin Önder, “*Vergiye Psikolojik Direniş*”, **Görüş**, Sayı:3, Mayıs 1992, s.51

⁵³ Tunçer, s.112

gerektiğini belirtmiştir.⁵⁴ Ne zaman yüksek vergi oranlarında bir düşüşe gidilse hükümetin vergi gelirlerinde hemen hemen her zaman bir artış gözlemlenmektedir. Ayrıca verginin daha geniş bir tabana yayıldığı da görülmektedir.⁵⁵ Vergi oranlarını, bir kat yükseltmekle, hasılatını da bir kat çoğaltmanın mümkün olamayacağını tecrübeler göstermiştir. Burada önemli unsur marjinal noktadır. Bu noktanın iyi ayarlanamaması hazine hasılatının azaltılmasına sebebiyet verir.⁵⁶

Kayıt dışı ekonominin güçlenmesinin temel nedenlerinden birisi de vergi oranlarının yüksekliğidir. Vergi oranları yükseldikçe mal veya hizmet alıcısı ile satıcısı üzerinde bulunan dolaylı ve dolaysız vergiler alıcı ve satıcıları vergi kaçırma eğilimine sokmaktadır. Buradaki vergi kaybında iki taraf arasında oluşturulan çıkar birlikteliği önem kazanmaktadır. Toplumda bu ittifakın yaygınlaşması ve artması, vergi oranlarını yükselterek daha fazla vergi alınamayacağını açık göstergesidir. Oluşan kayıt dışılık her geçen gün güçlenecek ve vergi gelirlerini ciddi bir tehdit altına sokabilecektir. Vergi kaçakçılığının çeşitli özellikleri vardır.

Yüksek vergi oranları, insanların daha az çalışmasına, daha az çalışma daha az kazanmaya ve daha az kazanmada yatırımların azalmasına neden olacaktır.⁵⁷ Özellikle yüksek marjinal vergi oranlarının geçerli olduğu vergi uygulamaları, vergiden kaçınmayı özendirir.⁵⁸ Vergi oranlarının yüksek olması, çok zengin olmayan vergi tabanını etkilemektedir. Yüksek vergi oranlarının varlığı halinde insanların ekonomik aktivitelerini hızla yer altı ekonomisi, kara borsa ya da kayıt dışı olarak adlandırılan piyasalara yönlendirdiğini söyleyebiliriz. Örneğin Arjantin gayri safi milli hasılasının %38.5'i, Peru'nun %38'i kayıt dışılıktan oluşmaktadır. Çoğu Latin Amerika ülkelerinde uygulanmakta olan yüksek vergi oranları nedeniyle daha az vergi gelirleri toplanmaktadır.⁵⁹ Yüksek vergi oranları, vergi kaçırma ve kaynakların dağılım

⁵⁴ Ahmet Ulusoy – Birol Karakurt, “*Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:254, Ekim 2002, s.103

⁵⁵ Gerald W. Scully, “*Tax Rates, Tax Revenues and Economic Growth*”, NCPA Policy Report No.98, March 1991, <http://www.ncpa.org/studies/s159/s159.html>, 17.10.2005

⁵⁶ Sayar, s.141

⁵⁷ Scully,

⁵⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 1993, s.145

⁵⁹ Scully,

kanallarını değiştirerek daha verimsiz alanlara ve yeraltı ekonomisine yönelmesine de neden olabilmektedir.

Ulusal yatırımları finanse edebilmek için ülkemizdeki sermaye birikimi yeterli değildir. Bu eksiklik iki şekilde giderilebilir. Ya yurt dışından fon ithali yapılması gerekir. Ya da düşük vergi oranları ile yatırımcılara olanak sağlamak gereklidir. Yüksek vergi oranları, ekonominin performansını ve büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Diğer ülkelerden fon sağlamak zor ise o halde tasarrufların arttırılması yoluna gidilmelidir. Vergi nedeniyle, geliri azalan birey eski refah düzeyine ulaşabilmek için daha çok çalışabileceği gibi (*gelir etkisi*), daha az çalışarak ödemek durumunda olduğu vergiyi azaltma yolunu da seçebilir (*ikame etkisi*)⁶⁰

Vergi politikaları belirlenirken, milli gelir düzeyine göre belirlenen optimal vergi yükü göz önünde tutulmalıdır. Çünkü vergi yükünün aşırı arttırılması vergi adaletini bozacak, vergi yükünün düşük gelirli grupları üzerinde yoğunlaşması sonucunu doğuracaktır. Çünkü; kişi başına gelir düzeyi yetersiz olduğundan, aşırı artan vergi yükü az gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşacaktır.⁶¹

Ekonomik büyümenin hangi vergi oranı seviyesinde maksimum olacağı konusuna bakıldığında ise, Texas Üniversitesi'nden ekonomist Gerald Scully ABD ekonomisi için, Toplam vergi yükü GSYİH'nın yüzde 19.3'ü olduğunda ekonomik büyümenin maksimum olacağını ifade etmiştir.⁶² Bununla beraber söz konusu oranın ülkeler için saptanması, ekonomik gelişmişlik düzeyi, jeopolitik ve jeostratejik konumu, doğal zenginlikleri, toplumun değerleri, alışkanlıkları, kültürel farklılıkları, demografik yapısı gibi çok sayıda faktörün etkileşimiyle farklı olabilir.⁶³

Yüksek vergi oranlarının tasarruf ve yatırımları düşürdüğü, ekonominin işleyişini ve büyümeyi olumsuz etkilediği açıktır. Mükellefler; aşırı vergileme sonucu karşı karşıya kaldıkları gelir ve refah kaybını telafi etmek için, vergiden korunma ve vergi kaçırma yoluna başvurmakta, sonuçta devlet gelir kaybına uğramaktadır. Buna

⁶⁰ Fethi Heper, **Vergilerin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerindeki Etkileri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Cilt. XVII, Sayı. 2, Haziran 1981, s. 308.

⁶¹ Çakmak, (II), s.41

⁶² Scully,

⁶³ Ulusoy –Karakurt, s.104

karşın, düşük vergi oranlarının ekonominin işleyişine pozitif katkı yaptığı, büyüme, tasarruf ve yatırım kararlarını olumlu etkilediği, devleti gelir kaybıyla karşı karşıya bırakmadığı gibi toplanan gelirleri de arttırdığı analitik çalışmalarca ortaya konmuştur.⁶⁴ Almanya 2001 yılında yürürlüğe koyduğu ve kararlı bir şekilde uyguladığı vergi reformu ile vergi oranlarını düşürerek vergi yükünü hissedilir ölçüde hafifletmeyi başarmıştır. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde ki vergi yükünün hafifletilmesiyle, bir taraftan büyük bir ücretli kesimini istihdam eden bu işletmelerin varlıklarını sürdürmelerinin kolaylaştırılmasına çalışılırken, diğer taraftan da rekabet güçleri arttırılmaya çalışılmıştır. Böylece hem istihdamın devamı, hem de arttırılması amaçlanmaktadır. Sektörel bazdaki bu faydanın yanında geniş kesimlerin yararlanacağı indirimlerle, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına çabalanmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda isteksiz davranışlarının belli ölçüde azaltılması hedeflenmiş olmaktadır.⁶⁵ Nitekim Kurumlar Vergisi oranı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁶⁶ ile %30'dan %20'ye düşürülmüştür. Bu oran değişikliğinin Kurumlar Vergisi gelirlerinde meydana getireceği artış veya azalışlar ileriki dönemlerde görülecektir.

1.2.2 KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ROLÜ

“Kayıt dışı ekonomi” son yıllarda üzerinde sıkça tartışmaların olduğu başta ülkemiz olmak üzere bir çok ülkede üzerinde durulan mali bir problemdir. “Kayıt dışı ekonomi” ile kara borsa, yasadışı ekonomi, düzensiz ekonomi, yer altı ekonomisi, saklı ekonomi, nakit piyasası, gayri resmi piyasa, ikincil piyasa, vergi dışı ekonomi, karanlık piyasa ve ölçülemeyen ekonomi terimleri tüm dünyada eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.⁶⁷ Yeterince vergi toplayamayan devlet kamu açıklarını borçlanma modeli çerçevesinde kapatmaktadır. İç ve dış borçlanma şeklinde karşımıza çıkan kamu açıklarını karşılama yolu ekonomik istikrarsızlığı doğurmaktadır. Özellikle uzun dönemde ciddi problemlere yol açmaktadır. 1990'lı yıllarda faiz ödemelerinin Gayrisafi

⁶⁴ Ulusoy –I Karakurt, s.109

⁶⁵ Ali Değirmendereli, “*Vergi Reformu 2000 (Steuerreform 2000), Vergi İndirimleri Konusunda Almanya'da ki Gelişmeler*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim 2003, s.121

⁶⁶ R.G.Tarihi:21.06.2006, Sayı:26205

⁶⁷ John Cullis ve Philip Jones, **Public Finance and Public Choice**, London:McGraw – Hill Book Company, 1992, s. 216

Milli Hasıla içindeki oranı %3,52 iken 2002 yılında bu oran %23,27 olmuştur.⁶⁸ Yer altı ekonomisi, varolduğu ekonomilerde büyüklüğüne bağlı olarak resmi rakamlar üzerinde bozucu etki yaratmaktadır. Bu olumsuzluk ekonominin gerçek performansının tespit edilememesine yol açmaktadır.⁶⁹

Kamu kesimi finansman dengesinin kurulabilmesi için, bir yandan kamu harcamalarına ilişkin önlemler alınırken, diğer yandan da ucuz finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik önlemlerin alınması gereklidir. Zaman içerisinde vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için, gelir ve faaliyetlerini kayıtlarında izleyen mükelleflere başvurularak bazı ek vergiler ile geçici bir rahatlama sağlanmışsa da bunlar uzun vadeli tedbirler olamamıştır. Bu nedenle vergi gelirlerinin arttırılmasında, faaliyet ve gelirleri kayıtlı olan mükellefler yerine, kayıt dışı kalan ve gerçek gelirlerini beyan etmeyen kesimlere başvurulması gereklidir. İşte bu noktada kayıt dışı ekonomi olgusu ağırlığını hissettirmektedir.⁷⁰ Sözelimi, 2004 yılında incelenen 153.881 vergi yükümlüsünün 22.124.000.-YTL'lik beyanına karşın 18.713.000.-YTL'nin beyan dışı bırakıldığı saptanmıştır.⁷¹ Kayıtdışı faaliyetlerin yaygınlığı, vergi yükünün adil dağılımını, vergi ahlakını ve vergi ödeme şevkini etkilemektedir.

Ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi, aslında salt mali ve iktisadi bir sorun değil aynı zamanda sosyal ve siyasal bir sorundur.⁷² Kayıt dışı ekonomi kendi içerisinde öyle bir sistemdir ki önlem alınmaması halinde kar yumağı gibi büyümektedir. Vergi dışı kalanların hiçbir müeyyide ile karşılaşmaması ya da aralıklarla çıkarılan aflar diğer vergi verenler üzerinde olumsuz yönde sosyolojik etki yapmaktadır. Bu da kayıt dışının güçlenmesini ve büyümesini sağlamaktadır. Sonuçta kayıt dışılık önemli bir vergi kaybına neden olmaktadır. Ekonomideki vergi kaybı sadece gelir vergileri bakımından

⁶⁸ <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten>, 16.01.2006

⁶⁹ Gülay Yılmaz, “Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye’de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı”, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi** Özel Sayı, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu’na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998, s.483

⁷⁰ Selçuk Tekin, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181,Ekim 2003, s.67

⁷¹ İlhami Söyler, “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, Şubat 2006, s.34

⁷² Tekin, s.68

algılanmamalıdır. Diğer vergiler bakımından ortaya çıkan beyan dışlıkların da devleti vergi kaybına uğrattığı açıktır.⁷³

1.2.3 VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİYE KARŞI DİRENÇLERİ

Vergi yükümlülerinin, vergiye karşı dirençleri iki türlü olmaktadır. Bunlardan biri pasif mukavemet, diğeri aktif mukavemettir. Pasif mukavemet, yasaların boşluklarından faydalanarak az vergi ödemek anlamına gelmektedir.⁷⁴ İstisna hadleri altında kalmaya çalışmak, yasalarca tanınan teşvik ve diğeri olanaklardan faydalanmak örnek olarak gösterilebilir.

Vergiye karşı aktif direnç ise bilerek ve isteyerek yasalara aykırı fiillerle vergi kaçırmak anlamına gelmektedir. Vergilerdeki adaletsizlikler, sık sık çıkarılan vergi ve ceza afları, aktif ve pasif vergi dirençlerini artırmaktadır.⁷⁵ Vergi affı bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan terim olmasına rağmen vergi yasalarında bu terimlerin kullanılmadığı görülmektedir.⁷⁶

Ülkemizde vergi ahlakını olumsuz etkileyen ve vergiye karşı direnci artıran önemli unsurlardan birisi sık sık başvurulanan vergi aflarıdır. Vergi ceza ve gecikme zamlarının affedilmesi vergi gelirlerini kısa vadede artırsa bile, uzun vadede vergiye karşı direnci artırıcı bir işlev görecektir. Çünkü vergi affı, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen yükümlüyü “irrasyonel”, vergi kaçakçısını ise “rasyonel” davranır duruma sokmaktadır. Vergisini gerektiği gibi ödeyen dürüst vatandaşı cezalandıran bu durum vergi kaçırmayı ve ödememeyi teşvik etmektedir. Bireylerin, toplumsal yararlar konusunda bilinçli ve yüksek ahlaklı olsalar bile, kendi çıkarlarını zedelerken başkalarına büyük yararlar sağlayan örnekler karşısında tutum değiştirmeyeceklerini beklemek aşırı iyimserlik olur.⁷⁷ Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin edilmesi vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik

⁷³ Gülay Yılmaz, s.494

⁷⁴ Mesut Erez, Türk Vergi Politikasında Alternatifler, **Türkiye I.Vergi Kongresi**,Yüksek Ticaretliler ve İ.İ.B.F. Mezunlar Derneği Konferans Yayınları No:2, s.27

⁷⁵ Erez, s.28

⁷⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Der Yayınları. İstanbul, 2002, s.210

⁷⁷ User, s.96

sağlayacağından mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını olumsuz etkileyecek⁷⁸ ve vergiye karşı direnci artıracaktır.

Cumhuriyetten günümüze 20 adet, 1980 yılından da bu güne 8 adet olmak üzere; bazen vergi cezalarının affını, bazen de vergi aslının affını öngören yasa çıkarılmıştır.⁷⁹ Toplumda 3-5 yılda bir af beklentisi hep olmaktadır. Vergisini düzenli ve eksiksiz ödeyenler açısından büyük haksızlıklara yol açan aflar, vicdani rahatsızlığı yaratmanın yanında, toplumun adalet duygusunu zedelemektedir. Yerleşen “vergi kaçırmanın yanına kar kalacağı” anlayışı kayıp ve kaçığın temel unsurlarından biri olarak göze çarpmaktadır.

Dürüst mükellefler vergi affını vergi kaçakçıları için bir ödül olarak görüp, kendilerinin sömürüldüğü hissine kapılabilirler.⁸⁰ Vergi vermenin değil de vermemenin olağan sayıldığı yolunda giderek yaygınlaşan düşünce zincirinin kırılmasında, öncelikle eğitim konusuna önem verilerek vergi bilincinin oluşturulması gereklidir. Daha sonra yasal bir takım düzenlemelere gidilerek, mükelleflerin vergiye karşı dirençleri engellenmelidir.⁸¹

1.2.4 HAKSIZ VERGİ REKABETİ

Haksız vergi rekabetinden faydalanan sermaye; yerleşik olduğu ülkelerin ulusal vergi matrahları için ciddi kayıplar oluşturmaktadır. Bununla beraber vergi yükünü ücretlerin ve tüketimin vergilendirmesine doğru kaydırmaktadır. AB, OECD ve G7 gibi uluslararası örgütlerin üyelerin çoğunluğu bu gelişmelerden olumsuz etkilenmekte dolayısıyla bu örgütler çareler aramaktadır.

“Vergi Cenneti”, yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayırıcı vergi düzenlemeleri sunan sistemler olarak tanımlanmaktadır. OECD’nin tercihli rejimler konusundaki tavrı net

⁷⁸ Peter STELLA, “An Economic Analysis of Tax Amnesties”, Journal of Public Economics, 46, 1991, s.399

⁷⁹ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:131, Kasım 2003, s.206

⁸⁰ Bülbül, s.207

⁸¹ Tekin, s.73

olarak Şu Şekildedir. Düşük oranda ya da sıfır vergi; serbest bölge, Şeffaflık eksikliği, bilgi değişiminin yokluğu gibi yasal ya da yönetsel uygulamalarla birleŐtięinde zararlı vergi rekabeti oluşmaktadır.⁸²

Haksız vergi rekabetini önleme konusunda OECD'nin çalışmalarının yanı sıra, AB'de 1996 yılından bu yana çalışmalar yürütmektedir.

1.2.5 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞINDA CEZANIN ROLÜ

Genel ceza esasları bakımından yapılmış olan tarife göre ceza, suç işleyenler hakkında ittihaz edilen ve uygulanabilen tedbirlerdir. Yine genel ceza hukukunda suç kavramının belli bir tarifi yerleŐmiŐ olup, suç; kanunun cezalandırdığı fiil olarak tarif edilmiştir. Bu tarife göre suç, bir fiil veya bir hareket tarzıdır.⁸³ Bir ceza normu, korunması amaçlanan hukuki yararı ihlal edebileceği öngörülen dış dünyada yaratılan eylemi suç olarak tanımlar. Dolayısıyla suç, özü itibariyle ceza normunun koruduğu yararı ihlal eden somut eylemdir. Ceza sorumluluğunun konusunu fail değil, hukuki yararın ihlali oluşturur.⁸⁴ Ceza Hukuku'nun "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi, vergi suçları ve cezaları ile ilgili olarak da geçerlidir. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati "Hazine yararı" oluŐurmaktadır.⁸⁵ Vergi suçlarında korunan hukuki yarar her zaman hazine/kamu yararıdır ve vergi ödevlerine aykırılığın sonucu olarak bu yarara zarar veren veya zarar verme tehlikesi taşıyan fiiller caydırılmak, adaleti sağlamak, cezalandırılmak amaçlarıyla idari veya cezai yaptırımlara bağlanır.⁸⁶

Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesidir. Bir yanda vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilatını gerçekleştirerek Hazine'nin vergi kaybı önlenmekte, öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli

⁸² Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**. İstanbul:Kazancı Hukuk Yayınları:167, 2003, s.10

⁸³ Uğur Karadoğan, "Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, Aralık 1999, s.211

⁸⁴ Billur Yaltı, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002, s.59

⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209

⁸⁶ Yaltı, (II), s.52

seviyede toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmaktadır.⁸⁷ Vergi suç ve cezalarının tarif ve mahiyetleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Tehlike suçları kategorisinin örneği olan usulsüzlük fiillerinde ise, hazine ileride karşılaşılabileceği bir zarara, “vergi kaybı olasılığına” karşı korunmaktadır.⁸⁸

VUK, 359.maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümler çok sayıda değişikliğe konu olmuştur. Bu değişikliklerin önemli bir kısmı suç tanımına ilişkindir. Suç tanımının sık sık değiştirilmesi, yasa koyucunun hem ceza politikasını hem de yasalaştırma tekniğini sorgulamayı gerektirir.⁸⁹

Mükellefler; yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise vergi kaçakçılığı düzeyi de düşecektir.⁹⁰

Vergi uyumuna ilişkin klasik model, hem denetim olasılığının hem de cezaların şiddetinin vergi kaçakçılığını etkileyeceği tahminini yaparak, denetim olasılığının yüksek ve cezaların da ağır olması durumunda bireylerin daha uyumlu olacağı sonucuna varmaktadır.⁹¹

1.3 ELEKTRONİK TİCARETTE MEYDANA GELEN KAYIP VE KAÇAKLAR

Globalleşme bütün ekonomik unsurlar gibi vergi sistemlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu etkileşimin ilk ve en önemli ayağı vergi kaynaklarının mobilitesinin artması ve ülke sınırlarının elektronik yollarla ortadan kaldırılabilir hale gelmesidir. Kaynakların uluslararası alanda hareketlilik kazanmaları sonucu vergi rekabetinin

⁸⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209

⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209

⁸⁹ Yaltı, (II), s.50

⁹⁰ Batirel, (I), s.53

⁹¹ Tunçer, s.98

artması, ülkeleri vergi sistemlerinde bir takım değişikliklere gitmek zorunda bırakmıştır.⁹²

Elektronik ticaret; şirketler, tüketiciler, bireyler, hükümetler ve diğer özel veya kamusal örgütler arasında olduğuna bakılmaksızın bilgisayar ağları(computer–mediated Networks) üzerinden yapılan mal ve hizmet alımı satımını ifade eder. Mal ve hizmetler bu ağlar üzerinden sipariş edilir, fakat ödeme, mal ve hizmetin teslimi çevrimiçi veya çevrimdışı olabilir.⁹³

İnternetin temel özellikleri; anonim oluşu, bir merkeze bağlı olmayışı, sınır tanımaz oluşu ve yerden bağımsızlığıdır. Bu nedenle çok yeni ve hızla gelişen bu teknoloji başta vergisel ve hukuksal alanlarda olmak üzere pek çok sorunu da beraberinde getirmiştir. İnsanlara sağladığı olağanüstü kolaylıklar ve yararların yanı sıra pek çok sıkıntılara da kaynaklık etmektedir. Bu teknoloji öylesine büyük değişimleri zorlamaktadır ki en basitinden ticarete geleneksel distribütörleri, aracıları, bayileri ve acenteleri ortadan kaldırmakta onun yerine yeni araçlar yaratmaktadır. Örneğin elektronik ticaretin güvenliğini sağlayan kurumlar, ödeme kolaylığı sağlayan kredi kartı kurumları ve servis sağlayıcı kurumları gibi...⁹⁴

Özellikle satıcı ve alıcıların kimliklerini tespit etmede, vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği konusunda sorunlar bulunmaktadır. Ticaretin hızla bu alana doğru kayması üzerine devletlerde bu alandaki çalışma hızlarını artırmaktadırlar. Ancak sorunlara henüz net çözümler bulunmuş değildir.

Küreselleşme ve elektronik ticaret ile mallar, hizmetler, para ve işgücünün sınır ötesi transferi çok daha kolay ve şeffaf hale gelmiştir. Firmalar ve bireyler, ülkelerin vergi yükleri arasındaki farkları daha kolay irdelemekte ve bunlardan kendi lehlerine, çoğu zamanda bazı ülkelerin aleyhlerine, yararlanabilmektedirler.⁹⁵

⁹² İhsan Günaydın ve Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:160, Kasım 2003, s.161

⁹³ Billur Yaltı.(I) **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul:Der Yayınları:357, 2003, s.5

⁹⁴ H.Galip Küçüközyiğit, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Bit Vergisi Teklifi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:265, Eylül 2003, s.180

⁹⁵ H.Galip Küçüközyiğit, s.180

Son yıllarda politika belirlemede etkin olanlar tarafından İnternetin vergilendirilmemesi bunun yanı sıra elektronik ticaretin de engellenmeden gelişebilmesi için vergilendirilmemesi gerektiği savunulmuştur.⁹⁶ Buna karşın elektronik ticaretin her geçen gün artması, devletlerin vergi gelirlerinde düşüş yaratmaktadır. Bu düşüşün zaman geçtikçe daha da fazlalaşacağı kesinlik kazanmaktadır. Devletlerin vergi gelirlerinin korunabilmesi açısından elektronik ticaretin vergilenmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Diğer yandan elektronik ticaret vergilenmez ise klasik sistemlerle ticaret yapan işletmelerin vergilendirildiği pek çok işlemde, elektronik ticaret yapan işletmeler vergilendirilmeyecektir. Bu da vergi adaletsizliğine yol açacaktır.⁹⁷

Dijital sertifikalar, dijital imzalar, elektronik faturalar ve elektronik ortamda muhasebe, beyannamelerin düzenlenmesi ve yine elektronik ortamda mali idareye gönderilmesi konularında bir hayli ilerlemeler sağlanmıştır. İnternet teknolojisi bu kadar karmaşa yaratmasının yanında vergi kayıp ve kaçığında daha etkin çalışma ve denetim yapılmasına da olanaklar sağlamaktadır. Elektronik ortamda hazırlanacak beyannameler ve muhasebe kayıtları daha çabuk ve kolay olarak görülebilecek, denetlenebilecektir. Bankaların bu alanı kullanma kabiliyetlerine bakıldığında devletin ve özellikle mali idarenin de bu kabiliyeti göstereceği beklenmelidir.

AB, KDV sisteminin temel kaynağı olan 6.yönergenin bazı maddelerini değiştiren yönergesi faturanın elektronik araçlarla düzenlenmesi hallerini de içeren yeni bir hüküm getirmiştir.⁹⁸ E-imza yönergesi, elektronik imzanın kullanılması ve hukuken tanınması için gereken çerçeveyi oluşturmaktadır. Yönergeye göre Elektronik İmza, bir elektronik veriye eklenen veya ona mantıksal olarak bağlı olan ve bir tasdik yöntemi olarak işlev gören elektronik formattaki veri anlamına gelir.⁹⁹ Ülkemizde bu konularda düzenleme yapılmak üzere Maliye Bakanlığına VUK'na eklenen mükerrer

⁹⁶ Annette Nelen, "E-Commerce: To Tax or Not To Tax?", **Computer and Technology Law Conference**, San Francisco, 29.06.2001, http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/BoaltUT6-01.pdf, 03.01.2004

⁹⁷ Küçüközyiğit, s.179

⁹⁸ Yaltı,(I), s.262

⁹⁹ Yaltı, (I), s.264

242 nci madde¹⁰⁰ ile yetki verilmiştir.¹⁰¹

Maliye Bakanlığı da bu yetkisini 361 sıra no'lu VUK Genel Tebliğini¹⁰² yayınlamaya yön vermiştir.

¹⁰⁰30 Aralık 2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4731 sayılı Yasanın 4 üncü maddesiyle eklenmiştir.

¹⁰¹ VUK 242 nci maddenin 2 nci fıkrası şu şekildedir. “Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. “

¹⁰² R.G.Tarihi:11.07.2006, Sayı:26225

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE MESLEĞİNİN BAZI ÜLKELERDEKİ VE ÜLKEMİZDEKİ GELİŞİMİ

2.1 ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE MESLEĞİN GELİŞİMİ

Bu meslek; başta ABD olmak üzere Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950 ve Nijerya 1955 yıllarında Mali Müşavirlik ve Muhasebe mesleğini kanunla düzenlemişlerdir.¹⁰³

2.1.1 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

2.1.1.1 Tarihi Gelişimi ve AICPA

2.1.1.1.1 Tarihi Gelişimi

Muhasebe mesleği ve “The American Institute of Certified Public Accountants” in tarihi sürecinin başlangıcı “American Association of Public Accountants” in kuruluş tarihi olan 1887’ye dayanır.

1896’da New York eyaleti yasama organı Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (Certified Public Accountant)başlığını kullandığı ilk yasayı geçirdi.¹⁰⁴

1916 yılında The American Association of Public Accountants’ın kurulduğunda, bu kurumun 1.150 üyesi vardı. 1917 yılında kurumun adı “The American Institute of Accountants” olarak değiştirildi. Bu ad 1957 yılına kadar böyle

¹⁰³ 3568 sayılı yasanın gerekçelerinden birisi

¹⁰⁴ Charles H.Calhoun, “ABD’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21.Yüzyıl İçin Beklentiler”, Çev.Ahmet Köse, IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Yay. 30, s.100

kaldı. Bu tarihte kurumun ismi “The American Institute of Certified Public Accountants” olarak yeniden değiştirildi ve günümüzde de bu isim ile devam etmektedir. “Certified Public Accountant” yani Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri ünvanı 1921 yılından bu tarafa kullanılmaktadır.¹⁰⁵

1916’da AIA – Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (The American Institute of Accountants, daha sonra AICPA oldu.) ilk kanun tasarısı modelini (Model Bill) yayınladı ve bu kanun tasarısı modeli 1980’e kadar değişmeden kaldı. 1980’de NASBA bir Serbest Muhasebe Kanunu Modeli (Model Public Accountancy Act) yayınladı. Aynı zamanda bu kanunla birlikte bu kanunun bütünleyen, onu uyumlaştıran bir mesleki davranış kuralları modeli (Model Code of Professional Conduct) yayınlandı. 1984’de NASBA ile AICPA işbirliği yaptı ve kurullar tarafından kısmen ya da tamamen uygulanabilir nitelikte ilk ortak yasa modelini çıkardılar.¹⁰⁶

Bu yasada meslek mensubunun, topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı olan sorumlulukları belirtilmektedir.¹⁰⁷

ABD Gelir İdaresi¹⁰⁸ Hazine Bakanlığı’na bağlı olarak çalışmaktadır. IRS; federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Hazine Bakanlığı’nda çalışan 154.000 kişinin 116.000’i IRS personelidir. 1862’de kurulan IRS, 4 bölge idaresi ve 33 vergi dairesine sahiptir.¹⁰⁹

ABD’de bugün danışmanlık alanında 8.801, eğitim alanında 7.960, devlet yönetiminde 13.453, sanayi kesiminde 142.707, hukuk alanında 2.273, bağımsız muhasebe mesleğini icra edenler 128.235, diğer alanlarda 18.914 ve aktif olmayan 14.500 olmak üzere AICPA’ya kayıtlı toplam CPA sayısı 336.843’dür.¹¹⁰

¹⁰⁵ History of AICPA, <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

¹⁰⁶ Calhoun, s.100

¹⁰⁷ Türkan Önder, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**. 1.Baskı. İstanbul:Beta Yayınları, Yayın No:1163, 2001, s.24

¹⁰⁸ IRS - Internal Revenue Service

¹⁰⁹ Can Doğan – Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:283, Mart 2005, s.27

¹¹⁰ AICPA Membership Figures and Breakdown, <http://www.aicpa.org/members/memstats.htm>, 21.01.2006

2.1.1.1.2 AICPA'nın Önemli Bölümleri (Important AICPA Bodies)

1 – Yönetim Konseyi (Governing Council)

Konsey, program ve politikaları belirler. Her eyalet ve Amerikan Bölgelerinden gelen yaklaşık 260 temsilciden oluşur ve yılda iki kez toplanır.¹¹¹

2 – Direktörler Kurulu (Board of Directors)

Konseyin yürütme kurulu olarak görev yapar.¹¹²

3 – Disiplin Kurulu (Joint Trial Board)

Bu kurul meslek standartlarının yeknesaklığı için çalışmalar yapar. Amacı bu konuda mesleği disipline etmektir.¹¹³

2.1.1.1.3 Üst Komite ve Kurullar (Senior Committees and Boards)

Aşağıdaki komite ve kurullar konsey kararı ile kurulmuştur.¹¹⁴ Bunlar; Muhasebe ve Değerleme Hizmetleri Komitesi (Accounting and Review Services Committee), Muhasebe Standartları Yürütme Komitesi (Accounting Standards Executive Committee), AICPA Meslek Mensubu Değerleme Kurulu (AICPA Peer Review Board), Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board), Sınav Kurulu (Board of Examiners), Devamlı Meslek Eğitim Kurulu (Continuing Professional Education Board of Management), Bilgi Teknolojisi Yürütme Kurulu (Information Technology Executive Committee), Danışma Hizmetleri Yürütme Komitesi (Consulting Services Executive Committee), Kişisel Finans Planlaması Hizmetleri Komitesi (Personal Financial Planning Executive Committee), Özel Şirketler Uygulaması Yürütme Komitesi (Private Companies Practice Executive Committee), Meslek Etik Komitesi (Professional Ethics Executive Committee), Bölüm uygulaması Yürütme Komitesi (SEC Practice Section Executive Committee), Vergi Yürütme Komitesi (Tax Executive Committee).

¹¹¹ <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

¹¹² <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

¹¹³ <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

¹¹⁴ <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

2.1.1.1.4 Üst Teknik Komite ve Kurullar (Senior Technical Committees and Boards)

Aşağıdaki komite ve kurullar Konsey'den izin almaksızın kendi konularında istedikleri şekilde çalışabilir ve kamuya açıklama yapabilirler. Bu komite ve kurullar şunlardır¹¹⁵: Muhasebe ve Değerleme Hizmetleri Komitesi (Accounting and Review Services Committee), Muhasebe Standartları Yürütme Komitesi (Accounting Standards Executive Committee), AICPA Meslek Mensubu Değerleme Kurulu (AICPA Peer Review Board), Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board), Danışma Hizmetleri Yürütme Komitesi (Consulting Services Executive Committee), Kişisel Finans Planlaması Hizmetleri Komitesi (Personal Financial Planning Executive Committee), Özel Şirketler Uygulaması Yürütme Komitesi (Private Companies Practice Executive Committee), Meslek Etik Komitesi (Professional Ethics Executive Committee), Bölüm uygulaması Yürütme Komitesi (SEC Practice Section Executive Committee), Vergi Yürütme Komitesi (Tax Executive Committee).

2.1.1.2 Meslek Yasası ve Mesleğe Giriş

1896 yılında New York'da ruhsatlı kamu muhasebecilerinin çalışmalarını düzenleyen yasa kabul edilmiştir. AICPA Meslek Kuralları Yasası 4 bölümden oluşmaktadır. Bunlar: Prensipler, Meslek Kuralları, Yorumlar ve Etik Kurallardır.¹¹⁶

Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (CPA – Certified Public Accountant) bu ünvanı sınavla eskiden AICPA'dan (American Institute of Certified Public Accountants) almakta iken 05 Nisan 2004 tarihinden sonra yine sınavla NASBA¹¹⁷,dan almaktadırlar.¹¹⁸ Yapılan sınavlar 4 konuyu kapsamaktadır. Denetim, Finansal Muhasebe ve Raporlama, Düzenleme ve İş Çevresi. A.B.D.'de son yıllardaki gelişmeler ve bu alandaki skandallar CPA belgesini daha da aranır bir duruma getirmiştir. Bu sertifikaya sahip olanlar gerek A.B.D.'de ve gerekse tüm dünyada muhasebeyi ve uluslararası muhasebe standartlarını biliyor kabul edilirler ve şirket karar alma süreçlerine etkin bir şekilde katılırlar.

¹¹⁵ <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006

¹¹⁶ Türkan Önder, s.26

¹¹⁷ NASBA – Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu(National Association of State Board of Accountancy) Odalar Birliği niteliğinde bir kurum. 55 Muhasebe Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

¹¹⁸ <http://www.nasba.org/nasbaweb.nsf/mem>, 24.01.2006

A.B.D.'de Ruhsatlı Kamu Muhasebecilerinin (CPA) yapmakta olduğu işlemleri ana hatları ile şöyle sıralayabiliriz:¹¹⁹

- İşletmelerin muhasebelerini örgütlemek ve uygulamasını sağlamak,
- Maliyet hesaplarında ve yıl sonu envanterlerinde yol göstermek,
- İşletme bütçelerini düzenlemek ve uygulamasını sağlamak,
- Yatırım yapılabilirlik raporları düzenlemek,

ABD'de muhasebe okullarına ve muhasebe konulu programlara yazılan öğrenci sayısında son üç yılda %17 artış olmuştur.¹²⁰

2.1.1.3 Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri ile İlişkileri ve Sorumlulukları

Amerika Birleşik Devletleri'nde, bu devletin yapısı gereği, çeşitli muhasebe ve denetim meslek örgütleri oluşmuştur. Bu örgütler 1937 yılında "American Association of Public Accountants" ile birleşmiştir. Meslek mensupları AICPA'ya yıllık olarak konumlarına göre 95 – 370 USD arasında bir aidat öderler. Buna karşılık AICPA tarafından kendilerine aylık olarak yayınlanmakta olan "Journal of Accountancy" ile The CPA Letter (Yılda 10 kez) gönderilmektedir. Bunun yanı sıra yine aylık olarak gönderilen "The Practicing CPA" de en az 50 meslek mensubu tanıtılır.¹²¹

ABD'de son senelerde denetim şirketleri aleyhine açılan davalarda önemli bir artış olmuştur. 1990'lı senelerin başlarında 3 büyük denetim firması aleyhine açılan davalar ve ödenen tazminatlar şöyledir.¹²²

¹¹⁹ <http://www.aicpa.org/vision/index.htm>, 24.01.2006

¹²⁰ Clark Price , "AB'de Muhasebe Standartları ve ABD'de CPA'lerin Faaliyetleri", İYMMO **22.09.2005 Aylık Toplantısı**, Mali Mevzuat Platformu 15.10.2005 Rapor, İYMMO, s.31

¹²¹ <http://www.aicpa.org/about/dues.htm>, 24.01.2006

¹²² Önder, s.76

Tablo 7

Bağımsız Denetim Firmalarının Ödediği Tazminatlar

<i>Yıl</i>	<i>Firma</i>	<i>Tazminat Tutarı</i>
1994	Deloitte & Touche	312 milyon USD
1992	Ernst & Young	400 milyon USD
1992	Coopers & Lybrand	95 milyon USD

(Kaynak: Türkan Önder, s.76)

Ayrıca dünyanın büyük ve saygın denetim şirketlerinden olan Andersen 100 milyon USD ceza ödemek zorunda kaldı ve şirket kapandı.¹²³

ABD’de üçüncü kişiler eğer bir şirketten denetleme raporları sonucunda oluşturulan mali tablolar nedeniyle hisse senedi ya da tahvil almışlarsa ve denetimde var olan bir kusur nedeniyle zarar görmüşlerse denetçiye karşı dava açabileceklerdir. Üçüncü kişiler tarafından denetçiler aleyhine açılan davaların en önemlilerinden bir tanesi de Ultramares Corp. V. Touche & Niven Co. Davasıdır.¹²⁴ Bu kararda meslek mensubunun özen ve dikkatsizliği ile verdiği zararlardan sorumlu tutulabileceği, esas taleplerin sözleşmenin nisbiliği ilkesi¹²⁵ gereği meslek mensubu ile mükellef arasında olabileceği kabul edilmiştir. Belirli ve sınırlı şartlar altında meslek mensubunun sorumluluğu da kabul edilmiştir.¹²⁶

Hukuki sorumluluğun boyutları, ABD’de 50 ofisi ve 345,2 milyon dolar karı bulunan ve 1990 senesinde Amerika’nın 7 nci büyük denetim firması Laventhol & Howard şirketinin iflası ile daha iyi anlaşılabilir. Şirketin iflası, kötü denetimden dolayı

¹²³ Clark Price, s.27-28

¹²⁴ New York Yüksek Mahkemesi denetim raporunun Ultramares’in sağlayacağı faydaları anlatmadığı için denetçinin sorumlu olmadığına karar vermiştir. New York Temyiz Mahkemesinde Hakim Cardozo tarafından verilen kararda da meslek mensubunun, belirsiz alanlarda, belirsiz miktarlarda ve belirsiz zamanlarda savunmasız bir şekilde bırakılmasından söz edilerek meslek mensuplarının iş dünyasında çok geniş ve tanımlanmamış bir role sahip oldukları ifade edilmiş ve bu durum meslek mensupları açısından ölümcül olduğu belirtilmiştir. (Ali İhsan Özgür Çilingir - Murat Yıldırım. “Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:284, Nisan 2005, s.100-101)

¹²⁵ Nisbilik ilkesi denetçinin sorumluluğunu son derece sınırlamaktadır. Sözleşme ilişkisi içerisinde bulunmayan üçüncü kişilerin, denetçilerden herhangi bir talepte bulunmaları söz konusu değildir. Bu ilke günümüzde ABD’nin Pennsylvania ve Virginia gibi bazı eyaletlerinde uygulanmaktadır. (Çilingir - Yıldırım, s.101)

¹²⁶ Çilingir - Yıldırım. s.100-101

aleyhine açılan tazminat davalarından kaynaklanmaktaydı.¹²⁷ Bunların yanı sıra mesleğin en önemli değeri güvendir.

ABD’de meslek mensuplarının kusurlarından dolayı sorumlu tutulmaları ile ilgili temel olarak üç ayrı yaklaşımdan mahkemelerin etkilendiğini söylemek mümkündür. Bunlardan ilki New York Temyiz Mahkemesi tarafından oluşturulan New York kuralıdır.¹²⁸ Diğer bir yaklaşım New Jersey Temyiz Mahkemesi tarafından oluşturulmuş New Jersey yaklaşımıdır.¹²⁹ Üçüncü yaklaşım ise Amerikan Barolar Birliği tarafından oluşturulmuştur. Bu yaklaşım ABA kuralı¹³⁰ olarak adlandırılmaktadır.¹³¹

ABD’de ki meslek mensuplarına kamuoyunun güveni, yapılan bağımsız araştırmalara göre eskiden olduğu gibi güçlüdür.¹³²

2.1.1.4 Meslek Mensuplarının Vizyonu

CPA’lar kişilerin ve kuruluşların geleceklerini yönlendirmelerine olanak veren güvenilir profesyonellerdir. Mesleki kurallara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışırlar. Bu mesleğin nereye gideceğine dair bir model oluşturmak amacıyla CPA’lar arasında sık sık tüm ülke çapında geniş katılımlı toplantılar düzenlenir.¹³³

¹²⁷ Önder, s.76

¹²⁸ Temel olarak finansal tablolardan faydalanan kimseler lehine sorumluluk öngörülmüştür.(Çilingir - Yıldırım. s.101)

¹²⁹ Finansal tablolardan faydalanması muhtemel kişileri de hesaba katan bir yaklaşımdır. Bu kişiler arasında geçmişte kredi verenler ve gelecekte kredi verecek olanlar, ortaklar ve sınırsız sayıda kişi olabilir. Bu kural Mississippi ve Wisconsin eyaletlerinde uygulanmaktadır. (Çilingir - Yıldırım. s.101)

¹³⁰ ABA kuralı; New York kuralı ile New Jersey kuralı arasında orta bir yolu tutturmaktadır. New York kuralı dar bir sorumluluk getirirken New Jersey kuralı çok geniş bir sorumluluk öngörmektedir. Bazı eyaletlerde ABA yaklaşımı benimsenmiştir. (Çilingir - Yıldırım. s.101)

¹³¹ Çilingir - Yıldırım. s.101

¹³² AICPA 2004-2005 Yıllık Raporu, s.8, http://www.aicpa.org/about/annrpt/2004-2005/aicpa_04-05_ar.pdf, 21.01.2006

¹³³ <http://www.aicpa.org/vision/index.htm>, 24.01.2006

2.1.2 İNGİLTERE

2.1.2.1 Tarihi Gelişim

İngiltere’de başlayan ve diğer Avrupa ülkelerinde de kendini gösteren sanayileşmede para sistemi ve bankacılığın muhasebenin gelişmesindeki önemi büyüktür. İngiltere’de ilk banka 1694 yılında 1.2 milyon sterlin ile kurulmuştur. Gelişen bankacılık ve sigortacılık 1750’li yıllarda dünyanın mali merkezini Amsterdam’dan Londra’ya taşımıştır. Bütün bu gelişmeler sanayileşmeyi daha da hızlandırmıştır. Sanayi ve mali piyasalarda ki büyüme doğal olarak muhasebenin de gelişimine önemli katkı sağlamıştır.¹³⁴

Muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenlemeler İngiltere’de yapılmıştır. Bu ülkeyi Fransa, ABD, Hollanda ve Almanya takip etmiştir. Meslek, İngiltere’de 1880 yılında yasal olarak düzenlenmiştir.¹³⁵ İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (ICAS, The Institute of Chartered Accountants of Scotland) 1854 yılında kraliyet onayı aldı. Dünyadaki en eski meslek örgütüdür. İlk defa "Chartered Accountant" ünvanı bu örgütün üyeleri için kullanılmaya başlanmıştır.¹³⁶

İngiltere’de 1947 yılından beri finansal tabloların doğruluğu ve gerçeği yansıtması yasayla şart koşulmuştur. Aynı zamanda 1950 yılından sonra resmi olmayan muhasebe standartları vardı. 1969 yılında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur. 1989 yılında ise İngiltere yasaları muhasebe standartlarını kanunlaştırmıştır.¹³⁷ 1973 yılında İngiltere’nin Avrupa Birliği’ne girmesi ile muhasebe sistemi de AB yönergeleri doğrultusunda değişmiştir.

¹³⁴ Önder, s.77

¹³⁵ http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm?AUB=TB2I_54919|MNXI_54919, 28.01.2006

¹³⁶ <http://www.icas.org.uk/site/cms/contentChapterView.asp?chapter=62>, 28.01.2006

¹³⁷ Araksı İbasalilgiller, “*Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.27

2.1.2.2 Meslek Yasası ve Mesleğe Giriş

Ruhsatlı Muhasebeciler (Chartered Accountant), Yeterlilik Belgeli Muhasebeciler (Certified Accountant), Maliye ve İşletme Muhasebecisi (Cost and Word Accountant), Muhasebeci (Municipal Treasurer) ünvanları ile çalışan meslek mensupları bu ünvanlarını üç aşamalı sınavları kazanarak elde etmektedirler. Sınavlar, meslek örgütlerince oluşturulan sınav kurulu tarafından yapılmaktadır. Bir çok yasa ile meslek mensuplarına yetkiler verilmiştir. Tüm işler belgeli meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.¹³⁸

2.1.2.3 Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumlulukları

Meslek mensuplarının sorumlulukları temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Kasti yapılan davranışta cezai sorumluluklar mevcut iken kasıt unsuru olmayan ihmal durumunda ise mali sorumluluk söz konusudur. Yükümlülük ve sorumluluğa ilişkin anahtar prensipler yasalarla belirlenmemiştir. Bu konuda elde olan tek kanun 1985 yılında çıkarılan Şirketler Kanunu'dur. Bu Kanun 1920 yılında çıkarılan Şirketler Kanunu'na kadar uzanan geçmişe sahiptir.¹³⁹

Bu ülkede meslek mensupları, özel ve devlet kesiminde bulunan firmaların ekonomik ve mali açılarından daha verimli hale getirilmesi yanında vergi incelemesi görevini de yürüttüklerinden kamu görevlisi özelliğine de sahip bulunmaktadır. Meslek mensuplarının uyacakları kurallar meslek kuruluşlarınca belirlenmektedir. Bu amaçla kurulan bir komite, uygulamalara ve davranış kurallarına ilişkin standartlar getirmektedir. İngiltere'de meslek kuruluşları kendiliğinden değil, sadece şikayet söz konusu olduğu takdirde meslek mensubu hakkında soruşturma açmaktadır. Meslek kuruluşlarının bir araya gelerek oluşturdukları Disiplin Kurulu üç tür karar verebilmektedir. Bunlar; kınama, kabahatli bulma ve uyarma cezalarıdır.¹⁴⁰

¹³⁸ <http://www.icaew.co.uk/students>, 25.01.2006

¹³⁹ David Fisher, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları", Panel, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını, s.44

¹⁴⁰ H.Gül Yılmaz, "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", Ankara YMM Odası Araştırma Yarışması, Ankara, 2004, s.66

Denetçilerin üçüncü kişilere karşı özen gösterme yükümlülüğü önemli bir yer tutar. Mahkemeler, eğer özel koşullar mevcut değilse mesleki kusur ve özen borcunda meydana gelen aksaklık nedeniyle denetçinin yatırımcılar, ortaklar gibi üçüncü kişilere karşı sorumlu olmadığına karar vermektedirler.¹⁴¹ Ünlü Caparro Davası¹⁴² bunun açık göstergesidir.¹⁴³ İngiltere'deki mükellefler vergi beyannamelerinden kendileri sorumludurlar. Bu vergi beyannamelerinde bir hata veya yanlışlık olursa doğrudan vergi idaresine karşı mükellefler sorumlu olup denetçilerin idareye karşı doğrudan bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Denetçinin bu işlemlerde kusuru söz konusu ise denetçi aleyhine işlem başlatmak mükellefin insiyatifindedir.¹⁴⁴

Meslek mensupları aşağıdaki 5 temel meslek etik kuralına, mesleklerinin icrası aşamasında uymak zorundadırlar. Bunlar: Dürüstlük, Objektiflik, Yeterlilik, Sağduyulu olma, Nezaketli ve Saygılı Olma.¹⁴⁵ Üye firmalar, müşterilerine ortaklarından bahsedecek ve doğacak şikayetlere gerekli hassasiyetleri göstereceklerdir. Ayrıca müşterilere ICAEW'e doğrudan şikayette bulunma haklarının olduğu bildirilecektir. Tüm üyeler doğabilecek mesleki zararlara karşı "Mesleki Kefalet Sigortası" yaptırmaları gerekmektedir.¹⁴⁶

2.1.2.4 Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri ile İlişkileri

İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales) 1880 yılında kraliyet onayı ile kuruldu. 1948 yılında yeniden yapılandı. Enstitü, İngiltere'de ilk muhasebe örgütü olmasının yanı sıra 124.000 üyesi ile Avrupa'nın en fazla üyesi olan muhasebe meslek örgütüdür. 142 değişik ülkeden 15.000 üye İngiltere dışında yaşamakta ve çalışmaktadır. Enstitünün aynı

¹⁴¹ Çilingir - Yıldırım. s.100

¹⁴² Caporro, İngiltere borsasında işlem gören bir şirkettir. Şirketin hisseleri Fidelity adındaki bir şirket tarafından alınmaya başlanması sonrasında Caporro, Fidelity şirketini devralmıştır. Devir sonrası görmüştür ki maddi olarak varlıkları değeri fazla gösterilmiştir. Bu durumda denetçilerin mali beyanatlarına güvenen potansiyel bir yatırımcı olarak zarara uğratıldığını düşünerek dava konusu yapmıştır.(Fisher, s.45)

¹⁴³ Fisher, s.45

¹⁴⁴ Fisher, s.49

¹⁴⁵ http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_27677|MNXI_25419&route=11295|P|11322|25419, 28.01.2006

¹⁴⁶ http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_27677|MNXI_25419&route=11295|P|11322|25419, 28.01.2006

zamanda 9.000 öğrencisi bulunmaktadır. Enstitü'nün merkezi Londra'da olup yerel ofislerde mevcuttur. 1200 civarında muhasebe şirketi bulunmaktadır. (İskoçya dahil) Enstitü yönetimine bağlı 4 kurul bulunmaktadır. Bunlar: Eğitim ve Geliştirme Kurulu, Üyeler Hizmet Kurulu, Profesyonel Standartlar Kurulu, Teknik Strateji Kurulu¹⁴⁷

2.1.3 DİĞER ÜLKELER

2.1.3.1. Almanya

Almanya'da muhasebe mesleğinin yasal düzenlemesi, 1897 yılına ait Prusya Ticaret Odası yasasına göre yapılmıştır.¹⁴⁸ Daha sonra 1900 yılında Meslek Örgütü Yönetmeliği yayınlanmıştır.

Almanya'da iki çeşit meslek kuruluşu bulunmaktadır. Bunlardan WPK, muhasebeci ve muhasebe firmalarını, IDW ise denetçi ve denetim firmalarını çatısı altında toplamaktadır.¹⁴⁹

1926 yılında Alman Muhasebe Denetçileri Birliği'nin mesleğe giriş koşulları, sınav konuları ve mesleği uygulama ilkelerini belirlediği, 1937 yılında işletme denetçiliği unvanını ve yeminli muhasebe denetçiliği hükümlerini kapsayan yasal düzenlemenin yapıldığı, 1943 yılında İşletme Denetçileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri mesleğini yeniden düzenleyen ve işletme bilirkişiler odasını kuran meslek örgütü yasasının çıkarıldığı görülmektedir.¹⁵⁰

WPK, tüm muhasebecilerin WP, vBP ve bunların kurduğu firmaların (WPG/BPG) bağlı olduğu, devlet denetimine tabi bir kuruluştur. WPK'nın misyonu, üyelerinin kamunun beklediği, yüksek mesleki şekilde hizmetler vermelerini sağlamaktır. Almanya'daki tüm WP ve vBP'lerin WPK'ya üye olmaları zorunludur. Kuruluş 1984 yılından beri IFAC üyesidir. WPK 1961 yılında, muhasebe mesleğini düzenleyen yasaya (Wirtschaftsprüferordnung) dayanarak, kamu hukuku altında

¹⁴⁷ History and overview, <http://www.icaew.co.uk>, 25.05.2003

¹⁴⁸ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 4.cilt, Proje Danış A.Ş. Yayını, 2001, s.611

¹⁴⁹ Türmob International Haber, Yıl:2, Sayı:4, Eylül 2005, http://www.turbob.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.4, 27.01.2006

¹⁵⁰ Güvemli, (III), s.611

(Körperschaft des öffentlichen Rechts) kurulmuştur. Meslek tarafından, devletin ve kamunun ihtiyaçları ve beklentilerini yerine getirmek üzere, kamu hukuku altında kurulmuş bir örgüt olarak WPK Federal Ekonomi ve İş Gücü Bakanlığının gözetimine tabidir.¹⁵¹

WPK'nın yerine getirmesi gereken temel sorumlulukları:¹⁵²

- Üyelerinin mesleki görevlere uyumlarını gözetmek ve küçük ihlallerde disiplin cezaları uygulamak,
- Dış kalite güvence sistemlerini koordine etmek ve destek vermek,
- Meslek sınavlarını koordine etmek ve destek vermek,
- WP/vBP ve bunların kurdukları firmaların kabulü ve kayıt edilmesi,
- Mesleği dünya genelinde temsil etmek.

AB Sekizinci Konsey Direktifinin 84/253/EC şart koştuğu, mesleki sınava başvuru için, yeterli bir eğitim ve staj şartı gerekmektedir. AB ülkeleri ve AB ülkesi olmayan ancak Avrupa Ekonomik Alanı Sözleşmesini imzalayan ülkelerin (Norveç, İzlanda ve Liechtenstein) ve İsviçre vatandaşları, Sekizinci Konsey Direktifi'nin 84/253/EC öngördüğü mesleki yetenek sınavını vermek suretiyle Alman WP olabilirler. Mesleki yetenek testi Almanca yapıldığından, adayların hem yazılı hem de sözlü olarak yeterli miktarda Almanca bilmeleri gerekmektedir.¹⁵³ AB dışındaki ülkelere gelen yabancı muhasebeciler sözü edilen sınava giremezler.¹⁵⁴

Alman muhasebe sistemi de Fransız muhasebe sistemi gibi makro kaynaklıdır. Vergi düzenlemeleri ile çeşitli ticaret kanunlarından oldukça etkilenmiştir. Almanya'da hesap planlarının tarihçesi oldukça eskidir. J.F.Schaer'in 1890, 1911 yıllarında yazdığı çift taraflı kayıt sistemini ve buna uygun muhasebe organizasyonunu konu alan "Hesap

¹⁵¹ Türmob International Haber, Yıl:2, Sayı:4, Eylül 2005, http://www.turmobil.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.4, 27.01.2006

¹⁵² Türmob International Haber, Yıl:2, Sayı:4, Eylül 2005, http://www.turmobil.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.4, 27.01.2006

¹⁵³ Türmob International Haber, Yıl:2, Sayı:4, Eylül 2005, http://www.turmobil.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.5, 27.01.2006

¹⁵⁴ Kutlan, s.32

Sistemleri” adlı çalışmaya dayanmaktadır. Ancak bugünkü anlamda hesap planlarına ilişkin özgün çalışma 1927 tarihli E.Schmalenbach’ın hesap çerçevesidir. Pek çok alanda disiplinin arttığı “1930’lu yıllarda bu disiplinin yansımaları hesap planları üzerinde de görülmüştür. Savaş sonrası bu planlar yeniden geliştirilmiştir. ¹⁵⁵

Almanya’da denetçiler yönetim kuruluna karşı sorumlu olmuşlardır. Sadece denetçiler tarafından denetimi yapılmış şirketler ve onların bağlı kuruluşları, denetçinin vermiş olduğu zararların tazmini için dava açabilirler. Denetçilere karşı açılacak davalarda üçüncü kişiler sözleşmeye değil sadece haksız fiil esasına dayanabileceklerdir. ¹⁵⁶

2.1.3.2 Fransa

Yasal olarak 1927 yılında meslekle ilgili düzenleme yapılmıştır. 1942 ve 1945 yıllarında çıkarılan yasalarla meslek bugünkü halini almıştır. Uzman Muhasebeci ve Temsile Yetkili Muhasebeci olmak üzere iki unvan bulunmaktadır. Meslek Ekonomi Bakanlığının gözetimi altındadır. Meslek mensubu olabilmek için sınavlar Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. İki meslek kuruluşu vardır. Bunlar Muhasebe Uzmanları Cemiyeti ile Muhasebe Milli Konseyi. Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda eğitim ve staj sonrasında final sınavı ve tez yazımı ve savunması mesleğe girişte önemli ilk göze çarpan olgular. Yine sorumluluk ve cezalandırma AB direktifleri doğrultusundadır. ¹⁵⁷

Fransa’da 1947’de Muhasebe Yüksek Konseyi birinci muhasebe planını hazırlamıştır. Plan daha sonra değişen ekonomik ve sosyal gereksinimlere göre düzeltilmiş ve değiştirilmiştir. 1957 yılında ise ikinci muhasebe planı yapılmıştır. 1970’de başlanan plan üzerinde ki revizyon çalışmaları 1978’de Avrupa Birliği 4.yönergesi doğrultusunda sürdürülerek 1979’da tamamlanmıştır. Bu ülkede muhasebe standartlarının ve uygulamalarının ortaya konmasında hükümetin yanı sıra Fransız

¹⁵⁵ İbasalilgiller, s.8

¹⁵⁶ Çilingir - Yıldırım. s.102

¹⁵⁷ Kutlan, s.30

Muhasebe Mesleğinin de etkin bir rolü olmuştur. Fransız muhasebesi Avrupa Birliği'nin diğer yönergelerinden de etkilenmiştir.¹⁵⁸

4 üncü ve 7 nci yönerge esaslarına ilgili mevzuatta uyulmuştur. Mesleki unvan olarak “Muhasebe Uzmanı”¹⁵⁹ ve “Denetçi”¹⁶⁰ ünvanları bulunmaktadır.¹⁶¹ Muhasebe Uzmanı, denetim ve muhasebe ile ilgili bir çok yetkisinin yanı sıra, yasal denetim yapmaya da yetkilidir. Ancak “yasal yıl sonu denetimi” ancak Denetçi sıfatıyla yapılabilir. Denetçi ünvanını kullanabilmek için Muhasebe Uzmanları Odasının yanı sıra Ulusal Denetçiler Kurulu üyeliği de şarttır. Muhasebe Uzmanı aday olmanın şartları yasalarda oldukça ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Adayın ulusal veya yabancı bir bakalorya diploması sahibi olması ön koşuldur. Adaya muhasebe finansman ağırlıklı bir ön lisans programını bitirdikten sonra Türkiye’de lisans ile yüksek lisans arasında denkleştirilebilecek bir işletme iktisadı eğitimini tamamlamak zorundadır. Bu şekilde aday 3 yıllık bir staj yapma imkanına kavuşur. Bu stajdan sonra aday odanın denetlediği yazılı bir tezi, sözlü ve yazılı sınavı başarı ile verirse meslek ünvanını ve yetkisini alır. Sınav komisyonu Kültür Bakanlığı tarafından tayin edilen ve öğretim üyeleri, muhasebe uzmanı ve denetçileri, sanayi ve ticaret odaları temsilcilerinden oluşur.¹⁶²

Bu ülkede de meslek mensuplarının vergi idaresine karşı sorumluluğu İngiltere’de olduğu gibi bulunmamaktadır. Sorumluluk müşterilere karşıdır.¹⁶³

2.1.3.3 Rusya

Rusya, onbir yüzyıldan daha uzun bir süredir, çok geniş topraklarda var olan ve çok farklı kültürleri bünyesinde barındıran bir Doğu Avrupa ülkesidir.

Tarihçilere göre Hıristiyanlığa geçiş (988) ve çeşitli kanunların resmen ilanı ile (1016) Rusya, Bizans devleti ve muhasebe sisteminin etkisi altında kalmıştır. Tatar

¹⁵⁸ Kutlan, s.30

¹⁵⁹ expert-comptable

¹⁶⁰ commissaire aux comptes

¹⁶¹ Yannick Lemarchand, “AB’de Muhasebe Standartları ve ABD’de CPA’lerin Faaliyetleri”, İYMMO **22.09.2005 Aylık Toplantısı**, Mali Mevzuat Platformu 15.10.2005 Rapor, İYMMO, s.44

¹⁶² Kutlan, s.30

¹⁶³ Fisher, s.50

boyunduruğu altında geçen 1240 – 1480 döneminde ise Tatar muhasebe etkisinde kalmıştır. Orijinal Rus muhasebesinin gelişmesi Rus devlet sisteminin de güçlenmiş olduğu 1480 – 1700 yılları arasındaki döneme rastlamaktadır. Rus muhasebe sisteminin ilk defa Avrupa muhasebe uygulamalarından etkilenmesi 1700 – 1861 dönemine rastlamaktadır.¹⁶⁴Rus yevmiye defterinin 1888’de ilk defa kullanılmaya başlanması, muhasebe alanındaki temel kaynakların Rusça’ya tercüme edilmesi ve yayınlanması, ulusal para biriminin konvertibl hale getirilmesi, işletmelere ait bilançoların yayınlanma zorunluluğu uygulamasının başlatılması bu dönemin muhasebe alanındaki çarpıcı gelişmelerini oluşturmuştur.¹⁶⁵ Rus muhasebe sistemi 1917’ye kadar diğer Avrupa ülkelerindeki gelişmelere paralellik göstermiştir. Bu tarihten sonra devlet sisteminin ve siyasal yapının tamamıyla değişmesi ile sosyo – ekonomik ilişkilerde de önemli değişimler yaşanmıştır. Yasal işletme olarak sadece devlete ait işletmeler var olduğundan bunlarında muhasebe işlemleri tek tip hale getirilmiş ve dünyada bir “sosyalist muhasebe sistemi” ortaya çıkarılmıştır. Bu sistem içerisinde muhasebenin işlevi sadece kontrol amacına yönelik olarak hazırlanmıştır.¹⁶⁶

Sovyetler Birliği’nde, 1985 yılında merkezi planlamadan serbest piyasa ekonomisine doğru yapılan açılımlar ve değişimler, glastnost(açıklık) ve perestroika (dışa açılma) politikaları ile hızlı ve kalıcı değişimler yaşanmıştır. Rus muhasebe sistemi, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği’nin sona ermesiyle günümüzde Anglo – Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde kalarak uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir sisteme geçiş sürecini yaşamaktadır.¹⁶⁷

Rusya’da temel meslek örgütü Rusya Denetçiler Odasıdır. 1995 yılında faaliyete geçmiştir. Sertifikalı denetçilerin denetim alanında faaliyet gösterebilmeleri için ya bireysel olarak ya da firma olarak çalışma ruhsatı almaları gerekmektedir.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Recep Pekdemir – F.Lerzan Kavut Akün, “Rusya Federasyonu’nda Muhasebe Uygulamaları ile Muhasebe – Denetim Mesleğinin Gelişimi”, **IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yay. 30, s.119

¹⁶⁵ Pekdemir – Akün, s.123

¹⁶⁶ Pekdemir –Akün, s.123

¹⁶⁷ Pekdemir –Akün, s.124

¹⁶⁸ Pekdemir –Akün, s.126

Mevcut kurallara göre ekonomi veya hukuk alanında yüksek öğrenim görmüş ve son beş yıllık çalışma hayatının en az üç yıllık kısmını bu alanda geçirmiş kişiler sertifikalı denetçi adayı olabilmektedirler. Bir değerlendirme sınavı sonunda başarılı olanlara sertifikaları verilir.¹⁶⁹

2.1.3.4 İtalya

Bilinen en eski muhasebe kaydı 1211 yılına ait olup, İtalya'da Bologna'da bir bankerin hesaplarında görülmektedir.¹⁷⁰ Sözü edilen kayıtlardaki gelişme borç ve alacak sözcükleri ile ortaya çıkmıştır.¹⁷¹ İtalya'da XIV. Yüzyılın ilk yarısı sonlarında , bankerlik ile uğraşan Peruzzi ailesinden bir çok muhasebe defteri kalmıştır.¹⁷² Muhasebe biliminde devrim niteliğinde çığır açan Luca Pacioli, ortaya koyduğu yapıtı ile tutarlı bir biçimde çift yanlı kayıt yöntemini dünyaya benimsetmiştir. Alman düşünür Goethe bu konuda şöyle söylüyor:”Çift yanlı kayıt tacirin ne çok işine yarar. Bu icat kuşkusuz insan zekasının en önemli buluşlarından birisidir. Her iyi muhasip hesabını bununla tutmalıdır.”¹⁷³

İtalya'da muhasebe esasları 4 üncü yönergeyle harmonize edilmiştir. Ancak İtalya'da küçük ve orta ölçekli işletmeler bu muhasebe esaslarına uyum sağlamak ve bu esasları uygulamakta zorlandıklarından meslek sahiplerinin sorumluluk ve riskleri yüksektir.¹⁷⁴ İtalya'da da Türkiye'de olduğu gibi üç tip unvan bulunmaktadır.¹⁷⁵

Ticari Doktor olarak tercüme edilebilecek meslek sahipleri üniversiteden sonra verecekleri yazılı ve sözlü bir sınavla mesleki ünvanlarını ve yetkilerini elde edebilirler. Profesyonel Denetçilerin ise bir meslek yüksek okulunu sona erdirdikten sonra iki yıllık bir staj süresini bitirmeleri ve yazılı ve sözlü bir sınavı başarıları gereklidir. Üçüncü grup ise Ticaret mahkemelerine kayıtlı denetçilerdir. İlk iki grubun sınavları diğer bir

¹⁶⁹ Pekdemir –Akün, s.136

¹⁷⁰ Oktay Güvemli, (I), s.20

¹⁷¹ Başlangıçta “dare” ve “avere” olarak adlandırılan bu kavramlar zaman içinde “debit”, “credit” sözcüklerine, yani borç ve alacak sözcüklerine yerini bırakmıştır.

¹⁷² Güvemli, (I), s.25

¹⁷³ Oktay Güvemli, (IV), **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500.Yılı**, İstanbul;İstanbul YMM Odası Yayını, No:2, 1994, s.1

¹⁷⁴ Kutlan, s.31

¹⁷⁵ Dottore Commercialisti, Ragioneri Professionista, Revisori Uffiziali Dei Conti

jüri tarafından yapılır. İtalya'yı diğer ülkelerden farklı kılan başka bir özellik ise meslek sahibinin mesleğini icra etmek için hiçbir ortaklığa giremeyeceğidir.¹⁷⁶

2.1.3.5 İskandinav Ülkeleri

Bu ülkelerin pek çok konudaki benzerliklerini burada da görmek olanaklıdır. Mesleğin bu ülkelerdeki gelişim süreci biri birlerine çok benzemekte ve paraleldir.

2.1.3.5.1 Finlandiya

Finlandiya'da ki meslek örgütü (The Finnish Institute of Authorised Public Accountants) 1925 yılında kuruldu. Örgütün üyeleri muhasebe konusunda yüksek seviyede uzmanlığa sahiptirler Ayrıca tamamı Avrupa Birliği sekizinci konsey direktifindeki koşulları sağlamış durumdadırlar. Enstitü üyelerinin kalitelerini yükseltmede çaba sarf eder ve üyeleri arasında bir ağ kurar. Etik kuralların yerleşmesinde, muhasebe ve denetim alanında genel kabul görmüş ilkelerin benimsenmesinde öncü rol oynar. IFAC'ın uluslararası denetim standartları Kasım 1999'da aynen adapte edilmiştir.¹⁷⁷

Enstitü NRF (Nordic Federation of Public Accountants), FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) ve IFAC (International Federation of Accountants) üyesidir. "KHT-Media Oy" enstitünün ikincil bir kuruluşu olup seminerleri ve kursları düzenler. Öte yandan muhasebe ve denetim alanındaki kitapları, dergileri ve diğer yayınlarında basım ve dağıtımını yapar.¹⁷⁸

2.1.3.5.2 İsveç

Bu ülkede ki Yetkili Kamu Muhasebecilerinin (*auktoriserade revisorer - Authorised Public Accountant*) örgütü FAR'dır.(Föreningen Auktoriserade Revisorer) Bu örgütün Yetkili Kamu Muhasebecisi olarak üyesi 28 Şubat 2001 tarihinde toplam olarak 2.300 idi. Ayrıca Yetki Belgeli Muhasebeciler de kendi başlarına imza yetkileri olmamalarına karşın bu örgütün üyesi olup Yetkili Kamu Muhasebecilerinin yardımcısı

¹⁷⁶ Kutlan, s.32

¹⁷⁷ <http://www.kht.fi/english>, 25.01.2006

¹⁷⁸ <http://www.kht.fi/english>, 25.01.2006

niteliğindedirler. Meslek standartlarının gelişmesinde, eğitimde ve bilgede öncü rolü FAR oynamaktadır. FAR; kitaplar, dergiler ve broşürler bastırarak, konferanslar ve seminerler organize ederek üyelerinin gelişimini sağlar. FAR, kendi içerisinde bir Konsey tarafından yönetilir. Alt Komiteler vardır. Yönlendirme, Sekreteryası tarafından yapılır.¹⁷⁹

FAR, IFAC (International Federation of Accountants), IASB (International Accounting Standards Board), FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) ve NRF (Nordic Federation of Public Accountants) üyesidir.¹⁸⁰

Yetkili Kamu Muhasebecisi olabilmek için aşağıdaki koşulları yerine getirmek gerekir.¹⁸¹

- Yüksek Lisans derecesinde Üniversite mezunu olmak (Ekonomi konularında en az 160 kredi), Yetki Belgeli Muhasebecilerin Üniversite mezunu olmaları yeterli ancak yine de Ekonomi konusundaki 160 kredi geçerliliğini sürdürmekte.
- 2 yıl süre ile bir Yetkili Kamu Muhasebecisinin yanında pratik yapmak.
- Yapılacak Meslek Yeterlilik sınavında başarılı olmak.

2.1.3.5.3 Norveç

Norveç'teki mesleğin örgütü Norveç Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne (Norwegian Institute of Public Accountants - Den norske Revisorforening (DnR))bağlı iki türlü meslek mensubu var. Bunlardan birincisi Kayıtlı Kamu Muhasebeci (Registered Public Accountant) diğeri ise Kamu Yetkili Muhasebeci (State-authorized Accountant). 2550 Kayıtlı Kamu Muhasebeci ve 1800 Kamu Yetkili Muhasebeci DnR'ın üyesidir. DnR kamu kurumları ile üyeleri arasında köprü görevi görür.¹⁸²

¹⁷⁹ <http://www.far.se/english>, 25.01.2006

¹⁸⁰ <http://www.far.se/english>, 25.01.2006

¹⁸¹ <http://www.far.se/english.asp?id=9&page=1>, 25.01.2006

¹⁸² <http://www.revisornett.no/English>, 25.01.2006

Her iki kategorideki meslek mensupları da Şirketler Hukukunda konusunda Avrupa Birliği sekizinci direktifindeki¹⁸³ tüm özelliklere sahiptirler.¹⁸⁴

Bir kişinin Kayıtlı Kamu Muhasebecisi olabilmesi için ve bu hakkı kullanabilmesi için.¹⁸⁵

- Bir üniversite mezunu olması,
- Adayın 3 yıllık bir deneyim geçirmesi gerekmektedir.

Kamu Yetkili Muhasebeci olmak biraz daha zordur. Bu belge sahipleri muhasebe yanında denetimde yapmaktadırlar. Bu meslek adayları:

- Norges Handelshøyskole (NHH) [the Norwegian School of Economics and Business Administration] adlı üniversitede ya da Handelshøyskolen BI adlı üniversitede Muhasebe (Accounting - HRS) mezunu olması gerekir. Bu okullardaki Muhasebe Bölümü üç alanda uzman eğitim verir. Birincisi Kayıtlı Kamu Muhasebecilerin programı ile aynıdır. İkincisi Ticaret üçüncüsü ise hukuk ya da ekonomi.
- Birinci defada yapılan sınavı geçmesi gerekir.
- 3 Yıllık bir iş deneyimini tamamlaması gerekir.

Her iki meslek mensupları DnR tarafından devamlı şekilde eğitilirler. Bilgi ve beceri açısından en üst düzeyde tutulurlar. Ayrıca yine bu kurum tarafından her yıl toplam meslek mensuplarının %20'si denetlenmektedir.¹⁸⁶

DnR 7 farklı örgütün üyesidir. Norveç Muhasebe Standartları Kurulu (Norwegian Accounting Standards Board – NRS -) iyi bir muhasebe uygulaması için gerekli standartları hazırlar.¹⁸⁷

¹⁸³ 84/253/EEC by the Council of the European Communities.

¹⁸⁴ <http://www.revisornett.no/?did=9069582>, 25.01.2006

¹⁸⁵ <http://www.revisornett.no/?did=9069582>, 25.01.2006

¹⁸⁶ <http://www.revisornett.no/?did=9069631>, 25.01.2006

¹⁸⁷ <http://www.revisornett.no/english>, 25.01.2006

2.1.3.6 Avrupa Birliği

Avrupa’da bir birlik kurmaya yönelik fikrin kökeni çok eskilere dayanır. 18 Nisan 1951 tarihinde Paris’te Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nu (The European Coal and Steel Community; ECSC) kuran Paris Antlaşması imzalanmıştır.¹⁸⁸Bu antlaşma ile Avrupa’da birlik düşüncesi daha da kuvvetlenir.

29-30 Mayıs tarihinde Venedik’te yapılan toplantıda AKÇT Dışışleri Bakanları, Spaak Komitesi’nin hazırladığı raporu görüşerek kabul etmiştir. Antlaşma taslağı üzerinde yapılan ayrıntılı görüşmelerden sonra Roma’da 25 Mart 1957’de 6 ülke tarafından (F.Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg) imzalanan antlaşmalar ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (The European Economic Community, EEC) ile Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (The European Atomic Energy Community, EAEC veya EURATOM) kurulmuştur. Antlaşmalar 01 Ocak 1958 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. AET Antlaşması’nın süresi sonsuzdur.¹⁸⁹ Roma Antlaşması 248 madde ve 6 bölümden oluşur.¹⁹⁰ İngiltere bu Antlaşmayı 22 Ocak 1972’de Brüksel’de imzalayarak topluluğa dahil olmuştur. Topluluk üyesi ülkeler daha sonra 26’ya çıkarken genişleme süreci hızla devam etmektedir.

Maastricht¹⁹¹ zirvesi ile topluluğa üye ülkelerin oluşturdukları ekonomik ve parasal birliğe “Avrupa Birliği” adı verilmiştir.

Avrupa Birliği Konseyi’nin ve Parlamentosu’nun üye ülkelerdeki vergi kayıp ve kaçaklarının birliğin mali menfaatlerine de zarar vereceğı gerçeğinden hareketle oluşturduğu özel vergi denetim mekanizmaları mevcuttur. Çünkü ağırlaşmış bir vergi kaçağı sorunun ekonomik ve parasal birlik modelinin işleyişini de bozacağı açıktır. Avrupa Birliği Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi’nin 11.11.1996 tarih ve 2185/96 sayılı kararından sonra 25.05.1999 tarihli iki ortak kararı daha bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla; CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralarını taşımaktadır. Bu kararlar

¹⁸⁸ S.Rıdvan Karluk, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 3.Baskı, Eskişehir:1995, s.6

¹⁸⁹ Roma Antlaşması, Md.240

¹⁹⁰ Karluk, s.388

¹⁹¹ Hollanda’nın bir şehri olan Maastricht 09-10 Aralık 1991 tarihli önemli bir zirveye ev sahipliğı yapmıştır.

“Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi”nin (OLAF:Office Europeen de Lutte Antifraude) gerçekleştirdiği araştırmaları konu edinmektedir.¹⁹²

Bu kararlarda da yine, üye ülkelerdeki olası vergi kaçakçılıklarının birliğin mali menfaatlerine zarar vereceği hususu vurgulanmakta, ek olarak yolsuzluk ve diğer her türlü yasadışı faaliyetin de birliğin mali çıkarlarına ters düştüğü hususuna yer verilmektedir. Ayrıca OLAF’ın bağımsız hareket edebilme yeteneğinin korunabilmesi için, başkanına, uygun gördüğünde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma inisiyatifini tanınmıştır. OLAF’ın kendisinde dışarıdan, bağımsız çalışmak üzere seçilen kişilerden oluşacak özel bir Gözetim Komitesi tarafından düzenli olarak kontrol edilecektir.¹⁹³

Avrupa Birliği’nin oluşumunu sağlayan 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 54.maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını koordine etmekle yükümlüdürler. AB; üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarının uyumlaştırılması yolunda çalışmalar yapmaktadır. Bu uyumlaştırılma çalışmalarında en önemli araç ise “yönergeler”(direktifler)dir. Bu yönergeler, Birliğin kendi mevzuat şekli olup, üye ülkelerin hukukuna alınması zorunludur.¹⁹⁴ Üye ülkelerin bağımsız denetim mevzuatının birbirine yakınlaştırılması amacıyla düzenlenen 8 nci Yönerge, 10 Nisan 1984 tarihinde Avrupa Topluluğu Konseyi tarafından kabul edilerek yayınlanmıştır.¹⁹⁵ Yönerge, 5 bölüm ve 31 maddeden oluşmaktadır.¹⁹⁶

AB’nin zaman içinde oluşturduğu yasaların tümü Müktesebatı oluşturur. Müktesebat genişleme sürecinde adayların uyum sağlaması gereken yasalardır. 31 ana bölümden oluşmaktadır ve müktesebat sürekli gelişim halinde olan dinamik bir sürecin ürünüdür. Muhasebe ve Denetim 5. Bölümü oluşturan "Şirketler Hukuku" başlığı altındadır. Bu bölüm 1. ve 2. dereceden yasalar, yönergeler ve tavsiyelerden oluşmaktadır. 1.ve 2. dereceden yasalar, komisyonlar tarafından oluşturulur ve AB Konseyi tarafından onaylanır. Bütün üyelerin bu yasalara uyması zorunludur. Mesela

¹⁹² Doğan –Kapusuzoğlu, s.23

¹⁹³ Doğan –Kapusuzoğlu, s.23

¹⁹⁴ Karluk, s.388

¹⁹⁵ Ercan Beyazıtli, “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:50, No:1-2, 1995,s.209,

¹⁹⁶ H.Gül Yılmaz (I), s.62

IFRS'i (International Financial Reporting Standards.- Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları) uyulama zorunluluğu gibi. Yönergeler ise yasaların uygulama aşamasında, ilgililere yol gösterici niteliktedir. Mesela Denetçinin nitelikleri, çeşitli formatlar gibi. Bağlayıcı niteliği olmamakla birlikte, yönergelere uygun hareket edilmemesi yasaların uygulanmasını imkansız hale getirmektedir. Tavsiyeler bağlayıcı değildir. Bunlara "Yumuşak Yasalar" 'da (Soft Laws) denilmektedir. Yasa ve Yönergelerin uygulanmasında etkilidirler.¹⁹⁷

Avrupa Birliği'nde bağımsız denetçilerin sorumluluklarının kapsamı, bağımsızlık, dürüstlük, mesleki bilgi ve uzmanlık, iyi niyet, ihmal ve kusura yol açmayacak şekilde mesleki özen ve dikkat gösterilmesiyle sınırlıdır. Mesleki özen ve dikkatle ilgili sorumluluğun saptanması genellikle mesleki örgütler tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda cezalarda mesleki örgütlerce verilmektedir. Mesleki sorumlulukların saptanmasında ülkeler arasında uygulama farklılıkları bulunmaktadır.¹⁹⁸ Birlik içerisinde sadece Avusturya, Almanya ve Yunanistan'da denetçilerin sınırlı sorumlulukları öngörülmüş bulunmaktadır. Bunun dışında Danimarka, Lüksemburg, Hollanda ve İspanya'da denetçilerin sorumluluklarının sözleşme yoluyla sınırlandırılabilmesi kabul edilmiştir. Avrupa Komisyonu 2001 yılında denetçilerin sorumlulukları ile ilgili bir çalışma başlatmış bulunmaktadır. Fakat Komisyon, denetçilerin sorumluluğunun kural olarak sınırlandırılmasının arzu edilen bir şey olmadığını zira sorumluluğun denetimin kalitesini yükselttiğini kabul etmiştir.¹⁹⁹

Uygulamaya giren IFRS, sadece menkul kıymetler borsasına kote olmuş şirketler tarafından uygulanacaktır. Bu 4. yönergede de öngörülmüştür. Ancak şu anda komisyon yeni bir yönerge (8. yönerge) hazırlığı içindedir. Bu yeni yönergede sınırlı sorumlu ve limited şirketler de IFRS kapsamına alınacaktır.²⁰⁰

Avrupa Birliği düzeyinde yasal denetim anlamında gelişmeler şu şekilde özetlenebilir. 25.06.1978 tarihli, 78/660 EEC sayılı, 5.Konsey Direktifi, belirli

¹⁹⁷ Avrupa Birliği Muhasebe ve Denetim Müktesebatına Giriş,
<http://www.ismmmo.org.tr/reparis.asp?id=2359>, 28.01.2006

¹⁹⁸ H.Gül Yılmaz (I), s.68

¹⁹⁹ Çilingir - Yıldırım. s.99

²⁰⁰ Avrupa Birliği Muhasebe ve Denetim Müktesebatına Giriş,
<http://www.ismmmo.org.tr/reparis.asp?id=2359>, 28.01.2006

şirketlerin yıllık hesaplarının profesyonel ve kalifiye denetçiler tarafından denetlenmesi gerekliliği üzerinde durmaktadır. 13.06.1983 tarihli, 83/349 EEC sayılı, 7.Konsey Direktifi, konsolide hesaplarında profesyonel denetçiler tarafından denetlenmesi gerekliliğine ilişkindir. 86/635 EEC sayılı Konsey Direktifi de benzer şekilde bankalar ve bunların kuruluşlarının hesaplarının denetlenmesine ilişkindir. 91/674 EEC ise bu konsolide hesaplarda dahil bütün şirketlerin, bütün hesaplarının denetimine ilişkindir. Belirli niteliklere sahip denetçilerin ancak yasal denetçi olabileceğine dair Konsey Direktifi ise 84/253 EEC sayılı 8.Konsey Direktifidir. 8.Direktif yasal denetçilerin sahip olması gereken minimum nitelikleri göstermektedir.²⁰¹

2.2 ÜLKEMİZDE MESLEĞİN GELİŞİMİ

2.2.1 TANZİMAT ÖNCESİ MUHASEBE

En eski tarihten bu tarafa mali işlemler ve parayla ilgili işlemlerin başlaması ile muhasebe de başlamıştır. Eskiçağda mali işlemler yalnızca sikke²⁰² ile yapılırdı. Çek, senet ya da değerli kağıt yoktu. Bu nedenle ekonominin düzenli yürümesi piyasadaki yeterli para miktarına bağlıydı. Farklı bölgelerde kullanılan sikkelerin, özellikle gümüş olanların çeşitliliği bir değiş tokuş mekanizmasının gerekliliğini ortaya koyuyordu. Bu tür, değiştirme işlemlerinde, tıpkı bugünkü bankaların ya da döviz bürolarının yaptığı gibi, komisyon alınıyor ve bu yolla bir kar sağlanıyordu. Para değiştiriciler, bir başka komisyonu da bir diğer faaliyetlerinden alıyorlardı; bir metal cinsindeki parayı bir başka metal cinsindeki para ile değiştirmede.²⁰³

Tarihin babası sayılan Halikarnassoslu (Bodrum) ünlü tarihçi Herodotos'a (İÖ 5.yüzyıl) göre; tarihte ilk olarak altın ve gümüş sikke basan ve kullanan ve ilk olarak ufak tefek ticaret işlerine girişenler Lydialılardır. Sikkeler, krallığın başkenti Sardes'te

²⁰¹ Çilingir - Yıldırım. s.99

²⁰² Metal para anlamında kullanılan sikke, ağırlığı ayarlanmış, üzerinde, kendisini basıp tedavüle çıkartan ve istendiğinde tekrar geri almayı taahhüt eden yetkili idarenin ya da devletin arma veya işaretini taşıyan yuvarlak (disk şeklinde) ufak bir metal parçasıdır. (Oğuz Tekin, "Anadolu'da Paranın Öyküsü", Toplumsal Tarih Dergisi, Sayı:107, Kasım 2002)

²⁰³ Oğuz Tekin, "Anadolu'da Paranın Öyküsü", **Toplumsal Tarih Dergisi**, Sayı:107, Kasım 2002, s.10

basılmıştır.²⁰⁴ Para, ticaret ve mali işlemler Anadolu’da Osmanlılara kadar yavaşta olsa gelişerek sürmüştür.

Osmanlı Devleti’nin, kuruluşundan yok olmasına kadar geçen 622 yıllık süreç bölümlere ayrıldığında, bu bölümlenmelerin iktisadi yada mali olaylara göre değil tarihi olaylara göre yapıldığını görmekteyiz. Bu nedenle Tanzimat öncesi ve sonrası olarak bu dönemi iki grupta incelemekteyiz.

Osmanlı Devleti’nin kuruluş yılı olan 1299 yılından Fatih Sultan Mehmet’in 1453’te İstanbul’u fethetmesi arasında geçen süre Osmanlı Devleti için kuruluş dönemi olarak adlandırılır. Bu dönemin son bulunduğu İstanbul’un fethine kadar devleti yedi padişah yönetmiştir. Osmanlı Devleti; Selçukluların bir uç beyi olan Orhan Gazi’nin oğlu Osman Bey tarafından 1299 yılında kurulmuştur. Kuruluş dönemi 154 yılı bulan bu devlet bu dönemin sonunda imparatorluğa geçmiştir.

Hem özel kesimin ticari muhasebesi ve hem de devlet muhasebesinin verileri olan belgelere, kayıt düzenine XV. yüzyıl ortalarına kadar fazla rastlanmamaktadır.²⁰⁵ Mevcut olanlarda Selçuklulardan kalmadır.

1070 yılında Yusuf Has Hacib tarafından yazılan “Kutadgu Bilig” adlı eserde katip şöyle tanımlanmıştır. “Çok doğru, itimat edilir, iyi ve dürüst olması lazım. Gözü tok, tavır ve karakteri güvenilir olmalı. Akıllı olmasının yanında, haya sahibi bulunmalı. Her türlü işlemi kağıda geçirmeli, akla güvenmemelidir.”²⁰⁶

Selçukluların uzun süre hakim oldukları Anadolu’da Türkler tarım ve hayvancılık ile uğraşmışlardır. Ticaret yok denecek kadar azdır. Anadolu’da zenginlik küçük ve büyük baş hayvanlar ile atların çokluğu ile ölçülmekteydi. Selçuklularda toprak rejimi “miri” adı verilen rejimdi. Bu rejime göre toprak tamamıyla devlete ait olup belirli ürünler karşılığında bu toprakların kullanımının köylülere verilmesidir.²⁰⁷

²⁰⁴ Tekin, s.11

²⁰⁵ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat’a Kadar**, 2.cilt. İstanbul:Proje Danış A.Ş. Yayını, 1998, s.2

²⁰⁶ Abdülkerim DAŞTAN, “Meslek Ahlak Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, Yüksek Lisans Tezi, KTÜ, 2001, Trabzon, s. 33

²⁰⁷ Güvemli (I), s.8

Bu ilişki zamanla öşür adı ile vergiye dönüşecektir. Osmanlı öncesi deyimiyile İkta²⁰⁸ ve sonrasında tımar²⁰⁹ sistemleri de Osmanlıda gelir getirici sistemler arasında idi.

Küçük ticari işletmelerin işlemleri o kadar kolay ve basitti ki muhasebe kayıtları da pek önem taşımıyordu. Çünkü hesabı son derece kolaydı ve küçük defterlerde takip ediliyordu.

Selçuklular döneminde Ahilik ile başlayan ticari örgütlenmeler Osmanlı döneminde kendisini Loncalar olarak göstermiştir.²¹⁰ Osmanlı Devleti büyüdükçe Eyalet sistemine de yavaş yavaş geçiş başlamıştır. Ticaretin gelişmemesi ancak devletin büyümesiyle, özel sektör muhasebesi değil devlet muhasebesi gelişmiştir. Eyaletlerin başında “Beylerbeyi”, kazaların başında ise “Kadı”lar vardı. Aynı zamanda asayiş ve vergilerin tahsilinden sorumlu olan “subaşılar” muhasebe ve mali açıdan büyük öneme sahiptirler. Ünlü tarihçi İsmail Hakkı Uzunçarşılı’ya göre Osmanlı mali yapısı Selçuklulardan, onlara da İlhanlılardan geçmiştir. Muhasebe kayıtlarında kullanılan siyakat yazı ve rakamların İlhanlılardan geldiği bilinmektedir. Yine siyakat yazısı için Uzunçarşılı “bu yazı ve rakamın böyle okunamaz olmasının mali bilgileri herkesin bilmemesi ve hile yapılmaması için” olduğunu ileri sürer.²¹¹

İlk Osmanlı parası Orhan Gazi zamanında basılmıştır. Yıldırım Beyazıd, Orhan Bey’den sonra ikinci maktu vergiyi yani haracı getirmiştir.

Merkezi yönetimde mali örgütlenme, Defterdarlık adı altında yapılmıştır. Merkezi yönetimde üç adet hazine olduğu görülmektedir. Bunlar; “Hazine-i Amire” (Miri Hazine), bu hazinede devletin gelirleri toplanmakta , Padişah’a ait “İç Hazine” ve yine Padişah’a ait “Enderun Hazinesi”. Osmanlı Devleti’nde defterdarlık müessesesinin nasıl kurulduğu bilinmemektedir. Fatih Kanunnamesi’ne göre defterdar, padişahın malının vekilidir. Hazineyi ve arazi kayıtlarının bulunduğu defterlerin saklandığı

²⁰⁸ Askeri komutanlara ve yüksek düzeyli kamu görevlilerine özellikle yeni fethedilen yerlerden ücret karşılığında ya da savaşta gösterdikleri başarıya göre bırakılan topraklar.

²⁰⁹ Orta Asya’da Türk ve Moğolların uyguladıkları bir sistemdi. Toprağın görev ya da hizmet karşılığında belirli koşullarla bir şahsa tahsis edilmesi.

²¹⁰ Güvemli, (I) s.11

²¹¹ Güvemli (I), s.29

Defterhane'yi korur²¹², buranın açılıp kapanmasında hazır bulunurdu. Fatih döneminde, devlet protokolünde ilk sırayı vezirler, ikinci sıra kadıaskerler ve üçüncü sıra ise defterdarlarındı. 1591 yılından itibaren defterdarlara vezir rütbesi verilmeye başlanmıştır.²¹³

2.2.2 TANZİMAT'TAN CUMHURİYET'E MUHASEBE

1792 yılından 1922 yılına kadar geçen süre Osmanlı İmparatorluğu'nun "Dağılma Dönemi" ya da "Çöküş Dönemi" olarak adlandırılır.²¹⁴

Tanzimat Fermanı; 3 Kasım 1839'da Sultan Abdülmecid'in sadrazamı Mustafa Reşid tarafından Gülhane Parkı'nda yabancı devletlerin elçileri ve büyük bir halk topluluğunun huzurunda okunan, kişilerle devlet arasındaki ilişkilere hukuki yönden yenilikler getiren, şeriata dayanan eski yasaları tamamen değiştirmeyi öngören, Tanzimat-ı Hayriye adı verilen ıslahat hareketinin siyasal ve hukuki yönden teminat altına alan belgedir.²¹⁵

Yeniçeri Ocağı'nın bozulmaya başlaması nedeniyle Sultan II. Mahmud döneminde başlayan yenilik hareketleri ve Sultan Abdülmecid'in tahta çıkar çıkmaz ıslahat hareketine devam etmek amacıyla olduğunu göstermesi Osmanlı Devlet yapısındaki değişimin başlangıcıdır. Sadrazam Mustafa Reşid Paşa, Gülhane Hatt-ı Hümayun'u Padişah adına kaleme almış; devlet ve birey arasındaki ilişkilerde devletin modernleştirilmesi amacıyla dayanan temel ilkeler Tanzimat Fermanı ile kabul ve ilan edilmiştir.²¹⁶

Tanzimat döneminde Osmanlı'daki iç kargaşa ve çöküş süreci bir taraftan hızlanırken diğer taraftan da hızlı bir batılılaşmanın etkisiyle iktisadi ve sosyal yapıdaki hızlı değişimler kayıt düzeni ve muhasebe alanına da yansımıştır. Bu yansıma öncelikle

²¹² Resmi adı Defter-i Hakani olan Defterhane, Osmanlı Devleti'nde toprak mülkiyetine ilişkin kayıt ve defterlerin tutulup saklandığı yerdir. (Güvemli (I), s.835)

²¹³ Şakir Ercan GÜL, "Tanzimat'a Kadar Defterdarlık Kurumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.137

²¹⁴ Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyet'e** 3.Cilt, İstanbul:İYMMO Yayını, 2000, s.73

²¹⁵ Tanzimat Fermanı, <http://www.osmanli700.gen.tr> ,07.05.2003

²¹⁶ Tanzimat Fermanı, <http://www.osmanli700.gen.tr> (07.05.2003)

kendisini muhasebeyi çevreleyen yasalarda kendisini hissettirmiştir. Bunların başında da hiç kuşkusuz 1850 yılında kabul edilen Ticaret Kanunu gelir.²¹⁷ Devletin yeniden yapılanmasında da Meclis-i Muhasebe²¹⁸ ve Divan-ı Muhasebat²¹⁹ gibi kurumlar oluşmuştur. Bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Sayıştay gibi kurumların temelleri o yıllarda atılmıştır.

İmparatorluk döneminde vergiler, şer’i vergiler (İslam hukukuna göre alınan) ile örfi vergilerden (Padişah fermanı ile alınan) oluşmakta idi.Örfi vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaşma yapılıyordu.²²⁰ Zekat, öşür, haraç, cizye²²¹ tekalifi şer’iyenin (Dini vergiler, Şer’i vergiler)dört esası idi. Öte yandan savaş vergileri olarak anılan Tekalif-i Örfiye (Olağanüstü vergiler) de olağan dışı vergileri oluşturmaktaydı. İmparatorluğun çağdaş anlamda bir maliye örgütü ve vergi idaresi yoktu.²²² Bu nedenle de merkeziyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve batılı anlamda, gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan bir “vergi devleti” olamamıştır.²²³

Devletin gelişme devresinde beylik hazineler ve yedeklerinde bulunan paralar, gelirler, savaş giderlerini her zaman karşılayacak yeterlikteydi. Bu yüzdendir ki, savaşlar için bu türlü vergiler konulması gerekli görülmezdi. Ama sonraları savaşlar uzamış, iş pek büyümüş, toplanan para yetmez hale gelmiş olduğundan bu yolda vergiler çıkarılmasına zorunluluk kendini göstermiştir ki, bu zorunluluk Hicri XI. (XVII) yüzyıldan beri başlar. Tekalif-i örfiye İstanbul ve beyliklerle o vakit özel bir yönetime bağlı bulunan Suriye, Halep, Bağdat, Basra, Musul, Trablusgarp, Girit, Bingazi ve Yemen eyaletlerinden başka Anadolu, Rumeli ve Arabistan’ın bütün vilayetlerinde uygulanmıştır. Vergi tarh şekline gelince:Her yıl vali, mütesellim ve voyvodalar tarafından, memleketin ileri gelenleri ve ulemasının katılmalarıyla o bölgenin erkek nüfusu ya da ev sayısına dayatılarak Hıdırellez ve Kasım olmak üzere iki taksitte alınmak şartıyla tevzi (Dağıtım) defterleri düzenlenir ve bu defterler Şer’iye

²¹⁷ Güvemli (II), s.75

²¹⁸ Güvemli (II), s.164

²¹⁹ Güvemli (II), s.178

²²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.8

²²¹ Müslüman olmayanlardan askerlik hizmetine karşılık alınan vergi idi.

²²² Sakıp Şeker, “*Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:5, Mayıs 1993, s.55

²²³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.8

mahkemesinin siciline yazılırdı. Şeriatın hükmü her kişinin katında kabul ve uygunluk gördüğünden herkes hissesine düşeni hemen ödeyerek kurtulur, bakayası kalmamak hasebiyle gerek vergi memurlarınca, gerek defterlerce herhangi bir karışıklığa rastlanmazdı. Bu tevzi defterine, o bölge halkından alınabilecek ne kadar tekalif-i örfiye varsa hepsi yazılırdı. Halka dağıtılacak vergilerin genel tutarı kaçta çıkmışsa bölge nüfusuna, onların durumlarına göre bölünmekte ve defterin onamlı bir örneği verginin toplanması için kethüdalarla emirlere ya da bu işle görevli özel memurlara verilmekteydi. Söz konusu vergilerin sayısı 97 idi.²²⁴

Başta Fransa ve İngiltere'ye karşı olmak üzere borçları iyice artan Osmanlı artık borçlanamaz duruma gelmiştir. Alacaklı devletler konuyu Berlin Kongresi'ne taşıdıklarında vergi gelirlerinin ancak üçte birinin hazineye girebildiği görüldüğünden Osmanlı'nın mali yapısında hızla bir yenileşme yapması istenmiştir. Bu baskı karşısında Osmanlı Devleti alacaklılara altı vasıtasız verginin tahsisini kabul etmiştir. 20 Kasım 1881'de yayınlanan *Muharrem Kararnamesi*²²⁵ ile Maliye Nezareti'nden bağımsız bir *Duyun-ı Umumiye İdaresi* (Genel Borçlar İdaresi) kurulmuştur. Bu İdarede İngiliz, Fransız, Alman, İtalyan, Avusturya – Macaristan ve Osmanlı delegesi yanı sıra Galata Bankerlerini temsil eden bir tane daha delege vardı. Bu idare, zamanla Osmanlı'nın tüm mali açıdan yönetimini üstlenmiştir.

Kapitülasyonlarla birlikte yurt dışından gelen mallara uygulanan gümrük vergisi oranları düşürülmüştür. Yurt içinde sanayileşme yolunda ilerleyen özellikle dokuma tezgahlarından oluşan atölyeler yurt dışı şirketlerle rekabet edemez duruma düştüğünden pek çoğu kapatmak zorunda kalmış, kalanlarda kendilerini küçültmüşlerdir. Muhasebenin gelişmesi sanayinin gelişmesine paraleldir. Üretim faaliyetlerinin durma noktasına gelmesi, sermaye birikimini engellemiş ve

²²⁴ Ahmed Rasim, **Osmanlı Tarihi**, İstanbul:Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları:2144, 1994, s.135

²²⁵ 1877 yılında ki Osmanlı – Rus harbinden sonra devlet gerek harp harcamalarını gerekse borçlarını ve faizlerini ödeyemez duruma düşmüştür. Büyük bir mali bunalım ile karşı karşıya kalan Osmanlı Devleti alacaklılar ile “Muharrem Kararnamesi” adı ile anılan bir anlaşma yapmıştır. Bu anlaşmaya göre bağımsız çalışmalar yapacak olan Duyun-ı Umumiye İdaresi oluşturulmuş. Bu İdarenin toplam 7 üyesinin 6'sı yabancıdır. Pek çok verginin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini Osmanlı bu kararname ile bu kuruluşa devretmiştir. İlerleyen her yılda bu kurumun yetkisi artırılmış, Osmanlı her borçlandığında bu kuruma yeni vergileri devretmek zorunda kalmıştır. Öyle ki Sevr Anlaşması ile bu kurumun izni olmadan devletin borçlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Lozan Antlaşması ile Duyun-ı Umumiye

sanayileşmeyi geciktirmiştir. Bu gelişmeler doğal olarak muhasebeyi de olumsuz etkileyerek geri bırakmıştır. Öte yandan Duyun-ı Umumiye'nin etkisiyle tarımsal üretime dayalı gelişen bir dışsattım muhasebede beklenen gelişmeyi sağlamamıştır.²²⁶

Kapitülasyonların kaldırılması yönünde 1856, 1869 ve 1871 yıllarında Osmanlı girişimlerde bulundu ise de başarılı olamamıştır. Benzer girişimlere 1908 ve 1912 yıllarında da başvurulsa da sonuç alınamamıştır. I.Dünya Savaşı'nın başlamasıyla Osmanlı tek taraflı olarak kapitülasyonları kaldırmıştır. Ne var ki bu kez de savaşı kaybettiğinden bu kararın bir anlamı olmamıştır.²²⁷ Ancak Cumhuriyetin kurulması ve Lozan Antlaşması ile tamamı ile kaldırılmıştır.

1866 yılında çıkarılan bir nizamname ile Galata'da bir borsa kuruldu.²²⁸ 1906 yılında bu nizamnamede yapılan değişikliklerle daha çağdaş ve muhasebe uygulamalarına önem veren bir yapı ortaya çıkarılmıştır. Örneğin, yabancı şirketlerin bilançolarının ilan zorunluluğu, mübayaacıların defterlerinin kayıtlarının tasdiki, sayfalarının numaralanması, yazıların, rakamların sabit mürekkep ile yazılması muhasebe kayıt düzenine verilen önemi göstermektedir.²²⁹

XX.Yüzyılın en önemli muhasebe olaylarından birisi sosyalist blokun muhasebeye verdiği özel önemdir. Lenin'in "Sosyalizm Muhasebedir" sözü de bunu göstermektedir.²³⁰

Çağdaş muhasebenin XIX.Yüzyılda batı ülkelerinde olduğu gibi, Osmanlı Devleti'nde de biçimlenmesine 1850 yılında yürürlüğe giren "*Kanunname-i Ticaret*"²³¹ etkili olmuştur. Bu yasa, 1807 yılında Fransa'da yürürlüğe giren *Code de Commerce*'in, yani Ticaret Kanununun 1. ve 3. kitaplarının tercümesi olduğu anlaşılmaktadır.²³²

ortadan kaldırılmış ve bu kuruma olan borçları yeni Türkiye Cumhuriyeti üstlenmiştir. (Ahmed Rasim, s.135)

²²⁶ Güvemli (II), s.53

²²⁷ Güvemli (II), s.53

²²⁸ Güvemli (II), s.70

²²⁹ Güvemli (II), s.73

²³⁰ Güvemli, (II), s.IX

²³¹ 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret 29.05.1926 tarihinde kabul olunan Ticaret Kanunu'na kadar, 75 yıl süre ile geçerli olan yasal düzenlemedir.

²³² Güvemli, (II), s.75

1878 yılında; defterdar, muhasebeci, mal memuru ve sandık emini yetiştirmek üzere Mekteb-i Fünunu Maliye açılmıştı. Ancak Mekteb-i Mülkiye’de de aynı derslerin varlığı ileri sürülerek bu okul kapatılmıştır.²³³ Açılan okullar içerisinde muhasebe eğitimi açısından en önemli olanı 1883 yılında açılan Hamidiye Ticaret Mektebi’dir. Bu okul muhasebe ve ticaret eğitimine verdiği önemin yanı sıra ilk defa devlete doğrudan eleman yetiştirmeyen özel sektöre dönük eleman yetiştiren okul olması nedeniyle önemlilik arz etmektedir. Bu nedenle de açılışı geç ve zor olmuştur. Eğitim tarihçisi Osman Ergin “... hiçbir mektebin açılışı bu kadar kararsız ve zor olmamıştır” demektedir.²³⁴

Zaman zaman kapanıp açılrsa da, isim değiştirirse de, sonuçta Marmara Üniversitesi’ne kadar gelecek Hamidiye Ticaret Mektebi’nin yaşamı böylece başlamıştır.

2.2.3 CUMHURİYET DÖNEMİ MUHASEBE

23 Nisan 1920 tarihinde açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin çıkarmış olduğu bir numaralı yasa²³⁵ bir vergi yasasıdır. Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulmuş ancak, 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun²³⁶ 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. Kurtuluş savaşı sırasında, Osmanlı İmparatorluğu döneminde alınan vergilerin yanı sıra, savaşı finanse etmek üzere Tekalif-i Milliye olarak adlandırılan çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Cumhuriyet döneminde başlangıçta Osmanlı İmparatorluğundan intikal eden vergilerin tahsili sürdürülmüştür. 1925’ten itibaren ise vergiler konusunda yenileştirmelerin başladığı gözlemlenmektedir.²³⁷

Cumhuriyetin ilanından hemen iki yıl sonra, diğer bütün alanlarda başlayan reform hareketleri vergi sistemine de sirayet etmiş, aşar vergisi tamamen kaldırılmış, ağnam vergisi ise esaslı şekilde tadil ve ıslah edilmiştir. Bu ilk dönemde

²³³ Güvemli, (II), s.103

²³⁴ Güvemli, (II) s.103

²³⁵ 24 Nisan 1920 tarihli “1” numaralı yasa “Ağnam Resminin Sabık-ı Misillü Dört Misli Olarak İstifası Hakkında”, (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.227)

²³⁶ 05.06.1936 tarih ve 3322 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²³⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.227

yapılan ıslahatın yanı sıra da kazanç, muamele ve istihlak vergileri ihdas edilmiştir. 1925 ile 1950 yılları arasında zaman zaman çıkarılan vergi yasaları vergi sistemini, karışık ve acayip bir hale getirmiştir. Örneğin, 1929 ekonomik krizinin yarattığı güçlükleri telafi için 1931’de konulan Buhran Vergisi²³⁸ krizin 1933’lerde sona ermesine rağmen uzun yıllar sürmüştür. Bu nedenlerle vergi sisteminin ıslahı zorunlu hale gelmiş ve 1945 – 1949 yılları arasında gerekli çalışmalar başlatılmıştır.²³⁹ II. Dünya Savaşı koşullarında uygulamaya konulan Varlık Vergisi, bir tür genel servet vergisi olmakla beraber savaş sürecinde elde edilen olağanüstü ve haksız kazançları vergilendirmeye yönelik olarak çıkarılmıştır. Haklı bir amaca yönelmiş dahi kabul edilse teknik özellikleri²⁴⁰ ve uygulama şekli itibarıyla büyük sakıncalar taşıyan bir vergi olarak maliye tarihinde yerini almıştır.²⁴¹

Türkiye’de gelir idaresi bugün genel olarak iki Bakanlık çatısı altında örgütlenmiştir. Vergi gelirlerinin idaresinden Maliye Bakanlığı sorumlu tutulurken Gümrük vergilerinin idaresi ise Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından yürütülmektedir. Başlangıçta her iki idarede Maliye ve Gümrük Bakanlığı olarak aynı bakanlık çatısı altında idi.

Türk Vergi Hukuku köken olarak ulusal değildir. Vergi yasalarımızın önemli bir bölümü Batı Avrupa, özellikle Alman yasaları örnek alınarak hazırlanmıştır. Bununla beraber bu yasaların zaman içinde yapılan değişikliklerle sosyal ve ekonomik yapıya önemli ölçüde uyumu sağlanmıştır.²⁴² Vergisel işlemlerle son derece ilintili bir meslek olan muhasebe mesleği de bu gelişmelere paralellik göstermiştir.

²³⁸ 31 Mayıs 1932 tarih ve 1996 sayılı yasa (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.228)

²³⁹ Sayar, s.255.

²⁴⁰ Varlık vergisinin belli bir matrahı ve oranı yoktu. Kendisine vergi salınan yükümlü yargı yoluna başvurmadığı gibi, çok kısa bir sürede servetini elinden çıkartarak vergi borcunu ödemediği takdirde, yaptırım olarak zorla çalışmaya tabi tutuluyordu. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.229)

²⁴¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.229

²⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.11

Muhasebe mesleğinin Cumhuriyet tarihi sürecinde gelişimi diğer gelişmiş ülkelerdeki gelişme paralelinde oluşmamıştır. 1951 yılında Türk ekonomisi ile ilgili hazırlanan Dünya Bankası Raporunun bir yargısı şöyledir: ²⁴³

“Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının, tekdüzelikten uzak ve çoğu hallerde akla yakın karar alabilmeleri için gerekli finansal bilgileri işletme yöneticilerine sağlayacak özelliklerinden yoksun bulunduğunu söylemiştik. Kamu yönetiminde bu durum açıkça görülmektedir. Bir çok devlet kuruluşu, kendi düşüncelerine göre, birbirinden kopuk olarak saptadıkları hesap sistemlerini kullanmaktadırlar; bir çokları da karmaşık direktiflere uyum sağlamaya çalışarak hesaplarını tutmaktadırlar. Tekdüze ve basitleştirilmiş bir sistemin kurulabilmesi amacıyla devlet kuruluşlarında kullanılan muhasebe sistemlerinin genel ve geniş kapsamlı bir araştırılması yapılmalıdır.”

Görüldüğü üzere o yıllarda muhasebede bir birliğin olmadığı açıktır. Öte yandan mesleğin yasının bulunmaması, meslek mensubunun tanımlı olmayışı sadece kamu kesiminde değil hızla gelişmeye başlayan özel kesimde de benzer karmaşayı doğurmaktadır. Bu konuda; 1932, 1938, 1949, 1958, 1962, 1966, 1980 ve 1984 yıllarında olmak üzere yaklaşık 10’a yakın yasa teklifi hazırlanarak TBMM’ye sunulmuş ancak çeşitli nedenlerle 1989 yılına kadar yasalaşamamıştır.

Türkiye’de 19.yüzyıl sonlarına doğru başlayan muhasebe eğitimi ile birlikte muhasebeye ilişkin yapıtlar ortaya çıkmıştır. Osmanlı döneminde Fransa’nın, Cumhuriyet’in ilk yıllarından 1950’li yıllara kadar Almanya’nın eğitim sistemimize olan etkisi muhasebe eğitiminde de görülmüştür. Bu nedenle ülkemizde muhasebe dilinin gelişmesinde Fransa muhasebe sistemi ile Alman muhasebe sistemi etkili olmuşlardır.²⁴⁴

1960 sonrasında Amerikan muhasebe uygulamalarının etkileri ülkemizde hissedilmeye başlanmıştır. Önceleri 3239 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'na bir ek madde ile 01.01.1986 gününden itibaren geçerli olmak üzere "Yeminli Mali Müşavir"

²⁴³ Metin Başer, “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, **IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMO Yayını No:30, s.59

²⁴⁴ Fuat ÖKSÜZ, “Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sisteminde ki Gelişmeler”, **IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, s.145

lik mesleği tanımlanmış ise de²⁴⁵, bu madde daha sonra Anayasa Mahkemesince Anayasa'nın 128., 123. ve 7. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.²⁴⁶1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası çıkarılmıştır.²⁴⁷ Bu yasa ile muhasebe mesleği tam anlamı ile profesyonel bir nitelik kazanmıştır. Yasanın başlığından da anlaşılacağı üzere meslek mensupları Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir(YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri, faaliyetler ve sonuçlar ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise, bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylanan sistematik çalışmadır.²⁴⁸

Jak Sawari, muhasebe bir yönetim fonksiyonu demektedir.²⁴⁹ Muhasebe, kendi kurallarını geliştirmiş bir bilim dalıdır. Vergi mevzuatının ise muhasebeye etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Ancak bu etkinin, muhasebe ilkelerini değiştirecek nitelikte olmaması gerekir. Gerek T.C. Merkez Bankası Kanunu'nda ve gerekse Sermaye Piyasası Kurulu tebliğlerinde düzenlenmiş bağımsız denetim faaliyeti ile muhasebecilik ve mali müşavirlik fonksiyonları iç içe girmiş bulunmaktadır.²⁵⁰ 3568 sayılı yasa²⁵¹ öncesi var olan bağımsız dış denetim, yasa sonrası da etkinliğini büyüterek devam ettirmektedir. Bu arada bu denetimi yapacak sorumluluğa sahip olanların yasa kapsamında meslek mensubu olma şartları da getirilmiştir.

²⁴⁵ VUK Md. 141' den sonraki ek mad.

²⁴⁶ Anayasa Mahkemesi 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, k. 1987 / Sayılı karar (Resmi Gazete 12.11.1987 gün ve 19632 sayı)

²⁴⁷ 01.06.1989 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de, Sayı:29194, yayınlanmıştır.

²⁴⁸ Ömer Duman, "3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu", **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:2580, Mayıs 2001

²⁴⁹ Güvenli, (II) s.164

²⁵⁰ Fatih Dural, **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve verimliliği**, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No:1990/308, Ankara, 1990, s.331

²⁵¹ Meslek yasası olarak bilinen 3568 sayılı yasa 13.06.1999 tarihinde R.G.'de (Sayı:20194) yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

2.2.3.1 Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tanımı

Muhasebe sözcük anlamı “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” veya “hesapların bütünü” olarak tanımlanmaktadır.²⁵² Daha geniş anlamı ile muhasebe; insanoglunun geçimini sağlayarak ayakta kalabilmesi için çeşitli mal ve hizmet üretim alanlarından birinde enerjisini özel bir hünere dönüştürmesi demektir.²⁵³

Mali müşavirlik mesleğinin kesin ve üzerinde herkesçe birleşilen bir tanımı yoktur. Mehmet Yazıcı Muhasebe mesleğini; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasi parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe işlerini yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan kişilerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanı olarak tanımlamaktadır. Jak Kamhi ise muhasebe mesleğini kısaca “bilgi yönetim mesleği” olarak tanımlamaktadır.

Muhasebenin tanımından yola çıkarsak, Muhasebe; tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına denir.²⁵⁴ Bu işi yapana da doğal olarak “Muhasebeci” adı verilir. 3568 sayılı yasa sonrasında, bu yasa ile tanımlanan SM, SMMM ve YMM ünvanlı mesleklerin her üçü birden “Muhasebe Meslek Mensupları” olarak anılmaktadır.

Muhasebeci, formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini isteyenlere muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir.²⁵⁵

Belirli bir muhasebe düzeni olmayan bir kurum ve işletmede, sağlıklı bir iç ve dış denetim yapılamaz. Belirli bir belge ve muhasebe düzenini kurmamış ülkelerde de

²⁵² <http://tdk.org.tr/tdksozluk/sozbul.asp?kelime=Muhasebe&submit1=Ara>, 17.08.2006

²⁵³ İsmail Hakkı GÜNEŞ, “*Muhasebe Meslek Ahlakı*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997, s.55

²⁵⁴ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, 8.Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi, 1994, s.1

²⁵⁵ Mehmet A. Civelek ve M.Banu Durukan, “*Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*”, **III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMMO Yayınları, No:20, s.31

sağlıklı bir denetimden söz edilemez.²⁵⁶

Genel olarak Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik 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 sorunların çözümlenmesi ile uğraşır. Muhasebecinin en önemli aracı belgedir. Belgelerin toplanması, sınıflandırılması, belli ilkeler çerçevesinde kayda alınması, kaydedilen bilgilerin değerlendirilmesi ve gruplandırılması, çıkan sonuçların analizi, mesleğin uğraş konularıdır.²⁵⁷ Meslek serbest meslek olarak tanımlanmaktadır. SM'lik ve SMMM'lik mesleklerinin serbest meslek olduğuna ilişkin şüphe bulunmazken YMM'lik mesleği açısından zaman zaman tartışma yaşanmaktadır.

3568 sayılı Kanun'a tabi meslek mensuplarından özellikle yeminli mali müşavirler için de "yaptıkları ve yapacakları her şey Maliye Bakanlığının tebliği ile sınırlı olmak şartıyla bu meslek bir serbest meslektir." tanımını yapmak hatalı olmaz. Nitekim "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"²⁵⁸ bu değerlendirmede isabetsiz olunmadığını ortaya koymaktadır.

Ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerde, muhasebe ve denetleme işleri ile muhasebe ve denetleme mesleğine önem verilmiş olması, bir rastlantı değildir.²⁵⁹

2.2.3.2 Muhasebe Mesleğinin Konusu

3568 sayılı yasanın 1. maddesinde mesleğin amacı ve 2.maddesinde de mesleğin konusu tanımlanmıştır. Buna karşın muhasebenin temel kavramları muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını sağlar. Temel muhasebe kavramları şu şekilde sıralanmıştır. Sosyal sorumluluk kavramı, Kişilik kavramı, İşletmenin sürekliliği

²⁵⁶ Mehmet Yazıcı, "Tek Vergi Düzeni Artık Varlık Vergisi", **M.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi** Özel Sayı, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu'na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998, s.427

²⁵⁷ Veysi Seviğ, "Muhasebe ve Mesleğin Önemi", **Dünya Gazetesi**, 26.09.2002

²⁵⁸ R.G. Tarihi: 02.02.1990, Sayı:20390

²⁵⁹ Yazıcı, s.429

kavramı, Para ölçüsü (parayla ölçülme) kavramı, Dönemsellik kavramı, Maliyet esası kavramı, Objektiflik (Tarafsızlık ve belgelendirme) kavramı, Tutarlılık kavramı, İhtiyatlık kavramı, Tam açıklama kavramı, Önemlilik kavramı, Özün önceliği kavramı İlk beş kavram işletme ile ilgili olup, işletme ile muhasebe fonksiyonları arasında ki ilişkiyi kurar. Bunlara temel varsayımlar da denilmektedir. Temel muhasebe kavramlarının son yedisi ise tamamen muhasebe kayıt düzeni ve raporlama tekniği ile ilgili kavramlardır.²⁶⁰

2.2.3.2.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;²⁶¹

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” denir.

2.2.3.2.2 Serbest Muhasebecilik Mesleğinin Konusu

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapabileceği yukarıda yazılı üç maddeden sadece (a)maddesinde yazılı “Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kâr-zarar tablosu ve

²⁶⁰ Araksı İbasalilgiller, “Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.8

²⁶¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası’nın (13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) 2/A fıkrası

beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak” diye tanımlanan işlemleri yapabilirler. Bunun haricinde bir işlem yapmaya yetkili değildirler. Ayrıca Serbest Muhasebecilerin yapabileceği işler yasanın 2.maddesinde belirlenmeyip, 5.maddenin (B) fıkrasında yazılı “Serbest muhasebeci olmanın şartları” başlıklı bölümde: “Kanunun(2/A) maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar” gibi bir cümle ile 2 nci maddeye atıfta bulunularak belirlenmiştir.

2.2.3.2.3 Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Yukarıda yazılı (b) ve (c) maddelerinde yazılı işleri yapmanın yanında yine 3568 sayılı yasanın 12 nci maddesine göre çıkartılan yönetmelik ve tebliğler çerçevesinde tasdik işlemlerini yapmaktır.

Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Yukarıda ki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere örneğin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bir taraftan muhasebe defterlerini işleyen, muhasebe sistemlerini kuran diğer taraftan ise inceleme ve tahlil yapan, denetleme yapan, yazılı görüş ve rapor veren kişi konumundadır. Yani bu meslek mensubu bir işletmenin hem muhasebe kayıtlarını yapmakta ve hem de aynı işletmenin muhasebe kayıtlarını denetlemektedir. Yasa da tanımlanan üç meslek “Serbest Muhasebeci”, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir”in konusu yasada açıkça birbirlerinden ayrılmamıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Serbest Muhasebecinin yapmış olduğu tüm işleri yapabilmekte fazladan rapor yazabilmekte, tahlil ve denetim yapabilmektedir.

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik birbirleri ile ilintili olan iki meslek olmasına karşın farklı mesleklerdir. Ancak 3568 sayılı yasa ile bu iki meslek birleştirilerek meslek mensuplarına verilmiştir. Yasanın çıkışından bugüne kadar uygulamasına ve pratik yaşama bakıldığında SM’ler ile SMMM’lerin yaptıkları iş itibari ile pek farklarının olduklarını söylemek olanaklı değildir. SM ve SMMM’ler ile Yeminli Mali Müşavirler arasında ise epeyce farklılıklar vardır. Yeminli Mali Müşavir’lere de

muhasebe tutma, anılan yasa ile yasaklanmıştır. Yeminli Mali Müşavirlik mesleği bir anlamda devletin denetim yükünü azaltma gayesi ile kurulmuştur.²⁶²

Nitekim bu meslek mensuplarına devlet, kendi elemanına vermediği sorumlulukları yüklemiştir. Yeminli Mali Müşavirleri, bağımsız dış denetimden ayıran en önemli noktada zaten buradadır. Bağımsız dış denetim işletmenin ticari bilançosunu denetleme ve raporlama doğrultusunda çalışma yaparken, YMM(Yeminli Mali Müşavirler)'ler işletmenin mali bilançosunun denetim ve tasdiki ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.

YMM'lik mesleği kendine özgü, ülkeler arasında tam benzeri olmayan bir sistemdir. Ancak, görevi “denetim” olayını içermesi nedeniyle “evrensel” niteliklere sahiptir. Ülkemizde vergi denetimi, vergi yönetiminin vergi incelemesine yetkili elemanları tarafından yapılmakla birlikte, bu denetime yardımcı olmak amacıyla vergi denetimi YMM'ler tarafından da yapılmaktadır.²⁶³

Bir anket ile YMM mesleğinin Türkiye’de ki profili belirlenmeye çalışılmıştır. Kullanılan anket formu University of Leeds (İngiltere) öğretim üyelerinden Profesör Moizer tarafından hazırlanan, İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti ve Almanya’da Kai Uwe Marten ve Petra Schmöllner tarafından uygulanan Kıta Avrupa’ında denetçi profilinin araştırılmasını amaçlayan ankette esinlenilerek Türkiye’ye uyarlanmıştır. Bu anket sonuçlarına göre; hizmet verilen kurumların YMM firmalarını değerlendirmelerinde YMM'ler ile doğrudan ilişkiye önem vermekte oldukları görülmüştür. YMM mesleğine güven duyulmaktadır. Ancak şirketlerin iflaslarında %30'luk bir oran, YMM şirketlerini sorumlu görmektedir ki bu da bir çelişki oluşturmaktadır. Şirketlerin daha fazla talebi; danışma odaklı olmak, risk almayı sevmek ve tanınmış olmak yönündedir.²⁶⁴

²⁶² Dural, s.334

²⁶³ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:52, Nisan 1997, s.25

²⁶⁴ Sümer ve Diğerleri, s.76

2.3 YURT DIŞI VE YURT İÇİ MESLEK ÖRGÜTLERİ

2.3.1 YURT DIŞI MESLEK ÖRGÜTLERİ

2.3.1.1 IFAC

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) 1977 yılında Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde (World Congress of Accountants) 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımı ile kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin global örgütü olan IFAC’ın 120 ülkeden 160 üyesi bulunmaktadır. IFAC üyeleri 2.5 milyon Muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC’ın temel amaçları muhasebe mesleğinde yüksek kalite standartları kurmak, uluslararası konferanslarla standartları tanıtmak, üyeler arasında işbirliğini kolaylaştırmak, her 5 yılda bir uluslararası kongre düzenlemek, kısacası Muhasebecilik Mesleğini dünya çapında geliştirmek ve bunun yanı sıra şu üç değere sahip çıkmaktır; Dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık.²⁶⁵

IFAC’a, ülkelerinde yasal olarak muhasebe mesleğinin temsilcisi olan örgüt ya da üzerinde konsensus sağlanan örgütler tam üye olabilir. Üç tür üyelik söz konusudur. Bunlar: Tam Üyelik (Full Membership), Bağlı Üyelik (Affiliate Membership), İlişkili Üyelik (Associate Membership). Tam üye haricindeki üyeler yapılacak oylamalarda oy kullanamazlar ve tam üyelerin yararlandığı tüm haklardan faydalanamazlar. IFAC faaliyetlerine komiteler aracılığı ile yön vermektedir.²⁶⁶

TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) ve TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) IFAC üyesidir. TMUD’un üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulunun aldığı bir kararla onaylanmıştır.²⁶⁷

²⁶⁵ http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf, 25.01.2006

²⁶⁶ http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf, 25.01.2006

²⁶⁷ <http://www.tmud.org.tr/kurulus.htm>, 27.01.2006

IFAC, 13-16 Kasım 2006 tarihlerinde İstanbul'da yapılacak olan XVII. Dünya Muhasebeciler Kongresi (World Congress of Accountants) düzenleme görevini TÜRMOB'a vermiştir.²⁶⁸

2.3.1.2 Avrupa Muhasebeciler Birliği – FEE -

Avrupa Muhasebeciler Birliği (The Fédération des Experts Comptables Européens - The Federation of European Accountants) kısa adı "FEE" Avrupa muhasebe mesleğini tanıtan ve temsil eden bir örgüttür. 32 değişik ülke ve 44 örgütten oluşmaktadır. Örgütün üyelerinden şu anda 25 tanesi Avrupa Birliği üyesi ve 3 tanesi de EFTA üyesidir. Toplamda 500.000 kişinin oluşturduğu bir örgüttür.²⁶⁹

FEE çalışmalarına 01 Ocak 1987 tarihinde başladı. FEE'nin en üst idare organı Genel Kuruludur. (General Assmby) İki yılda bir olağan toplantılarını yapar. Federasyonun idaresi Konseyin sorumluluğundadır. Konsey kararlarının yürütülmesi FEE Başkanı, Başkan Vekili ve II.Başkan sorumluluğundadır. FEE Belçika hukuku içerisinde uluslararası bir kurum olarak kuruldu. Örgütün merkezi Brüksel'dedir.²⁷⁰

Örgütün üyeleri; Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Kıbrıs Rum Kesimi, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Monako, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre ve İngiltere'dir.²⁷¹

AB'yi oluşturan ülkelerde muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde ve örgütlenmesinde ülkeler arasında farklar mevcuttur. Söz konusu bu farklar daha çok bu mesleğe sahip kişilerin, sahip olmak istedikleri yetkinin derecesinde, mesleki örgütlenmede, statüde, eğitimde ve meslekte çalışanlarda görülmektedir. Bununla birlikte AB ülkelerinde diğer alanlarda olduğu gibi AB direktifleri doğrultusunda muhasebe mesleğinde de tekdüzeliğe gidişatın olduğunu söylemek olanaklıdır.

²⁶⁸ <http://www.wcoa2006.org.tr>, 27.01.2006

²⁶⁹ http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82, 27.01.2006

²⁷⁰ http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82, 27.01.2006

²⁷¹ http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82, 27.01.2006

2.3.1.3 Avrupa Muhasebeciler Kurumu – EAA-

Avrupa Muhasebeciler Kurumu'nun (The European Accounting Association – EAA -) amacı geniş Avrupa toplulukları arasında muhasebe konusunda bilgi ve araştırmaları paylaşmak, onlara ulaştırmaktır. Muhasebe ile ilgili geniş anlamda bir araştırma ve geliştirme platformu oluşturma'dır. 1977 yılında kuruldu. Kurulduğundan bu yana Avrupa genelinde muhasebe araştırmaları konusunda kalıcı bir etkisi mevcuttur.²⁷²

Merkezi Brüksel'de bulunan örgütün faaliyetlerine gelince; her yıl bahar döneminde yıllık kongresini yapar. Her yıl değişik bir ülkede organize edilen bu kongreye 1.000 civarında meslek mensubu katılır. Bunun yanı sıra örgütün özellikle araştırma ve yayın konusunda pek çok çalışması bulunmaktadır.²⁷³

2.3.1.4 Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği – ACCA-

1904 yılında 8 kişi tarafından “London Association of Accountants” olarak kuruldu. 1996 yılında örgütün ismi “The Association of Charter Certified Accountants” oldu. 240.000 öğrenci ve 105.000 üye ile 170 ülkede örgütlü olan ACCA en geniş ve en hızlı büyüyen muhasebe kurumlarından biridir. İngiltere'de kurularak dünyaya yayılmış olan örgütün dünya üzerinde 75 ofisi bulunmaktadır.²⁷⁴

Kendi örgüt üyelerinin kalitelerinin yükselmesi, değişen koşulları ve gerekleri yerine getirmek üzere üyelerinin tam donanımlı olmalarını sağlarken öte yandan mesleğin gelişmesi açısında başta düzenlediği paneller ve yayınlar olmak üzere katkıda bulunmaktadır.²⁷⁵

2.3.2 YURT İÇİ MESLEK ÖRGÜTLERİ

Denetimsizlik, vergi gelirlerinin düşmesini, toplanması gereken vergilerin toplanamamasını getirirken, paraya sıkışan hükümetler çözümleri borçlanma da

²⁷² <http://www.eaa-online.org/about/whoweare.cfm> (14.06.2003)

²⁷³ <http://www.eaa-online.org/about/whoweare.cfm> (14.06.2003)

²⁷⁴ <http://www.accaglobal.com/about>, 27.01.2006

²⁷⁵ <http://www.accaglobal.com/about>, 27.01.2006

bulmuşlardır. İç borçtan zorlanınca dış borç, dış borçta zorlanınca yüksek faizli iç borçlar bir kar yumağı gibi günümüze kadar gelmiştir.

Ülkemizdeki mali piyasaların denetimsizliği, bankacılık sektöründeki sarsılmalarla kendisini çok ciddi bir şekilde göstermiştir. Denetimin şeklen yapıldığı, hiçbir şeyin şeffaf olmadığı, gerçek bilgilerin kamuoyundan hep gizlendiği geç de olsa ortaya çıkmaktadır. Devlet zaman zaman öyle noktaya gelmektedir ki artık kendi kendini denetleyemez bir konuma düşmektedir. Devletin kendini denetleyemediği, iç denetimini sağlayamadığı, milletin de devleti denetleyemediği bir nokta da artık kaos, düzensizlik ve yolsuzluklar ardı ardına gelmektedir.

Yasalara yeterince uyarlık göstermemeliklerin, düzensizliklerin ve korkusuzlukların temeli denetimsizliktir. O halde bu denetimi kim sağlayacaktır? Nasıl sağlanacaktır? Muhasebe ve denetim mesleğini icra edenler, meslek etik kuralları ve meslek örgütlerinin çezecekleri rotalarla bu denetimi en geniş çapta sağlayacak bir kitledir. Bu konuların büyük bir bölümünde yetkili ve sorumlu olması gereken kimseler bu meslek mensuplarıdır. 3568 sayılı yasanın çıkması ile muhasebe mesleğinin esas sahibi bu meslek örgütleri olmuşlardır. Meslek örgütleri, bir sivil toplum örgütü olarak Dünyanın ve Türkiye'nin sorunlarına kayıtsız kalamazlar. Özellikle TÜRMOB, illerde örgütlü olan odalar ve meslekle ilgili dernekler bu toplumsal sorumluluklarını yerine getirmek durumundadırlar.

Muhasebe mesleğinin gelişimine katkı veren meslek örgütlerini tanımaya çalışalım.

2.3.2.1 Odalar

Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirlerin odaları 3568 sayılı yasanın 14 üncü maddesi gereğince ayrı ayrı kurulurlar. Yine bu maddeye göre bu odalar, bu kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve

ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Odalar, 3568 sayılı yasanın 14 üncü maddesine göre kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar. 15 inci maddeye göre de ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler odaları, buldukları ilin adıyla anılırlar. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye Bakanlığına bildirilir. Yine bu maddeye göre odalara üye olmayan meslek mensupları meslekî faaliyette bulunamazlar.

Aynı yasanın 17 nci maddesine göre Yönetim Kurulu, Denetleme Kurulu, Disiplin Kurulu ve Genel Kurul oda organlarını oluştururlar. Oda genel kurulu her yıl toplanır. İki yılda bir ilgili organlarında görev yapacakları belirler.

Odaların çalışmalarında pek de bağımsız olmadıkları, özellikle Maliye Bakanlığına tabi olmaları esasen diğer ülkelerle karşılaştırıldığında görülebilmektedir. Örneğin yurt dışında herhangi bir yerde düzenlenen bilimsel ya da mesleki toplantılara katılmak için 3568 sayılı yasanın 42 nci maddesine göre Maliye Bakanından izin almak gerekmektedir. Aynı yasanın 15 inci maddesi ise amaçları dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine, Maliye Bakanlığının veya buldukları yer Cumhuriyet Başsavcılığının istemi üzerine, o yerdeki asliye hukuk mahkemesince basit usule göre yargılama yapılarak karar verilmesi ve davanın en geç üç ay içinde sonuçlandırılmasına, öte yandan milli güvenliğin, kamu düzeninin, suç işlenmesi veya suçun devamını önlemenin yahut yakalamanın gerektirdiği hallerde gecikmede sakınca varsa, odaların, vali tarafından faaliyetten men edilebilmesi, faaliyetten men kararının ise 24 saat içinde görevli hâkimin onayına sunulmasına hükmetmektedir. Bu durum, oda yönetimlerinin Maliye Bakanına karşı tarafsız, bağımsız ve tutarlı hareket tarzı belirleme olanaklarını zayıflatmaktadır.

Odalar zaman zaman aidat borçları bulunan üyelere yönelik genel kurula katılmama ve kurullara seçilmeme²⁷⁶ veya Faaliyet Belgesi vermeme şeklinde cezalandırmaya yönelik işlemler yapmaktadırlar. Bu işlemlerin yasada yeri bulunmamaktadır. Hatta TÜRMOB tarafından odaya borcu olanlara Faaliyet Belgesi verilemeyeceği yönünde 1995/9 sayılı Genelge yayınlamıştır. Ancak bu genelge Danıştayca iptal edilerek²⁷⁷ aidat borcu bulunanların, bu borçlarının nasıl tahsil edileceği yasada yazılı olup başkaca cezalandırmalara gidilemeyeceği belirtilmiştir.

2.3.2.2 Odalar Birliği – TÜRMOB -

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) 3568 sayılı yasa²⁷⁸ ile kurulmuştur. 28 inci madde uyarınca Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz. Birlik Genel Kurulu, Odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir. Yönetim Kurulu, Denetleme Kurulu, Disiplin Kurulu ve Genel Kurul, Birliğin organlarını oluşturur.

3568 sayılı yasanın 29.maddesinde, meslek mensuplarının en üst örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin temel görevlerinin başında; meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak olduğu hükme bağlanmıştır.

2.3.2.3 Dernekler

3568 sayılı yasa çıkmadan evvel, mesleğin örgütlü olması gerektiğine inanan meslek mensupları tarafından kurulmuş bulunan bu dernekleri sırasıyla aşağıda tanıtmaya çalışacağız.

²⁷⁶ Dn. 8. D.'si 06.05.1997 tarihli E.1996/1525, K.1997/1501 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

²⁷⁷ Dn. 8. D.'si 17.05.1999 tarihli E.1997/327, K.1999/3020 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

²⁷⁸ 3568 sayılı “**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası**” 13.06.1989 tarihli Resmi Gazetede yayınlamıştır.

2.3.2.3.1 Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği

1976 yılında meslek mensuplarının gönüllü örgütü olarak "Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği" kurulmuştur. Kısa sürede bütün yurttaki örgütlenerek 80'e yakın şubesiyle meslek mücadelesini sürdüren MMMB bugün 29 şubeye sahiptir.²⁷⁹

3568 sayılı yasa çıktıktan sonra derneklere gerek var mı, yok mu ? tartışmalarından MMMB bir dönem olumsuz etkilenmiş, süreç içinde varlığını geliştirerek korumuştur. En önemlisi Odaların ve Derneklerin birbirlerinin alternatifi değil, tam tersine sorunları çözme noktasında meslektaşın dayanışma ve birlikteliğini güçlendirici çalışmalarını zaman zaman birlikte organize edebilen, birbirlerinin eksikliklerini tamamlayan yerel örgütler olarak göze çarpmaktadır.

2.3.2.3.2 Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

1940'lı yıllarda başlayan meslek mücadelesinde, 1942 yılında "Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği" nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne dönüştürülen bu öncü dernek, 1942'de Osman Fikret Arkun, İsmail Otur ve 12 arkadaşı tarafından kurulmuştur. Bu dernek, bu alandaki ilk özel girişimdir. 1967'de derneğin statüsünde önemli değişiklikler yapılmış ve üye sayısı o tarihten bugüne kadar 100'den 1300'e ulaşmıştır. TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında pek çok hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı ve tasarıları hazırlamış, Maliye Bakanlığı'na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur.²⁸⁰

²⁷⁹ H.Hüseyin Kırmızıtoprak, "Mesleki Örgütler, Derneklerimiz ve Takım Ruhu", <http://www.mmmmb.org.tr>, (01.04.2003)

²⁸⁰ <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 27.01.2006

Dernek üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümüne, düzenleyici ya da önemli pay sahibi olarak katılmışlardır. TMUD, 1957'de toplanan "Birinci Türkiye Muhasebe Kongresi" nden başlayarak, bu kongrelerin ilgili kuruluşlar ve üniversitelerle karar birliğine ulaşılmasını sağlamıştır. Dernek, 1987'ye kadar düzenlenen 14 Muhasebe Kongresi'nin tümüne düzenleyici olarak katılmış, TÜRMOB'un kurulmasından sonra 1990'daki 15'inci Kongreden itibaren bu görevi TÜRMOB'a devretmiştir.²⁸¹

Ülkede mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD'nin önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında Dernek, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir.²⁸²

1954'ten başlayarak dernek, zaman zaman 10-12 kişilik delege gruplarıyla ülkemizi Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde de temsil etmiştir. Son gelişmelerle ilgili olarak, 1972'de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya'nın Sydney kentinde toplanan Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (International Accounting Standarts Committee - IASC) üye olmuş, 1977'de Almanya'nın Münih kentinde toplanan Onikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde de kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. 1975'te Dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş, onların üyeleri için ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar" olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir.²⁸³

2.3.2.3.3 Yüksek Ticaretliler Derneği

Derneğin kuruluş tarihi 1936 yılıdır. Derneğin kurulduğu yıldaki adı "İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi Mezunları Cemiyeti" şeklindeydi. Bu ad 1976 yılında İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi ve İktisadi Ticari İlimler Akademisi Mezunları Derneği şeklinde değiştirilmiştir. Marmara Üniversitesinin çekirdeğini

²⁸¹ <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 27.01.2006

²⁸² <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 27.01.2006

²⁸³ <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 27.01.2006

oluşturan fakültenin adı 1982 yılında değiştirilerek İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi adıyla Marmara Üniversitesine bağlandı. Dernek de 1984 yılında bugünkü adı olan “İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunlar Derneği” adını aldı.²⁸⁴

Muhasebe mesleğinde önemli bir yeri olan bu okuldan da kısaca bahsetmek gerekir. Okulun ilk temelini teşkil eden girişim zamanın Ticaret Nazırı "Suphi Paşa" tarafından yapılmış, 16 Ocak 1883'de "Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi" adı altında Maarif Nazırı Tahir Paşa tarafından öğretime açılmıştır.²⁸⁵

O zaman hem teorik, hem de tatbiki bilgiler verilmeye başlanmış, bu da Okulun değerini bir kat daha arttırmış ve 1915 yılında ilk defa ihtisas bölümleri kurulmuştur. 1923 - 1924 öğretim ve eğitim yılında "İktisat Vekaleti"ne bağlanarak öğrenime devam etmiş, bu dönemden itibaren Türkiye'de ilk olarak kız ve erkek öğrencilerin beraberce öğretim ve eğitim gördükleri ilk kuruluş olmuştur. 1924 yılında "Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi" şekline getirilerek "Maarif Vekaleti"ne bağlanmıştır.²⁸⁶

Ticaret Lisesi mezunlarının devam edebildiği bir Yüksek okulken 1927'den itibaren lise mezunu olanları da sinesine toplamaya başlamıştır. 1959 yılında Akademiler kanunu ile "İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi" adını alarak ihtisas dalları; "Maliye-Muhasebe", "İktisadi İşletmecilik", "Dış Ticaret ve Turizm" şekline dönüştürülmüş ve öğrenim süresi üç yıldan dört yıla çıkarılmıştır. 1967 yılında, Akademiler arası Kurul Kararı ile, gece öğrenimine başlanmış ve programında değişiklikler yapılmıştır. İhtisas dalları daha sonra "İktisat-Maliye", "İşletme-Muhasebe" olarak ikiye ayrılmıştır. 1969 yılında tüzel kişiliğe sahip katma bütçeli tam özerk bir kuruluş haline getirilen İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisinde, 1972-1974 öğretim ve eğitim dönemlerinde "Muhasebe Enstitüsü", "İşletme Bilimleri

²⁸⁴ <http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 25.01.2006

²⁸⁵ <http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 25.01.2006

²⁸⁶ <http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 25.01.2006

Enstitüsü" ve "Türkiye Ekonomisi Enstitüsü" adı altında üç enstitü faaliyete geçirilmiştir.²⁸⁷

1977-1978 öğretim ve eğitim yılında "Ekonomi", "İşletme", ve "Siyasal Bilimler Fakültesi"ni öğretim faaliyetine açan Akademinin, bünyesindeki "Galatasaray İşletmecilik Yüksekokulunun" İşletme Fakültesine; "Aksaray Yüksek Ticaret Okulu" ve "Beyazıt Maliye Muhasebe Yüksek Okulu"nun "Ticari Bilimler Fakültesi"ne dönüştürülmesi ile meydana gelen dört fakültesi 1982 senesinin Temmuz ayında çıkarılan 41 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ve 28.3.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2809 sayılı kanun ile birleştirilerek "Marmara Üniversitesinin" nüvesini teşkil eden Akademi 1982-83 öğretim ve eğitim yılında "Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi" adıyla öğretim ve eğitim hizmetlerine devam etmek üzere Yükseköğretim Kurumları arasındaki yerini almıştır.²⁸⁸

Okulun kuruluş günü olan 16 Ocakta dernek tarafından her yıl çeşitli etkinlikler yapılmaktadır. Bu etkinliklerin biri ve en önemlisi derneğin 1.kuruluş yılı dönümünde yapılan balodur. Baloda M.Kemal Atatürk Yüksek Ticaretlilere hitaben bir konuşma yapmıştır²⁸⁹.

Dernek 14 Ocak 1992 tarihinde birincisini düzenlediği Vergi Kongresi'ni her iki yılda bir olmak üzere düzenli olarak sürdürmektedir.

2.3.3 MUHASEBENİN DENETİM VE DANIŞMANLIK İLE İLİŞKİSİ

Denetim şirketlerinin, denetim ve danışmanlık bölümlerinin birbirinden ayrılması geçmişten beri gelmekte olan bir tartışmadır. Ancak karlılığının denetim şirketleri açısından yüksek oluşu bu ayrışmayı geciktirmektedir. Bu ayrışmanın zamanında yapılamamış olmasının faturası ise biraz yüksek olmuştur. Sonuçta dış denetim şirketlerine denetim ve danışmanlık birimlerini ayırma zorunluluğu

²⁸⁷ <http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 15.11.2003

²⁸⁸ <http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 15.11.2003

²⁸⁹ Atatürk'ün 16 Ocak 1937'de Pera Palas'ta Yüksek İktisat ve Ticaretliler'e hitaben konuşması, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği İstanbul Şubesi Haber Dergisi, Nisan2002, s.2

getirilememesine karşın her yıl her bir dış denetim şirketinin denetim yaptığı şirketlere vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri nedeniyle kazanmış olduğu parayı açıklama zorunluluğu getirilmiştir.²⁹⁰

Açıklanan rakamlara bakıldığında karşımıza çok ilginç bir tablo çıkmaktadır. Dünya üzerinde etkili ABD kökenli Motorola, Gap ve Raytheon gibi şirketler, çalıştıkları dış denetim şirketlerine denetim hizmetleri nedeniyle ödedikleri paranın yaklaşık 10 katını danışmanlık hizmeti için ödemiş olduklarıdır.²⁹¹

Muhasebe standartlarına bakıldığında, dünyada her ülkenin kendisine göre uygulamış olduğu bir muhasebe sistemi bulunmaktadır. Örneğin ABD'de 'Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nca (FASB) genel kabul görmüş muhasebe kurallarından hareketle belirlenen bir sistem uygulanmaktadır. Türkiye'de tek düzen hesap planı adı altında uygulanan bir sistem işlerliğini sürdürmektedir. Diğer bir kısım ülkelerde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca (IASB) belirlenen kurallar aynen izlenmektedir. İşte bir başka tartışma konusu da bu farklılıklardan ortaya çıkmaktadır. Uzmanlar, tüm dünyada geçerli olacak ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun belirlediği standartlar ekseninde tek bir muhasebe standardının uygulanması gerektiğini düşünmektedirler. Ancak henüz New York borsasında hisseleri işlem gören şirketler aynı görüşte değiller. Bu şirketler, Amerika'da halen uygulanmakta olan muhasebe standartlarının uygulanmasına devam edilmesini istemektedirler.²⁹² Bunun temel nedeni ise mevcut sistemin şirketlere muhasebe alanında daha fazla hareket alanı sağlıyor olmasıdır. Aslında Amerikan muhasebe sisteminde her durum veya olay karşısında yapılması gereken işlemler oldukça açık, net ve kesin bir şekilde belirtilmiş durumdadır. Ancak bu kesinlik sanıldığı kadar aksine şirketlere muhasebe alanında yeni kaçınma yolları açmaktadır. Örneğin, 'büyüklüğü %10'un üzerinde olan kalemler bilançoda yer alacaktır' kuralı karşısında, söz konusu kalem %9,9 gösterilerek bilançoda yer almayarak gizlenmiş olmaktadır.

Sonuç olarak, piyasa ekonomisinin en temel mantığı, hiçbir müdahale olmadan

²⁹⁰ Mustafa Özyürek, "Muhasebe Krizi (II)", **Finansal Forum Gazetesi**, 25.07.2002

²⁹¹ Özyürek, (V)

²⁹² Özyürek, (V)

işleyen piyasalarda kazananların olduğu gibi kaybedenlerin de olacağıdır. Önemli olan piyasanın işleyişi sırasında ortaya çıkan bilgilerin doğru bir şekilde piyasadaki tüm birimlere ulaştırılmasıdır. Şayet bu olmaz ise piyasa oyuncuları doğru hareket tarzı belirleyemezler ve kaybedenlerin yanında olabilirler.²⁹³

İşte bu nedenlerden dolayıdır ki piyasa istikrarı için, sadece piyasaların kuralları dahilinde işlemesi yetmez. Aynı zamanda, ortaya çıkan sonuçların da sağlıklı bir şekilde kamuoyuna açıklanması gerekir. Bu yolla piyasa oyuncularının piyasa içerisinde izleyecekleri hareket tarzı da sağlıklı oluşacak ve piyasada oluşan bilgi etkin bir şekilde tüm birimlerce paylaşılacaktır.

Denetimde her şeyden önemli olgu "bağımsızlık" ve bunun denetim mesleğinde ne anlama geldiğini, sadece denetim işlemini yürüten denetçi açısından değil, denetim hizmetine ihtiyaç duyan, bağımsız denetim hizmetini kullanan ve buna bir bedel ödediği için sahibi olduğunu düşündüğümüz diğer kuruluşları ve bu kuruluştaki yönetim organlarını ve bunlara düşen görevleri ele alarak tanımlamak gerekmektedir.

Denetim şirketleri, vakıflar ve dernekler gibi kamu yararına çalışan ve kâr amacı gütmeyen şirketler değildir. Diğer şirketlerde olduğu gibi, bağımsız denetim şirketleri de kâr elde etmek amacıyla kurulmuşlardır. Büyümek, gelirlerini artırmak, piyasada lider konumda olmak, daha fazla kâr elde etmek her şirketin olduğu gibi denetim şirketlerinin de hedefidir.²⁹⁴ Burada önemli olan ise, denetim şirketinin büyümeyi sağlamak için gelirlerini ve kârlılığını artırırken sorumlulukların bilincinde olması, mesleğinin gerektirdiği iş ahlakı ve disiplinde çalışması, kamunun ona yüklediği sorumluluğu anımsaması ve her şeyden ötesi "bağımsız" olduğunu unutmaması gerekmektedir. Büyük denetim şirketleri arasındaki rekabet, karlarını maksimuma taşıma hırsı, çoğu zaman etik kuralları, bağımsızlığı ve meslek disiplinini aşındırmaktadır. Danışmanlık ve denetimin birlikte yapılması, denetim olgusunu oldukça zayıflatmakta ve etkinliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle ABD'de ki son muhasebe skandallardan sonra anlaşıldı ki; muhasebe, danışmanlık ve denetim farklı

²⁹³ Özyürek, (V)

²⁹⁴ Şaban Erdikler, "Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?", **Dünya Gazetesi**, 22.01.2003

kurum ya da kişiler tarafından yapılmalıdır. Nitekim bizde de buna paralel olarak 30.07.2002 tarihli çıkarılan yasa²⁹⁵ ile Defter tutma veya muhasebe kayıtları yahut mali tablolar ile ilişkili diğer hizmetler denetim firmaları için kesinlikle yasaklanmıştır.²⁹⁶

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de denetim piyasasında denetim hizmetine duyulan talep çok fazla değişmemektedir. Denetime tabi kurum ve kuruluşların sayısı bellidir ve bu kuruluşların da genellikle çalıştıkları bir denetim kuruluşu bulunmaktadır. Hal böyle olunca, denetim şirketleri açısından olaya baktığımızda, büyümeyi sürdürmek, gelirlerini artırmak için denetim yaparak edindiği tecrübe ve bilgi birikimini kullanarak müşterilerine katma değer sağlayacağına inandığı denetim dışı hizmetleri daha fazla kazanç elde etme, piyasada daha güçlü bir firma olma amacıyla sunmak istemektedirler. Denetim dışı danışmanlık olarak tabir edilen birtakım hizmetleri sunduklarını gözlemlemekteyiz. Amerika'da yaşanan son gelişmelerde denetim firmaları bu kapsamda ele alınmış ve sorgulanmıştır. Sonuçta çıkarılan Sarbanes-Oxley Act adlı yasa ile yeni düzenlemelere gidilmiştir. Ülkemizde de, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) "Sarbanes-Oxley Act" düzenlemelerine çok yakın kuralları Seri X No: 22 Tebliğin²⁹⁷ de yayımlamış ve yürürlüğe koymuştur.

Büyük bir şirketler topluluğunu veya ilgili denetim firmasının ölçülerine göre büyük sayılabilecek bir şirketler topluluğunun denetimini üstlenen bir denetim firması, bu topluluktan sadece denetim hizmeti vererek elde ettiği gelir, bu denetim firması için önemli bir tutar ise, bu topluluğu kaybetmemek için mesleki kuralların dışına çıktığında, mesleki bağımsızlığından ödün verdiğinde, şahsi menfaatini kamu menfaatinden daha üstün gördüğünde işini layıkıyla yaptığını söyleyebilecek midir? Danışmanlık olarak tanımlanan ve yasaklanan işleri vermediği için bağımsızlığını koruduğunu beyan edebilecek midir?²⁹⁸

Diğer taraftan bağımsız denetimin layıkıyla yapılabilmesi için yerine getirilmesi gereken işlemler denetim standartlarında yer almaktadır. Denetim işinde,

²⁹⁵ ABD'de şirketlerin muhasebe ve denetim uygulamalarını düzenleyen 30.07.2002 tarihli Sarbanes-Oxley Act adlı yasa

²⁹⁶ Erdikler, age.

²⁹⁷ R.G. 12.06.2006 tarih ve 26196 sayı

²⁹⁸ Erdikler,

çalışmanın yapılacağı şirketin büyüklüğüne göre belirli zamanın harcanması ve çalışmaların eksiksiz olarak yapılması ve yapılan çalışma sonucunda varılan denetçi görüşünün de olumlu veya olumsuz bir şekilde denetçi raporunda hiçbir kaygı güdülmeden yazılması gerekmektedir. Denetim esnasında harcanacak zamanı bilgi birikimi, iş deneyimi ve tecrübesiyle kısaltmak mümkündür. Ama muhakkak belirli bir zamanın harcanması ve belirli standart çalışmaların yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, hepimizin bildiği üzere denetim işi denetçi dediğimiz kişiler tarafından yapılmaktadır. Denetim şirketlerinin en önemli kaynağı elindeki insan gücüdür ve bu gücünde birim maliyetleri verilen hizmetin kalitesiyle doğru orantılıdır. Sağlıklı bir denetim hizmeti sunulabilmesi için, denetim konusunda yetişmiş kalifiye iş gücüne ihtiyaç vardır. Bütün bunlar ele alındığında, denetim için istenilen bir teklife akıl ve mantık sınırlarının dışında bir denetim ücreti önermek, bu hizmetin nasıl verildiği konusunda, sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği konusunda akıllarda soru işareti bırakmayacak mıdır?

Denetimin amacına hizmet edebilmesi için belirli koşulların varlığı altında ne kadar çok sınırlama getirilirse getirilsin, denetçinin meslek ahlakı ve vicdanı işin esasını oluşturacaktır. Mesleki sorumluluklarını yerine getirirken maddi menfaatlerini öne çıkaran, mesleğin gereklerini tam uygulamayan denetçi mesleğine olan saygısını yitirmiş olmasından öte, kendisine olan saygısını da yitirmiş olacaktır.

Bugüne kadar bağımsız denetim hizmetinin alıcısı temel olarak şirket yönetimi, yönetim kurulu olarak kabul ediliyordu. Özellikle dış dünyadaki gelişmeler ve Türkiye'de SPK'nın yayımladığı Seri X No: 19 no'lu tebliğ²⁹⁹, artık yönetim kurulu veya genel olarak şirket yönetiminin alıcı olarak kabul edilmemesi gerektiğini ortaya koymuştur. Söz konusu tebliğde bahsi geçen denetimden sorumlu komite kurma görevini ve bu komitede görev alacakları belirleme yetkisi yönetim kuruluna verilmiştir. Yönetim kurulunun, denetimden beklenen amaç ve doğrultulara göre hareket etmesi ve bu komitede görev alacakları da bu kapsamda değerlendirmesi ve seçmesi gerekmektedir. Yönetim kurulu bu görevlendirmeyi, denetimin sadece yönetim kuruluna sunulacak bir rapor için yapılmadığını, denetim sonunda sunulan raporun tüm

²⁹⁹ R.G. Tarihi:02.11.2002, Sayı:24924.

kullanıcılarına bir fayda sağlayacağı düşüncesini taşıyarak yapmalıdır. Denetim raporunun alıcısının tüm çıkar grupları dediğimiz ortaklar, yönetim kurulu, şirket yönetimi, çalışanlar, devlet, finans kuruluşları ve halk olduğunu unutmamak gerekir.³⁰⁰

Şirket ortakları denetim raporuna bakarak yatırdığı sermayenin akıbetini, bundan sonra ilave yatırım yapıp yapmama kararını vermek isteyecektir. Halka açık bir şirket ise, her ne kadar şirkette payı az da olsa, küçük yatırımcı gerçekleri görmek, yatırımının kârlılığını ölçmek isteyecektir. Bu şirkete finansman sağlayan kuruluşlar sağladıkları finansmanın akıbetini görmek ve geri dönüp dönmeyeceğine ilişkin analizleri bu raporlara ve mali tablolara bakarak yapmak isteyecektir. Şirket yönetimi, aldığı kararların ve uygulamaların ne derece doğru olduğunu görüp, başarısını veya başarısızlığını ölçmek isteyecektir. Yaptığı doğruların mutluluğunu yaşayacak, yaptığı yanlışların da neler olduğunu görerek, bundan sonrası için gerekli iyileştirmeleri yapmak isteyecektir.

Bağımsız denetim kuruluşu da mesleki ahlak kuralları içinde yaptığı bu denetim çalışmasını ve bağımsızlık ilkesini bir an bile unutmadan düzenlediği denetim raporunun amacına hizmet ettiğini görerek aldığı paranın karşılığını vermiş olmanın rahatlığını ve huzurunu hissedecektir.

Denetim ile danışmanlık işleri gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de birbirinden ayrılması gerekmektedir. Yani her iki hizmeti aynı firma sağlamamalıdır. Bir şirketin çalışmasına önce yön verip arkasından denetimini yapmak denetimin etkinliğini ve verimliliğini zayıflatmaktadır. Bu hizmetleri farklı denetim firmalarının yapması ise firmanın güvenilirliğini ve verimliliğini artıracaktır.

2.3.4 ÜLKEMİZDE MESLEĞE GİRİŞ

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olabilmenin genel şartları yanında özel şartları da bulunmaktadır. 3568 sayılı yasanın 4 üncü maddesinde bu genel şartlar belirtilmiştir. Buna göre:

³⁰⁰ Erdikler,

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır.³⁰¹)
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, 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 suçlardan dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

Dolandırıcılık suçundan mahkum olmak mesleğe girişin genel şartları ile uyuşmadığından staj tamamlanmış dahi olsa sınava girilemez. Ancak aynı mahkemece memnu hakların iadesine karar verilmesi halinde bu kez mesleğe girişteki engel ortadan kalkmaktadır.³⁰²

- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Karşılıksız çek keşide etmekten hüküm giymek meslek şeref ve haysiyetine uymayan durum olarak değerlendirilemez.³⁰³

³⁰¹ Bu konuya ayrıca 2.3.4.2.5 Yabancı Uyuşuklarının Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmeleri başlıklı bölümde değinilecektir.

³⁰² Dn. 8.D. 15.04.2002 tarihli E:2001/3235 K:2002/2280, 18.05.2004 tarihli E:2003/5456 2004/2273 sayılı kararlar, (http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006)

³⁰³ Dn. 8.D. 23.09.1996 tarihli E:1995/1061, K:1996/2203 sayılı karar, (http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006)

2.3.4.1 Serbest Muhasebeci Olabilme

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans, ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, yönetmelik gereği sınava girebilme hakkına sahip olurlar. Sınavda başarılı olmaları halinde “Serbest Muhasebeci” ünvanı ile çalışırlar. “Serbest muhasebeci malî müşavir” ünvanını kullanamazlar. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden³⁰⁴, ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için ise 6 yıldır.

3568 sayılı yasanın geçici 1 nci maddesine göre kanunun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlar veya yapmış olanlara, kanunun yayım tarihinden itibaren (Yayım Tarihi: 13.06.1989) 6 ay içerisinde başvurmaları halinde diğer şartlar aranmaksızın Serbest Muhasebecilik Ruhsatı verilmiştir. Bu süre 13.12.1989 tarihinde sona erdiğinden bu tarihten sonra müracaat edenler bu haktan faydalanamamışlardır.

Öte yandan yine geçici 1 inci maddenin “b” fıkrasına göre kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlar ile kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz ve muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya malî denetiminden sorumlu olarak çalışmış olanlar, kanunun 4 üncü maddesinde yazılı nitelikleri taşımaları kaydıyla kanunun 5 inci maddesinin (A/a) bendinde yer alan öğrenim şartı aranmaksızın serbest muhasebeci olmaya hak kazanırlar. Bunlar Malî Müşavir olarak faaliyette bulunamazlar ve bu ünvanı kullanamazlar.

³⁰⁴ Lise mezunlarının, Mesleki Eğitim Projesi (LİMME) kapsamında örgün muhasebe programına devam ederek, Ticaret Lisesinden diploma alanlarında Danıştay İdari Dava Daireleri 11.03.2004 tarihli E.2002/1014 K.2004/310 Genel Kuru kararı (http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006) uyarınca ticaret lisesi mezunu gibi staj yapabilecekleri sonucuna varılmıştır.

Kanunun yayımından itibaren 5 yıl içinde Serbest Muhasebecilik İzin Belgesi veya ruhsatı almak için ilgili merciiye belgelerini ibraz etmeyenler bu haktan yararlanamazlar. Bu süre 13.06.1994 tarihinde sona ermiştir.

Bu geçici düzenlemelerde herhangi bir eğitim şartı aranmadığından ilkokul mezunu olupta yasa öncesinde bu mesleği yapanlar da Serbest Muhasebeci ruhsatını almaya hak kazanmışlardır.

Banka şube müdürleri de 3568 sayılı yasanın geçici maddesinden faydalanarak Serbest Muhasebecilik ruhsatı almak için başvurmuşlardır. Başvuruları, banka şube müdürlerine verilen birinci derece imza yetkisinin, 3568 sayılı yasa ile ilgili yönetmeliğin aradığı anlamda ve üçüncü şahıslara karşı sorumluluk teşkil edici nitelikte olmayıp şube işlemlerinin yürütülmesine yönelik olduğu, bu nedenle mevzuatta belirtilen birinci derece imza yetkisine haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden sorumlu olarak çalışmış olma koşulunu taşımadığı açık olduğundan reddedilmiştir.³⁰⁵

2.3.4.2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme

2.3.4.2.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmede Özel Şartlar

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları 3568 sayılı yasanın 5 inci maddesinde belirlenmiştir. Buna göre:

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

³⁰⁵ Konu ile ilgili açılan davada vergi mahkemesinin kararını İdare mahkemesi de onaylamıştır. Ayrıca Danıştay Sekizinci Dairesinin 1997/2812 Esas No, 1999/4668 Karar no'lu 28.09.1999 tarihli kararı ile de karar onanmıştır. Yine Danıştay Sekizinci Daire Esas No: 1995/4417 Karar No: 1997/2573: 02.10.1997 tarihli kararı da aynı yöndedir. (http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006)

- b) Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) maddesinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.
- d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

2.3.4.2.2 Geçici Maddeler Aracılığıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme

3568 sayılı yasanın geçici 2 nci maddesinde, kanunun 4 üncü maddesindeki şartları taşımaları ve hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

- a) Türkiye genelinde malî 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,
- b) Kanunun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı “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” diye nitelendirilen işleri bir işyerine bağlı olmaksızın en az 5 yıl yapanlar veya yapmış olanlar,

- c) Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya malî denetiminden sorumlu olarak en az 5 yıl çalışmış olanlar,

Serbest Muhasebeci Malî Müşavir olmaya hak kazanırlar. Yine bankalardaki mali tahlil uzmanlarının geçici maddelerden istifade ederek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilme talepleri kurumca reddedilmiş, arkasından yargıda da bu doğrultuda karar verilmiştir.³⁰⁶ Kamu iktisadi teşebbüsü şeklinde kamu kuruluşu olmayan kurumlarda saymanlık görevi yapanların³⁰⁷, Bankaların şubelerinde müdürlük yapanların³⁰⁸, sendikalarda muhasip üye³⁰⁹ olarak görev yapanların da başvurusu reddedilmiş yargı tarafından da onanmıştır. Vergi dairelerinde çalışan müdür yardımcılarının talepleri VUK'nun 135 nci maddesinde sayılan kişilerden olmadıkları gerekçesiyle³¹⁰, diğer Bakanlıklar ve kamu kurumlarında müfettişlik yapanların talepleri mali denetim yapmamaları nedeniyle³¹¹ reddedilmiş ve yargı tarafından bu karar da onanmıştır. Buna karşın Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu³¹² Bağ.Kur muhasebe ve mali işler daire başkanı ile Orman Genel Müdürlüğü döner sermaye muhasebe müdürü olarak görev yapan kişilere serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı verilmesi gerektiğine karar vermiştir.

2.3.4.2.3 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte Staj süresi

3568 sayılı yasanın 6 ncı maddesinde staj süresinden sayılan hizmetler sayılmıştır. Aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, staj amacıyla serbest

³⁰⁶ Dn.8.D.'si 30.12.1997 günlü E: 1996/206 K: 1997/4287 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³⁰⁷ Dn.8.D.'si 07.04.1994 günlü E:1993/1834, K:1994/1087 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³⁰⁸ Dn. 8. D.'si 16.02.1998 tarihli E.1996/1495, K.1998/431 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

³⁰⁹ Dn.8.D.'si 07.04.1994 günlü E:1993/1834, K:1994/1087 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³¹⁰ Dn.8.D.'si 01.02.1994 günlü E:1993/523, K:1994/340 sayılı kararı, 19.01.1995 günlü E:1994/1041, K:1995/90 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³¹¹ Dn.8.D.'si 06.06.1994 günlü E:1994/283, K:1994/1687 sayılı kararı, 14.06.1994 günlü E:1993/1662, K:1994/1808 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³¹² Dn. İdari Dava D.'leri Gen. Kur. 07.03.1997 günlü E:1995/717, K:1997/212 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında çalışılmış süre olarak kabul edilir. Bunlar:

- a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri.
- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya malî denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri. Ancak bu çalışmaların şirketin kanuni merkezinin olduğu yer yapılması gerekmektedir.³¹³
- c) Bu Kanunun 5 inci maddesinin (A/a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri.

2.3.4.2.4 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı 3568 sayılı yasanın 7 nci maddesi uyarınca TÜRMOB tarafından yapılır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur.

Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından, diğer 2 üye ise TÜRMOB tarafından teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir. Sınav Komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, 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.

Sınavlar ile ilgili ayrıntılar Sınav Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.³¹⁴ Bu yönetmelik uyarınca sınava girecek olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler aşağıdaki derslerden geçer not almaları gerekmektedir. Bunlar: Finansal Muhasebe, Finansal

³¹³ Dn.İdari Dava D.'leri 07.04.2005 tarihli E.2003/879, K.2005/230 Genel Kurul Kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

³¹⁴ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği R.G. Tarihi 04.10.1997 R.G. Sayısı : 23130

Tablolar ve Analizi, Maliyet Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Vergi Mevzuatı ve Uygulaması, Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku), Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olan birinin oda kaydını kendi isteği ile sildirmesinden sonra yeniden oda kaydı yaptırmak istediğinde yeniden sınavlara girmesi istenemez. Nitekim Danıştay'da bir kararında³¹⁵ ilk oda kaydının kazanılmış hukuki statü yaratması ve belli bir süre oda kaydını sildirerek mesleki faaliyetine ara vermenin statüde bir değişiklik yapmayacağı ayrıca yasada kayıt sildirenlerin yeniden sınava gireceğine ilişkin hüküm bulunmadığı gerekçesiyle bu tür taleplerin reddedilemeyeceğini ortaya koymuştur.

2.3.4.2.5 Yabancı Uyrukluların Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmeleri

Serbest muhasebeci malî müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiiyetindeki kişilerin, T.C. tabiiyetindeki serbest muhasebeci malî müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan 2 nci madde kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci malî müşavir ünvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye Bakanlığının teklifi ve Başbakanın onayı ile izin verilebilir. Bu düzenleme ile yabancı birinin gelerek ülkemizde bu mesleği yapması son derece güçtür. Yasada sadece serbest muhasebeci mali müşavirliği yabancıların yapabilmesine olanak tanınmıştır. Çünkü bizim yasalarımızdaki gerek serbest muhasebecilik ve gerekse yeminli mali müşavirlik müesseseleri başka hiçbir ülke mevzuatında düzenlenmediğinden kendi yasamızda da o mesleklerin yabancılar için düzenlenmesi ya da tanımlanması çok güç olduğundan ya da bu mesleklerin uluslararası olma niteliği olmadığından 3568 sayılı yasada sadece yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler için bir düzenlemeye gidilmiştir.

Oysa başka ülkelerdeki uygulama ilk bölümlerde de bahsedildiği üzere o

³¹⁵ Dn.8.D.'si 23.03.1998 günlü E:1996/3605, K:1998/1080 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

ülkenin kendi dilinde yapacağı sınavı kazanma şartına bağlanmıştır. Günümüzde dünyanın pek çok yerinden CPA³¹⁶ mevcuttur. Bu sertifikayı alan kişiler belki de ABD'ye sadece bu sınava girmek için gitmektedirler. Ülkemizde de bu sınav için kurslar açılmış olması, Türkiye'den de bu sınava girildiğinin açık göstergesidir. Öte yandan bu madde ile yabancıların çalışmasını önlediğimizi zannederken, öyle görünüyor ki GATS ve diğer uluslararası ve çok uluslu sözleşmeler ile yakın gelecekte yasanın bu maddesi işlevsiz hale gelecektir. Kaldı ki ülkemizde uluslararası denetim faaliyetlerini yapan tüm büyük denetim şirketlerinin temsilcilikleri veya şube şeklinde çalışan yapıları mevcuttur.

2.3.4.3 Yeminli Mali Müşavir Olabilme

2.3.4.3.1 Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Koşulları

Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel koşulları 3568 sayılı yasanın 9 uncu maddesinde sıralanmıştır. Buna göre:

a) *En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak*³¹⁷,

b) *Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,*

c) *Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,*

gerekmektedir. Şu kadarki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

³¹⁶ Certified Public Accountant, (CPA) ABD'deki belgeli meslek mensubu

³¹⁷ 10 yılı doldurmadan YMM sınavına girerek YMM ruhsatı almaya hak kazanan meslek mensubunun 10 yıl SMMM olarak çalışmadığı ve bu nedenle YMM ruhsatının iptal edilmesi yönündeki Maliye Bakanlığının başvurusunu Danıştay haklı bulmuş ve YMM ruhsatını iptal etmiştir. Dn.8.D.'sinin 26.11.2002 günlü E:2002/2025, K:2002/5512 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 15.02.2006.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

2.3.4.3.2 Geçici Maddeler Aracılığıyla Yeminli Mali Müşavir Olabilme

3568 sayılı yasanın geçici 3 üncü maddesi gereği, kanunun 4 üncü maddesindeki şartları taşımaları ve 5 inci maddesinde belirtilen konularda lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla; özel şartları da yerine getirenler Yeminli malî müşavir olmaya hak kazanırlar. Bu hak kazanımları 13.06.1994 tarihinde son bulmuştur. Kamu kuruluşları muhasebe birimlerinin sevk ve idaresinden sorumlu olanların³¹⁸, Danıştay'da raportör görevi yapanların³¹⁹, Başbakanlık Başmüfettişlerinin³²⁰, Banka şube müdürü ve muhasebecisi olanların³²¹, idari ve mali denetim niteliği taşımadıkları gerekçesiyle Vergi Kontrol Memurlarının³²², yeterlilik sınavlarını³²³ vermemiş olmaları nedeniyle Vergi Denetmenlerinin³²⁴, YMM belgesi talepleri kurumca yasalara uygun bulunmamıştır. Yargı da bu paralelde karar vermiştir.

Buna karşın Sayıştay Denetçilerinin talepleri VUK'nun 134 ncü maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardan birisi olarak sayılmadığından kabul görmemesine karşın Danıştay vermiş olduğu karar da Sayıştay Denetçilerinin ve Gümrük müfettişlerinin yapmış oldukları işin VUK'nun 134 ncü maddesinde belirtilen biçimde verginin tüm evrelerini kapsayan nitelikte bir vergi incelemesi değilse de, 3568

³¹⁸ Dn.8.D.'si 23.11.1992 günlü E:1991/435, K:1992/3002 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³¹⁹ Dn.8.D.'si 05.07.1993 günlü E:1992/1014, K:1993/2609 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 15.02.2006.

³²⁰ Dn.8.D.'si 31.12.2000 günlü E:1999/1992, K:2000/6718 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 17.02.2006.

³²¹ Dn.8.D.'si 27.12.1995 günlü E:1994/5102, K:1995/4710 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 15.02.2006.

³²² Dn.8.D.'si 13.11.1996 günlü E:1996/45, K:1996/3101 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 17.02.2006.

³²³ 1998 yılından itibaren Vergi Denetmenlerine de Vergi Denetmen Yardımcılığı sonrasında yeterlilik sınavı getirildiğinden, bu tarihten itibaren yeterlilik sınavını veren ve 10 yılı dolduran Vergi Denetmenleri sınavsız YMM olabileceklerdir.

³²⁴ Dn.8.D.'si 04.06.1997 günlü E:1995/5296, K:1997/1988 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 17.02.2006.

sayılı yasaya uygun bir vergi incelemesi niteliğinde olduğu belirtmiştir. Vergi incelemesinin dar biçimde yorumlanmamasını ileri sürerek Sayıştay Denetçilerinin³²⁵ ve Gümrük müfettişlerinin³²⁶ de vergi incelemesi yaptıklarının kabulü gerektiği bu nedenle onlarında diğer koşulları yerine getirmeleri halinde YMM ruhsatı almaları gerektiği yönünde karar vermiştir.

2.3.4.3.3 Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Yeminli mali müşavirlik ile ilgili detaylar yönetmelikle belirlenmiştir.³²⁷ Bu yönetmeliğe göre Yeminli mali müşavirlik sınavı şu konulardan yapılmaktadır. İleri Düzeyde Finansal Muhasebe, Finansal Yönetim, Yönetim Muhasebesi, Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku, Revizyon, Vergi Tekniği, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı.

Önceki bölümlerde incelendiği üzere diğer ülkelerde meslek mensubu olabilmede kimseye sınavsız meslek mensubu olabilme gibi bir ayrıcalık tanınmamıştır. Oysa 3568 sayılı yasa ile gerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilme de ve gerekse Yeminli Mali Müşavir olabilmede hem geçici maddelerde ve hem de kalıcı maddelerde sınav şartı aranmadan bazı kimseler için meslek mensubu olmada önemli ayrıcalıklar tanınmıştır. Yasanın çıkarılmasında Maliye Bakanlığı bürokratlarının önemli bir etkisi olmuştur. Ancak bu etki burada da görüldüğü gibi kendilerine sınavsız ruhsat alma hakkını da beraberinde getirmiştir. Genel bir gerekçe olarak “onlar zaten konularına hakimdirler o nedenle sınava girmelerinin pek bir mantığı yoktur” ifadesinin ve anlayışının ne kadar geçersiz olduğu açıkça ortadadır. Bu durumun Anayasanın 10 uncu maddesinde kendini bulan Eşitlik ilkesine de aykırı olduğu ileri sürülebilir. Dünya da uygulaması olmayan bu sistemin ilk yasa değişikliğinde göz önünden uzak tutulmaması gerekir.

³²⁵ Dn.8.D.'si 06.11.1990 günlü E:1990/115, K:1990/1258 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 13.02.2006.

³²⁶ Dn.8.D.'si 02.03.1994 günlü E:1993/1296, K:1994/708 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 15.02.2006.

³²⁷ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği R.G. Tarihi 04.10.1997 R.G. Sayısı:23130

Gümrük kontrolörlerinin geçici maddelerden faydalanarak Yeminli Mali Müşavir ruhsatı almaları reddedilince, yargı da bunu onaylamıştır.³²⁸Yeminli malî müşavirlik sınavı yine serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını yapan aynı komisyon tarafından yapılmaktadır.

2.3.4.3.4 Yeminli Mali Müşavirlikte Yemin

Yeminli malî müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde 3568 sayılı yasanın 11 nci maddesine göre şu şekilde “*Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim*” yemin ederler.

³²⁸ Dn. 8. D .’si, E: 1998/6473 K: 2000/4467. 07.06.2000 tarihli kararında, yeminli mali müşavirlik uğraşısının geniş ve sorumluluk gerektiren bir alan olduğunu, görev alanı gümrük hattından geçen eşyalarla ilgili sınırlı bir vergilemeye yönelik denetimi içeren Gümrük Kontrolörlüğünün; muhasebe sistemleri kurmak, beyannamelerin uygunluğunu, hesaplarını incelemek ve onaylamak gibi görevlerle donatılmış yeminli mali müşavirliğin amaçladığı deneyim, görevde bilgi kazanımı ve aktarımı şeklindeki bir kariyeri yasal yükümlülükler yönünden kapsamamakta olduğu, bu nedenle Gümrük Kontrolörlüğü yapan davacıya Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatı verilmemesine ilişkin davalı idare işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde karar vermiştir.

(<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/menuf2.jsp>, 31.08.2006)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI

3.1 MESLEK MENSUPLARININ GÖREV VE YETKİLERİ

3568 sayılı yasanın 12 nci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan yönetmelikle³²⁹ YMM’lerin görev ve yetkileri daha ayrıntılı belirtilmiştir. Yönetmelik, mesleğin denetim fonksiyonunu daha öne çıkarmaktadır. 3568 sayılı yasa ve yasa gereğince çıkartılan yönetmelikte getirilen düzenlemeler dikkate alındığında YMM’lerin üç asli görevi tespit edilmektedir. Denetim, danışmanlık ve tasdik işlemleri.

YMM’ler yaptıkları tasdik işlemi nedeniyle Anayasa’nın 135 ve 128 nci maddelerine göre kamu görevlisi sayılırlar. Yapılan tasdik hizmeti bir kamu hizmetidir. YMM sahip olduğu tasdik yetkisi nedeniyle bir kamu görevlisidir, ancak memur değildir.³³⁰

Ülkemizde muhasebe mesleği ile vergi idaresi arasında çok yakın ilişkiler öteden beri devam etmektedir. Vergi sistemimizin özünde beyan esası bulunmaktadır. Ancak beyan esasının vergi kayıp ve kaçağı açısından bir risk taşıdığı açıktır. Bu riski en aza indirecek formül meslek mensuplarından geçmektedir.

Belge ve kayıt düzeni vergi yasalarının temel öncelik verdiği konular arasında yer almaktadır. Vergi yasalarının belge ve kayıt düzenine büyük önem vermesi aslında

³²⁹ 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usuller ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik”

³³⁰ Saban (IV), s.57

beyan esası ile yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmesi, daha açık bir deyimle, vergi denetimi yetkisini kullanabilmesi açısından belge ve kayıt düzeni önemli bir işleve sahiptir. Belge ve kayıt düzenine en az vergi idaresi kadar mükellefin kendisi de ihtiyaç duymaktadır. Çünkü, belge ve defter kayıtları mükellefin beyanının doğruluğunu ispatlaması için önemli bir ispat aracıdır.³³¹ Meslek mensupları mükellef adına beyanda bulunurken bir ön denetim yapmış olmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığına neden olacak unsurları büyük ölçüde beyan öncesinde ortadan kaldırmış olacaktır.

Vergiye karşı duyarsızlık ve bilinç eksikliği, eğitimin yetersizliği, vergiyi doğuran olayların kayıt dışında izlenmesine neden olmaktadır. Bütün bunlara idari anlamda isteksizlik, denetim eksiklikleri, vergi sisteminin çağdaş anlayıştan uzak duruşu, güncel ekonomik hareketliliği kavramadaki yavaş tutumu eklendiğinde kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin boyutları ve maliyeti oldukça büyümektedir.³³²

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçıklarının önlenmesinde etkin olan bir uygulama aracıdır. Denetim; etkinlik caydırıcılık ve eğiticilik fonksiyonlarını yerine getirdiği ölçüde anlamlı sonuçlar doğuracaktır. Bunun için toplumun her zaman denetlenmeye hazır ve açık olması gerekmektedir. İdarenin yapmış olduğu denetim oranlarının düşük olması, ülkemizin adeta “vergi cenneti” olarak görülmesine neden olmaktadır. Gelir idaresinin içinde bulunduğu kimi açmazlar, denetim elemanları arasında eşgüdüm eksikliği, sayısal yetersizlikler, yoğun iş temposu bu görüşü destekler niteliktedir.³³³

Vergi yasalarında öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve vergi uygulamaları ile ilgili sorunların çözümü muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin gelişmesinin önemli bir dinamiği olmuştur. Bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergisel sorunlar ve yükümlülükler mesleğin gelişiminde önemli rol oynamıştır.³³⁴ Ülkemizde; uzun dönemli, planlı ve yoğun bir vergi eğitimiyle vergi uyumsuzluğu durumunda bireylerin vicdanlarında, aynen diğer suçları (hırsızlık, gasp vs) işlemiş gibi,

³³¹ Cangir (I), s.30

³³² Tekin, s.69

³³³ Tekin, s.69

³³⁴ Cangir (I), s.32

utanma ve suçluluk hissi içinde olmalarını ve çevreleri tarafından ayıplanmalarını sağlayacak bir vergi ahlakı bilincinin toplumda yerleştirilmeye çalışılması gerekmektedir. Böylece, vergi cezalarının yanında, suçluluk ve utanma hissi şeklindeki içselleştirilmiş normlar da potansiyel bir maliyet veya ceza unsuru olarak vergi uyumunu artıracaktır.³³⁵ Bu ahlak bilincinin yerleştirilmesinde meslek mensuplarının da sorumlulukları önemli yer tutmaktadır. Vergi yükümlüleri vergi ve beyan konusunda en çok ta meslek mensupları ile görüşmekte ve birlikte olmaktadır.

Yaygın kanaat odur ki, zenginler vergi yasasındaki boşluklardan istifade ederek ödeyecekleri vergilerin çoğundan kaçınmaya muvaffak olurlar.³³⁶ Vergi mevzuatının devamlı değişmesine rağmen vergi yönetimi ile meslek mensupları arasında sürekli bir çelişme vardır. Meslek mensupları mevzuattaki boşlukları hızla bulma çabasında yükümlüler için daha az vergi ödeme yollarını araştırırken idarede, oluşan ve adil olmayan boşlukları kapatma çabasıdadır. Meslek mensuplarının vergiden kaçınma yollarını ararken mevzuat dışına çıkarak arayış içerisinde olması düşünülemez. Bu yollar tamamen yasal yollardır. Örneğin Yatırım Teşvik Belgesinden faydalanılması, bazı ticari işlemlerin serbest bölgelerde yapılması, olağanüstü nitelikte çıkarılan ancak Anayasa'ya aykırı olan vergilerle ilgili beyan ve ödeme dönemlerinde ihtirazi kayıt verilmesi ve arkasından kaldırılması için dava açılması gibi..

Mükellefler, çeşitli vergi uygulamalarının kendilerine olabilecek etkilerini asgariye indirebilmek amacıyla profesyonel danışmanlardan, muhasebe mesleğini icra edenlerden faydalanırlar. Yasa boşluklarının bulunması ve değerlendirilmesi açısından mükellefler ve mali danışmanların girişimleri yanında, bu boşlukları kapatabilmek ve gerekli yasal düzenlemelere olanak hazırlamak için gelir kuruluşunun çabaları vardır. Böylece mükellefler, boşluklardan yararlanmak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle, kendileri için vergi borcunun doğmasını engellemiş olmaktadır.³³⁷

³³⁵ Tunçer, s.109

³³⁶ Stiglitz, s.730

³³⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 1993, s.145

Bir ülke ekonomisine ait rakamsal verilerin doğruluğu o ülkede muhasebe mesleğine verilen önemle doğrudan ilgilidir. Muhasebe mesleğine verilen önem, mesleğin güvenceli ve hukuki açıdan yeterli korunması ile ölçülebilir.³³⁸

Hızla büyüyen ekonomiler, yeni teknolojiler, uluslararası sınırların kayması, artan düzenleyici etkiler, uluslararası muhasebecilik mesleğini, rollerini ve sorumluluklarını incelemeye mecbur etmektedir. Piyasaların hızla küreselleştiği ve bilginin ticaret yapanlar için stratejik öneme sahip olduğu günümüzde meslek mensuplarının yetkileri önemli yer tutmaktadır.

Mesleğin başarısı ve etkinliği mevcut hukuki korunmayla özdeşdir. Bir başka anlatımla mevcut düzenlemeler, daha açıkçası hukuk kuralları ekonomik işlemlerin belgeye bağlanmasını ve izlenmesini öngörmüş ise bu takdirde muhasebe mesleği ile uğraşanlar, kendi özel konularında belge toplayıp, belli bir standart içerisinde bu belgeleri kayıtlara intikal ettirebilecekler ve dolayısıyla bu kayıtlar üzerinden üretilen mali raporlar, o işle ilgili doğru bilgileri içerecektir. Mevcut yasal düzenlemeler bir ekonominin ölçülebilirliği üzerinde doğrudan etkilidir. Muhasebecinin en önemli aracı ise belgedir. Belgelerin toplanması, sınıflandırılması, belli ilkeler çerçevesinde kayda alınması, kaydedilen bilgilerin değerlendirilmesi ve gruplandırılması, çıkan sonuçların analizi, mesleğin uğraş konularıdır. Belge düzeni hukuki bir olgudur. Bir başka anlatımla ekonomik olayların belgeye bağlanması mevcut yasal düzenlemelerle sağlanabilir. Muhasebe mesleğinin hatalı sürdürülmesi, yanlış daha açıkçası yanıltıcı bilgilerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle meslek elemanının yeterli mesleki bilgi ile donatılmış olması zorunluluğu vardır. Birçok ülkede muhasebeci unvanını kullanacak olanların belli bir bilgi düzeyinde olduğu hususu objektif nitelikte değerlendirme ile saptanmaktadır.³³⁹

Bu günkü tabloya bakıldığında mesleki faaliyetlerin muhasebe ve defter tutma hizmetleri ile tasdik uygulamasında yoğunlaştığı dikkati çekmektedir. Tasdik uygulaması bir tür vergi incelemesi niteliğinde olup ülkemizin özel koşulları ile çok yakından bağlantılıdır. Muhasebe ve defter tutma hizmetlerine bakıldığında yine

³³⁸ Veysi Seviğ, “Muhasebe ve Mesleğin Önemi”, Dünya Gazetesi, 26.09.2002

³³⁹ Veysi Seviğ, (III).

beyannamelerin imzalatılmasına ilişkin yasal zorunluluğun önemli bir işleve sahip olduğu görülmektedir.³⁴⁰

Sermaye piyasası açısından bakıldığında bağımsız denetçi, çok önemli bir kamu görevi yürüten kişidir. Bu kişinin sahip olması gereken en belirgin özelliği dürüstlüğü ve tarafsızlığıdır. Bir denetçinin dürüst davranmaması ve taraflı olması her şeyden önce mesleğin en önemli ilkesi olan bağımsızlığı çığnemesi demektir. Bağımsızlığın çığnemesi ise arkasından bir çok sorunu getirebilecek olayları tetikleyen bir durumdur.³⁴¹

3.1.1 TEMEL MESLEK YASASINDAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER

Sınırsız dünya global gelişim ve ticaret için iyidir. Aynı zamanda dürüst olmayan yükümlülere de olanaklar sağlar. Hükümetler yükümlülerin vergi ödevinden kaçınmak için sınırların kalkmasını kötüye kullanmalarının önüne geçmeli, önlem almalıdır.³⁴² 3568 sayılı Yasa ile bir taraftan çağdaş muhasebe anlayışı ve uygulamasının yerleşmesi ve yaygınlaşması açısından çok önemli bir adım atılmıştır. Diğer taraftan, tasdik müessesesi ile vergi ve meslek ilişkisine ülkemizde örneğine rastlanan yeni bir boyut kazandırılmıştır.³⁴³

3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesine göre YMM'ler; gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, genel kabul görmüş 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 yasalarda yer alan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve bunların tekrarına ilişkin hükümler bunun dışında bırakılmıştır.

³⁴⁰ Cangir (I), s.31

³⁴¹ Murat Kiracı, "Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:278, Ekim 2004, s.144

³⁴² <http://oecd.org/department>, 13.10.2003

³⁴³ Cangir (I), s.33

3568 sayılı Kanunun 22 seri no.lu Genel Tebliği³⁴⁴ ile basit usulde vergiye tabi mükellefler hariç diğer mükelleflerin işe başlama ve işi bırakma bildirimlerinin, defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenledikleri veya işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından imzalanması yetkisi getirilmiştir. Bu şekilde bildirimleri meslek mensupları tarafından yapılan mükelleflerin, mükellefiyetleri ile ilgili işlemleri vergi dairelerince derhal yapılmaktadır. Meslek mensupları imzaladıkları işe başlama/bırakma bildirimleri ile ilgili bilgilerin ve eklerin doğruluğundan sorumludurlar.

3568 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle son yıllarda merkezde vergi denetimini gerçekleştiren merkezi denetim elemanlarından önemli ölçüde ayrılmalar olmuştur. Bunda meslek mensuplarının emsali kurumların meslek mensuplarına göre düşük ücret almaları ve çalışma şartlarının diğer kurumlara nazaran yetersiz ve uygun olmaması gibi nedenler etken olmuştur. Son yıllarda yaşanan ayrılmalar nedeniyle vergi denetimindeki etkinlik ve verimlilik azalmıştır.³⁴⁵ Emeklilik, istifa, nakil ve vefat nedeniyle ayrılan merkezi denetim elemanlarının kurullar itibariyle dağılımı aşağıdaki şekildedir.

Tablo 8
Vergi Denetim Kadroları

	<i>Dolu Kadro</i>	<i>Boş Kadro</i>	<i>Toplam Kadro</i>
BAKANA BAĞLI	398	1.220	1.618
- Maliye Müfettişi	108	359	467
- Hesap Uzmanı	290	861	1.151
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA BAĞLI	330	570	900
- Gelirler Kontrolörü	330	570	900
MAHALLİ DENETİM ELEMANLARI	2.666	4.834	7.500
- Vergi Denetmeni	2.666	4.834	7.500
GENEL TOPLAM	3.394	6.624	10.018

(Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_43.xls.htm, 28.08.2006)

³⁴⁴ 31.05.1997 tarih ve 23005 sayılı R. G.'de yayınlanmıştır.

³⁴⁵ Ender Bozkır, Selçuk Tekin. "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos 2003, s.131

3568 sayılı meslek Yasası ve bu yasaya dayanılarak çıkarılan genel tebliğler ile özellikle Yeminli Mali Müşavirlere devredilen yetki ve sorumluluklarla bu meslek yeni işlevlere sahip kılındı. Yeterli vergi denetimini sağlayamayan idare, bu denetimin bir kısmını fiilen bu mesleğe devretmiştir. Özellikle KDV iadesi ve tam tasdik konularında düzenlenen raporların oluşumunda derinlemesine, mükellef nezdinde ve alt firmalar kapsamında yapılan inceleme ve denetimler; bir taraftan kayıt dışılıkları kayıt altına alırken, diğer taraftan vergi bilinci, vergileme ve kayıt düzeni konularında mükellefleri bilgilendirmektedir.

3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında "*Yeminli mali müşavirlerin kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir.*" denilmektedir. Bu maddeye göre YMM'ler bir kamu görevlisi, kamu adına çalışan memur olmamasına rağmen "Vergi incelemesi" ile görevlendirilmiş olmaktadır. Düzenlenen belgeler itibariyle, 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 farklıdır.³⁴⁶

3568 sayılı Yasa ve ona bağlı olarak çıkarılan yönetmelikler, Vergi Usul Kanunu ve diğer yasal düzenlemeler ile YMM'lere çeşitli yetkiler verildi. Bugüne kadar devletin İnceleme Elemanlarına verilmiş olan bir kısım inceleme yetkisi, YMM'lere de verildi. Onların inceleyip doğruluğunu tasdik ettikleri hesap ve işlemlerin gerekleri, vergi idarelerince yerine getirilmeye başlandı.

YMM'lerin, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer YMM'lerden bilgi isteyebilecekleri, bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve YMM'nin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerektiği, kendisinden bilgi istenen YMM'lerin tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri

³⁴⁶ Salih Özel, "*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:13, Ocak 1994, s.18

vermekle yükümlüdürler.³⁴⁷ 3568 sayılı yasayla YMM'lere tanınan tasdik yetkisinin kapsamı ve getirilen sorumluluk nedeniyle tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun saptanması önem kazanmaktadır. Bir belgenin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının tespiti açısından mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekli olup, mükellefe tasdik hizmeti veren YMM'lerden bilgi istenmesi gerek 3568 sayılı yasaya gerekse ilgili yönetmelik ve tebliğe uygun düşmektedir. Nitekim bu konudaki 3568 sayılı yasa ile ilgili 29 no'lu tebliğin bu kısmına yönelik açılan davayı Danıştay reddetmiştir.³⁴⁸

Bunların yanı sıra, YMM'ler göreve başladıkları sırada ettikleri yeminin metninde de, mesleğin bir kamu hizmeti olduğu, bu sebeple de, Türkiye Cumhuriyeti Kanunları'na mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyulacağı, mesleğin tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getirileceği ve işlerin dikkat ve özenle yapılacağı vurgulanmaktadır.

Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi, YMM'leri, vergi idaresine karşı mükellefin haklarını savunurken de, yetkilerini kullanırken de mükellefe karşı, güçlü kılmaktadır. Mükellef bilmeli ki, YMM, sadece kendi haklarını savunan değil aynı zamanda, vergi kanunlarını tam ve eksiksiz uygulayarak kamusal çıkarları da koruyan biridir. YMM'nin sahip olduğu bu güç aynı zamanla ahlaki değerler açısından da donanımlı olmayı gerekli kılmaktadır.

Kendilerine işletmelerin hesap ve işlemleri ile ilgili böylesi önemli sorumluluklar yüklenen Yeminli Mali Müşavirler, bu sorumluluklarına karşılık, tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin;

- Tasdik konularıyla ilgili, tüm defter, kayıt ve belgelerini, gizli de olsa inceleyebilme,
- Tasdik konularına ilişkin tüm bilgileri yöneticilerden ve diğer ilgililerden isteyebilme,

³⁴⁷ 3568 sayılı yasa ile ilgili 29 sıra no'lu tebliğ

³⁴⁸ Danıştay 4. Daire Esas No: 2002/2427 Karar No: 2003/671 , 19.03.2003 tarihli kararı, (http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006)

- Hesap ve işlemlerini tasdik ettikleri şirketlerin yönetim kurulu toplantılarına katılma ve bu toplantılarda tasdiğe ilişkin açıklamalarda bulunabilme yetkisine sahip kılınmışlardır.

3.1.2 VERGİ YASALARINDAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER

Vergi yönetimi Yeminli Mali Müşaviri kamusal bir görev olan vergi denetçisi kabul etmektedir. Vergi yönetimine göre, yeminli mali müşavir kamusal vergi denetçisidir. İşveren için ise, vergi sorumluluğunu paylaşan uzman bir kişidir. Dünya ise deneticiyi, muhasebe denetimi yapan bağımsız denetici olarak algılamakta ve yaptığı işi uygunluk denetimi olarak görmektedir.³⁴⁹ Vergi yasalarının özellikle belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyma yükümlülüğü diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de mesleğin yerleşmesine önemli katkılar sağlamıştır.³⁵⁰ 213 sayılı Vergi Usul Yasasının Mükerrer 227 nci maddesine göre SM ve SMMM'ler uygunluk denetiminden, YMM'ler de uygunluk denetimi yanı sıra 3568 sayılı yasanın 12 nci maddesi kapsamında doğruluk denetiminden sorumludur. Denetim, bir kişinin, bir kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural v.b.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.³⁵¹ Meslek mensupları da denetimlerini bu açıdan sürdürmektedirler.

VUK'nun 175 inci maddesinin ilk fıkrasında, mükelleflerin defter tutma ile ilgili amaç ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest oldukları belirtildikten sonra Maliye Bakanlığının muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı'na; Muhasebe

³⁴⁹ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart 1999, s. 12

³⁵⁰ Cangir (I), s.36.

³⁵¹ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Yayın No:109, Bursa, 1995, s.4

standartları, Tek düzen hesap planı ve Mali tabloların çıkarılması konularında geniş yetkiler verilmiştir.

Bakanlık bu yetkisini ilk kez 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği³⁵² ile kullanmıştır. Hem kişiler/ işletmeler açısından hem de içerik açısından oldukça geniş bir alanı kapsayan ve genel olarak uluslararası standartlara paralel bir şekilde hazırlanan Tebliğ ile mesleğin gelişimi açısından çok önemli bir adım atıldığı tartışmasızdır. Böylece çok büyük bir mükellef (işletme) kitlesinin çağdaş muhasebe temel ilkeleri ile tanışıp muhasebe kayıtları ve finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun olarak hazırlaması amaçlanmıştır.³⁵³

Yine SM ve SMMM'ler yükümlülerin muhasebe kayıtları yapmalarından dolayı muhasebe de ortaya çıkacak hilelerden, yanlış kayıtlardan ya da Tek Düzen Hesap Planına uymamadan meydana gelecek cezalardan sorumludurlar. Direkt sorumlu olmadıkları durumlarda da mükelleflerin rücu hakları elbette bulunmaktadır.

4008 sayılı yasa ile getirilen hüküm ile SM ve SMMM'lerin daha önce sadece cezalarla sınırlı olan kısmi sorumluluğunu müşterek müteselsil sorumluluk haline dönüştürmüştür.³⁵⁴

3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere açıkça bir yetki verilmemiştir. Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci madde³⁵⁵ ile meslek mensuplarına bir takım yetki ve sorumlulukları verilmiş, bir kısmı da Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır. Bu maddenin yaşama geçirilmesi ile esasen idare açısından çok zayıf kalan vergi denetimleri bir ön denetime kavuşmuş olmaktadır.

VUK mükerrer 227 nci maddenin 1 nci fıkrasında Maliye Bakanlığı "*Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest*

³⁵² R.G.Tarihi:26.12.1992 Sayı:21447 , Mükerrer Gazete.

³⁵³ Cangir (I), s.34

³⁵⁴ 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

³⁵⁵ R.G.Tarihi:06.07.1994, Sayı:21982.

muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,” şeklinde almış olduğu yetkiyi kullanarak yayınladığı tebliğlerle mükellef grupları itibari ile cirosu belli tutarın altında kalan mükellefler hariç olmak üzere beyannamelerin meslek mensuplarına denetlenmesi ve imza edilmesi mecburiyetini getirmiştir.

Mükerrer 227 nci maddenin ilk bakışta 3568 sayılı yasanın 2 nci maddesine aykırı olduğu görülür. Bu aykırılık bazı meslek mensuplarının ileri sürdüğü gibi Yeminli Mali Müşavirlik yetkilerinin SM ve SMMM'lere de yaygınlaştırılması değildir.³⁵⁶ 3568 sayılı yasanın 2/a fıkrasında Serbest Muhasebecilerin yapacağı işler tanımlanmıştır. Buna göre; *“Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar - zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak “ şeklinde açıklanan Serbest Muhasebecilerin yapacakları işler, mükerrer 227 nci madde ve arkasından gelen tebliğler ile sanki genişletilmektedir. Vergi beyannamelerinin imzalanması ve onun öncesinde yapılan çalışmalar bir “ön denetim” olarak tanımlanmaktadır. O halde Serbest Muhasebecilere bir denetim yetkisi de verilmiştir. Her ne kadar yasada genel bir yetkiden de bahsedilmiş olsa Maliye Bakanlığı bu maddeye dayanarak yayınlamış olduğu tebliğlerle Serbest Muhasebecilere de bu denetim yetkisini tanımıştır. Böylece 3568 sayılı meslek yasasında Serbest Muhasebecilere verilmeyen denetim yetkisi bu kez bir vergi yasası ile verilmiştir. Böylece SM mesleği ile SMMM arasındaki fark olan denetim işlevi vergi uygulamasında giderilmiştir.³⁵⁷*

Barolar, Maliye Bakanlığının, 23 Şubat 1995 günlü, 22211 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 sıra numaralı, “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği” ile yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci malî müşavirlerce imzalanması ve bu iş için yükümlülerin bunlarla sözleşme yapması zorunluluğunu öngören tebliğinin yürürlüğünün durdurulması ve

³⁵⁶ Masum Türker, **Ruhsatlı SM, SMMM ve YMM Tarafından Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Tekniği**, TÜRMOB Yayınları, No:13, 2.Baskı, Ankara, 1994, s.6

³⁵⁷ Masum Türker, (II), s.7

iptali için başvurmuştur. Tebliğin yürürlüğünü durduran Danıştay 4.Dairesi bu tebliğin dayanağı olan mükerrer 227 nci maddenin Anayasa'ya aykırılığını ileri sürerek Anayasa Mahkemesine dava açmıştır. Danıştay 4.Dairesi 24.6.1994 tarihli, 4008 sayılı Yasa ile Vergi Usul Yasası'na eklenen "Mükerrer 227. Madde"nin Anayasa'nın 7., 10., 73. ve 48. maddelerine aykırı olduğu savında bulunmuştur. Danıştay 4.Dairesine göre;*Vergi, egemenlik hakkına dayanan devlet ile temel hak ve ödevleri bulunan vatandaş arasında mevcut bir alacak ilişkisidir. Bu tanımlama ile, getirilen ön denetim müessesesi arasında esasen bir çelişki bulunmamaktadır. Meslek mensuplarına verilen ön denetim yetkisini, verginin tam anlamı ile denetimi ve tarhiyat yetkisinin devredildiği anlamı çıkarılamaz.*

Danıştay 4 ncü Dairesi, Anayasanın 12 nci maddesinden yola çıkarak şöyle düşünmektedir.³⁵⁸ "*Vatandaşın, Anayasanın, temel haklar ve ödevler bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevlerinden olan vergi borcunu ödemek üzere devletle olan ilişkisinin gereklerini yerine getirirken, devletle yapısal bir bağı bulunmayan, Anayasanın 128 inci maddesinde belirlendiği gibi devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerini gördürdüğü memurlar ve diğer kamu görevlilerinden olmayan bir grup meslek mensubunun fiili yardımına mecbur edilmesi, üstelik bu mecburiyet nedeniyle malî külfet altına sokulması Anayasanın özüne ve hükümlerine uygun görülmemiştir.*" Öte yandan Barolar Birliği de Anayasa'nın 48. maddesine dayanarak "*Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Kişilerin beyanname imzalamasını sağlamak için belli bir meslek grubuyla sözleşme imzalamaya zorlanması, Anayasaya aykırıdır*" şeklindeki görüşlerini VUK'nun mükerrer 227 nci maddesinin Anayasa'ya aykırılığı düşüncesiyle açılan davada Anayasa Mahkemesine iletmiştir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi gereğince beyannameyi imzalayan meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmasından sorumludurlar. Esasen buradaki sorumluluk, 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde

³⁵⁸ Anayasa Mahkemesinin Esas:1996/5, Karar:1996/26 sayılı kararı,
<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1996/K1996-26.htm>

belirtilen hususlarla yakından ilişkilidir. Bu maddede, Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek gibi işlemleri yapabilecekleri belirtilmektedir. Mükerrer 227 nci madde, sayıları 40 bin civarında³⁵⁹ bulunan ve mükelleflerin vergiye müteallik işlemlerini yürüten ve yönlendirme imkanı bulunan muhasebeci ve müşavirlerin bu fonksiyonlarından, vergi beyannamelerinin matraha ilişkin daha gerçekçi rakamları içermesi konusunda faydalanmak amacını taşımaktadır. Yapılan bu düzenleme ile mükelleflere ek bir külfet yükleme söz konusu değildir. Çünkü 40 bin civarındaki meslek mensubu zaten mükelleflerin işlerini fiilen yapmaktadır. Öyleyse ek bir külfetten bahsetmek sayıları son derece az bir grubu kapsayacak niteliktedir ki nitekim getirilen tebliğ ile de bu sorunda tamamıyla çözümlenmiş durumdadır. Mükerrer 227nci maddenin uygulanmasından önceki dönemlerde, 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri mükelleflere sunan meslek mensuplarının bu hizmetlerle ilgili olarak herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktaydı. Uygulama imkanı olmayan genel mesleki sorumluluğun varlığı bu gerçeği değiştirmemektedir. Bir başka anlatımla, meslek mensuplarının bu işlemleri ifa sırasında vergi mevzuatına aykırı hareket etmelerini engelleyecek caydırıcı bir yaptırım bulunmamaktaydı. Vergi hizmetinin ücretini müşteki olan mükelleften alan meslek mensubu, fiilen mükellefin “ücretli memuru” konumunda idi. Nitekim, kamuoyu nezdinde muhasebecinin, genel olarak muhasebe kayıtlarını mükellefin ödemeyi düşündüğü vergi rakamına uygun hale getirdiği kanısı yaygındı. Son yıllarda Dünyada olduğu gibi ülkemizde de, ekonomik olayların hızla değişmesi ve daha fazla uluslararası boyut kazanmasının doğal sonucu olarak, vergi mevzuatının da daha karmaşık hale gelmesi mükellefin, muhasebeci ve müşavire olan bağımlılığını artırmıştı. Mükellef üzerinde bu derece önemli etkisi bulunan meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sırasında, mükelleflerin devlete karşı olan yükümlülükleri yönünden onların lehine hareket etme yerine tarafsız kalmalarının sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli bir etken olacaktır. Mükerrer 227 nci madde esas itibariyle bu anlayışı ihtiva etmektedir. Nitekim

³⁵⁹ <http://www.turmob.org.tr>, 23.05.2004

uygulamalarda bunu doğrulayacak niteliktedir. Mükerrer 227 nci maddenin uygulanması, defterlerini muhasebecilere tutturarak veya genel olarak vergiye müteallik işlemlerde muhasebeci veya müşavirlerin hizmetlerinden faydalanan mükelleflere ilave bir malî külfet getirmemektedir. Zira, bu mükellefler belirlenen tarife üzerinden zaten bir ücret ödemektedirler. Mükellefin defterini tutan muhasebecinin dönem sonunda beyannameyi mükerrer 227 nci madde çerçevesinde imzalaması halinde bu imza dolayısıyla ek bir ücret ödenmeyecektir. Sorun, muhasebeci veya müşavirlerin hizmetlerinden hiç faydalanmayan, başka bir anlatımla muhasebeye ilişkin işlemlerin kendisi yerine getiren mükelleflerde ortaya çıkmaktadır. Bu mükelleflerin ilk bakışta ilave bir malî külfetle karşı karşıya kaldıkları düşünülebilir.

Danıştay aynı karardaki bir başka ifadesinde Anayasanın 5 inci maddesinden yola çıkarak *“Kişinin vergi ödevini yerine getirirken devlet dışında bir meslek mensubunun denetimine “isteği dışında” mecbur bırakılması onun maddi ve manevi varlığını geliştirmesini engelleyen ekonomik ve sosyal bir engeldir.”* şeklinde bir sonuca varmıştır. Yine Barolar Birliği tarafından oluşturulan bir görüşte *“Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin vergi beyannamelerini imzalaması mecburiyeti konulmakla, mükelleflerin bütün defter ve belgelerini de inceleme ve değerlendirme yetkisi de verilmiş olmaktadır. Böylece verginin gizliliği ilkesi ve ancak ilgili devlet memuru ve kamu görevlilerinin kullanabileceği yasal ve kamusal yetkiler özel kişilere, özel bir meslek grubuna tanınmış ve hatta devredilmiş olmaktadır”* şeklindedir.

Oysa konusuna hakim meslek mensupları vergi beyannamelerini düzenlemenin yanı sıra gerçek ve tüzel kişilerin işletmelerinin faaliyetleri sonucunda bir fotoğraf çekerek bunun yorumunu iş sahibi ile paylaşmaktadır. Rakamsal sonuçlar ve meslek mensuplarının yorumu ve deneyimleri iş sahibinin alacağı kararlarda kendisine yardımcı olacağından onun maddi ve manevi olarak daha da gelişimini sağlayacaktır.

Danıştay’ın eşitlik konusundaki bakışı ise; *“Maliye Bakanlığının bazı mükellefleri mecburiyet kapsamına alması, bazılarını kapsam dışı tutması Anayasanın 10 uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı”* şeklindedir. Belli büyüklüğün üzerindeki mükellefler zaten bir meslek mensubu ile çalışmaktadır. Ancak çok küçük nitelikteki

mükelleflerin bir külfet yüklenmemesi amacı ile bir meslek mensubu ile sözleşme yapmaya zorlanmaması ve serbest bırakılması Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olamaz. Mükerrer 227 nci maddedeki düzenlemenin amacı bir eşitsizlik yaratmak değil, zaten muhasebe işlemleri meslek mensubu tarafından yapılan işletmelerde yapılan işlemlerden meslek mensuplarını da sorumluluk kapsamına almaktır. Diğer yandan ruhsatı olmadan bu mesleği icra edenleri de tasfiye etmektir.

Danıştay'ın Anayasanın 128 nci maddesine dayanarak vardığı görüş ise *"Devletin egemenlik hakkına dayanarak aldığı verginin, kanunlarda belirlenen kurallara uygun olarak beyan edilip edilmediğini denetlemek sadece Devlet organlarına aittir ve Anayasanın 128 inci maddesinde belirtildiği gibi bu hizmet ancak memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Bu meslek mensuplarının kamu görevlisi olmadıkları açıktır"* şeklindedir.

Maliye Bakanlığı üzerindeki vergi inceleme yükünün son derece ağır olduğu bir gerçektir. Vergi incelemesinde, belgelerin defter kayıtlarıyla uyumlu olup-olmadığının tespiti, inceleme elemanlarına en çok zaman kaybettiren bir husustur. Bu süreç inceleme elemanlarının verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır. Beyannameleri imzalayan meslek mensupları belgelerin kayıtlara uyumundan sorumlu olduğu için sistemin uygulanmasıyla birlikte, vergi incelemelerinde etkinlik artacak, aynı sayıdaki vergi inceleme elemanlarıyla bir kaç kat daha fazla mükellef kitlenin hesaplarının incelenmesi imkanı ortaya çıkacaktır.³⁶⁰

Genel mahiyette bir sistem dizayn edilirken, sisteme tam uyum sağlamayan marjinal unsurlar söz konusu olabilir. Bu çoğu zaman düzenlemenin genel mahiyette olmasından ve değişkenlerin ya da kriterlerin sistem elemanlarının tümünü tam olarak kavrayamamasından kaynaklanır. Marjinal unsurların asgariye indirilmesi için idarece yapılabilecek her şeyin yapılması gerekir. Ancak, buna rağmen %100'lük hedefe ulaşılmaması, sistemin yanlışlığı anlamına gelmemelidir. Bu durumda, sistemin kavradığı orana bakılması gerekmektedir. Yukarıda, mükelleflerin yaklaşık %80'inin muhasebeci veya müşavirlerden hizmet satın aldıklarını belirtmiştik. Bakanlık, malî

³⁶⁰ Türker, (II) s.11

külfetle karşı karşıya kalma oranı yüksek olan, yani defterlerinin tutulmasında muhasebe ve müşavir kullanım oranı düşük küçük esnaf ve meslek erbabını çıkarılan yeni bir tebliğle beyanname imzalatma kapsamı dışına çıkarmıştır. Kapsam dışına çıkartılan bu mükelleflerin çok azı muhasebeci ve müşavirlik hizmetlerinden faydalanmaktadır. Zira, iktisadi faaliyeti nispeten daha az karmaşık boyutlu olan bir mükellefin, muhasebeye ilişkin işlemlerinin kendisi ya da bir yakını tarafından yerine getirilmesi yaygın bulunmaktadır. Bu nedenle, yeni Tebliğ'den sonra, muhasebeye ilişkin işlemlerde muhasebeci veya müşavirlerden faydalanan mükellef oranı %90'ı aşmış bulunmaktadır.³⁶¹

Meslek mensuplarına sorumluluk yüklenmesiyle, genel olarak, ilave bir malî külfetle karşılaşmadan mükelleflere daha kaliteli ve güvenilir muhasebe ve müşavirlik hizmeti sunulur hale gelinmiştir.

Vergi ziyayı olarak ortaya çıkan olaylardan meslek mensuplarının yaptığı hatalar önemli bir yer işgal etmektedir. Vergi mevzuatında belirtilen mükellefiyetlerini tam ve eksiksiz yerine getirmelerine rağmen, muhasebeci ve müşavirlik hizmeti veren meslek mensuplarının kusuru ya da ihmali nedeniyle mükelleflerin vergi cezalarına muhatap olmaları çok sık karşılaşılan bir durumdur. Bu gibi hallerde, sorumluluk tamamen mükellefe ait olmakta, kusurlu durumda olan meslek mensuplarına ise herhangi bir müeyyide uygulanmamaktaydı. Beyannamelerin sorumlulukla birlikte, muhasebeci ve müşavirlere de imzalatılması, ilave bir malî külfet söz konusu olmadan meslek mensuplarının hatalarını asgari seviyeye indireceği için mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir.

Anayasa Mahkemesi yukarıdaki iddialardan ve savunmalardan sonra 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Yasa'nın 6. maddesiyle eklenen

³⁶¹ Maliye Bakanlığının Anayasa Mahkemesindeki savunması, <http://www.mukellefgazetesi.com.tr>. 13.08.2006

mükerrer 227. maddenin birinci fıkrasının 1. bendinin Anayasaya aykırı olmadığına ve itirazın oyçokluğu³⁶² ile reddine 26.06.1996 tarihinde karar verdi.³⁶³

Yasa yerine Maliye Bakanlığını yetkilendiren itiraz konusu kuralı Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulan, karara katılmayan üyeler karşı oy gerekçelerini ortaklaşa olarak yazmışlardır.³⁶⁴ Karşıoy da belirtildiği üzere Anayasa'nın 73. maddesinden hareketle meslek mensuplarını yetkilendirme ve bu konularda düzenleme yapma yetkisinin Maliye Bakanlığına verilmesi 73 üncü madde ile çelişmektedir. Bu tür düzenlemelerin yasa ile yapılması daha uygun olurdu. Burada yasama organı kendi yetkisini bir nevi Maliye Bakanlığına devretmiştir.

VUK mükerrer 227 nci maddeye ilişkin bugüne kadar 5 tebliğ yayınlanmıştır.³⁶⁵ Söz konusu 5 tebliğden 1, 2 ve 3 no'lu tebliğlerin bazı maddeleri Danıştay 4.Dairesi tarafından yürütmesi durdurulmuş veya iptal edilmiştir. 4 no'lu tebliğ ise 1, 2 ve 3 no'lu tebliğleri ortadan kaldırmıştır. Anayasa mahkemesinin gerekçeli kararı yayınlandıktan sonra 4 no'lu tebliğin yeniden bu doğrultuda düzenlenmesi gereklilik arz etmektedir. Avukatların bu tebliğde yer alan kendilerinin de hadleri aşmaları halinde beyannamelerinin bir meslek mensubu tarafından imzalanmasına ilişkin hükümlerin yer aldığı kısmın iptaline ilişkin Danıştayda açılan dava reddedilmiştir.³⁶⁶

TÜRMOB tarafından uygunluk denetiminin nasıl uygulanacağına ilişkin mecburi meslek kararı yayınlanmıştır.³⁶⁷ Bu kararın amacı ve kapsamı SM, SMMM ve YMM'ler tarafından vergi beyannamesi imzalanması hizmetlerinde meslek

³⁶² Anayasa Mahkemesinin toplam üye sayısı 11'dir. 6 üye itirazın reddi yönünde oy verirken, 5 üye itirazın kabulü yönünde oy vermiştir.

³⁶³ Anayasa Mahkemesinin Esas:1996/5, Karar:1996/26 sayılı kararı gecikmeli olarak gerekçeleri ile birlikte 30.06.2001 tarihli R. G.'de yayınlanmıştır.

³⁶⁴ 30.06.2001 tarihli R.G.

³⁶⁵ Sıra 1 – 23 Şubat 1995 tarihli ve 22211 sayılı R.G.

Sıra 2 – 29 Mart 1995 tarihli ve 22242 sayılı R.G.

Sıra 3 – 25 Aralık 1995 tarihli ve 22504 sayılı R.G.

Sıra 4 – 29 Haziran 1997 tarihli ve 23034 sayılı R.G.

Sıra 5 – 27 Şubat 1998 tarihli ve 23271 sayılı R.G.

³⁶⁶ Vergi Dava D.'leri 26.02.1999 tarihli E.1998/345, K.1999/140 sayılı kararı,

http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

³⁶⁷ Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK'nun Mükerrer 227. Mad.'sine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı (4 No'lu Karar), R.G.Tarihi: 18.10.2001, Sayı:24557

mensuplarının çalışmalarını düzenlemektir. VUK'nun mükerrer 227 nci maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken sorumludur. Burada iki koşuldan bahsedilmektedir. Birincisi vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğu, ikincisi ise söz konusu defterlerde ki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasıdır.

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından daha önceden belirlenmiş kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK mükerrer 227 nci maddeye göre talep edilen uygunluk denetimi yerine getirilirken üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemektedir. 227 nci madde kapsamında yapılacak sınırlı uygunluk denetimi (SUD) karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu³⁶⁸ olmadığı gibi doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen YMM'lerin tasdik faaliyeti ile de karıştırılmaması gerekir. SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.

Yukarıdaki anlatılanlar doğrultusunda, vergi beyannamelerinin imzalanması yetkisi, uygunluk denetimi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Karşıt inceleme bu kapsamda değerlendirilemez. Bu tanımlamalarla uygunluk denetimi, bir ön denetimdir. Bu denetim de fiili envanter sorumluluk kapsamında değildir.

SUD tamamlandıktan sonra varılan kanaat olumlu ise vergi beyannameleri koşulsuz olarak imzalanır. Bu imza olumlu rapor niteliğindedir. SUD'u gerçekleştiren meslek mensupları; mesleki sorumluluğun bilincinde, SUD faaliyeti sırasında içeriği itibariyle yanılıcı belge saptadıkları takdirde ya da genel kabul görmüş muhasebe ilke

³⁶⁸ Muhasebe işlemlerinin ve sonuçlarının vergi yasalarına aykırı olup olmadığının belirlenmesini amaçlayan denetim türüne **Vergi Revizyonu** denilmektedir. (Salih ÖZEL, "Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu-1", **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, s.19)

ve kurallarına, muhasebe standartlarına ve mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemler saptadıkları takdirde, vergi beyannamesini imzalayacakları müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde, vergi beyannamelerine kayıt koyarak imzalarlar ve durumu ilgili kurumlara bildirirler. VUK'nun mükerrer 227 nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında rapor hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak hazırlanması meslek mensubunun lehine olabilecektir. SUD raporu olumlu, şartlı ya da olumsuz olabilmektedir.³⁶⁹

VUK Genel Tebliği ile mükelleflere, tasdiki zorunlu olan vergi levhalarını bağlı oldukları vergi dairesine tasdik ettirebilmenin yanı sıra; defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenledikleri veya işletmelerinde bağımlı çalışan ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere, beyannamelerini imzalattıkları meslek mensuplarına, beyannamelerini imzalattıkları yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilme imkanı getirilmiştir. Bu yetki kapsamında meslek mensupları, vergi levhasını tasdik ettikleri mükellefleri kendi vergi dairelerine bildireceklerdir.³⁷⁰

Yeminli Mali Müşavirlere 3568 sayılı yasada tasdik yetkisinin yanı sıra denetim ve müşavirlik yetkileri de verilmiştir. Tasdik yetkisinin ülkemize özgü bir uygulama olduğu açıktır. Bu durumun evrensel bir uygulama olmayışı beraberinde problemleri de taşımaktadır.³⁷¹ Tasdik işleminin en temel yetkilerinden bir tanesi karşılıklı inceleme yetkisidir. Yasal bir düzenleme olmaksızın 19 seri no'lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile YMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetkinin yasal dayanaktan yoksun olduğu savı ile açılan dava Danıştay 11. Dairesince reddedilmiş³⁷², arkasından Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul kararı³⁷³ ile 19 seri no'lu tebliğin karşıt incelemeye ilişkin hükümleri yasaya uygunluk içerisinde olmadığı gerekçesiyle iptal

³⁶⁹ Türmob, 4 No'lu Mecburi Meslek Kararı Md.9, <http://www.ismmmo.org.tr/Docs/Mevzuat/3568/3568-MeslekKararVergiUsul227.doc>, 28.01.2006

³⁷⁰ 13.04.1999 tarih ve 23665 sayılı R. G.'de yayımlanmıştır.

³⁷¹ Niyazi Cangir (II), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları", **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını, s.27

³⁷² Dn. 11.D. 04.11.1996 tarihli E:1996/126 K:1996/3810 sayılı karar, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006.

³⁷³ Dn. Vergi Dava D.'leri 22.10.1999 tarihli E:1996/126, K:1996/3810 sayılı Genel Kurul kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

edilmiştir. Bunun üzerine başlangıçta olmayan bu yetki sonradan VUK'ne eklenen hükümlerle konulmuştur.³⁷⁴

Yönetmelikte³⁷⁵ tasdik kavramı “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce 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” şeklinde tanımlanmıştır. Öte yandan, Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, “Denetim Teknikleri” başlıklı 15 inci maddesinin (d) bendinde ise işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdinde ki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır. Bu nedenle, yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yetkili ve yükümlüdürler. Netice olarak, yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

Tasdik çalışmalarının yürütülmesinde duruma göre kullanılması gerekli kanıt toplama ve denetim yöntemlerinden biri de karşıt incelemedir. Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır. Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması tasdik konusu işlemin özelliğine, mükellefe ve kullanılan yöntemlere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, tam tasdik işleminde, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin yapılması

³⁷⁴ VUK Md.256, 29.07.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı yasanın 4 üncü maddesiyle değiştirildi.

³⁷⁵ 3568 Sayılı Yasanın 12 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” Md. 4/1, R.G. 02.01.1990 tarih ve 20390 sayı

yapılmayacağı veya hangi aşamaya kadar yapılacağına tam tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir karar vermektedir.³⁷⁶

Vergi Usul Kanununun 256 ncı maddesi hükmü uyarınca, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar, 27 seri no'lu tebliğ³⁷⁷ ile belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler. Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.³⁷⁸ Önce 19 sıra no'lu tebliğ ile yeminli mali müşavirlere, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yetkisi verildi. Ancak bu yetki, yasal dayanağının olmadığı gerekçesiyle Vergi Dava Daireleri Genel Kurul kararı ile kaldırıldı.³⁷⁹ VUK 256 ncı maddesinde yapılan değişiklik sonrasında 27 ve 29 sıra no'lu tebliğler ile yeniden yeminli mali müşavirlere yeniden sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yetkisi verildi.³⁸⁰

Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenmektedir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilmektedir. İlgililer yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getirmek zorundadır. Yeminli mali müşavirlerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikinin fiilen imkansız olması ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür. Defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla

³⁷⁶ 29 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği, R.G. Tarihi: 02.03.2001, Sayı:24334

³⁷⁷ 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği, R.G. Tarihi: 06.12.2000, Sayı:24252

³⁷⁸ 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği

³⁷⁹ Hasibe Gül Yılmaz (II), “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*”, **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını, s.67

³⁸⁰ H.Gül Yılmaz (II), s.69

yükümlüdür. Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilip, yapılan incelemenin bu çerçevede olduğu açıklanır. Mükellefler, kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan yeminli mali müşavirlerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildirler. Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten imtina edenler hakkında Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi³⁸¹ hükmüne göre işlem yapılır.³⁸²

Karşıt incelemeler kural olarak tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir tarafından yerine getirilir. Yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yaparken yeminli mali müşavire bağlı olarak çalışan sigortalı personel veya stajyer eleman ve yeminli mali müşavir ile anlaşma yapmış, yeminli mali müşavir adına karşıt sorumlu serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlerin üçüncü şahısların hesaplarını inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle hangi unvan ve statüde olursa olsun yeminli mali müşavir dışındaki kişilere, mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Benzeri şekilde yeminli mali müşavir dışındaki kişilerin karşıt inceleme yetkileri de bulunmamaktadır.³⁸³ Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin yeminli mali müşavir ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunduğu hallerde karşıt incelemelerin 27 seri no'lu tebliğde belirtilen esaslara göre teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür. Bu durumda teyit veren yeminli mali müşavirler verdikleri teyit yazısındaki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar.³⁸⁴ Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir. Karşıt incelemeler, yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları tasdiklerin alt yapısını oluşturmaktadır. Özellikle, KDV iadesi tasdiklerinde yüklenilen KDV'lerin doğru ve

³⁸¹ “Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci mad. hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı mükerrer 355 nci mad.ye göre 01.01.2006 tarihinden itibaren birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı hakkında 1.290,00.-YTL, İkinci sınıf tüccar hakkında 600,00.-YTL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu cezalar her yıl yeni bir tebliğ ile belirlenmektedir.

³⁸² 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği

³⁸³ Maliye Bakanlığının 04.06.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223-2441/30099 sayılı Özelgesi, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006

³⁸⁴ 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği

yerinde saptanarak hesaplanmasında karşıt incelemelerin işlevi önemlidir. Karşıt inceleme olmadan KDV iadesi tasdiki yapmak mümkün değildir.³⁸⁵ Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırılabilir.³⁸⁶

27 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri ve bu bilginin tam tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerden istenebileceği 29 sıra no'lu tebliğde³⁸⁷ açıklanmıştır. Bilgi isteme yazılarında hangi hususların yer alması gerektiği 29 sıra no'lu tebliğin "*III – Ortak Hükümler*" ana başlığı, "*I – Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi*" başlığı altında sıralanmıştır. Ancak Danıştay'da açılan bir davada, tebliğin bu kısmının, 213 sayılı VUK'nun 256 ncı maddesiyle, yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği, bu maddede bilgi verme zorunluluğuna ilişkin düzenleme bulunmadığı, düzenlemenin Anayasanın 18 ncı maddesinde yer alan kimsenin zorla çalıştırılmayacağı hükmüne aykırı olduğu savı ileri sürülerek açılan dava, reddedilmiştir.³⁸⁸ Arkasından temyiz yoluyla gidilen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda, bir yeminli mali müşavirin başka bir yeminli mali müşavirin tasdik edeceği işlemler dolayısıyla, tasdiki yapacak yeminli mali müşavire bilgi vermesini zorunlu kılan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, yasa ile yapılacak bu tür bir düzenlemenin yönetmelikle veya yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle yapılmasına da olanak bulunmadığı gerekçesiyle 29 sıra no'lu tebliğ ile yeminli mali müşavirlere bilgi verme zorunluluğu getirilmesinde hukuka uygunluk görülmediği oy çokluğu ile karara bağlanmıştır.³⁸⁹

³⁸⁵ Ercan Alptürk, "*Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, Şubat 2006, s.58

³⁸⁶ Sabri Tümer, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve Sorumlulukları Hakkındaki Hükümleri ve Standartlarını Derleme Çalışması**, İstanbul YMM Odası Yayını, İstanbul, 2004, s.16

³⁸⁷ 29 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği, R.G.Tarihi:02.03.2001, Sayı:24334

³⁸⁸ Dn.4.D.'nin 19.03.2003 gün ve E:2002/2427, K:2003/671 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:4, Yıl:2004, s.90

³⁸⁹ Dn.Vergi Dava D.leri Gen.Kur.'nun 26.12.2003 gün ve E:2003/313, K:2003/469 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:4, Yıl:2004, s.87-90

Sonuç olarak YMM'lerin 29 no'lu tebliğ ile genişletilen bilgi isteme olgusu yargı kararları ile ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bundan sonra yasal bir düzenleme yapıncaya kadar YMM'ler bilgi isteme yerine sorumluluğu da kendileri üstlenerek denetim yapacaklardır.

Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.³⁹⁰ Disiplin Kurulu kararlarının temelini, 3568 sayılı yasaya ilişkin çıkarılan yönetmelik ve genel tebliğlere uygun şekilde denetimin yapılıp yapılmadığı, çalışmalar esnasında gereken mesleki özen ve titizliğin gösterilip gösterilmediği oluşturmaktadır. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın Disiplin Kurulu kararları bu yöndedir.³⁹¹

Süresi geçtikten sonra tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler nezdindeki karşıt incelemeler de tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirler tarafından yapılması gerekmekte olup teyit yazısı verilmesi mümkün değildir. Belli bir tutarı aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir. Bu tutarlar tebliğler ile açıklanır.³⁹² Hem KDV iadesi tasdikleri hem de tam tasdik kapsamında düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ve teyit yazılarında bulunması gereken asgari bilgilerin neler olduğu 27 sıra no'lu tebliğde açıklanmıştır.

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta yeminli mali müşavirin imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin

³⁹⁰ 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği

³⁹¹ İstanbul YMM Odası Disiplin Kurulu Kararları Esas ve Karar No :2001/37, 2001/38, 2002/07, 2002/09, 2002/11, 2003/04, 2003/08, 2004/07 (Sabri Tümer, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve Sorumlulukları Hakkındaki Hükümleri ve Standartlarını Derleme Çalışması, İstanbul YMM Odası Yayını)

³⁹² Tebliğlerde yer alan parasal hadler Maliye Bakanlığınca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanır.

veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler.³⁹³

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdür. YMM'ler, vergi incelemelerinde, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.³⁹⁴ Yeminli mali müşavirlerin VUK 134 ve 135 maddeleri karşısında üçüncü kişilerden defter ve belge isteme yetkileri ile yine VUK 142 ve 143 üncü maddeleri kapsamında arama yapabilme yetkileri bulunmamaktadır.

Arama, vergi hukukunda, en önemli vergi denetim yollarından biri olan inceleme müessesesini destekleyen ve idarenin (inceleme elemanının) bilgi ve belgeye ulaşmasını sağlama aracı olarak işlev gören bir ceza usul hukuku müessesesidir.³⁹⁵ Aramayı gerektiren işlemlerde yeminli mali müşavirin ilgili vergi dairesine bilgi vermesi gerekmektedir. Bu yolla yapılan işlemlerin doğruluğu teyit edilebilir.

Yeminli mali müşavirler karşıt inceleme ile VUK'nun "İncelemeye Yetkililer" başlıklı 135 nci maddesinde sayılan kişilerden olmamasına karşın bir çeşit vergi incelemesi yapmaktadırlar. Oysaki Danıştay bir kararında bankalar yeminli murakıplarının raporlarına göre yapılan tarhiyatı, tarhiyatın dayanak raporunun 135 nci maddede sayılan kişiler tarafından yazılmadığı gerekçesiyle kaldırmıştır.³⁹⁶

Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler yeminli mali müşavirlik tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin³⁹⁷ "Tasdik Kapsamı" başlıklı 7 nci

³⁹³ 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Yasası Genel Tebliği

³⁹⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G. Tarihi: 02.01.1990, Sayı: 20390.

³⁹⁵ M.Ezhan Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Arama", **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4052 ,Aralık 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 03.02.2006

³⁹⁶ Dn. 4.D. 21.01.2004 günlü E:2002/3862, K:2004/616 karar, **Danıştay Kararlar Dergisi**, Sayı:5, 2004, s.146-168

³⁹⁷ 02.01.1990 tarihli Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G. Tarihi: 02.01.1990, Sayı: 20390.

maddesinde belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklandığı üzere; tasdik görevinin yeminli mali müşavirlerce uygulanmaya başlaması kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerini kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu işleyiş, idare ve kurumlara sunulan yeminli mali müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olduğundan, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir.³⁹⁸

58 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği³⁹⁹ ile yeminli mali müşavirlere gümrük çıkış beyannamesi örneklerinin tasdik edilmesi yetkisi verildi. İlk bakışta noterlik yetkisinin verilmiş olduğu kanısı yaygın olsa da 3568 sayılı yasanın 12 nci maddesine dayanarak çıkarılan yeminli mali müşavirlik tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmelik kapsamında KDV beyannamesi ve ekleri olarak kabul edildiğinden tasdik yetkisinin verilmesi olağandır. Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir.⁴⁰⁰

Yeminli mali müşavirlerin esas işi muhasebe denetimidir. Vergi denetimi bunun içindedir. Türkiye uygulamasında ise bu işlemin esası muhasebe denetiminden vergi denetimine kaydırılmıştır.⁴⁰¹ Yeminli mali müşavirler vergi incelemesi yapmaya yetkili değildirler. Vergi incelemesi değil, muhasebe denetimi yapabilirler. Karşıt inceleme de bir denetim tekniğidir. Sadece doğrulama için karşı tarafa yazıyla veya sözlü bildirilir. Karşı taraf doğrularsa, o işlem rapora doğru olarak alınır. Ancak Vergi Usul Kanunu kapsamında getirilen karşıt inceleme bir vergi incelemesi niteliğindedir.⁴⁰²

3.1.3 DİĞER MEVZUATTAN KAYNAKLANAN GÖREV VE YETKİLER

Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı 5 seri nolu Genel Tebliğinde⁴⁰³, ihaleli işlerde teminat iadesi, tamamlanmış binalarda yapı kullanma izin belgesi alınabilmesi için işverenleri Sosyal Sigortalar

³⁹⁸ Alptürk, s.61

³⁹⁹ R.G.Tarihi:07.12.1996, Sayı:22840

⁴⁰⁰ Dn. 8.D. 28.02.2000 tarihli E:1997/2017, K:2000/1836 sayılı karar, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

⁴⁰¹ Salih Özel (XI), *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Panel, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını, s.80

⁴⁰² Salih Özel (XI), s.81

⁴⁰³ R.G.Tarihi:02.07.1994, Sayı:21978

Kurumu'nda prim borcu bulunmadığını gösterir ilişiksiz belgesi almaları gerektiği bu nedenle işveren veya işin bölüm ve eklentilerinden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran taşeronların kayıtlarının kuruma bildirilmemiş işçilik olup olmadığının tespiti yönünden Sigorta Müfettişleri tarafından incelenmesi gerektiği, ancak, ilişiksizlik belgesi alması gereken işveren ile taşeronların işyeri kayıtlarını, Sigorta Müfettişleri yanında 3568 sayılı yasanın 2. ve 12. maddeleri ile bu kanuna dayanılarak çıkarılmış bulunan yönetmelik gereği Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirlere de incelettirebilecekleri belirtilmişti.⁴⁰⁴ Ancak bu yönetmelik Danıştayca iptal edilmiştir. Bunun üzerine 4958 sayılı yasanın⁴⁰⁵ 130 uncu maddesi ile 3568 sayılı yasaya göre yetki verilmiş SMMM'ler ve YMM'lere ihaleli işler ile özel bina inşaatlarından kuruma yapılan bildirimlerin yeterli olup olmadığına ilişkin, işyeri kayıtlarının asgari işçilik araştırması yönünden incelenmesi yetkisi verilmiştir.

Kurum'ca belirlenmiş usul ve esaslar doğrultusunda yapılan hesaplama sonrasında serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirce düzenlenen rapor ile Kurum'a yeterli işçilik bildirilmediği anlaşılan iş yeri ve işverenlerinin tespit edilen fark işçilik tutarı üzerinden hesaplanacak prim ve gecikme zammı tutarını Kanun'un 140. maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentleri uyarınca verilecek idarî para cezaları ile birlikte ödemeleri kaydıyla ilişiksizlik belgesi verilebileceği, belirlenen usul ve esaslara aykırı hareket ederek, Kurum zararına sebebiyet verdiği anlaşılan meslek mensuplarınca düzenlenen raporların dikkate alınmayacağı ve bunların daha sonra düzenleyecekleri raporların hiçbir zaman Kurum'ca işleme konulmayacağı, gerçeğe aykırı rapor düzenleyen meslek mensupları hakkında Kurum'un genel hükümlerine göre takip hakkının saklı olduğu konusunda düzenleme yapılmıştır.⁴⁰⁶ Yönetmeliğin 5. maddesinin (b) bendi ve Tebliğ'in⁴⁰⁷ 6. maddesi uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerce yarım kalmış inşaat işyerleri

⁴⁰⁴ Resul Kurt, "Yeminli Mali Müşavirlerle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İşliksizlik Belgesi Verilmesine İlişkin Rapor Düzenleme Yetkileri İptal Edildi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260, Nisan 2003, s.170

⁴⁰⁵ 06.08.2003 tarih ve 25191 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁰⁶ "Sosyal Sigortalar Kurumu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", R.G.Tarihi: 14.07.2004, Sayı: 25522

⁴⁰⁷ "Sosyal Sigortalar Kurumu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Tebliğ", R.G.Tarihi: 08.12.2004, Sayı: 25664

ile ilgili olarak rapor düzenlemesi mümkün olmadığından, inşaatın tümünün bitirilmesi halinde rapor düzenlenebilecektir.

YMM'yi, tasdik konusuyla sınırlı kalmak koşuluyla vergi inceleme yetkisine sahip bir kamu görevlisi gibi kabul etmek gerekecektir. Zira, bu konuda ki mevzuatın incelenmesinden bu sonuç çıkmaktadır. Bilindiği üzere YMM sistemi, vergi yönetimi ile vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu arasında yer almaktadır. Vergi yönetimiyle olan ilişkileri kamu hukuku, mükellefle olan ilişkileri ise özel hukuk hükümleri ile düzenlenmeye çalışılmıştır.⁴⁰⁸ Her ne kadar tasdik görevi bir kamu görevi ise de YMM'ler bir devlet memuru değildirler.⁴⁰⁹ Bu nedenle vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu ile yaptığı tasdik sözleşmesiyle ilgili yasal olarak kurulan ilişki Borçlar Kanunu'nun 355.maddesine göre iş görme sözleşmelerinden bir şey teslimine yönelik "istisna akdi" dir.⁴¹⁰

3.2 MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI

3.2.1 SORUMLULUĞUN KONUSU, KAYNAĞI VE AYRIMI

Sorumlu ve sorumluluk sözcükleri bir kimsenin zarar veren bir olgudan ötürü giderimle yükümlü olduğunu ve bu anlamda başkasının zarar görmesini gerektiren bir şeyden ötürü (bir şey için) ya da bir kimseden ötürü (bir kimse için) sorumlu bulunduğunu anlatır.⁴¹¹ Sorumluluk, alacaklının hakkını elde edebilmesi için bir şeye el koyma yetkisi sağladığına göre, bu sorumluluk iki şekilde gerçekleştirilebilir. Kişi ile sorumluluk ve malvarlığı ile sorumluluk.

Borç ilişkilerinin kaynaklarından en önemlileri, sözleşme ve haksız eylemlerdir.⁴¹² Önceden yapılmış bulunan bir sözleşme ile doğan borç ilişkisi ya da genel davranış kurallarının hukuka aykırı bir eylemle ihlali, zarar giderim borcunu

⁴⁰⁸ Özel, (I), s.27

⁴⁰⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1997, 517 (12.11.1987 tarih ve 19632 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.)

⁴¹⁰ Nihal Saban, "Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:143. Temmuz 1993, s.57

⁴¹¹ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 1995, s.59

⁴¹² Karahasan, s.61

doğurur. Zarar giderim ile sorumlu olma, giderim ile yükümlü olma anlamındadır. Burada “...den sorumluluk” söz konusudur.⁴¹³ Öte yandan sözleşme ile doğan borcunu yerine getirmeyen borçlu, verdiği zarardan ötürü giderim ile sorumlu olur(B.K. Mad.96) Genel davranış kurallarını, hukuka aykırı ve kusurlu olarak ihlal eden ile zarara uğrayan arasında bir borç ilişkisi meydana gelir. Bunun sonucu olarak zarar veren, giderim borcu ile yükümlü tutulur.⁴¹⁴

Borçlar Yasasının 41 nci maddesinde, haksız eylem sorumluluğu için kusur en önemli bir unsur olarak belirtilmiştir. Yalnızca kusurlu eylemlerin sorumluluğu gerektirmesi, bireyci – liberal ekonomik ve hukuk düzenlerinin bir buluşudur. Buna göre, zarar giderimi için hukuka aykırı olan eylem, kusura dayanmalıdır. Öte yandan zarar gören, kusurun varlığını ispat etmekle yükümlü tutulmuştur.⁴¹⁵

Vergi sorumluluğu, geniş anlamda yükümlünün kendi borcundan doğan sorumluluğu, dar anlamda başkalarının borcundan doğan öncelikli olarak şekli, sonra da maddi ödevleri içerir.⁴¹⁶

Müteselsil sorumluluk ise bir zararın giderilmesi için birden çok kişinin her birinin teker teker, bir kısmının veya hepsinin birden sorumlu tutulabilmesidir. YMM’lerin vergi ziyaından kaynaklanan sorumluluğu bu tür bir sorumluluktur. Yani YMM’ler tasdikini yaptıkları mükelleflerin vergiye müteallik hesap ve işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olmasından sorumlu olmaktadır.

Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçığını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Zira bu şekilde verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulanlar ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar.⁴¹⁷

⁴¹³ Karahasan, s.61

⁴¹⁴ Mustafa Reşit Karahasan, s.62, Ferit Hakkı Saymen/Halit Kemal Elbir, **Türk borçlar Hukuku I Umumi Hükümler**, Birinci Cilt. Yıl:1958, s.1

⁴¹⁵ Karahasan, s.78

⁴¹⁶ Saban (III), s.53

⁴¹⁷ Burhan Gündoğdu,(II) “*Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:285, Mayıs 2005, s.108

Özellikle YMM'ler ödenen veya iade alınan verginin doğruluğu açısından müteselsil sorumluluk gibi ağır bir sorumluluk altındadırlar.

YMM'lerin, tasdik ettikleri hesap ve işlemlerle ilgili olarak , tartışmasız ve yetkilerinin toplumsal açıdan önemine paralel olarak çerçevesi oldukça geniş çizilmiş sorumlulukları mevcuttur.⁴¹⁸ Her ne kadar sorumluluk müteselsil ve Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş ise de sorumluluğun kapsamının bu kadar geniş olması düşünülmemelidir. Nitekim idarede vermiş olduğu bir özelgesinde⁴¹⁹ sorumluluğun sınırlarının çizilebileceğini göstermiştir. Bu özelgeye göre; mükellefin en son bilinen adresinde faal durumda olduğu, yoklama memuru tarafından tespit edilmesine karşın daha sonradan adresinde bulunamaması, alt firma incelemesine tabi mükelleflerin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemeleri gibi durumlarda YMM'lerin sırf bu olaylardan dolayı sorumlu tutulamayacakları belirtilmiştir.

Meslek mensuplarının son yıllarda daha fazla ekonomik yaşama katılmaya başlamalarıyla haksız fiilden kaynaklanan çeşitli taleplerle karşı karşıya kalınmıştır. Meslek mensupları üçüncü kişilere karşı haksız fiil sorumluluğuna yol açabilecek hizmetler sunmaktadırlar. Bu ise meslek mensuplarının risklerinin çoğalmasına sebebiyet vermektedir.⁴²⁰

Bağımsız denetçilerin gerek kendi müşterilerine ve gerekse üçüncü kişilere karşı sorumlulukları ya sözleşmeye ya da haksız fiil esasına dayanmaktadır. Sözleşmeye dayanan ilişkilerden kural olarak nisbi haklar doğmaktadır. Bu nedenle sözleşme ilişkisi nisbi bir ilişkidir. Sözleşmenin nisbiliği, iki ya da daha fazla kişi arasında yükümlülük yaratan ilişki olarak tanımlanabilir. Bu ilişki yazılı bir sözleşme ile tesis edilmektedir. Üçüncü şahıslar (Kredi verenler, yatırımcılar, sendikalar, çalışanlar..v.b.) sözleşmenin tarafı değildirler. Meslek mensubu ile bunlar arasındaki ilişki bir sözleşmeye dayanmamaktadır ve nisbi bir ilişki de değildir.⁴²¹

⁴¹⁸ Mehmet Korkusuz, "Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", **Yaklaşım Dergisi**, Say:94, Ekim 2000, s.111

⁴¹⁹ 04.04.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223-2658/14497 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi

⁴²⁰ Çilingir - Yıldırım. s.97

⁴²¹ Çilingir - Yıldırım, s.98

Müşteriler tarafından bağımsız denetçiler aleyhine açılacak davalar genellikle iki temele dayanabilir.⁴²²

- Denetlenmiş mali tablolarda yapılan yanlışlıklar nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesi,
- Denetçiler tarafından zimmetlerin saptanamaması nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesi.

ABD’de çeşitli yasalar bağımsız denetim şirketlerinin denetledikleri mali tablolar açısından üçüncü kişilere karşı olan hukuki sorumluluklarını açık bir biçimde belirlemiştir. Türkiye’de ise YMM’lerin hukuki sorumluluklarının çerçevesi çizilmiş, ancak bağımsız denetimden doğan hukuki sorumlulukları net bir şekilde belirlenmemiştir. ABD’de denetim şirketleri aleyhine açılan tazminat davalarında, denetim şirketleri milyonlarca dolar tazminat ödemek zorunda bırakılmışlardır.⁴²³

3.2.2 MÜŞTERİLERE KARŞI SORUMLULUK

Meslek mensupları devamlı müşterileri ile muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili olmak üzere genelde bir yıllık olarak sözleşme yaparlar. Bu sözleşmeler SM ve SMMM’ler açısından sınırlı uygunluk denetimi kapsamındadır. Sözleşmede yazılı olan işleri meslek mensubu süresinde yerine getirmek zorundadır. Yapılması gereken işlemlerin yapılmamasından veya geç yapılmasından dolayı müşterinin zarara uğramasından meslek mensubu sorumludur. Yeminli Mali Müşavirler ile yapılan tasdik sözleşmesi, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunun tasdiki işlemini kapsar. YMM’ler sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirme yükümlülüğü ve sorumluluğunu üstlenmiş olurlar.

Borçlar Yasası 41 nci maddeye göre gerek bile bile gerek ihmal ve gerekse tedbirsizlik gibi nedenlerle haksız bir surette diğer bir kişiye bir zarar verilmiş ise zarar

⁴²² Çilingir - Yıldırım, s.98

⁴²³ Önder, s.104

veren bunu geri ödemek zorundadır. YMM'nin bir zarara neden olan fiili gerçekten sabit olur ise o takdirde illiyet bağı kurulmuş olur ve sorumluluk tam olarak yasal açıdan doğmuş olur. YMM hiç akit yapmadan iş görmesi halinde yeminli mali müşavir ile müşteri arasında hiç bir akdi ilişki bulunmamasına rağmen yeminli mali müşavirin gördüğü iş dolayısıyla yasal genel kurallara göre sorumluluğu doğabilmektedir.⁴²⁴

Olanaklar ölçüsünde tüm yükümlülük ve sorumluluklar akitte saptanmalı yasal kurallara baş vurma gereği bırakılmamalıdır. Akit dışına taşan yükümlülük ve sorumluluklar çoğunlukla YMM'lerin aleyhine durumlar yaratabilmektedir. Özellikle “**kusur**” saptanması ve kusurun derecelendirilmesinde bilirkişi müessesinden de yararlanılmaktadır. Konu ağır cezaya intikal ederse “**kusur**” yanında “**kast**”ta aranmaktadır.⁴²⁵

Yeminli Mali Müşavirler ile müşteri arasında yapılmakta olan “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi”, “Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sözleşmeleri” ve “Diğer Sözleşmeler”in ne oranda sağlam ve sağlıklı olduğunu irdelemek ve doğrdukları sorumluluğu saptamak gerekmektedir. Bir YMM'nin sözleşmeden doğan sorumluluğunu saptayabilmek için önce;⁴²⁶

- Bir sözleşmenin var olması,
- Sözleşmenin ihlal edilmiş olması,
- İhlalden bir zarar doğması,
- Zarar ile sözleşme ihlali arasında illiyet bağı olması,
- YMM'nin kusurunun saptanması,

gerekmektedir. Uluslararası denetim normlarına göre, “bağımsız denetim hizmeti” bir sözleşmeye bağlanmalıdır. Bu denetim normu AB ülkelerinde ve ülkemizde de

⁴²⁴ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:107 , Kasım 2001, s.13

⁴²⁵ Özel, (VII), s.14

⁴²⁶ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: , Kasım 2001, s.15

geçerlidir. Sözleşmesiz denetim yapılamaz.

Uluslararası bağımsız denetim sözleşmeleri, genellikle uluslararası denetim raporlarında yer alan;⁴²⁷

- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının saptanması,
- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının o dönemde değişikliğe uğratılıp uğratılmadığının saptanması,
- Mali tablolarda verilen açıklamaların o dönemde değiştirilip değiştirilmediğinin ve yeterli açıklık taşıyıp taşımadığının saptanması,

üzerine akdedilmektedir. Ülkemizde sözleşme yapmak her ne kadar zorunlu ise de, yapılacak sözleşmelerin içerikleri meslek üst örgütü ile vergi yönetimi arasında saptanmakta, sözleşmeleri imza eden YMM'ler ile denetim yaptıran “müşteri” ya da vergi yükümlüsünün bu konudaki görüş ve önerileri dikkate alınmamaktadır. Oysaki Borçlar Yasasının 19 uncu maddesine göre bir akdin konusu, yasaların gösterdiği sınırlar dairesinde serbestçe belirlenebilir.

YMM'lerin akdettikleri sözleşmeler bir “hizmet sözleşmesi” değildir. Zira, yeminli mali müşavir iş verene bağımlı olarak çalışmaz ve çalışmalarında ondan emir almaz. Mesleki bilgisinin üstünlüğü nedeniyle bağımsız olarak vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında “hakem” rolü oynar.⁴²⁸ Pek çok hukukçumuza göre, YMM'lerin yapmış oldukları sözleşmeler “istisna akdi”dir.⁴²⁹

YMM sözleşmenin “amacı ve kapsamı” içinde yer alan iş görmeyi savsaklarsa ya da iş görürken gereken “özen ve titizliği” göstermezse ve bu durumda “akdin ihlali” sayılır. İş görme yükümlülüğü asli görev olmakla birlikte “gereken özen ve titizliğin gösterilmesi” bir yan yükümlülüktür ve akdin ihlali olayında etkin bir rol oynamaktadır. İşin müşterinin yararına uygun yapılması “muhasebe ve vergi denetimi” sonucu, bilgi kullanıcılarının zararını doğuracak bir durumun ortaya çıkmaması gibi sonradan

⁴²⁷ Özel, (VII), s.15

⁴²⁸ Özel, (VI), s.16

⁴²⁹ Salih Özel ve Nihal Saban bu görüşü savunmaktadır. (Özel (XII), s.216, Saban (IV), s.59)

saptanacak bir özür içermemesi anlamını taşımaktadır. Örneğin, denetlenmiş mali tabloların incelenmesi sonucu bilgi kullanıcısı vergi yönetimi “vergi zayine” neden olan bir hususa rastlarsa YMM görevini müşterinin yararı doğrultusunda yapmamış sayılabilecektir. Sözleşme içeriğinden böyle bir sonuç çıkarmak açık seçik mümkün değil ise de vergi yönetimi sözleşme dışında vergi yasası ve meslek yasası ile böyle bir sonuca ulaşmak istemektedir. Her ne kadar asıl olan akit ise de yargı organları akdin dışına taşarak akit ile yasalar arasında bir ilişki kurmaya gerek görmeyerek akdin ihlalini ileri sürebilmektedirler. YMM denetim işlevini belirli bir sürede bitirmek zorundadır. Sözleşmenin ön gördüğü sürede bitiremez ve yasalarca kabul edilen bir özür gösteremez ise akdi ihlal etmiş olur. Bu sayılan nedenlerin yerine getirilmemesi akdin ihlali sayılmakla birlikte, YMM’nin sorumluluğunun kabulü için yeterli değildir. YMM’nin sorumlu olabilmesi için ihlal sonucu zarar doğmuş olması, zarar ile akit arasında illiyet bağı bulunması ve sonuç olarak YMM’nin “kusurlu” olduğunun saptanması gerekmektedir.⁴³⁰

YMM’nin “zarar” olarak doğan sorumluluğu “maddi zarar” niteliğindedir. Maddi zarar ise, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen eksilmedir . Manevi zarar ise Borçlar Yasası 49 uncu maddeye göre, bir kişinin kişilik haklarına yapılan hukuka aykırı bir tecavüz nedeniyle kişilik değerinde kişi varlığında iradesi dışında oluşan bir eksilmedir. YMM’lerin mesleki fiilleri nedeniyle manevi zarar oluşturmayacağı düşünülmektedir. YMM’nin sorumluluğunun saptanabilmesi için önce bir maddi zararın doğması ve doğan bu maddi zararın da akitle arasında mutlaka bir bağlantı kurulabilmesi zorunludur. Türk hukukunda illiyet bağının belirlenebilmesi için “uygun illiyet bağı kuramı”na başvurmak gerekmektedir. Uygun illiyet kuramı ise, zararın gerçek nedeni olan ve olayın normal akışına ve genel hayat deneyimlerine göre niteliği ve meylî itibarıyla somut olayda gerçekleşen sonucu genel olarak oluşturmaya elverişli ya da bu türden bir sonucun gerçekleşmesi olasılığını objektif olarak önemli ölçüde artırmış bulunan zorunlu koşulla zararlı sonuç arasındaki bağı uygun illiyet bağı denir. İlliyet bağının kesilmesi halinde sorumluluk kalkar. İlliyet bağının kesilmesine

⁴³⁰ Özel, (VI), s.17

neden olan hususlar; zorunlu neden (mücbir sebep), üçüncü kişinin kusuru, bizzat müşterinin (vergi yükümlüsü) kusurudur.⁴³¹

Kusur için kesin bir tanım yapmak mümkün olmamakla birlikte, hukuk dili ve öğretisinde “irade eksikliği” ya da “hukuk düzeninin kınadığı davranış” olarak algılamak mümkündür. Kusur bir eksikliğin bir özrün anlatımı için kullanılmaktadır.⁴³² Kusur “soyut” bir kavramdır. Bu nedenle de tanı konması güçtür. Çoğu kez somutlaştırmak için ölçü olarak “ortalama bir davranış biçimi” örnek alınmaktadır. “Ortalama bir davranma biçimi” olarak da “yeminli mali müşavirlik mesleği”nin “sosyal çevresi” meslek grubu içindeki yeri aynı koşullar altında görev yapan normal ve akla uygun bir insan tipi ele alınmakta, bu kişinin benzer durum ve koşullar altında göstereceği örnek davranış biçimi esas alınmaktadır. Örnek alınan biçimden her sapma “kusur”un oluşmasının bir parçasıdır. Zarara neden olan kusur, yasalara, yönetmeliklere, tebliğlere uymama biçiminde ise o zaman kusur soyut olmaktan çıkar ve somutlaşır ve bu nedenle de ortalama bir davranma biçimini örnek almaya gerek yoktur. Zira, ayan beyan kusur somut olarak ortadadır. Kusurun somutlaştırılması için bazı hallerde bilirkişinin görüşüne de başvurulabilir. Bu görüşler “teknik saptama” ya da bu konuda “görüş bildirme” ile sınırlıdır, yargıci aydınlatma dışında bir amacı yoktur. Kusur, ağır kusur⁴³³ ve hafif kusur⁴³⁴ olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁴³⁵

Kusur genelde ciddiye almama, gereken özeni ve ilgiyi göstermeme, önem vermeme savsaklama gibi sözcüklerle anlatılmak istenirse de bu fillerin yeminli mali müşavirlik mesleğindeki kusurun anlatımındaki özdeşkesi “özen göstermeme”dir. Hem ağır hem de hafif kusurların hukuksal tanımı yoktur. Her iki kusurda da “zarar” oluşmuş ise “akdi sorumluluk” mevcuttur. Sadece ağır kusurun yaptırımı (cezai) hafif kusura oranla biraz daha ağır olabilmektedir.⁴³⁶

⁴³¹ Özel, (VI), s. 17

⁴³² Özel, (VI), s. 19

⁴³³ Ağır kusur, en basit özen kuralının çiğnenmesi, aynı durum ve koşullarda her akli başında insanın zorunlu sayacağı önlemlerin savsaklanması, diğer bir deyimle ihmaldir. İhmal de meslek diliyle “gereken özen ve titizliğin” gösterilmemesidir. (Özel, (VI), s. 19)

⁴³⁴ Hafif Kusur, aynı durum ve koşullarda ancak, dikkatli ve uyanık kişinin göstereceği özenin gösterilmemiş olmasıdır. (Özel, (VI), s. 19)

⁴³⁵ Özel, (VI), s.17

⁴³⁶ Özel, (VI), s.17

YMM sözleşmelerinde doğruyu yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle onaylanması deyimi “kusur” saptamayı “mesleki kusur”dan “doğruluk” fiiline kaydırmış bulunmaktadır. Mesleki kusur “gerekli mesleki özen”in gösterilmemesinden doğabileceği gibi mesleki özen gösterilmiş olsa bile doğruluk mutlak anlamda yüzde yüz doğruluk içerdiği için bu durumun yeminli mali müşavirler tarafından saptanması hemen hemen olanaksızdır.⁴³⁷

Mesleki özen soyut ve somut iki kavram olarak ele alınabilir. Soyut olarak ele alınacak olur ise, yeminli mali müşavirin yükümlendiği işi başarıp başaramayacağı onun nitelik standardı ile yakından alakalıdır, yükümlendiği işi ne kadar dikkat ve özenle yapmak istese de istesin o konuda kuramsal ve uygulamalı bilgileri ve deneyimleri yeterli değilse mesleki özeni soyut bir içerik alır, böyle bir durumu sezinlerse yapamayacağı ya da kaldıramayacağı yükün altına baştan girmemeli bir sözleşme yapmamalıdır ya da bu konudaki eksik bilgilerini çalışarak, araştırma yaparak öğrenmeli ve ondan sonra yükümlendiği işi görmelidir. Bir YMM her türlü koşulda mesleğinin gerektirdiği kuramsal ve uygulamalı bilgileri bilme zorundadır. Bilmez ise hiç şüphesiz bundan sorumlu olur. Ancak her bakımdan yapabileceği bir işin yapılması sırasında gereken mesleki özeni göstermemiş ise işte böyle bir “mesleki özen” somuttur ve kusur saptama ölçüsü olabilir.

Sözleşme gereği YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun doğru olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı ve cezalarının YMM ya da vergi mükellefi veya vergi sorumlularından birisi tarafından ödenmesi halinde diğerinin rücu hakkı⁴³⁸ oluşacaktır. Rücu hakkı mutlak değildir. Hakimin takdirine bağlıdır. Hakim bu yetkisini kullanırken tarafların kusurlarını araştırarak, kusurların ağırlık derecesine göre karar verecektir.⁴³⁹ Anayasa’nın 38.maddesine göre, Vergi yönetiminin bir yönetmelik ile “iştirak” fiilini YMM’lere uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Eğer, iştirak fiilinden ötürü YMM’ler sorumlu tutulacaklarsa bunlar kanunla düzenlenmelidir.⁴⁴⁰

⁴³⁷ Özel, (VI), s.18

⁴³⁸ Rücu Hakkı Borçlar Yasası’nın 50.mad.’sinde düzenlenmiştir.

⁴³⁹ Özel, (II), s. 31

⁴⁴⁰ Nihal Saban, “Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 143. Temmuz 1993, s.59

Almanya’da işletme sahibi ve yöneticilere karşı meslek mensuplarının (Wirtschaftsprüfer – WF -) sorumlulukları üçe ayrılmaktadır.⁴⁴¹

- Sözleşme öncesi sorumluluk (Bir sözleşmenin reddinin, zamanında bildirilmemesinden doğan sorumluluk)
- Sözleşmeden doğan sorumluluk
- Haksız fiilden doğan sorumluluk

ABD’de ise böyle bir üçlü ayırımdan söz edilmemekte, sözleşme ihlallerinden çok burada gerekli mesleki özenin gösterilip gösterilmediği daha önemlidir. Meslek mensuplarının denetimleri yaparken gerekli özeni göstermemeleri sonucunda ortaya çıkaramadıkları ve şirketlere büyük maliyetleri olan yolsuzluklar meslek mensuplarına karşı açılan davaların temelini oluşturmaktadır.⁴⁴²

Ülkemizde ise müşteriye karşı sorumluluk konusuna Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te⁴⁴³ değinilmiştir. Meslek mensuplarının İşletme sahip ve yöneticilerine, doğru kararlar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamakla sorumlu oldukları belirtilmiştir. 3568 sayılı yasanın 12 ve 48 nci maddelerinde düzenlenen YMM’lerin tasdikten doğan sorumluluğu uygulamada zaman zaman tereddütlere yol açmaktadır.

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında YMM’lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir. YMM’lerin yaptıkları tasdik niteliği, farklı bir ifadeyle, tasdik doğru olmasının objektif ölçütleri Yasanın anılan maddesinin ilk fıkrasında açıklanmıştır. Bu fıkra hükmüne göre YMM’ler finansal tabloların ve beyannamelerin;

- İlgili mevzuat hükümlerine,

⁴⁴¹ Metin Sağmanlı, “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, s.33

⁴⁴² Sağmanlı, s.33

⁴⁴³ R.G.Tarihi:03.01.1990, Sayı:20391

- Muhasebe prensiplerine;

- Muhasebe standartlarına,

uygun olduğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler. Bu hüküm uyarınca YMM'lerin sorumluluğunun çerçevesi belirlenirken tasdik edilen finansal tablo ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır. 3568 sayılı Yasanın "Disiplin Cezaları" başlıklı 48 inci maddesinin ilk fıkrası hükmü de YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğunun kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk şeklinde değerlendirilemeyeceğini doğrulamaktadır. Anılan fıkroda *görevlerini yapmayan ya da kusurlu olarak yapan* meslek mensuplarına disiplin cezası verileceği hükme bağlanmıştır.⁴⁴⁴ "*YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk değildir.*"⁴⁴⁵ anlayışında ki bir özelge de benzer mahiyettedir.

3.2.3 MESLEK ÖRGÜTLERİNE VE DİĞER MESLEK MENSUPLARINA KARŞI SORUMLULUK

Meslek mensupları, mensubu olduğu mesleğin kendisine karşı sorumluluk ifade edebilecek tarzda mesleğin gelişimine ve meslekle ilgili gerekli ilke ve standartların oluşturulmasına yönelik sorumlulukları yüklenmek durumundadırlar. Yasal mevzuat çerçevesinde meslek mensupları birbirlerine gereken bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişimi ve sağlam temellere ve geleneklere dayanması da meslek mensuplarının dayanışması ile doğru orantılıdır.

Meslek mensubunun, meslek örgütlerine karşı sorumluluğuna gelince, meslek mensuplarının meslek örgütlerine karşı her türlü yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekir. Aidat ve benzeri ödemelerin süresi içerisinde yerine getirilmesi, adres ve diğer bilgilerin değişmesi halinde meslek örgütlerine bildirilmesi, bu örgütlerin düzenleyeceği panel, sempozyum ve seminer gibi mesleki toplantılara katılması, meslek örgütlerinin

⁴⁴⁴ Niyazi Cangir (I), s. 37

⁴⁴⁵ Bu anlayış Bakanlığın 20.7.2001 tarih ve 039960 sayılı özelgesine de yansımıştır.

genel kurullarına katılınması ve üretimlerde bulunulması her meslek mensubunun sorumlulukları içerisindedir.

Etik değerlerin kaynağı sorumluluk duygusudur. Özellikle Yeminli Mali Müşavirlik mesleği hiçbir meslek içeriğinde bulunmayan ölçüde büyük sorumluluk içeren bir meslektir.⁴⁴⁶ YMM'lerin yapacağı tasdik işlemlerine miktar sınırlandırılması getirilmesinin yanında bu sınırlamada yeterli ruhsatlı personel ve teknik donanım gibi hususlar da ölçü olabilir. Yapılan işlerin çokluğunun kapasite ile ilintili olup olmadığı meslek örgütleri tarafından ölçülmelidir. Aynı ölçümleme SM ve SMMM'ler içinde yapılmalıdır. Fiziki donanımları ve personel kalite ve sayısı baktıkları işlerle orantılı olmayan meslek mensupları yakından takip edilmeli olumsuzlukları daha erken fark edilerek önlenmelidir. Kaliteli hizmet vermek her meslek mensubunun temel anlayışı ve görevi olmalıdır.

3568 sayılı yasaya ilişkin 29 no'lu tebliğ ile YMM'lerin başka YMM'lere tam tasdik yaptıkları mükelleflerle ilgili bilgi verme mecburiyeti getirilmişti. Bu mecburiyetin kaldırılması ile ilgili açılan davada Danıştay'ın bu iptal talebini reddetmesine⁴⁴⁷ karşın bu talep Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda⁴⁴⁸ görüşülmüş temyiz istemi kabul edilerek Danıştay 4.Dairesinin kararı bozulmuştur.⁴⁴⁹ Bundan sonra YMM'ler arasındaki bilgi verme yeni düzenleme yapıncaya kadar iyi niyet ve meslektaşlar arasındaki dayanışma çerçevesinde yapılacaktır.

3.2.4 SOSYAL SORUMLULUK

Toplumsal yaşama ilişkin her bireyin “sosyal sorumluluk” adını verebileceğimiz bir takım kaçınılmaz sorumlulukları mevcuttur. Bu sorumluluklar bireylerin tutum ve davranışlarını iyi – kötü, doğru – yanlış ekseninde düzenlemelerini sağlayacaktır.

⁴⁴⁶ Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik -I-“, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.17

⁴⁴⁷ Dn.4.D.19.03.2003 tarih, E:2002/2427, K:2003/671,
http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

⁴⁴⁸ Danıştay “Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu”nun adı 5183 sayılı yasa ile “Vergi Dava Daireleri Kurulu” olarak değiştirilmiştir. R.G.09.06.2004, Sayı:25487

⁴⁴⁹ Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 26.12.2003, E:2003/313, K:2003/469,
http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

Bir ulusal ekonominin, belirli bir dönemde, genellikle de bir yıl içerisinde, ekonomideki çok sayıda kişi ve kurumlar arasında cereyan eden ekonomik faaliyetlerin, entegre edilmiş bir şekilde ve makro tutarlar halinde muhasebe temel ilkelerine göre sistemlendirilmiş hesaplara kaydıyla ilgili işlemlerin tümüne *Sosyal Muhasebe* denir.⁴⁵⁰ İşletmelerde; çalışanlara, alıcı ve satıcılara, hissedarlara, kredi verenlere, rakiplere, devlete, sendikalara, çevreye ve nihayetinde topluma karşı duyulan sorumluluğa *Sosyal Sorumluluk* adı verilir.

Günümüzde muhasebeci işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek zorundadır. Çünkü muhasebe meslek mensubu muhasebe aracılığı ile ürettiği ve finansal raporlarda sunduğu bilgilerden dolayı sadece ilgi gruplarına karşı değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli olarak ya da bilmeyerek hatalı olması ekonomik kaynakların haksız olarak dağılımına neden olabilir. Nasıl ki tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını doğrudan etkiliyorsa, muhasebe tarafından üretilen bilgilerin niteliği de toplum refahını etkileyebilmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır.⁴⁵¹

Muhasebecinin işveren baskısından uzak, mesleki ve toplumsal sorumluluk bilinci ile çalışması zorunludur. Bu bilincin oluşmasında mevcut yasaların rolü düşüktür. Çünkü, muhasebecinin hukuk kuralları ile korunması halinde muhasebeci etkiden uzak, bilimsel ve mesleki ölçütler içerisinde çalışarak, kendisine intikal eden belge ve bilgilere göre işlem yapacaktır. Doğru bilgilerin yanlış değerlendirilmesi mümkün değildir. Ancak yanlış bilgileri doğru gibi kabul edip, bunların üzerinde bilgi üretmek ve bu bilgilere göre yönlenmek veyahut da yönlendirmek ileride telafisi mümkün olamayacak kayıplara neden olabilir. Bir ekonomide belge üretimi ile doğru bilgi üretimi konuları birbiri ile örtüşen ve mevcut hukuk düzeninin ayrıcalığı, etkinliği ve sorgulanması ile bire bir bağlantılı bir konudur. Bir ekonomide sahte ya da yanıltıcı

⁴⁵⁰ Cumhuriyet Fermanı, **XII.Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, 20-22 Ekim 1976, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, s.241

⁴⁵¹ Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:37, Ocak 1996, s.119

belge düzenlenmesi ve kullanılması tamamen mevcut hukuk sistemini ilgilendiren toplumsal bir yozlaşma göstergesidir. Meslek elemanlarını bu bağlamda yanıltıcı belge kullanımı ile sorumlu tutmak, mevcut hukuk düzeninin yozlaşmasına ve daha da bozulmasına neden olur.⁴⁵²

3.2.5 KAMUYU AYDINLATMA SORUMLULUĞU

Çağdaş ekonomilerde şirketlerin sermaye gereksinimlerinin artması ve şahıs şirketlerinin yerini sermaye şirketlerinin alması, muhasebe ve denetim mesleklerinin önemini her geçen gün daha artırmaktadır. İşletmelerin durumu sadece hisse sahiplerini veya kredi veren kuruluşları veya devletin ilgili organlarını değil aynı zamanda kamuoyunu yakından etkileyebilmektedir. Bundan dolayı işletmelerin muhasebelerini çağdaş işletmecilik kurallarına uygun şekilde bilgi verecek tarzda düzenlemeleri ve sistemli bir şekilde denetlenmeleri kamu çıkarları açısından bir zorunluluktur.⁴⁵³ İşletmelerin genişleyen sorumluluklarının ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi için bilgilerin kamuya aktarılması gerekir.⁴⁵⁴ Bir mesleği diğerlerinden ayıran en önemli özelliği kamuya olan sorumluluğudur. Muhasebe mesleğinin de diğerlerinden farkı kendisine verilen bu kamu yararı sorumluluğudur. Profesyonel muhasebecilerin hizmetlerini sunarken alacağı tavır ve yaklaşım, hem onların ve hem de ülkenin ekonomik servetini etkileyecektir.⁴⁵⁵ Muhasebeci kamuyu aydınlatırken muhasebenin temel ilkelerini gözden uzak tutmamalıdır. Kamunun aydınlatılmasında bilgi gereksinimi olanları şöyle sıralayabiliriz.⁴⁵⁶

1 – Pay Sahipleri

2 – Potansiyel Ortaklar

3 – Sendikalar ve Emek Kesimi

4 – Alacaklılar (Bankalar, Kredi verenler, Satıcılar)

⁴⁵² Veysi Seviğ, “Muhasebe ve Mesleğin Önemi”, **Dünya Gazetesi**, 26.09.2002.

⁴⁵³ Kutlan, s.29

⁴⁵⁴ Cengiz Pınar, “Kamuyu Aydınlatma Görevi”, **XII.Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, 20-22 Ekim 1976, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, s.150

⁴⁵⁵ Önder, s.1

⁴⁵⁶ Sağmanlı, s.34

5 – Devlet

6 – Çalışanlar

7 – Diğerleri (Potansiyel kredi verenler, ülke ekonomisine katılım, teşvik tedbirleri gibi..)

Meslek mensuplarının üçüncü kişilere karşı sorumluluğu, bu kişilerin yaptığı denetime güvenerek denetimi yapılan şirketle yaptıkları işler neticesinde zarara uğradıkları takdirde ortaya çıkmaktadır. Almanya’da meslek mensupları, belirttikleri görüş doğrultusunda davranan ve bu yüzden zarara uğrayan üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Üçüncü kişilere karşı sorumluluğun en kapsamlısının ABD’de olduğu görülmektedir. 1933 ve 1934 tarihli Borsa Kanunlarıyla üçüncü kişilerin hakları düzenlenmiş ve olası zararlara karşı üçüncü kişilerin hakkı büyük ölçüde korunmuştur. Ülkemizde de meslek mensuplarının bu tür sorumluluğu ayrı bir yasa ile belirlenmemişse de, belgelerin ve işlemlerin doğruluğundan YMM’lerin işverenler ile birlikte sorumluluğu kısmen benzemektedir.

AICPA ahlak kurallarının önsözünde kamu şöyle tanımlanmıştır. Muhasebe mesleği için kamu: Müşteriler, Kreditorler, Hükümetler, İşverenler, Yatırımcılar, İş ve finans çevreleri ve ticaretin düzgün işlemesi için profesyonel muhasebecilerin tarafsızlığına ve dürüstlüğüne güvenen diğer kimselerden oluşmaktadır. İşte bu güvenme muhasebe mesleğine kamu yararı sorumluluğu yüklemektedir.⁴⁵⁷

Zaman zaman kamuya yanlış bilgiler vermek, çok ciddi sıkıntı ve krizlere neden olabilmektedir. Nitekim ABD’de yaşanan büyük şirketlerdeki muhasebe hileleri buna çok somut ve açık örnektir. Yatırımcıların menfaatlerini korumak, çalışanların çalıştıkları şirket hisse senetlerine bağlanmış olan emeklilik fonlarının buharlaşmasını önlemek, bilgilendirici, doğru, bağımsız denetim raporları hazırlanmasındaki kamu yararını artırmak maksadıyla ABD’de hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin

⁴⁵⁷ Önder, s.47

muhasebe ve denetim uygulamalarını düzenleyen 30.07.2002 tarihli Sarbanes-Oxley Act⁴⁵⁸ adlı kanun çıkarılmış bulunmaktadır.⁴⁵⁹

⁴⁵⁸ Belirtilen yasanın getirdiği başlıca hükümler aşağıdadır : (Kemalettin Koç, “Şirketlerin Muhasebe Ve Denetim Skandallarına Karşı Amerika’da Alınan Önlemler”, **Dünya Gazetesi**, 27.12.2002)

1. Bir şirketin icra kurulu başkanı (CEO) ve baş mali işler görevlisi (CFO) doğru olmayan mali tabloları onaylarsa 20 yıla kadar hapis ve 5.000.000 \$'a kadar para cezasına çarptırılacaklardır.
2. İncelemelerde istenen defter ve belgelerin yırtılması, resmi bir işlemin engellenmesi, zorlaştırılması veya etki edilmesi 20 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir.
3. Fax, e-mail, posta yolu ile yapılan hilelerin cezası 5 yıldan 20 yıla çıkarılmıştır.
4. Yanlış yolda olan şirket yöneticilerine yapılan ekstra ödemeler önlenmekte, bunlar geri alınmaktadır.
5. Üst yöneticilere avans, kredi verilmesi yasaklanmıştır.
6. Şirket yöneticilerinin hisse senedi satmalarını derhal açıklamaları mecburiyeti konmuştur.
7. Hisse senedi hileleri ağır suç kapsamına alınmıştır.
8. Sermaye Piyasası Kanunu’nu ihlal edenlerin, aldatılmış yatırımcılara ve diğer mağdurlara tazminat ödemelerini önlemek için iflaslarını istemeleri engellenmektedir.
9. Mali tabloları önemli ölçüde yanıltıcı gösteren, bağımsız denetmeni yanıltmak maksadıyla hareket eden şirket görevlileri kanuna karşı gelmiş sayılacaklar ve cezalandırılacaklardır.
10. Denetim firmalarının aşağıdaki faaliyetleri yasaklanmıştır :
 - a. Defter tutma veya muhasebe kayıtları yahut mali tablolar ile ilişkili diğer hizmetler,
 - b. Mali bilgi sistemleri hazırlanması ve uygulanması,
 - c. Kıymet takdiri ve değerlendirme hizmetleri, doğruluk, güzellik kanaatleri veya aynı katkı ve aynı bağlı raporları,
 - d. Hayat sigortası ile ilgili hizmetler,
 - e. İç denetime ait dışarıdan temin edilen hizmetler (outsourcing şeklinde),
 - f. Yönetim görevleri veya insan kaynakları hizmetleri,
 - g. Aracılık hizmetleri veya satıcılık, yatırım danışmanlığı ya da yatırım bankacılığı hizmetleri,
 - h. Hukuki hizmetler ve denetimle ilgisi olmayan eksper hizmetler.Yukarıdaki faaliyetler bağımsızlık ilkesi ile bağdaşmadığı için yasaklanmıştır.
11. Denetim firmasının ve denetmenin rotasyonu. Bir denetim firmasının bir şirkete son 5 yılın her birinde aynı baş denetçi (koordinatör denetçi veya denetimi gözden geçirmeden sorumlu denetim ortağı) ile denetim hizmeti vermesi kanuna aykırı sayılmıştır. Bir denetim firmasının bir şirketin denetmeni olacağı yıl sayısına bir limit konulması üzerinde Amerikan Sayıştay Başkanı’nın bir çalışma yapması ve 1 yıl içerisinde raporunu Temsilciler Meclisi ile Senato’ya sunması öngörülmüştür. Böylece değişik bir gözle denetim yapılmak suretiyle gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.
12. Şirketlerde denetim komitesi kurulması öngörülmüştür. Denetim komitesi, yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve çalışmasının gözetiminden (yönetim ile denetmen arasındaki mali raporlarla ilgili anlaşmazlıkların çözülmesi dahil) denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacaktır. Denetim firması raporunu denetim komitesine verecektir. Denetim komitesinin her üyesi, yönetim kurulunun üyesi olacak, ancak görevinde bağımsız olacaktır. Bağımsız sayılmak için denetim komitesi üyesi, denetim komitesi, yönetim kurulu veya diğer herhangi bir kurul komitesi üyesi görevinden ayrı olarak;
 - a. Şirketten danışmanlık veya diğer bir iş için ücret kabul edemeyecek; veya
 - b. Şirkete bağlı bir kimse veya onun kontrolünde olmayacaktır.
13. Kamu görevlilerine doğru bilgi veren çalışanlara intikam almak niyetiyle zarar verenlere (işleri, geçimlerini sağlama dahil herhangi bir zarar) 10 yıla kadar hapis cezası ve 1106. maddede belirtilen para cezası öngörülmüştür.
14. Denetim firmalarını denetlemek üzere Muhasebe Gözetim Kurulu kurulmuştur. Kurul, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından harekete geçirilecek ve aşağıdaki görevleri yapacaktır:
 - a. Denetim firmalarını kaydetmek,

Görüldüğü üzere ABD’de son gelişen olaylarla ilgili olarak son derece katı önemli kurallar yaşama geçirilmiştir.

SPK ve TÜRMOB ahlak kuralları her ne kadar kural olarak tanımlansa da prensipler çerçevesinde kalmıştır. Zira gerçek hayatta karşılaşılabilecek özel durumlar için kurallar konulmamıştır. Yeni hazırlanacak olan ahlak yasalarında prensiplerin ve kuralların, IFAC ve AICPA ahlak yasalarında olduğu gibi ayrılması gerekir. Zira prensipler genel nitelikte olup; detaylandırılmış kurallar için bir yol göstericidir.⁴⁶⁰

TMSF’na devredilen bankaların çoğunun bağımsız denetimini yapan bir YMM şirketi aleyhine bir banka yatırımcıları tarafından açılan tazminat davası, Türkiye’de bu konuda bir ilk olmuştur. Maliyeti Türk halkına çok ağır olan banka krizi, muhasebe mesleği açısından kendi kendini sorgulaması gereken bir sebep yaratmıştır. Bu konudaki eksikliklerin biran önce giderilmesi muhasebe mesleğine duyulan güveni arttıracak ve muhasebecinin en önemli görevi olan kamu yararı sorumluluğunu layıkıyla yerine getirebilmesini sağlayacaktır.⁴⁶¹

Öte yandan yasalar ve kurallar ne kadar iyi hazırlanırsa hazırlansın, en gelişmiş ülkelerdeki sistemler ve kurallar bütünü getirilsin esas olan uygulamadır, kuralların yaptırım gücüdür. Kurallar dışına çıkanları sistem dışına çıkarmak, dışlamak gerekmektedir. Aksi halde kurallar olduğu yerde kural olarak kalmaya devam edecektir.

-
- b. Şirketler için kanuna göre denetim raporu hazırlanması standartlarını belirlemek veya kabul etmek veya her ikisini yapmak,
 - c. Kayıtlı denetim firmalarını denetlemek,
 - d. Kayıtlı denetim firmaları ve bu firmalarla bağlantılı kişilerle ilgili inceleme, soruşturma ve disiplinler işlemler yapmak ve gerektiğinde uygun cezalar vermek,
 - e. Yatırımcıları korumak veya kamu yararını artırmak için, kayıtlı denetim firmalarınca ve bunlara bağlı kişilerce verilen denetim hizmetlerinin kalitesini geliştirmek, yüksek mesleki standartları ilerletmek veya aksine durumlarda kanunu uygulamak gibi kurulun veya S.E.C.in (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) uygun göreceği diğer görevleri yapmak

⁴⁵⁹Kemalettin Koç, “Şirketlerin Muhasebe Ve Denetim Skandallarına Karşı Amerika’da Alınan Önlemler”, **Dünya Gazetesi**, 27.12.2002

⁴⁶⁰ Önder, s.47

⁴⁶¹ Önder, s.104

3.2.6 KAYNAKLARIN KORUNMASI SORUMLULUĞU

İşletmelerin temelde üç ana kaynağı vardır. Bunlar: Sermaye kaynağı, İnsan kaynağı ve doğal kaynaklardır. Sermaye Kaynağı, işletmelerin finansman gereksinimlerini sağlar. Duran varlıklar ile dönen varlıkların finansmanında kullanılır. Yapılacak yatırımların, büyüklükleri, kapsamaları ve etkinlikleri bu yatırımların finansman olanakları ile doğru orantılıdır. Muhasebeci vereceği bilgilerle bu konuda alınacak kararları doğrudan etkileyecektir. Burada şu sorular akla gelebilir. Acaba muhasebeci sosyal sorumluluk diye işletmeyi teknoloji yoğun yatırımlardan vazgeçirip emek yoğun yatırım yaptırabilir mi? Ya da işletmenin elinde bulunan fonları daha az getiri karşılığında devlete transfer edebilir mi? Elbette bu sorular için işletmelerin içerisinde bulunduğu sorunlar, finansman kapasitesi ve maliyeti ve fizibilite çalışmaları sonucunda mikro anlamda her işletme için değişebilecek kararlar verilebilir. Ama muhasebecinin burada tüm sorumluluklarını düşünmenin yanı sıra işletmenin yaşamasını engelleyici tutum içerisinde de bulunmaması en büyük ve öncelikli sorumlulukları arasındadır.

3.2.7 DEVLETE KARŞI SORUMLULUK

Türkiye'de gelir idaresi, gelişmiş dünya ülkelerinde olduğu gibi, gelişmeleri yakından izleyip buna ayak uyduracak ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun değişiklikleri kısa sürede gerçekleştirebilecek, son teknolojik gelişmelere uygun bir donanımına sahip değildir. Dijital devlet uygulamasından yeterince yararlanamamaktadır. Gelir idaresinin mevcut örgütlenme yapısı çağdaş vergi idaresiyle çalışmaktadır. Gelir idaresinin merkez ve taşra örgütü, vergi kanunlarını tam bir tarafsızlık içinde uygulayabilecek özerk bir yapıya sahip değildir. Verginin daha iyi toplanabilmesi için gelir idaresi ile diğer kamu kurumları arasındaki (gümrük idaresi, tapu, nüfus idaresi, bankalar, noter vs.) iletişimi sağlayacak teknolojik altyapı mevcut değildir. Mevcut gelir idaresinin taşra teşkilatında çalışan personelin mesleki eğitimi yetersizdir. Gelir idaresinde çalışanlar ekonomik açıdan sıkıntı içindedir. Gelir idaresinde çalışan personel için de iş ve işlem standardı yoktur. Vergi dairelerinin pek çoğunun fiziksel çalışma ortamları çağın koşullarına uygun değildir. Merkezden taşra teşkilatına yetki devri yeterince

yapılmadığından, taşra teşkilatında kırtasiyecilik ve bürokrasi had safhadadır. Bu da işlemlerin hızlı yapılmasını engellemektedir.⁴⁶²

Bu nedenlerle meslek mensuplarına düşen yükümlülükler her geçen gün daha da artmaktadır. Meslek mensupları bürokrasinin kötü çalışmasından, devletin yeteri teknolojiye sahip olmamasından dolayı kendisine ya da müşterisi olan vergi yükümlüsüne yasalara aykırı bir avantaj sağlamamalıdır.

Tablo 9

Mükelleflerin İncelenme Oranı

Yıllar	Toplam Mükellef	Beyanname-siz Mükellef	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
1997	6. 074. 000	3. 294. 000	63. 198	1. 92
1998	10. 223. 000	5. 397. 000	68. 748	1. 15
1999	12. 965. 000	7. 849. 000	51. 353	0. 60
2000	15. 219. 000	7. 956. 000	60. 335	0. 80
2001	24. 063. 000	8. 928. 000	68. 286	0. 80

(Kaynak: Uçar DEMİRKAN, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 123, Mart 2003, s.117)

1980’lerde yapılan bir araştırma⁴⁶³ sonucunda hesaplamada her denetim için ortalama bir hafta harcanması gerektiği varsayıldığında bir mükellefe 21 yılda bir sıra geleceği sonucuna ulaşılmıştı.

Bu sonuca bakarak “Denetim istisna, denetimsizlik esastır.” değerlendirmesini yapmak yanlış olmaz. Peki 20 yıl önce durum böyleydi de bu gün nasıldır? Yukarıdaki tablo incelendiğinde pek farklı olmadığı görülecektir. Bu sonuç bir bakıma mükellefe “Gönlünden koptuğu kadar vergini ödeyebilirsin” mesajını vermektedir.⁴⁶⁴

⁴⁶² Ender Bozkır ve Selçuk Tekin, “*Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması*” **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2003, s.130-131

⁴⁶³ Adnan Gülerman, “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişme Süreci*”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:3, Ekim 2003, www.yaklasim.com.tr./makaleler, 29.12.2003

⁴⁶⁴ Adnan Gülerman, “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişme Süreci*”, 29.12.2003

Şüphesiz ki, her yetki de olduğu gibi burada da bu yetkilerin karşılığında bir takım sorumlulukların olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının (SM ve SMMM'lerin) yaptıkları işlerden dolayı vergisel sorumlulukları 4008 sayılı yasa ile Vergi Usul Yasası'na eklenen mükerrer 227. madde ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre;”... beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar...” şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. VUK'nun mükerrer 227.maddesinin Anayasaya aykırılığı ileri sürülse de, Anayasa Mahkemesi bu savı oy çokluğu ile reddetmiştir.⁴⁶⁵

YMM'ler açısından vergi denetiminin fonksiyonu; Araştırma ve inceleme, vergi kaçırmayı önleme ve doğruyu bulma uğraşısı haline dönüşmektedir. İşletmelerde tam tasdik denetimi yapan yeminli malî müşavirler çoğu kez muhasebe denetiminin tüm gereklerini yerine getirme yerine, vergi denetimine ağırlık vermekle denetim çalışmalarını daha çok aşırı sorumluluk nedeniyle vergi denetiminde yoğunlaştırmakta ve muhasebe denetimini tam olmasa da kısmen ihmale uğratmaktadır.⁴⁶⁶YMM'lerin tasdik ettikleri işlemlerle ilgili sorumlulukları doğru tasdiki sağlamaya yöneliktir.⁴⁶⁷

3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesinde Yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdik doğruluğundan sorumlu olduklarını açıkça ifade etmiştir. Pek çok kişi tarafından da bu sorumluluk kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk şeklinde anlaşılmakta ve uygulanmaktadır. Oysa Yasanın 12 nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik görevini yerine getirirken nelere dikkat edecekleri belirtilmiştir. 12 nci maddenin birinci fıkrasına göre; “Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.” Bu çerçevede yeminli mali müşavir tasdik yetkisini gereği gibi kullanmadıysa, burada bir eksiklik, bir zafiyet varsa o zaman sorumluluktan söz

⁴⁶⁵ Anayasa Mahkemesinin Esas:1996/5, Karar:1996/26 sayılı kararı 30.06.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁶⁶ Salih Özel IX, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Evrensel Boyutları Ve Avrupa Birliğine Uyum Sağlanması”, <http://www.suryay.com.tr/12.01.2004>

edilmelidir. Sorumluluk, kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk değil, ölçütleri, sınırları objektif ölçülerle belirlenen bir sorumluluktur.⁴⁶⁸ Danıştay bir kararında yeminli mali müşavirin kendisine düşen ödevleri 3568 sayılı Kanun ve buna dayalı olarak yürürlüğe konulan yönetmelik çerçevesinde yerine getirdiğini düşünerek ve sorumluluğun sınırsız olmadığını belirterek yeminli mali müşavir adına tesis edilen ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işleminin kaldırılması gerektiği yönündeki yerel mahkeme kararını oy birliği ile onamıştır.⁴⁶⁹ Yine gelir idaresi de vermiş olduğu bir özelge⁴⁷⁰ de yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarını sınırlayan belirlemeler yapmıştır. Buna göre yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi tasdik raporu düzenlediği tarihte, mükellefin bilinen en son adresinde faal durumda olduğu ve üretim yaptığı vergi dairesi yoklama memurlarınca düzenlenen yoklama tutanakları ile tespit edilmesi ve buna karşın ileriki tarihlerde adreslerinde bulunamamaları halinde, bundan dolayı yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan söz edilemeyeceğini, yine yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi tasdik raporu düzenledikleri mükelleflere mal ve hizmet teslim eden alt firmaların ileri bir tarihte yapılan vergi inceleme sırasında defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemeleri halinde ayrıca gümrük beyannameleri ve döviz alım belgelerinin gerçeği yansıtmadıklarının tespiti halinde yapılan ihracatın doğru olması halinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu söz konusu olmaz.

Meslek yasası “özen ve titizlik” ilkesini daha çok “doğruluk” diye algılamış bulunmaktadır.⁴⁷¹

3568 sayılı Kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Anılan madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma

⁴⁶⁷ Seviğ (I), s.24

⁴⁶⁸ Cangir (II), s.29

⁴⁶⁹ Dn.11.D.sinin 09.12.1999 tarihli E.1998/1313, K.1999/4861 sayılı kararı, <http://www.turmob.org.tr/mevzuat/danistay/m12.doc>, 05.02.2006

⁴⁷⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3232-2658/14497 sayılı İstanbul YMM Odasına vermiş olduğu Özelge (Ercan Alptürk, s.58)

⁴⁷¹ Salih Özel(XII), **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:30, 2005, s.64

ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına VUK Mükerrer 227 nci madde ile yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları bir tebliğ ile yayınlamıştır.⁴⁷² Buna göre; beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

4 No'lu tebliğ⁴⁷³ gereği beyannamelerini bir SM ya da SMMM'ye imzalatmayan mükelleflerin o dönem vergi beyannamelerinin VUK 30/8 uyarınca (4008 sayılı yasa ile eklenen bent) re'sen tarhi gerekmektedir. Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. SM ve SMMM'ler 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 veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ve ücret, örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. 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

⁴⁷² 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı R.G.) Hem bu tebliğ ile ve hem de 5 No'lu tebliğ ile (27.02.1998, 23271 Sayılı R.G.) kooperatifler, noterler ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler ile cirosu, alışları ve aktif toplamı bu tebliğ ile belirlenmiş tutarların altında kalan mükellefler imza mecburiyeti kapsamı dışına çıkarılmıştır.

⁴⁷³ Bu tebliğin yayımı ile birlikte 1 Sıra No'lu tebliğ (23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı R. G.), 2 Sıra No'lu tebliğ (29.03.1995 tarih ve 22242 sayılı R.G.) ve 3 Sıra No'lu tebliğ (25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı R.G.) yürürlükten tamamen kaldırılmıştır.

sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına 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 temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.⁴⁷⁴

Meslek mensupları sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyaı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi ile gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır. VUK'nun 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır.⁴⁷⁵ Müteselsil sorumluluk birden çok kimsenin aynı zararı gidermekten birlikte sorumlu tutulmalarıdır. Zarar görenin zararı gidermekten dolayı sorumlu olanlardan her birine ayrı ayrı, bir kısmına veya hepsine birden başvurabilmesidir. Kanun koyucu Yeminli Mali Müşavirleri de ziyaa uğratılan vergiden dolayı müteselsilen sorumlu tutmuştur.

VUK'nun Mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayınlanan (4) sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğin

⁴⁷⁴ 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, R.G.Tarihi: 29.06.1997, Sayı:23034

“Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti” başlıklı (V) işaretli bölümünün (B) bendinde; müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı belirtilmiştir. Ancak vergi mahkemesine yansıyan bir olayda mahkeme serbest muhasebeci mali müşavir adına ihbarname düzenlenmeden, doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde uygunluk görmeyerek vergi dairesince düzenlenen ödeme emrini iptal etmiştir.⁴⁷⁶ Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz talebi neticesinde Danıştay’ca verilen kararda vergi mahkemesinin gerekçesi ile ödeme emrinin iptal edilemeyeceği ancak ziyaa uğratılan vergiler ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerektiği hususunun iyice incelenmesi gerektiği vurgulanarak yerel mahkeme kararı bozulmuştur.⁴⁷⁷ Yerel mahkemenin kararında ısrar etmesi⁴⁷⁸ üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığını belirterek Danıştay kararını yerinde bulup yerel mahkeme kararını bozmuştur.⁴⁷⁹ Başka bir Danıştay kararında da yeminli mali müşavirlerin ihbarname düzenlemeden doğrudan ödeme emriyle takibe alınamayacakları belirtilmiştir.⁴⁸⁰

3568 sayılı Kanun’a göre yetki almış serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere oldukça önemli sorumluluklar yüklenmiş ve onlara mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü işlevi verilmiştir. Ancak bu

⁴⁷⁵ 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, R.G.Tarihi: 29.06.1997, Sayı:23034

⁴⁷⁶ Ordu Vergi Mahkemesi 22.03.2002 günlü ve E:2001/274, K:2002/85 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:5, 2004, s.100

⁴⁷⁷ Dn.4.D.’si 26.06.2003 günlü ve E:2002/2223, K:2003/1868 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:5, 2004, s.100

⁴⁷⁸ Ordu Vergi Mahkemesi 19.09.2003 günlü ve E:2003/296, K:2003/294 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:5, 2004, s.100

⁴⁷⁹ Dn.Vergi Dava D.’leri Gen.Kur. 26.03.2004 günlü ve E:2003/370, K:2004/39 sayılı kararı, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı:5, 2004, s.99 - 103

⁴⁸⁰ Dn. 11. D.’si 11.02.1999 tarihli E:1997/3142 K:1999/619 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

sorumluluklardan önemli bir kısmı bu meslek mensuplarını rahatsız edici niteliktedir. Zira özellikle vergi inceleme elemanlarının tespit ettikleri vergi ziyayı ve diğer cezayı gerektiren fiillerden kendilerinin sorumlu tutulup tutulmayacağı konusunda, tamamen inceleme elemanının subjektif de olabilecek görüşü önem kazanmaktadır. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu sorumluluklarına mütenasip olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından ise objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.⁴⁸¹ Vergi inceleme elemanlarınca tek taraflı olarak yapılan bu tespitlere meslek mensuplarının itiraz hakları bulunmaktadır. Yapılacak tarhiyatlardan meslek mensupları da sorumlu olacaklarından yargı yoluna başvurabilirler. Haklı olmaları halinde bu sorumluluktan kurtulabilecekleri gibi meslek örgütleri tarafından da bu durumda herhangi bir cezaya maruz kalmayacaklardır.

3568 sayılı Meslek Yasası'nın 12.maddesinde YMM'lerin yapacağı işler dolayısı ile sorumluluğu tanımlanmıştır. Buna maddeye göre; “...*Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler...*”

Meslek yasasının meslek sırrı başlıklı 43.maddesi şöyledir:”*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.*”

3568 sayılı Yasa ve etrafında oluşan mevzuat gereği, kural olarak meslek mensupları, mükelleflerin işleri dolayısıyla öğrendikleri, suç teşkil eden hallerini; örneğin, kayıt dışı işçi çalıştırmalarını, yetkili mercilere bildirme mecburiyetleri vardır. Bu mecburiyet parasal bir yaptırıma bağlanmakla birlikte ayrıca, meslek mensupları görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı Türk Ceza Kanunu'nun devlet

⁴⁸¹ Duman, s.123

memurlarına ait hükümleri⁴⁸² doğrultusunda da cezalandırılacakları öngörülmüştür.⁴⁸³ Elbette sorumluluk sadece vergi ve parasal cezalar ile sınırlı değildir. Türk Ceza Kanunu açısından sorumluluk da mevcuttur. Öte yandan meslek odaları tarafından yapılacak disiplin soruşturması 3568 sayılı yasanın 47. ve 48. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

YMM'lerin parasal sorumlulukların uygulanışında 3568 sayılı yasanın 12. maddesinin dördüncü fıkrasında YMM'leri yaptıkları tasdikini doğru olmaması nedeniyle ziya uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekecektir. Sorumluluğum müteselsil olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine yani ister mükellefe, isterse YMM'ye müracaat edebilmesi olanağını sağlar. Hatta aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibine de bir engel yoktur. Nitekim Danıştay'ın bir kararı⁴⁸⁴ bu yöndedir. Danıştay kararlarında; yeminli mali müşavirlerin “*mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğunun*” verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra değil, tarhiyat safhasında başladığı ve bu nedenle yeminli mali müşavirler adına vergi ve cezanın tarh edilmesinin kanuna uygun olduğu belirtilmiştir. Bu görüş, idarenin müşterek ve müteselsil sorumluluğun ancak mükellef adına tarh edilen vergi ve kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra başlayacağı yönündeki görüşünden oldukça farklıdır. Danıştay'ın çeşitli olaylarda verdiği kararlarda yeminli mali müşavirler adına mükellefle birlikte vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesinde herhangi bir yasal isabetsizlik görülmemiştir. Öte yandan böyle yapılmasının da gerektiği ilgili kararlarda açıkça belirtilmiştir.⁴⁸⁵ Hatta yeminli mali müşavirin tasdik raporu sonucu alınan katma değer vergisinin doğru olmadığı raporla tespiti halinde mükellefin tarhiyat öncesi

⁴⁸² 3568 sayılı yasanın 47.maddesine göre, meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

⁴⁸³ Kürşat Kağan Çelebi, “*Meslek Mensuplarının sorumlulukları*”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Sayı:17, Ocak-Şubat 2003, s.70

⁴⁸⁴ Dn.4.D.'nin 19.12.1994 tarih E. 1993/5656 ve K.1994/6112 sayılı karar, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

⁴⁸⁵ Dn.4.D. E.1994/2182, K.1995/1619. Dn.4.D.,E.1994/2181, K. 1995/1620. Dn.7.D., E.1994/4568, K.1995/5197, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

uzlaşma talep edip uzlaştıktan sonra tahakkuk eden vergi ve cezaları ödememesinden dolayı YMM'nin sorumlu olacağı bir Danıştay kararında belirtilmiştir.⁴⁸⁶

Buna karşın vergi ve cezanın mükellefine tebliğ tarihi ile tahakkuk tarihi arasında geçecek süre içinde, henüz ödenmesi gereken bir safhaya gelmemiş olması sebebiyle asıl mükellefinden bile aranmayan vergi ve cezanın müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirden aranması da bir çelişki doğurmaktadır. Yine Danıştayca verilen kararlarda müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerektiği yönündedir.⁴⁸⁷ Öte yandan yeminli mali müşavir adına vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabulü bu kişinin 213 Sayılı Kanunda mükellefler ve sorumlular için tanınmış olan hakları kullanabileceği sonucunu da doğuracaktır. Oysa, Kanun hükümleri buna olanak sağlamamaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 8/1 maddesi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak, 8/2 maddesi ise vergi sorumlusunu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamıştır. Yeminli mali müşavir, bu hükümler karşısında ne kendisine vergi borcu terettüb eden bir gerçek kişi, ne de verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu nedenle yeminli mali müşavir adına ne verginin mükellefi olarak ne de sorumlusu olarak bir tarhiyat yapılamaz.

Tarh işlemi vergi borcunu doğurmaz, yalnızca borcun varlığını saptar.⁴⁸⁸ O halde vergi borcu mükellefe ait olacağına göre tarhiyatın da sadece mükellefe yapılması gerekir.

⁴⁸⁶ Dn.7.D. 24.06.2003 tarihli E.2002/2790, 2003/3685 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

⁴⁸⁷ Dn.4.D. 31.10.2002 tarihli E.2001/3313 K.2002/3372, 26.12.2002 tarihli E.2001/3111 K. 2002/5592, 26.06.2003 tarihli E.2002/2223 K:2003/1868, 14.02.2005 tarihli E.2004/2404 K:2005/207, Danıştay Vergi Dava D.'leri 20.06.1997 tarihli E.1995/444 K:1997/307 sayılı kararları, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

⁴⁸⁸ M.Ezhan Doğrusöz, (II) "Tarh İşleminin İdari Unsurları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, Temmuz 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004074618.htm, 05.02.2006

Öte yandan Yeminli mali müşavir, verdiği müşavirlik hizmetinden doğacak olan sorumluluğu nedeniyle hiçbir vergi kanununda verginin mükellefi ya da sorumlusu olarak gösterilmemiştir. Yeminli mali müşavir adına bu nedenle de bir tarhiyat yapılamaz. Şu halde, Vergi Usul Kanunu'nda, ilgili vergi kanununda ya da başka bir kanunda bile olsa özel olarak düzenlenmek suretiyle bir verginin mükellefi yada sorumlusu olarak adına vergi salınacağı, yahut ceza kesileceği hükümleştirilmiş olmadıkça hiç kimseye vergi salınmaz ve ceza kesilemez. Aksini savunmak, varsayıma ya da yoruma dayanılarak vergileme anlamına gelir ki, buna da verginin kanuniliği ilkesi engeldir.⁴⁸⁹

Tarh işlemi, idari bir işlemdir. İdari işlemin yapılması, hem yapanlar, hem de içerik yönünden önceden düzenlenmiş kurallara bağlanmıştır. Her idari işlemin yasal dayanağının bulunması ve yasalara uygun olarak yapılması gerekir.⁴⁹⁰ Bu yüzden mükellefle birlikte yeminli mali müşavire veya doğrudan yeminli mali müşavire tarhiyat yapılması hukuka uygun gözükmemektedir. Mükellefe tebliğ edilmiş vergi ve buna ilişkin cezalara ilişkin süresi içerisinde mükellef tarafından yargı yoluna başvurulmayarak veya gerekli savunma yapılamadığından davanın kaybedilerek vergi ve cezaların kesinleşmesi sonrasında mükelleften tahsil edilemeyen vergi ve cezalar 3568 sayılı Yasanın 12 nci maddesi kapsamında düzenlenecek bir ödeme emri ile yeminli mali müşavirden tahsil edilebilecek midir? Nitekim Danıştay bir kararında⁴⁹¹ *“3568 Sayılı Kanununun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdiklerin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtildiğinden mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır. Yeminli mali müşavir tasdiklerin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından “mükellefle birlikte” sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak, vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye “mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden” sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. Dolayısıyla*

⁴⁸⁹ Dn. 3.D.nin 30.03.2000 tarih E. 1999/2771, K.2000/1147 sayılı kararındaki ayrışık oy gerekçesi, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006.

⁴⁹⁰ M.Ezhan Doğrusöz (II).

⁴⁹¹ Dn. 3.D.nin 30.03.2000 tarih E. 1999/2771, K.2000/1147 sayılı kararı, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006.

sorumluluğun “müteselsilen” olması karşısında yeminli mali müşavir asıl borçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisine sahip olacaktır. Ancak, Yeminli mali müşavirin bu olanağı kullanabilmesi, söz konusu sorumluluğu nedeniyle verginin tarh ve tahakkuku anından itibaren takibi halinde mümkün olabilir.” şeklinde karar vererek sadece ödeme emri tebliği ile yeminli mali müşavirin, ödenmeyen ve kesinleşen vergi ve cezalardan sorumlu olmaması gerektiğini, yargı sürecinin mükellefte olduğu gibi çalışması gerektiğini işaret etmektedir. Buna karşın başka bir Danıştay kararında⁴⁹² ise “3568 sayılı Kanun’un 12. maddesinin dördüncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdik doğruluğundan ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmış; bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesinde de, bu sorumluluğa, Borçlar Kanunu’nun “tam teselsül” hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Müteselsil borç, Borçlar Kanunu’nun 141. maddesinde, alacaklıya karşı her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul eden veya kanunun açıkça bu şekilde sorumlu kıldığı borçlular arasında mevcut olan borç olarak tanımlanmış; anılan Kanun’un 142. maddesinde de, alacaklının birden fazla borçlunun her birinden borcun ifasını isteyebileceği ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği belirtilmiştir. Müteselsil sorumluluğun bu yasal tanımı karşısında; yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağı kabulüne olanak bulunmadığı ve alacaklı vergi idaresinin tarhiyat safhasından itibaren, her aşamada müşterek ve müteselsil sorumlulardan sadece birine ya da aynı anda her ikisine vergi alacağının tahsili için başvurabileceği sonucuna varılmaktadır. Yukarıda açıklandığı, üzere, alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu yönünden yapılan tarhiyatın yargı kararıyla kesinleşmesi nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme

⁴⁹² Dn. 9.D.nin 30.10.2001 tarih E. 2000/5508, K.2001/3318 sayılı kararı, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006.

emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” şeklinde verilen bir kararla çelişkili durum yaratılmıştır. Ayrıca yeminli mali müşavirin bir inceleme raporunda sorumluluğunun tespiti halinde bu sorumluluğunun rapordan kaldırılması haklı gerekçeleri olsa dahi yargı tarafından dava konusu yapılamayacağı gerekçesiyle reddedilmekte ve vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Vergi inceleme raporu düzenlenmesinin sadece tarh ve tahakkuk öneren bir ön işlem olduğu, kesin ve yürütülmesi gerekli idari işlem niteliğinde olmadığı nedeniyle Danıştay⁴⁹³ bu yönde bir karar vermiştir.

İnceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan yola çıkılarak sanki her vergi ziyanının ortaya çıkmasında “yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları vardır” gibi bir anlayış, bir uygulama bulunmaktadır. Bazen bu vergi ziyayı yorum farklılıklarından ileri geliyor olabilir. Yeminli mali müşavirin farklı yorumladığı bir konuyu denetim elemanı farklı biçimde değerlendirebilir. Vergi ziyanının kaynağı bu olay olabilir.⁴⁹⁴

Yabancı ülkeler ile Türkiye arasındaki uygulamalarda en önemli fark burada ortaya çıkmaktadır. Başta İngiltere, Almanya ve Fransa olmak üzere pek çok ülkede denetçilerin sorumluluğu müşterilere ve yatırımcılara karşıdır. Vergi idaresine karşı bir sorumluluk söz konusu değildir. Vergi idaresinin bir iddiası varsa mükellefe gider. Ancak mükellef sonrasında denetçi yüzünden mağdur olduğunu düşünür ise bu durumda denetçiye başvurma hakkı bulunmaktadır.⁴⁹⁵

Borçlar Kanununun 50 nci maddesinde müteselsil mesuliyet; “*Birden ziyade kimselerin bir zararın tamamından ayrı ayrı mesul tutulmaları halidir. Birden ziyade kimselerin birlikte bir zarara meydan vermeleri halinde bunların hepsi müteselsilen mesul tutulurlar.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu çerçevede meslek mensupları ve mükellefin birlikte vergi ziyasına sebebiyet vermek suretiyle idareye verdikleri zarardan dolayı müştereken müteselsil sorumlu tutulmaları doğrudur.

⁴⁹³ Dn. 4.D.nin 21.03.2001 tarih E. 2001/234, K.2001/937 sayılı kararı, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006.

⁴⁹⁴ Cangir (II), s.34

⁴⁹⁵ Fisher, s.49-50

Vergi yönetimine karşı doğan sorumluluğun kaynağı, vergi denetiminin doğru olmamasına dayanmaktadır. YMM'lerin vergi denetimi sonucu düzenledikleri tasdik raporlarının “doğru” olmadığı yine vergi yönetiminin denetim elemanlarının incelemesi sonucu sonradan saptanmaktadır. Doğru ya da yanlış veya noksan kavramları oldukça soyut kavramlardır. Bu nedenle özellikle YMM'lerin tasdik raporlarının incelenmesinde somut hale getirilmesi kaçınılmazdır. Zira YMM'lerce yapılan “doğruluk” saptamasında

- YMM'lerin denetime gereken özen ve titizliği göstermediği
- YMM'lerin bile bile gerçeğe aykırı tasdik yaptığı
- YMM'ye Yüklü ya da sorumlunun bazı bilgi ve belgeleri göstermemiş olması nedeniyle doğruya ulaşılmamış olması,

halleri ortaya çıkabilir. Bu üç halin net bir biçimde ortaya konabilmesi sorumluluğun doğru saptanabilmesi için bir zorunluluktur.⁴⁹⁶

Yeminli mali müşavirlerin temelde görevi “denetim”dir. Ancak, yasalarla belirlenen denetim olayı birbirinden farklı iki ayrı denetim biçimini içermektedir. Bunlardan birisi “muhasabe denetimi” diğeri de “vergi denetimi”dir. Genellikle her iki denetim biçimi bir arada yapılmaktadır. Her iki denetimden de “uygunluk” değil “doğruluk” beklenmektedir. “Doğruluk” sözcük anlamı olarak çok iddialı hatta ulaşılmaması hemen hemen mümkün olmayan bir hedef niteliğindedir. Hiç kimse hiçbir konuda matematik problemlerinin çözümü hariç “doğruluk” konusunda sonuç bildirmede yüzde yüz doğrudur iddiasında bulunamaz. Zira, doğruluk hiçbir şüpheye soruya yer kalmayacak şekilde kanıtlarla ulaşılmaması gereken ütopyik bir hedeftir. Doğruluk iddiası her zaman içinde şüphe saklayan ve yanılgı içeren bir olgudur, bu nedenle “gerçekle” “yalan” arası bir içerik taşımaktadır. Her doğruya yüzde yüz inanılmaması gerekir. Özellikle yeminli mali müşavirlerden istenen muhasabe ve vergi denetiminde “doğruluk” anlamını tam olarak içeren bir sözcük olması hemen hemen

⁴⁹⁶ Salih Özel, (II) “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:52, Nisan 1997, s. 29 - 30

mümkün değildir. Zira, denetim alanı çok bilinmeyenler içermekte kayıt dışı ve suç ekonomisinin çoğu kez olumlu yada olumsuz yönlerini paylaşma eğilimindedir.⁴⁹⁷

Yeminli mali müşavirlerin, tasdik konuları ile ilgili olarak en başta gelen sorumluluğu, ziyaa uğratılan vergilerle ilgilidir. Yeminli mali müşavirlerin çalışmalarının yasal dayanağı olan 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikten doğru olmaması halinde tasdikten kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları ifade edildikten sonra, tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği açıklanıyor. Tabii, sorumluluk sadece vergi ve cezalarla sınırlı değildir. Meslek mensuplarının görevleri ile ilgili yada görevleri sırasında işledikleri suçlarla ilgili olarak, Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurları ile ilgili hükümleri uyarınca cezalandırılacakları ve bağlı buldukları meslek odaları tarafından haklarında disiplin soruşturması yapılacağı da yine aynı Kanun'un 47. ve 48. maddelerinde hükme bağlanmış durumdadır.⁴⁹⁸

Mali idare tarafından yeminli mali müşavirden her türlü inceleme teknikleri kullanılarak ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması istenmektedir. Belge düzeninin yerleşmediği, vergiyi inceleme oranının çok düşük olduğu, ekonomik yöntemlerle ve bilgisayar yardımıyla denetimin yapılamadığı, eğitim seviyesinin çok düşük olduğu, vergi yönetim ve denetiminin örgütlenmesinde sorunların olduğu bir ortamda böyle bir tercih anlayışla karşılanabilir. Ancak bu tercih bazı gereklilikleri de beraberinde getirmektedir. Bunların başında ise yetkilerinde artırılması gelmektedir.⁴⁹⁹

YMM mesleğine kabul edilenlerin görevlerine başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin ediyor olmaları, yemin metni, 3568 sayılı yasa kapsamında incelendiğinde YMM'lerin kamu görevi yaptıkları anlaşılmaktadır. Kamu denetim

⁴⁹⁷ Salih Özel,(VIII) “*Yasal Olmayan Dış Satım ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2001, Mk. No: 2594, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 29.01.2006

⁴⁹⁸ Mehmet Korkusuz, “*Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:92, Ağustos 2000 s. 126

⁴⁹⁹ Sadık Kırbas, “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:36, Aralık 1995, s.27

elemanları tarafından yapılabilecek nitelikteki hizmetler açısından kamu hizmeti vasfına haiz bulunmaktadırlar. Yaptıkları bazı iş ve işlemler itibarıyla kamu görevi ifa eden YMM'ler kamu görevlisi olarak nitelendirilebilirler mi?

Anayasa'nın 128. maddesinde belirtildiği üzere kamu görevi, kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre, yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getiren kişileri kapsamaktadır. Bu kapsam içerisinde devlet memurları ve diğer kamu görevlileri yer almaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir kişinin kamu görevlisi olabilmesi için, kamu kesiminde bir örgüte bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Bu anlamda kamu hizmeti gören herkes kamu görevlisi değildir. Mükellef veya vergi sorumlusu ile yaptığı istisna akdi niteliği taşıyan tasdik sözleşmesi çerçevesinde tasdik hizmeti veren ve bir kamu kurumuna bağlı olarak çalışmayan YMM'lerin gerek dar ve gerekse geniş anlamda kamu görevlisi olarak nitelendirilmeleri mümkün değildir.⁵⁰⁰

Yasa koyucu meslek mensuplarının faaliyetlerini, 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 bağlı olarak ortaya çıkacak yükümlülüklerden de müşterek ve müteselsil sorumlu tutmaktadır.⁵⁰¹

Meslek mensupları çalıştıkları alanlarda, parasal riskin yüksek olması nedeniyle, kendilerine koruyucu bazı yapılanmaları geliştirmişlerdir. Bunların başında da mükellefler ile yapılan sözleşmeler gelir. Sözleşme; mesleki kusurdan doğan hukuki sorumluluğun sınırlandırılması için, meslek mensupları ile mükellefler arasında yapılan ve sadece iki tarafı bağlayan bir akittir. Ancak bu sözleşmeye konulacak hüküm , VUK'nun 8'nci maddesinin 3'üncü paragrafında yer alan "vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik

⁵⁰⁰ Hasan Aykın, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:94, Ekim 2000, Mk.No:2274, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 29.01.2006

⁵⁰¹ Cemal Boyalı, "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:78, Haziran 1999, Mk.No:1685, s.69

özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmü gereğince, mükellef ile meslek mensubu arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edecektir.⁵⁰²

Yeminli mali müşavirler, ferdi olarak mesleği icra ettikleri gibi, şirket olarak da faaliyette bulunabilmektedirler. Yeminli mali müşavirlerin 3568 sayılı Yasa'nın 2.maddesinde belirtilen mesleki konuların ifasında şirket olarak faaliyette bulunabilecekleri yine aynı yasanın 45. maddesinin son fıkrasında yer almıştır. Anılan fıkra da ayrıca cezai sorumluluk da belirlenerek “*Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir*” denilmek suretiyle kanun koyucu meslekte kişisel sorumluluğun esas olduğu fikrini benimsemiştir.⁵⁰³ Meslek mevzuatında, YMM'lik mesleğinin kurum olarak icra edilmesine bir sınırlandırma getirilmemiş, aksine yasa ve yasayla ilgili mecburi meslek kararı ile YMM'lerin şirket şeklinde çalışmaları düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olarak kurularak, temsil şekli, ortakların ve temsilcilerin sorumlulukları bu kanunla belirlenen şirketlerin YMM'lik faaliyetlerinin düzenlenmesinde, bu kanun hükümleri göz önüne alınarak sorunları giderici düzenlemeler yapılmalıdır. Özellikle tasdik müessesesinde kişisel sorumluluk yanında kurumsal sorumluluk görüşüne de yer verilmelidir. Sadece tasdiki yapan YMM'nin sorumlu olması yerine en azından mali sorumluluk yönünden tüm şirket ortakları şirketin yapacağı bütün tasdik işlemlerinden hisseleri oranında sorumlu olmaları sağlanmalıdır.⁵⁰⁴

Mükelleflerin defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemeleri, defter ve belgelerin çalınması, kaybolması, yanması vb. durumlarda re'sen tarh edilen vergi ve cezalardan meslek mensuplarının sorumlu olup olmayacakları da belirsizdir.⁵⁰⁵ Böyle bir durumda meslek mensuplarının sorumlulukları açıkça belirtilmemiştir.

⁵⁰² 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.127

⁵⁰³ Eyüp Haykır, “Yeminli Mali Müşavirlik Şirketlerinde Tasdik Sözleşmesi ve Rapor İmzasında Bir Sorun ve Öneri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003, s.192

⁵⁰⁴ Haykır,

⁵⁰⁵ Kurtuluş Akdeniz, “Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1995, s. 79.

3.2.8 DİĞER SORUMLULUKLAR

Enflasyon, ekonomik ve sosyal düzeni olumsuz etkileyen bir olgudur. Liberalleşen ekonomilerin emekleme dönemlerinde veya gelişme süreci içinde en zayıf noktası sermayenin hesap ve kontrol edilemez durumda bulunmasıdır. Enflasyon olgusu ilk zamanlar cazip kârlar vererek sermayeyi aldatır. Aşılanmamış sermayeyi sinsice sararak yavaş yavaş yok etmeye başlar. Bu süre enflasyona karşı önlem alınmamış işletmelerin “uyku dönemi” başlangıcıdır. Dengesiz ve dağınık sermayenin fiktif kârlarla çoğalması sermayedar ve ilgilileri uzun süre yanıltır. Fiktif kârları sermayelerine katmış işletmeler zaman içinde enflasyon hızı ile orantılı olarak yok olacaktadırlar. Yok olmaları yıllara yaygın olduğundan işverenlerin, işletmelerin uykudan uyanma süreleri de çok geç olmaktadır. Vergilerini ödeyen işletmelerin önce işletme sermayeleri, daha sonra öz sermayeleri yok olmaktadır. Sermayeyi enflasyon olgusuna karşı korumanın önemli bir yolu “Enflasyon Muhasebesi”dir.⁵⁰⁶

Enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamında ileriye dönük rasyonel iktisadî hesap yapılamamakta ve bu durum yatırım yapmanın riskini artırarak, firmaları uzun dönemli yatırımlara girişmekten alıkoymaktadır. Enflasyon döneminde mal ve hizmetlerin fiyatları yükselmekte, ancak bu mal ve hizmetlerin talebinin fiyat ve gelir esnekliği farklı olduğu için, enflasyonist süreç içinde ve kısa dönemde bazı malların kârlılığı artmakta, bazı malların kârlılığı azalmaktadır. Bu durumda bazı firmalar yatırım kararı almaktan çekinmekte, bazı firmalar ise yanlış yatırım kararları alabilmektedir. Türk ekonomisinde bazı sektörlerde yaratılan ve işletmeye alınamayan aşırı üretim kapasiteleri bu yanlış yatırım kararlarının örneklerinden biridir. Bunun yanında enflasyonun sebep olduğu yanlış hesaplamalara dayanılarak başlatılan, ancak daha sonra fizibilite olmadığı anlaşıldığı için yarıda bırakılan çeşitli yatırım projeleri enflasyonun yarattığı kaynak israfını göstermektedir. Enflasyon gelişmekte olan ülkelerde yatırımların arttırılmasını sağlamak için getirilen teşvik tedbirlerini etkisiz hale getirmekte ve bu nedenle işletmelerin yatırımlarını genişletmelerini olumsuz yönde etkilemektedir.

⁵⁰⁶ Hüseyin Perviz Pur, “*Muhasebe Mesleği ve Enflasyon*”, “Muhasebe, Muhasebe Mesleği ve Enflasyon” konulu Panel, Yüksek Ticaretliler Derneği, İstanbul, 15.08.2002

Ülkemiz 1975 yılından bu yana sosyal, siyasî ve askerî alanlarda meydana gelen krizlerle enflasyonlu bir ekonomi içinde yaşamış ve mücadele etmiştir. 1976-2002 yılları arasında – yaklaşık çeyrek asır – enflasyonla mücadele eden Türkiye, İkinci Dünya harbine girmiş, yok olmuş ve sonra yeniden kurulmuş devletlerin gerisinde yer almak durumunda kalmıştır. Harbe girmemiş Türkiye; enflasyonun etkisi ile girmekten daha kötü duruma düşmüştür. Türkiye’de; Amerikalı maliyecilerin “enflasyonist dönemlerde işletmelerin motivasyonlarını devam ettirmek için vergi kaçırmaları doğaldır” görüşü uygulandı.⁵⁰⁷

Enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde bilançolar, milli gelir hesapları, vergi matrahları, bütçe tahminleri ve uygulamaları yanlış olacaktır. Gerçek dışı bilançolar, fiktif kârlar, gizlenen zararlar, hesaplanamayan dağınık öz sermayeler sonuç olarak yanlış bilgiler yanlış kararların alınmasına neden olacaktır. Muhasebenin amacı; doğru ve güvenilir bilgi vermektir. Muhasebe ilke ve kurallarının geçerliliği genel kabul görmüş olması ile uygulanabilir. Evrensel olan bu kurallar her ülkeye göre değişim göstermezler. Muhasebe bilgilerini disipline eden bu kurallar muhasebe uygulamalarına yön verir. Muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir ve anlaşılabilirliği muhasebe ilke ve kuralları ile ölçülür. Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre hazırlanmamış finansal tablo raporları ilgili kişilere bilgi aktaramadığı sürece hiçbir değeri yoktur.

“Enflasyon muhasebesi” terimi yerine “enflasyon düzeltmesi” veya “enflasyon değerlemesi” gibi terimler de kullanılmaktadır. Enflasyonist bir ülkenin finansal tablolarının düzeltilmemiş değerlerinin pek de bir önemi bulunmamaktadır. Muhasebe ilke ve kuralları değişmez değildir. Ekonomik koşullar ile değişen amaçlar, kuralların sürekli gözden geçirilmesi ve geliştirilmesini gerektirir. Bu değişimler muhasebe uygulamaları ile meydana çıkmaktadır. Muhasebeyi geliştiren ve yaşatan uygulamadır. Enflasyonu yaşayan ekonomilerin muhasebelerini bu ortama uyarlamada geç kalmamaları gerekir.⁵⁰⁸

⁵⁰⁷ Pur, agm.

⁵⁰⁸ Pur, agm.

Enflasyon muhasebesinin konusu, enflasyonun işletmeler üzerinde yaptığı etkileri muhasebe aracılığı ile açıklamak ve bu konuda yapılacak muhasebe uygulamalarını belirlemektir. Geleneksel muhasebe uygulamaları içerisinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri enflasyon ortamının ekonomik değerler üzerinde yaptığı olumsuz etkileri izleyecek yapıda değildir. Bu yüzden geleneksel muhasebenin verdiği verilerle işletmenin öz sermayesinde meydana gelen azalmalar saptanamaz. Geleneksel muhasebe kurallarının bu yetersizliği bir “Enflasyon Muhasebesi”nin ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁵⁰⁹

1980 yılı sonrası Türkiye’de işletmelerin sabit sermayeleri yönünden ortaya çıkan sakıncaların giderilmesinde “Yeniden Değerleme”, “Hızlandırılmış Amortisman”, “Yenileme Fonu” ve “Maliyet Artış Fonu” yöntemleri ile yatırımların korunması amacıyla “yatırımların yeniden değerlendirme oranında revize” ve “enflasyondan arındırma” gibi olanaklar vergi kanunlarımızda yer almıştır.

Hızlı enflasyon, şirketlerin işletme sermayelerini aşındırmakta ve üretimlerinin daralmasına neden olmaktadır. Türkiye’de yapılan çeşitli araştırmalar ülkemizde şirketlerin ciddi bir işletme sermayesi kaybına uğradığını göstermektedir. Hızlı enflasyon dönemlerinde firmaların verimliliklerinin olumsuz yönde etkilendiğini gözlemekteyiz. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Hızlı enflasyon dönemlerinde belirsizliğin artması nedeniyle işletmelerin uzun dönemli tutarlı plânlara yapamaması ve kaynak dağılımında eşitlik sağlayamaması, verimliliği düşüren temel nedenlerdir. Bunun yanı sıra şirket yöneticilerinin enflasyonun yükselttiği fiktif kârlar nedeniyle rehavete girmesi ve modern yönetim tekniklerinin uygulamasında titizlik göstermemeleri verimliliğin azalmasının diğer bir sebebidir.

Yukarıdaki temel nedenlerle 2003 takvim yılı bilançoları da düzeltilmek üzere 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 5024 sayılı kanun⁵¹⁰ ile enflasyon düzeltilmesi getirilmiştir. VUK’nun mükerrer 298 nci maddesi tamamıyla değiştirilerek enflasyonun belli oranları geçmesi halinde enflasyon düzeltilmesine gidilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu madde ile ilgili çıkarılan tebliğler ve sirkülerler ile kapsamlı ve

⁵⁰⁹ Pur, agm.

⁵¹⁰ 5024 sayılı Yasa, R.G.Tarihi:30.12.2003, Sayı:25332

ayrıntılı düzenlemelere gidilmiştir. Bunun yanı sıra bir karmaşa da yaşanmıştır. Bu düzenlemeler enflasyon düzeltmesini sadece bilanço için öngörmüşlerdir. Öte yandan meslek mensuplarının bu düzenlemeleri titizlikle uygulamaları gerekir ki işletmelerin bilançoları gerçek durumu yansıtsın ve bu bilançolara göre hareket tarzı belirleyecek olanlar yanılmasınlar.

Meslek mensuplarının 506 sayılı Sosyal Sigortalar Yasası çerçevesinde İlişiksizlik Belgesi alınması amacıyla rapor düzenleme yetkileri karşılığında sorumluluklarda getirilmiştir. Meslek mensupları, gerçeğe aykırı rapor düzenleyerek kurumun zarara uğramasına sebebiyet verdikleri takdirde, oluşan kurum zararından işveren ile birlikte ve müteselsilen sorumludurlar. Bu durumda ilgililer hakkında ayrıca genel hükümlere göre işlem yapılır. Düzenledikleri rapor ile kurum zararına sebebiyet verdiği kurumca tespit edilen meslek mensuplarınca daha sonra düzenlenen raporlar da işleme konulmaz.⁵¹¹

Kurumca belirlenen usul ve esaslara aykırı hareket ederek Kurum zararına sebebiyet verdiği anlaşılan meslek mensuplarınca düzenlenen raporların işleme alınmayacağı ve bunların daha sonra düzenleyecekleri raporların hiçbir zaman kurumca işleme konulmayacağı, gerçeğe aykırı rapor düzenleyen meslek mensupları hakkında kurumun genel hükümlere göre takip hakkının saklı olduğu 506 sayılı Kanunun 4958 sayılı Kanunla değişik 130 uncu maddesi ile belirtilmiştir. Söz konusu raporları düzenlediği tespit edilen meslek mensuplarının isimlerinin tüm ünitelere duyurulması amacıyla durumun en kısa süre içinde Genel Müdürlüğe bildirilmesi bir genelge ile açıklanmıştır.⁵¹²

⁵¹¹ Ercüment Öztürk, “5198 Sayılı Kanun ve SMMM, YMM İşyeri Kayıtlarının İncelenmesinin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik İle Getirilen Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:279, Kasım 2004, s.103

⁵¹² T.C.Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı, Ek Genelge 16-355

3.2.9 DİSİPLİN CEZALARI

Meslek mensuplarının disiplini ve sorumluluğu nedeniyle denetim ve cezalandırmalar getirilmiştir. Meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına Disiplin Yönetmeliği uyarınca uygulanacak disiplin cezaları şunlardır:⁵¹³

a) Uyarma: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma: Yeminli Mali Müşavirin, yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.

e) Meslekten çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

3.3 MESLEKTE AHLAKIN YERİ VE ÖNEMİ

Sözcük anlamı itibari ile ahlak; hulk'un çoğuludur. Arapça kökenli bir sözcük olan "hulk" huy anlamındadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde ahlak şu şekilde tanımlanmıştır. Bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır.⁵¹⁴ Büyük Larousse Ansiklopedisi'nde ise ahlak, mutlak olarak iyi olduğu düşünülen ya da belli bir yaşam anlayışından kaynaklanan davranış kuralları topluluğu olarak tanımlanmaktadır.⁵¹⁵ Felsefi anlamı olarak ta "Belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bilimdir."⁵¹⁶ şeklinde tanımının yanı sıra Kant'a göre, mutluluğa ulaşmayı

⁵¹³ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası disiplin yönetmeliği R.G. Tarihi : 31.10.2000, Sayı: 24216

⁵¹⁴ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayını No:549 Cilt:1, s. 48

⁵¹⁵ Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, 1.cilt, s. 200

⁵¹⁶ Türkçe Sözlük, s.48

sağlayan yasa⁵¹⁷ olarak tanımlanmaktadır. Sosyolojik tanımına baktığımızda ise ahlak; yarar, iyi, kötü gibi sorunları inceleyen, törelere dayanan bir davranış yasası geliştiren, neyin uğrunda savaşılmaya değer, neyin hayata anlam kazandırdığı, hangi davranışın iyi ve hangisinin kötü olduğu gibi sorunları kendine konu edinen bilimdir. Hukuki anlamını irdelediğimizde ise şöyle bir tanım karşımıza çıkmaktadır. Devletin yaptırım gücünden yoksun olsalar da toplum hayatında düzenleyici etkinlikleri olan kurallar.⁵¹⁸

Etik sözcüğünün sözlükteki karşılığı (Fr.éthique, İng.ethics, Lat.ethicus, Yun.ethikos) töre bilimi, ahlaki, ahlakla ilgili olarak tanımlanmaktadır.⁵¹⁹ Kuşkusuz toplumsal yaşam değiştikçe ahlak⁵²⁰ kavramları da değişmektedir. Bu nedenle tarihi süreçte devamlı olarak konuyla ilgili tanımlar ve kuramlar tartışılmıştır.

Diğer bir tanıma göre ise etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplindir.⁵²¹ Descartes, Aristoteles , Sokrates, Machiavelli, Luther, Hobbes, Montesquieu, Hegel, Marx, Engels ve bir çok filozof ve bilim adamı tarihi süreçte etik üzerine tanımlamalar ve değerlendirmelerde bulunmuştur.

Gerek ilahi dinler, gerek ilahi olmayan dinler ve gerekse de insanların özgür iradeleri ile ortaya koydukları hukuk sistemleri olsun, bütün bu inanç ve hukuk sistemlerinin temel amacı insana hizmet etmek. İnsanın mutluluğunu artırmak ve onu her alanda mükemmel olmaya yaklaştırmaktır. Bu itibarla, insanlar her ne kadar farklı inanç ve hukuk sistemlerine sahip olsalar da, ayrıntılarda farklılıklar göstermekle birlikte genelde bir davranışın genel ahlaka uygun olup olmadığı hususunda hemen

⁵¹⁷ Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, 1.cilt, s. 200

⁵¹⁸ Türkçe Sözlük, s.48

⁵¹⁹ Türkçe Sözlük, s.739

⁵²⁰ Bundan böyle bu tez içerisinde “ahlak”, “moralite”, “etik”, “etik” isimleri ile “ahlaki”, “moral”, “ethik”, “etik” sıfatları , birbirinin hemen hemen eşdeğeri ve eşanlamlısı olacak şekilde kullanılacaktır.

⁵²¹ Hüseyin Akay, “*Muhasebe Mesleğinde Etik*”, **Öneri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:47, Ocak 2002, s.78

hemen aynı reaksiyonu gösterirler. Bir çok insan tarafından genel ahlaka uygun görülen davranışlar şunlardır: ⁵²²

- Doğruluk ve dürüstlük
- İyi niyetli olma
- Güvenilirlik
- Sorumluluk
- Sözüde durma
- Sadakat (Bağlılık)
- Başkalarına saygı durma
- Başkaları için kaygılanma
- Yurttaşlık görevini bilme
- Mükemmelliğe ulaşmak için çalışma

Bu temel ilkelere bakıldığında şu soru akla gelebilir. O halde neden insanlar bu genel kurallara uymazlar? Temelde bunun iki nedeni vardır. Bireylerin kendilerince belirledikleri genel ahlaki kurallar ile toplumun çoğunluğu tarafından kabul edilen ahlak kuralları arasında farklılık hatta çelişkiler olması. Diğer bir neden ise bireylerin davranışlarında bencilliğin ön plana çıkmasıdır.

Bireyler ve ailelerin bir araya gelerek oluşturdukları topluluğun, toplum üyelerinin davranış kuralları, örf ve adetleri, değer yargıları toplum ahlakını oluşturur. Bireyden başlayarak aile ve toplum diye sıralanan ahlak türlerine ilişkin açıklamalara daha geniş açıdan bakıldığında birey, aile ve toplum ahlakını da içine alacak şekilde şu dörtlü ayırımı gitmek mümkündür. ⁵²³

⁵²² Abdülkerim DAŞTAN, “*Meslek Ahlak Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*”, Yüksek Lisans Tezi, KTÜ, 2001, Trabzon, s. 8

⁵²³ Daştan, s.10

- Sosyal Ahlak
- Siyasal Ahlak
- Ekonomik Ahlak
- Ekolojik Ahlak

Belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı ilkeler bütününe meslek ahlakı denir.⁵²⁴

Muhasebecilerin kendilerini çağın gereklerine uydurmak durumunda olmaları ekonomik bir zorunluluk olmakla birlikte, aynı zamanda meslek etiğinin de bir gereğidir. Muhasebe mesleğinde, faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yasalara ve ilgili mevzuata uymanın yanında toplumun güncel ve genel ahlak kurallarına da gereken önemin gösterilmesi gerekir. Mesleğin devamında ve gelişmesinde son derece önemli yeri olan mesleki kurallara uyulması önemlilik arz etmektedir.

Sokolov⁵²⁵, bağımsız muhasebe mesleğinin gelişmesinde, Amerikan muhasebesinin mesleki ahlak kurallarını oluşturmasının önemi olduğunu belirtir. Sokolov ahlaki kuralların Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) tarafından 1987 yılında kabul edilen esaslarla belirlendiğini belirtmekte ve bu esasların muhasebecinin statüsünü güçlendirdiğini açıklamaktadır. Muhasebe tarihinde geniş yer tutan muhasebecinin işletmedeki ve toplumdaki konumunun yüzyıllar süren gelişmesinin bugün vardığı noktayı belirtmek açısından, sözü edilen esaslar önemli yer tutmaktadır.⁵²⁶

⁵²⁴ İsmail Dalay, “Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları”, **Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi**, Sayı:66, Ocak-Mart’2000, s.38

⁵²⁵ Yoroslav V.Sokolov, ünlü Rus Muhasebe tarihçisi.

⁵²⁶ Bu esaslar;

- 1 – Muhasebeci göreve başlamadan önce itina ile selefının yaptığı çalışmalarını incelemelidir.
- 2 – Eğer selefî artık çalışmıyorsa, ona yazılı talep ile başvurmalıdır.
- 3 – Mesleki kural, bu talebe doğru ve her yönüyle ayrıntılı olarak yanıt vermeyi gerekli kılar.
- 4 – Eğer iş ile ön tanışma sonucu işverenin yasal düzenlemeleri ihlal ettiği veya ihlal edebileceği anlaşılırsa muhasebecinin işten vaz geçmesi gerekir.
- 5 – Muhasebeci her an işvereni ile olan sözleşmesine son verebilir. İşverenin işletmede bu işi yapabilecek başka birisinin olmadığı görüşü, sözleşmenin devam etmesi için temel oluşturmaz.

Sokolov, Amerikan toplumunda muhasebecinin konumunun, bu esasları ile ortaya konulduğu üzere önemli bir düzeye gelmesinde, muhasebe denetimi mesleğinin gelişmesinin önemli rolü olduğunu belirtir.⁵²⁷

Mesleğin kurallarına uymak yasalara uymak kadar önemlidir. Esasen onlar mesleğin Anayasası konumundadır. Elbette muhasebe mesleği ülkemizde tek başına her şeyden ayrı bir meslek değildir. Başta ekonomi ile yakinen ilgilidir. Ekonominin yarısının kayıt dışı olduğu bir ülkede acaba meslek ahlak kuralları ne kadar uygulanabilir? Sık sık afların yaşandığı, yasalara uymamanın alışkanlık hale geldiği, yargının yeterince çalışmadığı, yolsuzluk ve yoksullukların önlenemediği bir yapıda ahlaki değerleri aşındırmadan korumak, onlara sahip çıkmak ne kadar olanaklıdır?

Muhasebe meslek ahlakı, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebede meslek ahlakı, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara

6 – Muhasebecinin, yönetimden yaptığı işlerin bilinmesini ve anlamasını talep etme hakkı yoktur.

7 – Muhasebeci kendisinin terfi edilmesini talep edemez.

8 – İşverenin karı, Muhasebe Müdürü için kar payı teşkil etmez. Diğer bir ifade ile Muhasebeci kendisinin ortaya çıkardığı mali sonuçlar için prim veya ek maaş alamaz.

9 – Muhasebeci kendisi parasal mükafatını işletmenin çalışanları ile paylaşamaz.

10 - Muhasebeci işletmenin iktisadi faaliyeti ile ilgili yönetimin tüm sorunlarına hemen cevap vermelidir.

11 – Muhasebeci tarafından düzenlenen defterler onun ayrılmaz mülkiyetidir. Muhasebeciye maddi sorumlu şahıslar tarafından gelen birincil belgeler ne maddi sorumlu şahıslar tarafından ne de yönetim tarafından geri istenebilir.

12 – A.B.D.'nin temyiz mahkemesi, Muhasebecinin hukuk müşavirleri ve borsa aracılığı gibi belgeleri muhafaza etme hakkını engelleyen hiçbir esaslı nedenlerin olmadığını kabul etmiştir.

13 - A.B.D.'de ki temyiz mahkemesi, 1976 yılında, önceleri hukuk müşavirleri ve borsa aracılıklarına tanınan belgeleri muhafaza ile ilgili hakları Muhasebecilere de tanımıştır.

14 – Muhasebeci, işverenin işleri hakkındaki mesleki sırları saklamalıdır. İşten ayrılma Muhasebeciyi bu sorumluluktan kurtarmaz.

15 – Mesleki sır saklama sorumluluğunun şu istisnası vardır. Muhasebeci kendi işletmesinin iktisadi faaliyetleri hakkında bilgilerini mesleki kanallardan genişletme hakkına sahiptir. Mahkeme bilgilerin açıklanmasına karar vermişse buna uyulur. İşveren devlete karşı harekete geçmişse, işveren işletme hakkında ki bilgilerin açıklanmasına izin vermişse, Muhasebecinin kendi adını koruması gerekiyorsa, Muhasebeci işletme sırlarını toplum çıkarları doğrultusunda açıklamayı uygun görmüşse, yani hak, hukuk ihlali söz konusu ise.

17 – İşletmenin iktisadi faaliyetleri hakkındaki bilgileri Muhasebeci üçüncü kişilere sadece işverenin yazılı izni olduğunda verebilir.

18 – Muhasebeci işverene hukuk ihlalinin nasıl yapılacağını ve bunun nasıl gizleneceğini tavsiye edemez.

19 – Mali raporların tahrifinden işveren ve Muhasebeci müştereken sorumludurlar.

20 – Muhasebeci sürekli olarak kendi mesleki düzeyini yükseltmek zorundadır.

(Güvemli, (II), s. 312- 314)

⁵²⁷ Güvemli, (II), s.314

oturtulmuş ahlaki davranışlarda hizmet edilmesi demektir. Söz konusu bu hizmette ise meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliği sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadırlar.⁵²⁸

Toplum yaşantısı, alışkanlıklar ve sosyo – kültürel durumun etik üzerindeki etkisi yadsınamaz. Tüm olumsuzluklara rağmen mesleğin toplum nezdinde yerine getirdiği hizmetler ve meslek mensuplarının üstlendikleri sorumluluklar mesleğin ahlaki standartlara göre düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Muhasebe mesleğinin düzenlenmiş olduğu raporlar aracılığı ile bir işletme ile ilgili pek çok bilgi, pek çok değişik birim tarafından değerlendirilmekte ve ona göre kararlar verilmektedir. O halde muhasebenin vereceği bilgi son derece önemlidir.

Son yıllarda ABD’de yaşanan büyük şirketlerin birbiri ardına muhasebede yapılan hilelerin ortaya çıkmasıyla kapanmak zorunda kalması ve çevresine verdiği büyük zararlar mesleğin etik kurallarını daha da önemli kılmaktadır. Hatta bu durum bizlere Aristoteles’in Sokrates eleştirisinde söylediği “Ahlaki erdemın söz konusu olduğu yerde, en önemli şey onun ne olduğunu bilmek değil onu tatbik etmektir.”⁵²⁹ sözünü anımsatmaktadır.

IFAC Profesyonel Muhasebeciler Etik Yasası'nın 16. paragrafına göre; muhasebecinin, bir müşteri ya da işvereni uygulama, yasal düzenlemeler ve kullanılan tekniklerdeki güncel gelişmeler hakkında uzman bir profesyonelin avantajlarından yararlandığından emin kılacak düzeyde bilgi ve yeteneklerini korumayı sürekli bir ödev bilmesi gerekir.

IFAC, muhasebecilik mesleğinin sorumluluklarını değerlendirirken ve kendi rolünü yardım sağlama, çabaların sürekliliğini destekleme ve uyumluluğun gelişimine katkıda bulunmak olarak belirlerken, her ülkede profesyonel muhasebeciler için oluşturulması gereken ahlaki davranış gereksinimlerinin (ahlak kuralları, ayrıntılı kurallar, ana hatlar, davranış standartları, vb.) esasını oluşturmak üzere Profesyonel

⁵²⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, “*Muhasebede Meslek Ahlakı(Etik) Yaklaşımı*”, **III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları, No:20, s.146

⁵²⁹ MacIntyre, s.28

muhasebeciler için Uluslararası Ahlak Kuralları oluşturmanın gerekli olduğunu belirtmektedir. Kurallar; muhasebecilik mesleğinin amaçlarını en yüksek profesyonellik standardında çalışmak, yüksek performans düzeyine ulaşmak ve genel olarak kamu yararı gereksinimlerini karşılamak olarak kabul etmiştir. Bu amaçlar dört esasın yerine getirilmesini gerektirmektedir.⁵³⁰

Güvenilirlik:Toplumun tümünde bilgi ve bilgi sistemlerine karşı güvenilirlik ihtiyacı bulunmaktadır.

Profesyonellik:Müşteriler, işverenler ve diğer ilgili taraflarca muhasebe alanında profesyonel kişiler olarak değerlendirilen bireylere ihtiyaç vardır.

Hizmetlerin Kalitesi:Profesyonel bir muhasebeci tarafından sağlanan tüm hizmetlerin yüksek performans standardında yürütüldüğü güvencesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Güven:Profesyonel muhasebecilerin hizmetlerini alanlar bu hizmetlerin , bunların koşullarını yönlendiren mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yerine getirildiği konusunda güven duymaları gerekmektedir.

Muhasebecilik mesleğinin amaçlarına ulaşması için, profesyonel muhasebeciler pek çok ön koşulu ya da temel ilkeleri yerine getirmelidir.Temel ilkeler şunlardır.⁵³¹

Dürüstlük:Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri sunmada açık sözlü ve dürüst olmalıdır.

Tarafsızlık:Profesyonel bir muhasebeci adil olmalı, ön yargılara, çıkar çatışmalarına ya da tarafsızlığa önem vermeyen diğerlerinin kendisini etkilemesine izin vermemelidir.

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri özen, yetenek ve titizlikle yerine getirmeli ve mesleki bilgi ve becerilerini,

⁵³⁰ Code of Ethics, <http://www.ifac.org/Ethics> ,14.04.2003.

⁵³¹ Code of Ethics, <http://www.ifac.org/Ethics/>, 14.04.2003.

müşteri ya da işverenin uygulama, yasalar ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı, ehliyetli profesyonel hizmet almanın avantajlarından yararlanmasını sağlayacak düzeyde tutmayı sürekli bir görev bilmelidir.

Gizlilik:Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetin sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermeli ve herhangi bir yetkiye sahip olmadığı sürece ya da açıklaması yolunda herhangi bir yasal hak ya da ödevi bulunmadığı sürece bu bilgileri kesinlikle açıklamamalıdır.

Profesyonel Tutum:Profesyonel bir muhasebeci mesleğinin adına yakışır biçimde davranmalı ve mesleğinin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmekten kaçınmalıdır. Mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmeme yükümlülüğü, IFAC üye kuruluşlarının ahlaki kuralları belirlerken profesyonel muhasebecinin müşterilerine, üçüncü şahıslara, muhasebecilik mesleğinin diğer üyelerine, çalışanlara, işverene ve topluma karşı sorumluluklarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Teknik Standartlar:Profesyonel bir muhasebeci, profesyonel hizmetleri ilgili teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmelidir. Profesyonel muhasebecilerin dikkatle yerine getirmeleri gereken bir görevleri vardır. Bunun yanı sıra,

- IFAC (örn. Uluslararası Denetim Standartları)
- Uluslararası Denetim Standartları Komitesi
- Üyenin mesleki kuruluşu ya da diğer idari kuruluşlar veya
- İlgili yasa tarafından yayınlanan teknik ve mesleki standartlara uygun olmalıdır.

Profesyonel muhasebeciler, hizmet verdikleri müşteri ya da işverenle ilgili tüm bilgilerin gizliliğine saygı duymalıdır. Müşteri ya da işverenle muhasebeci arasındaki gizlilik anlaşması, görev tamamlandıktan sonra bile devam etmektedir. Bilgileri

açıklaması için özel bir yetki verilmeden ya da bilgi açıklamak için yasal ya da profesyonel bir gereklilik olmadan, profesyonel muhasebeci her zaman gizliliği korumalıdır. Profesyonel muhasebeciler, kontrolleri altındaki personelin ya da tavsiye ve yardımlarından yararlanan kişilerin gizlilik ilkesine bağlı olmalarını sağlamalıdır. Gizlilik yalnızca bilgilerin açıklanmasıyla ilgili değildir. Gizlilik aynı zamanda muhasebecinin profesyonel hizmetlerde kullanılan bilgileri kendi ya da üçüncü şahıslar yararına kullanmamasını gerektirir. Profesyonel muhasebeci, normalde müşterisi ya da iş vereniyle ilgili gizli bilgilere erişebilmektedir. Bundan dolayı, muhasebecinin yetkisi olmadan diğer kişilere bilgi açıklamaması gerekmektedir. Bu, muhasebecinin meslek standartlarına uygun olarak sorumluluklarını yerine getirmek için bilgi açıklaması durumunda geçerli değildir. Gizlilikle ilgili standartların ve hizmet süresince bilgilerin açıklanmasına izin verilen ya da bilgilerin açıklanması gereken durumların belirlenmesi ve bu konuyla ilgili bir rehber verilmesi, kamu ve meslek çıkarlarına göre yapılmıştır. Bununla birlikte bilgilerin gizliliğinin ortak yasanın bir parçası olduğu ve bundan dolayı ayrıntıları verilen ahlak kurallarının üye kurulun bulunduğu ülkenin yasalarına bağlı olacağı dikkate alınmalıdır.

SME (Sürekli Meslek Eğitimi) programları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) koordinatörlüğünde ve Odalar tarafından yürütülmelidir. Odalarda teşkilatlanan Temel Eğitim ve Staj Merkezleri (TESMER) bu programları belirlenen ilkeler doğrultusunda yürütmelidir. SME programları temel olarak şu konularda oluşturulmalıdır,⁵³²

- Üyelerin sahip oldukları teknik bilgi ve mesleki yeteneklerin geliştirilmesi ve korunması.
- Ekonomik gelişmelerin kavranması, yeni tekniklerin uygulanması, gelişmelerin müşteri, işveren ya da muhasebecinin kendi çalışmaları üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi, değişen sorumluluklar ve beklentilerin karşılanması için meslek mensuplarına yardımcı olunması.

⁵³² Uğur Büyükbalkan, "Eğitim ve Etik", Hürses Gazetesi, 06.11.2000

- Mesleki akreditasyon sağlayacak meslek mensuplarının, vermeyi üslendikleri hizmetleri yerine getirmeleri için gerekli teknik bilgi ve mesleki becerilere sahip oldukları konusunda topluma güvence verilmesi.

Meslek mensuplarının uzmanlıklarına ve müşteriler ile işverenlere sunulan hizmetteki kalitenin geliştirilmesi ve korunması faaliyeti, en iyi bir şekilde TÜRMOB ve meslek odaları tarafından verilebilir. Bu nedenle de pek çok ülkede ve Türkiye'de, muhasebecilik mesleğine kendi düzenlemelerini yapma veya yapılacak düzenlemelerde rol oynama olanağı tanınmıştır.

Böyle bir olanağın varlığı, SME programlarının hazırlanmasını sağlamaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki bu programların hazırlanması, kendilerini sürekli değişen ve gelişen dünyaya ayak uydurmayı isteyen, gelişmelerden geri kalmak istemeyen meslek mensuplarının talepleri ile ortaya çıkabilir. Meslek mensuplarının böyle bir eğitime gereksinimleri olduğunu kabul etmemeleri, mesleki hizmetlerin kalitesinin artması önündeki en önemli engellerden biridir. Çağın gerektirdiği kaliteli hizmetleri sunabilmek için, gerekli bilgi donanımına sahip olmak için SME bir zorunluluktur. Bu nedenle odalar, kendi üyelerine ve kamuya karşı sorumluluklarını yerine getirmek için, üyelerinin gereksinimi olan SME programlarını sunmaya ve görevlerini mesleki bir beceriyle yerine getirebilecekleri konusunda kamuoyuna güven vermeye yönelik etkili SME programları oluşturmaya gayret göstermelidir. SME programlarına katılan her meslek mensubunun kaliteli ve beklentileri karşılayacak bir hizmet sunacağını kabul etmek doğal olarak olanaklı değildir. Verilen hizmetlerin kalitesi tamamen meslek mensubunun uygulamalarına bağlıdır.

Verilen programlardaki bilgiler yalnızca bir alt yapıdır. Programların amacı meslek mensuplarına bu alt yapıyı sunmaktır.

Meslek mensuplarının bu bilgileri objektif bir şekilde, amaca uygun olarak kullanması elbette hizmetin kalitesini arttıracaktır. Bilgilerin yanlış veya eksik kullanılması ise, kaliteyi düşürecektir. Bu nedenle odalara düşen görev, güncelleştirilmiş bilgiyi üyelerine sunacak programları hazırlamak, böylece mesleğin standartlarını korumak ve kamuoyunun güvenini sağlamak olmalıdır.

Meslek mensuplarının mesleki sorumluluğu yalnızca mesleki becerilerin kalıcılığını sağlamak değil, aynı zamanda bu becerilerin geliştirilmesi için sürekli çaba harcamaktır. Bu nedenle amacı belirli bir bilgi düzeyinin sağlanması ile sınırlanmaz. SME programları sürekli bir gelişmeye açık olmalıdır. Ortaya çıkan gelişmelerin ve değişikliklerin programlara yansıtılması ile birlikte SME'den beklenen fayda sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde programın, başlangıçta belirlenen hedeflerden uzaklaşması kaçınılmazdır. Gelişmiş ülkelerde muhasebeci yalnızca muhasebe ile ilgili konularda görev yapan veya görüş bildiren bir kişi değildir. Aynı zamanda işletme ile ilgili pek çok konuda yorum yapabilen, yöneticilerin karar almalarında yardımcı olabilen kişidir. Türkiye'de de muhasebecinin gerçek kimliğine kavuşma zamanı gelmiştir. Muhasebeci defter tutan kişi kimliğinden kurtulmalıdır. Bu kimlikten kurtulmanın yolu, meslek mensuplarının kendilerini en iyi şekilde yetiştirmeleridir. Unutulmamalı ki muhasebe mesleği, bilgi ve yeterliliğin yanı sıra bazı moral değerleri de kapsayan bir meslektir.

Muhasebeciler, içinde buldukları ekonomik yaşam ve iş çevrelerindeki değişimlerin ortaya çıkardığı etkiler konusunda da görüş verebilmelidir. Bunun yanında, kendi uzmanlıklarını kullanmak için de bu konular hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.

Kuşkusuz toplumsal hayat değiştikçe ahlak kavramları da değişir.⁵³³ Kişisel değerlerin evrensel olmadığını ve herkesin etik değerlerinin farklı olmasının doğal olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle, bir örgütte oluşturulan örgütsel etik değerlere uyum, büyük ölçüde bir tercih sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Etik standartlar evrimsel olarak zaman içerisinde değişim göstermektedir. Mesleğin etik kuralları, bir toplumun belirli bir zaman içerisindeki sosyal, ekonomik, kültürel ve siyasal normlarını yansıtır. Normlar değerler ve davranışlar nasıl değişiyorsa etik kurallarında değişimi o derece olağandır. Bu yorumlar 1907 yılında yapılmıştır ama hala geçerliliğini korumaktadır.⁵³⁴

⁵³³ MacIntyre, s.5

⁵³⁴ Marilyn A. Pendergast, "Harmonization of Independence Standards for Accountants Around the World", <http://www.ifac.org>, 02.05.2003

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinde çalışanların da genel etik değerler yanında, mesleğin özelliği nedeniyle özel etik değerlere uyması zorunludur. Zira, YMM'lerin mesleğin bir gereği olarak, pratik, yapıcı, araştırmacı, analitik inceleme yeteneğine sahip, bağımsız karar verebilen, idealist, dürüst, ve güvenilir bir kişiliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bu sayılan niteliklerin tümü özel etik değerleri oluşturmaktadır. Çağdaş yaşamın bir gereği olarak toplumsal yapı yeni yeni meslekler kazanmaktadır. Muhasebe mesleğinin eski olmasına karşın, Yeminli Mali Müşavirlik mesleği de ülkemize özgü yeni bir meslektir. Her meslek gibi kendi özel etik değerlerini üretmek ve mesleğin güvenilirliğini ve saygınlığını koruyabilmek için, bu üreteceği özel etik değerleri özümseyerek uygulamaya geçirmek zorundadır. Bu çalışma, konunun meslek için ihmal edilmeyecek kadar önemli aşamasıdır. ⁵³⁵

Vergilemenin, devlet ile kişiler arasında, bir borç – alacak ilişkisi doğurması ve bir çıkar çatışması yaratması sebebiyle, kamu görevlerinde de zaman zaman rastlandığı gibi, meslek mensuplarının da kendilerine verilen kamusal yetkileri kötüye kullanmaları veya yetkinin kullanılması sırasında göstermeleri gereken dikkat ve özeni göstermemeleri olasılığı her zaman vardır. Meslek mensupları ile ilgili kötü örnekler zaman zaman rastlanmaktadır. Bu sebeple, kanun koyucu gerek meslek mensupları için ve gerekse kamu görevlileri için çeşitli önlemler ve müeyyideler getirmiştir. Mesleki yeterlilikleri ciddi şekilde test edilen meslek mensuplarının, yetki aldıktan sonraki faaliyetleri hem meslek örgütleri, hem de kamu otoriteleri tarafından denetlenmektedir. Meslek saygınlığının olmazsa olmaz koşulu, meslek mensuplarının yeterli bilgi birikimi ile birlikte yüksek ahlaki donanıma da sahip olmalarıdır. ⁵³⁶

IFAC'a bağlı her ülke meslek örgütü kendi etik kurallarını belirlemektedir. Çünkü yaşam biçimi, sosyo – kültürel yapı ve diğer nedenler bunu zorunlu kılmaktadır. Ancak teknoloji sayesinde küçülen dünya, elektronik ticaretin artması, ülke sınırlarının ekonomik ve teknolojik hareketler açısından artık pek anlam taşımaması artık mesleğinde uluslararası olma yönünde ilerlediğini göstermektedir. Bu durumdan dolayı

⁵³⁵ Salih Özel, IV, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik -I-", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.17-18

⁵³⁶ Mehmet Korkusuz, "Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.134

etik kurallar gelişmelere paralel olarak artık ülkesel olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle TÜRMOB tarafından IFAC meslek ahlak kuralları aynen çevrilerek yayınlanmıştır.

Muhasebe mesleği, globalleşen dünyada önemi gittikçe artan bir meslek haline gelmiş bulunmaktadır. Muhasebe aracılığıyla üretilen bilgilerin hazırlanmasında ve ilgililere sunulmasında muhasebe meslek mensuplarına çok büyük görevler düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu önemli görevleri yerine getirirken bir takım niteliklere sahip olmak zorundadırlar. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının zihinsel yetenek, kavramsal anlama, iletişim yeteneği, tarafsız olabilme, yeterli mesleki bilgiye sahip olma ve en önemlisi de meslek ahlakına sahip olmaları gerekmektedir.⁵³⁷

Meslekte yaşanan etik sorunların en büyük nedeni yaşanan ekonomik ve sosyal rekabettir. Bu nedenle de meslek politikalarının bu çıkar çatışmalarını minimum düzeyde tutacak şekilde oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da yaşanan etik sorunlar en az düzeye inebilecektir.

3.4 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ÖNEMİ

3.4.1 KAYIT DIŞI İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

Kayıt dışı ekonomi tabirini kullanan farklı kesimler, politikacılar, basın, iş ve işveren çevreleri ile halk, farklı tanımlamalar yapmaktadırlar. Ancak, kayıt dışı ekonomi konusunda tüm kesimlerin üzerinde anlaşma sağladığı ortak noktalar bulunmaktadır. Kayıtdışı ekonominin resmi kayıtlarda yer almayan ekonomik faaliyetler olduğu, varlığının hemen hemen tüm kesimler tarafından kabul edildiği, kayıtlı ekonomiye oranla büyümeye devam ettiği ve bunun mutlaka önlenmesi gerektiği ile miktarı

⁵³⁷ Akay, s.90

konusunda farklı tahminler ve hesaplamalar yapıldığıdır.⁵³⁸ Bir başka tanımlama ile kayıtdışı ekonomi mevcut milli gelir ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen ve bu sebeple gayri safi milli hasıla hesapları dışında kalan gelir yaratıcı faaliyetlerin tümü olarak tanımlanmaktadır. Üzerinde herkesin birleştiği tam bir tanım mevcut olmasa da kayıtdışı faaliyetler, resmi, yani kayıt altında hesaplanan milli gelirin (GSYİH) içinde yer almayan ve piyasa mekanizması içinde gerçekleşen iktisadi faaliyetler olup, bu faaliyetlerin kayıtlı/resmi GSYİH içindeki yüzdesel payları ise kayıtdışılık oranını vermektedir. Öte yandan, kayıtdışı faaliyetlere katılanların kendilerini gizlemelerinden dolayı kayıtdışılığın boyutlarını tam olarak bilmek mümkün olmamaktadır.⁵³⁹

Kayıtdışı ekonomi esas olarak iki kesimden oluşur. İlki, yasalara uygun olarak yaptıkları işlemleri vergi ve benzeri kamusal yükümlülüklerden kaçmak amacıyla, tamamen veya kısmen kayıtdışı bırakan kesimdir. Vergi idaresinin bilgisi dışında ticari faaliyette bulunulması, faturasız mal veya hizmet satışı ve sigortasız işçi çalıştırılması bu tür ekonomik faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. İkinci kesim ise, yeraltı ekonomisi adı verilen, yasalarla yasaklanmış bulunan ekonomik faaliyetlerdir. Bu kapsamda yapılan ekonomik faaliyetlere, uyuşturucu ticareti ve silah kaçakçılığı gibi organize suçlar örnek olarak gösterilebilir.⁵⁴⁰

Ülkemizde, ekonomik alanda var olan kayıt dışı işlemlerin pek çok nedenleri ve unsurları bulunmaktadır. Bütün bunları bir kenara bırakarak 3568 sayılı yasa kapsamında mesleğini icra edenlere verilen yetki ve sorumluluklarla kayıt dışılığı önleme iddiası yerinde değildir. Kayıt dışılık ile top yekun bir savaş yapılmalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki kayıt dışılığı önlemede meslek mensuplarının da belirleyici rollerinin bulunabileceği bir gerçektir.

⁵³⁸ Namık Kemal Uyanık, “*Vergi Kimlik Numarasının Kullanımı ve Kayıt Dışı Ekonomi*”. **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2001, Mk.No:2773, www.yaklasim.com.tr

⁵³⁹ Şükrü Kızılot – Şafak Ertan Çomaklı, “*Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi*”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4565 Sayı:11, Haziran 2004, www.yaklasim.com.tr

⁵⁴⁰ Naci Ağbal, “*Büyüyen Kayıt Dışı Sektör*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2002, Mk.No:3087, www.yaklasim.com.tr

Tablo 10
Kayıt Dışı Ekonomi / GSMH oranları

<i>Ülkeler</i>	<i>Kayıtdışı Ekonomi/GSMH</i>
Japonya,İsviçre,ABD,Avusturya	% 8-10
Nijerya,Mısır	%68-76
Tayland	%70
G.Kore,Malezya	%38-50
Macaristan,Bulgaristan,Polonya	%28-43
Romanya,Slovakya,Çek Cumhuriyeti	%9-16
Rusya,Litvanya,Estonya	%20-27
Yunanistan,İtalya,İspanya,Belçika,Portekiz	%24-30
İsveç,İrlanda,Norveç,Danimarka,Fransa,Hollanda,Almanya,İngiltere	%13-23
Gelişmiş Ülke Ortalaması	%15
Gelişmekte Olan Ülkeler Ortalaması	%30

(Kaynak: Journal Of Economics Literature 2001, İSMMMO Vergi Raporu 2002)

Kayıt dışı ekonomi dünyanın pek çok ülkesinde görülen bir olgudur. Türkiye’de yapılan kayıt dışı ekonomi tahminleri ise birbirinden oldukça uzak sonuçlar vermektedir. Ancak Gelirler Genel Müdürlüğü’nün beyan dışı kalan matrah oranlarına ilişkin yayınladığı vergi istatistiğine göre vergi incelemeleri sonucu tespit edilen beyan edilmemiş matrah tutarı beyan edilen matrahın %80’ini bulmaktadır. Bu oranı kayıt dışı ekonominin bir verisi olarak kabul edersek Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutunun kayıtlı ekonominin %80’ini oluşturduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.⁵⁴¹

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere kayıtdışılık ile gelişmişlik paralellik göstermektedir. Gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde kayıtdışı ekonominin boyutları çok daha fazladır. Kayıtdışı ekonomi ve bunun bir alt unsurunu oluşturan kayıt dışı istihdam hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde görülen ve 80’li yıllardan sonra büyüme gösteren bir olgudur.⁵⁴²

Kayıt dışı ekonomiye yönelik faaliyetler, tüm dünya literatüründe daha çok 'gri para' olarak tanımlanmaktadır. Kara para ise organize suç örgütlerinin elde ettiği para ve ceza kanunlarında suç olarak tanımlanan fiillerden kazanılan gelirler olarak

⁵⁴¹ İSMMMO 2002 Vergi Raporu, <http://www.ismmmo.org.tr>, 22.05.2004

⁵⁴² Naci Ağbal, Mk.No:3087

tanımlanmaktadır. Organize suçlar ise günümüzde genellikle uyuşturucu ve silah ticaretiyle her türlü yolsuzluk ile eşdeğer tutulmaktadır.⁵⁴³

Türkiye’de özellikle 1980 sonrasında hızlı bir liberalleşme yaşanmış olsa da, kamunun ekonomideki payının küçüldüğü düşünülse de hala ekonomide belirleyici ana unsurun devlet olduğu açıkça ortadadır. O halde kayıt dışılıkla mücadele konusunda üzerine en fazla yük düşen kesim de yine devlettir. Öte yandan kayıt dışılığın önlenmesi halinde en fazla kazanç elde edecek olan yine devletin kendisidir. SM ve SMMM’ler, gerek VUK ve gerekse 3568 sayılı yasa açısından bir usul denetiminden sorumlu olsalar da işlemleri yaparken gereken mesleki özeni gösterme sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin inşaat işini yapmakta olan bir mükellefin hiç demir faturası almadan inşaatını tamamlaması olanaklı olmayacağına göre böyle bir durumda meslek mensubunun dikkatli davranıp, gerekli uyarıları yapıp gerekirse durumu ilgili kurumlara rapor etmelidir. “Benim görevim, bana gelen faturalara usul incelemesi yapmaktır” diyemez. Bu ve benzeri konularda, kayıtsız kalmanın ötesinde her platformda kayıt dışılığa karşı mücadele etmelidir. Ancak meslek mensupları bunları yaparken de özellikle devletin diğer kurumları tarafından bir taraftan cesaretlendirilmeli bir taraftan da bu konudaki yetki ve sorumluluklar arttırılmalıdır. Kayıt dışılığı önleme konusunda meslek mensuplarının önerileri ivedilikle önemsenmeli ve gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Meslek mensuplarına kayıt dışılığı her gördüğü, tespit ettiği noktada müdahale etme yetkisi, gördüğü, bildiği takdirde görmezlikten gelememe sorumluluğu yüklenmelidir.

Kayıtdışı denilince, akla ilk gelen şey kayıtlı olmayan mükelleflerdir. Oysa, kayıtdışı olayında, esas kayıp, kayıtlı mükellefler açısından söz konusudur. Hukuken kayıtlı yani vergi numarası ve SSK’da işveren olarak kaydı vardır. Ancak, gelirin büyük bir kısmını kayıtlarına intikal ettirmemekte ve çalışan işçilerin de çoğunu, sigortalı göstermemekte ya da asgari ücretten çalışıyor göstermektedir. Aradaki fark da, kayıtlı mükellefin kayıtdışılığını ortaya koyuyor.⁵⁴⁴ OECD’ye göre ülkeler itibariyle(1997); devlet tarafından brüt ücretten yapılan kesintilere bakıldığında, Türkiye % 31.9 ile beşinci sırada yer almaktadır. Bu oran OECD ortalamasının iki katıdır. Uluslararası karşılaştırmalar OECD ülkelerinde bu oranın 1.4’e kadar indiğini

⁵⁴³ İSMMM 2002 Vergi Raporu, <http://www.ismmmo.org.tr>, 22.05.2004

⁵⁴⁴ Şükrü Kızılot, “Kayıtlı Mükellefin Kayıtdışılığı”, **Hürriyet Gazetesi** 22.04.2004

göstermektedir. Türkiye’de toplumun genel vergi yükü dünyaya göre çok düşük, kayıtlı üretimin vergi yükü ise çok yüksektir.⁵⁴⁵

Kayıt dışılığın sürekli artışının çok geniş bir sosyo-ekonomik yorumunun yapılması mümkündür. İhracata yönelik sanayi politikalarına geçiş sonrasında reel ekonominin verimlilik artışı veya maliyetlerde düşmeye süreklilik kazandırılmaması sonucu olarak işletmelerde, tasarruflarını kamuya olan yükümlülüklerinden kaçarak yapma eğiliminin yükseldiği görülmektedir. Ekonomide verimlilik artışını hedef alan sosyal politika-iktisadi politika bütünleşmesi ve bunun uygulamaya aktarılması ciddiyle sağlanmadıkça, hızlanmış bu eğilimin geri çevrilmesi güçleşmektedir. Vergi kaybına yol açan temel sorunların başında, “kayıt dışı ekonomi” olarak nitelenen devletin bilgisi dışındaki ekonomik faaliyetler gelmektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler bir yandan vergi adaletini yok ederken, diğer taraftan da, toplumun moral değerlerini olumsuz yönde etkilemektedir.⁵⁴⁶ Bir devletin borçlanmasına neden olan kamu açıkları, o devlette gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin yeterince kavranamaması sonucunda vergi gelirlerinin yetersizliğinden kaynaklanıyorsa, vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.⁵⁴⁷

Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemesinin, toplam vergi mükellefi sayısına oranı yaklaşık % 2’dir. Denetim elemanı kadrolarının ise yaklaşık 3/4’ü boştur. Bu da, kayıtdışı işlem yapanların ortaya çıkartılma olasılığının çok düşük olduğunu göstermekte, mükellefler, kayıtdışı yollara başvururken, yakalanma yönünden, fazla bir endişe taşımamaktadırlar.⁵⁴⁸

Ülkemizde, kişilerden alınan bir servet beyanı ya da denetim söz konusu olmadığından bu durum kayıt dışılığın boyutuna artırıcı etki yapmaktadır. Kayıt altında olmanın hiçbir cazibesi olmadığı gibi bıkırtıcı bürokrasi, zaman kaybı, vergi ve sosyal güvenlik paylarından dolayı maliyeti nedeniyle rekabette mükellefler aleyhine işlemler doğurmaktadır. Elbette kamu giderlerini karşılamak açısından her gerçek ve tüzel kişinin vergi vermesi kaçınılmazdır. Ancak bir kısmı bu vergileri verirken diğer

⁵⁴⁵ Serdar Gümüşay, “Kayıtdışı İstihdamın Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Öneriler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan 2004, www.yaklasim.com.tr

⁵⁴⁶ İSMMM 2002 Vergi Raporu,

⁵⁴⁷ Türker(III), s.4

⁵⁴⁸ Kızılot –Çomaklı, Mk.No:4565

kısmı vermiyorsa ve bunun karşılığında kayıt dışı kalanlar bir cezalandırma ile karşılaşacağına tam tersi maliyetlerini düşürüp kazançlarını artırıyorsa, orada desteklenen ve cazip kılınan kayıt dışı kalmadır. Somut bir örnekten yola çıkarsak ülkemizde fason konfeksiyon işi yapmakta olan mükelleflerin tamamına yakın bir bölümü çalışan işçilerini sigortalı göstermemekte ya da aldığı ücretlerden bir bölümünü bordro dışına çıkarmaktadırlar. Oysa tüm alınan ücretlerin bordroda gösterilmesi halinde sosyal güvenlik payları ile vergilerin oluşturacağı maliyetler o mükellefi rekabetin dışına itmektir. O işletmenin yaşamını devam ettirme şansı artık bulunmamaktadır. O halde bu durumda meslek mensuplarının tek başlarına bu olumsuzluğu tamamen giderebilme şansları bulunmamaktadır. Ancak bu olumsuzluğun azaltılması yönündeki çabası olanaklıdır.

Vergi incelemeleri de çoğu zaman mükellefler arasında haksız rekabet yaratmaktadır. Ülkemizdeki vergi incelemeleri daha çok kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmakta, kayıt dışı faaliyetlerde bulunanlar ise kavranamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, kayıtlı mükellefler için vergileme sınırları giderek daha da zorlanırken, vergi idaresinin kontrolü dışında kalan kesimler için adeta bir vergi cenneti söz konusu olduğu görülmektedir.⁵⁴⁹

Vergilerin etkin bir şekilde tahsil edilememesi, ekonomide vergilendirilemeyen alanların etkin ve istikrarlı bir şekilde vergilendirilememesi, vergilendirilmesi gereken ve yasa dışı kaçaklarla vergi dışı kalan alanlara hakim olunamaması, yeni yasaların çıkarılmasında ve uygulanmasında engellerle karşılaşılması, kamu açıklarının artış eğilimi göstermesi gibi sorunlar dar tabanlı vergisel uygulamaların sonucu belirginleşmektedir. Zira vergi tabanının genişliği vergi adaletine yaklaşıldığının bir göstergesidir.⁵⁵⁰ Vergi tabanının dar olması gelir dağılımı üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirebilmektedir. Kayıt dışı ekonominin genişliği vergilemede genellikle

⁵⁴⁹ İSMMM 2002 Vergi Raporu,

⁵⁵⁰ Zeynep Arıkan, “*Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri*”, **Vergi Sorunları** Dergisi, Sayı:199, Nisan 2005, s.153

ilkesine ters düşmekte ve böylelikle adaletsiz bir yapının meydana gelmesine neden olabilmektedir.⁵⁵¹

Mükelleflerin yapılan ticari işlemleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya özel finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğunun getirilmesi⁵⁵² kayıt dışılık ile mücadelede önemli bir adım olup meslek mensuplarına da önemli bir rahatlama sağlamıştır. Bu düzenleme⁵⁵³ ile, ticari işlemler ve finansal hareketlerin izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların, mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi daha kolay ve olanaklı hale gelecektir. Kayıt dışı ekonominin çiftçi, tüccar, serbest meslek erbabı ve küçük işletmelerde yaygın olduğu görülüyor ise de, gerçekte bir kısım büyük işletmeler de dolaylı da olsa bu kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin içerisinde yer almaktadırlar. Bu işletmeler faaliyetlerini sürdürmek için bilerek veya bilmeyerek işlemleri kayıt dışı olan işletmelerden girdi sağlamaktadırlar. Öte yandan kayıt dışı işlemlerin sonuçlarını sadece gelir vergisinde aramak da yanlışır. Konuya diğer vergiler ve finansal hareketler açısından da bakılması gerekmektedir.

Ülkemizde uzun yıllardır kayıt dışı kalınan önemli sektörlerden biriside spor sektörüdür. Özellikle futbol alanında büyük tutarlarda işlemler yapıldığı bir gerçektir. Transfer döneminde yapılan harcamaların tutarı Avrupa'nın ilk on ülkesi arasına ülkemizi sokmaktadır. Ancak bu alanda elde edilen gelirlerin yeterince vergilendirilebildiğini söyleyebilir miyiz? Her incelemede ve her dönemde büyük futbol kulüplerimize önemli vergi ve cezalar salınmaktadır. Gelir Vergisi Kanununa eklenen maddelerle sporculara ödenen ücretlerde gelir vergisi kesintisi yapma ödevi kulüplere verilmiştir. Kulüpler ise uzun yıllar sporculara gerçek paralarını öderlerken Vergi idaresine hep düşük bedelli sözleşmeler ibraz ederek çok daha az vergi ödeme yolunu seçmektedirler. Kulüplerin yeterli denetimleri yapılmadığından gerçek bütçe ve bilançolarının yanı sıra birde kayıtlar üzerinde bulunan bütçe ve bilançoları bulunmaktadır. Bilindiği gibi ülkemizde de dünyada olduğu gibi, sponsorluk en çok

⁵⁵¹ Mehmet Yüce, "Türkiye'de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı" <http://www.isguc.org>, 01.05.2005

⁵⁵² VUK'nun 320 No'lu Tebliği, R.G.Tarigi:04.07.2003, Sayı:25158.

⁵⁵³ Bu tebliğin dayanağı da VUK'nun mükerrer 257 nci maddesidir. Bu madde ile Maliye Bakanına bu konuda yetki verilmektedir.

spor alanında yapılmaktadır. Ülkemizde sponsorlukla ilgili düzenlemelere, bir iki istisna dışında sporla ilgili mevzuatta yer verilmiştir.⁵⁵⁴

Önce Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Yasaya⁵⁵⁵ daha sonrada Gelir⁵⁵⁶ ve Kurumlar Vergisi⁵⁵⁷ Yasalarına eklenen maddelerle sponsorluk harcamaları kayıt altına alınmaya çalışılmıştır. Bir iletişim aracı olan sponsorluk en çok reklama benzemektedir. Ülkemizde reklama ilişkin düzenlemeler çok geniş mevzuat içinde yer almaktadır.⁵⁵⁸ Önceleri yasalarla tanımlanmayan sponsorluk harcamaları kayıt dışı olarak yapılmakta idi. Sponsorluk yapan kişi ve kurumların öncelikli hedefi tanıtım ve reklam yapmak suretiyle ürün satışlarını artırmak ve tanınırlılıklarını yükseltmektir. Bütün bunların kayıt dışılığa kaymadan sağlanması esas olmalıdır. Sponsorluk harcamalarının artış nedenleri incelendiğinde; reklama karşı avantajlarının temel neden olduğu gözlemlenmektedir. Zira reklam harcamaları her ne kadar vergi düzenlemeleri karşısında avantajlı gözükse de, hem süre, konu ve hedef kitleye doğrudan ulaşma, hem de maliyet olarak, sponsorluk harcamaları avantajlı durumdadır.⁵⁵⁹

Kayıt dışılık oranının yüksek olduğu bir ülke olduğumuzu ve kayıt dışı ekonominin çözülmesi gereken büyük bir sorun olduğunu yetkililerde söylemektedir. Bazı mükelleflerin matrahsız beyanname verdiklerini, bazı mükelleflerinin de iktisadi faaliyetleri ve yaşamları ile bağdaşmayan ölçülerde beyanda bulunarak ya hiç vergi vermedikleri ya da komik sayılabilecek tutarlarda vergi verdiklerini görmekteyiz.⁵⁶⁰

⁵⁵⁴ Elif Sonsuzoğlu, (I) “*Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması –I*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4879, Sayı:142 Ekim 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word.asp, 29.01.2006

⁵⁵⁵ 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yasa ek 3. maddesine 4644 sayılı Yasayla yapılan değişiklikte sporda sponsorluk düzenlenmiş ve gelir ve kurumlar vergileri açısından sponsorluk harcamalarının gider olabileceği belirtilmiş ve bu yasaya dayanılarak, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği düzenlenmiştir.

⁵⁵⁶ 193 sayılı G.V.K.'nun 89/8 maddesi.

⁵⁵⁷ 5422 sayılı K.V.K.'nun Mükerrer Mad. 14/1-(e) maddesi.

⁵⁵⁸ Sonsuzoğlu, (I)

⁵⁵⁹ Elif Sonsuzoğlu, (II) “*Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması –II*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4950, Sayı:143 Kasım 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word.asp, 29.01.2006

⁵⁶⁰ Talha Apak, “*Mükelleflerin Muameleleri ile İlgili Tahsilat ve Ödemelerini Banka veya Özel Finans Kurumlarınca Düzenlenen Belgelerle Tevsikine İlişkin Yeni Düzenleme*”, **Süryay Sürekli Yayınlar** CD., 01.09.2003

Uygulanan maliye politikaları bağlamında, özellikle vergi ve vergi benzeri kamusal yükümlülükler kayıt dışı ekonomiye kaçışı belirleyen faktörler arasında önemli bir yere sahiptir.⁵⁶¹ İyi vergi yasalarıyla kara para akımları, transferler kolayca izlenebilir. Kara para aklama ile mücadelenin etkin hale getirilmesi gerekmektedir. Bunun için kara paradan oluşan gelirlere el konulması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Kara para araştırma sürecinin hızlı ve etkin olması sağlanmalıdır. Ayrıca 18 yaşını geçen herkesten bir taraftan her yıl beyanname alınırken diğer taraftan bilgi işlem ortamında herkesin malvarlığı izlenmelidir.

Dünya rakamlarının da gösterdiği gibi, Türkiye'nin kayıt dışı ekonomisi çok büyük miktardadır. 1 trilyon dolar olduğu tahmin edilen dünya örgütlü suç ekonomisinden Türkiye'nin de payını aldığı belirtilmektedir. Türkiye'de yeraltı ekonomisinin büyüklüğünün, 238 milyar dolar olan milli gelirin dörtte birine ulaştığı ve 60 milyar dolar civarında olduğu ifade edilirken, bu rakam Türkiye'nin 2004 yılı bütçesinin yarısını aşmaktadır.⁵⁶² Öte yandan ülkemiz milli gelirinin yüzde 80'i oranında, yani 160 milyar dolar gibi olağanüstü boyutlarda bir kayıt dışı ekonominin varlığı tahmin edilmektedir. Bu rakamın yarısının kayıt içine alınması, 7-8 milyar dolar dolayında KDV ve 2-3 milyar dolarlık bir Gelir Vergisi sağlanması anlamına gelir.⁵⁶³

İşporta sektörü de kayıtdışılığın temel merkezlerinden birisidir. Ankara Ticaret Odası'nın "İşporta Raporu"na⁵⁶⁴ göre Türkiye'de çalışan her 7 kişiden birinin işportacı olduğu ifade edilmektedir. Ekonomik krizlerin etkisi, işsizlik, geçim zorluğu gibi nedenlerle işporta tezgahlarından gelir elde edenler, alış veriş yapanlar çoğaldıkça kayıtdışı ekonominin motoru durumundaki işporta sektörü büyümesini sürdürecektir.⁵⁶⁵ Hiç kayıt altında olmayanların kayıt altına girmesinde mevcut yasalarla meslek mensuplarının pek rolü olamaz. Ancak gelirlerini kısmen beyan eden veya ortaya çıkarımlara karşı meslek mensuplarının etkili olması beklenmelidir. Vergi oranlarının artırılması, yeni vergilerin koyulması, kayıtdışılığı körükleyen, besleyen temel etmenlerdir.

⁵⁶¹ Ağbal, Mk.No:3087

⁵⁶² ATO, "Hayatımız Mafya" Raporu, <http://www.atonet.org.tr/turkce/index12.html>, 29.01.2006

⁵⁶³ İSMMMO "2002 Vergi Raporu", <http://www.ismmmo.org.tr>, 22.05.2004, s.9

⁵⁶⁴ <http://www.atonet.org.tr/turkce/index12.html>, 29.01.2006

⁵⁶⁵ ATO "İşporta Raporu",

Kayıt dışı ekonominin dev boyutlara ulaştığı ülkemizde, kaçak olarak çalıştırılan işçi sayısının da çok yüksek olduğu tartışmasızdır. Kayıtdışı ekonomide çalıştırılanların kayıtlı ekonomiye dahil edilmesi halinde, bütçe açıklarını önemli ölçüde azaltacağı gibi Sosyal Sigortalar Kurumu'nun aktüeryal dengesini de sağlayacağı tartışmasızdır. İşverenleri, çalışanları ve kendi hesabına çalışanları kayıt dışı ekonomide yer almaya iten temel neden ekonomiktir. Kayıt dışı ekonomide çalışmak, kazancı artırma, gelir vergisi ve sosyal katkılardan kaçınma olanağı sağlamaktadır. Burada işverenler açısından amaç, maliyetleri azaltmaktır. Kayıt dışı istihdam, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne bağlı olarak büyümekte veya küçülmektedir. Kayıt dışı ekonomi yüksek oranda olunca, kayıt dışı istihdam da ciddi boyutlarda karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde, özellikle kayıtlı işletmelere getirilen her yeni yükümlülük, kayıt dışı ekonominin gelişmesine neden olmaktadır.⁵⁶⁶ Ülkemizde kayıt dışı istihdamın gelişmesinde istihdam üzerinden alınan vergi ve katkı paylarının yüksekliği en önemli etmendir.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerden bir diğeri de vergiye karşı dirençtir. Vergiye karşı dirençte etkili olan faktörlerden biri de vatandaşların devlet harcamalarına bakış açısıdır. Vergi ödeyen mükelleflerin üzerinde durdukları konulardan biri toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcandığıdır. Eğer toplumda toplanan vergilerin kötü harcandığına ilişkin genel bir kanı oluşmuşsa, mükellefin vergiye karşı direnci artmaktadır. Zaman zaman kamuoyuna da yansıyan kamu ihalelerinde yolsuzluk, hayali ihracat, örtülü ödenek tartışmaları vatandaşların ödedikleri vergilerin harcandığı yerler konusundaki kuşkularını artırıcı niteliktedir. Bu tür gelişmeler vergi ödemekle yükümlü vatandaşların vergi ödememek için kayıt dışı sektöre kayma eğilimlerini artırıcı bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.⁵⁶⁷

Kayıt dışı ekonomiyi, en azından, duygusal olarak besleyen faktörlerin başında kamu yönetiminin etkinsizliği ve harcama savurganlığı yatmaktadır. Son yıllarda, yapılan soruşturmalar sonucu ortaya çıkartılan yolsuzluk olayları ve kamu harcamalarında yaşanan savurganlıklar, mükelleflerin vergi vermeye karşı ortak bir

⁵⁶⁶ İSMMM 2002 Vergi Raporu, s.10

⁵⁶⁷ Serdar Gümüştay, "Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler", *E-Yaklaşım Dergisi*, Mk. No:3839 Sayı:129, Eylül 2003, www.yaklasim.com.tr, 21.05.2004.

bilinç içine girmelerine neden olmaktadır. Kayıtdışı ekonomiyi besleyen bir diğer nedende kamu yönetiminin etkin çalışmaması ve ortaya çıkan “aşırı” bürokrasidir. Bürokrasinin hizmete dönük değil “cezacı” bir yaklaşım takip etmesi, girişimciye “potansiyel suçlu” olarak davranılması, işletmelerin zamanının %20’sinin bürokratik işlemlerle heba edilmesi, bir yatırımın üretime dönüşmesi süreci içinde çok sayıda kamu idaresini içine alan 172 imzanın gerekli oluşu vb. nedenlerle işletmelerin ağır bir bürokratik iş yükü ile karşı karşıya oldukları vurgulanmaktadır. Yatırım ve üretim süreci içinde belirtilen türden bürokratik yükümlülüklerin doğurduğu “uyum maliyeti” ise işletmeleri kayıt dışı çalışmaya itmektedir. Bunun yanında, kamu idareleri arasında eş güdüm ve koordinasyonun olmaması, kamu kurumlarının bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı imkanlardan yeterince yararlanmaması da etkin bir kamu yönetiminin oluşturulamaması sonucunu doğurmaktadır. Etkin olmayan bir kamu yönetimi ise, ortaya çıkardığı sosyal maliyetler yanında işletmelerimizin rekabetçi güçlerini olumsuz yönde etkilemektedir.⁵⁶⁸

Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapılması ise vergilemede açıklık ve kesinlik ilkesini zedelemektedir. Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerinden biri de ne kadar vergiyi, ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin yanı sıra kanunlarla Bakanlar Kurulu’na verilen düzenleme yetkisi de aynı konuda olmak üzere bazen yılda birkaç kez kullanılmaktadır. Sıklıkla yapılan değişiklikler açıklık ve kesinlik ilkesini zedelediği gibi, sade mükellefler bir yana konunun uzmanlarının bile değişiklikleri izlemesini zorlaştırmaktadır. Türkiye’de siyasi tercihler veya ekonomik gerekçelerle sıkça vergi affı çıkarılması veya ek vergilere başvurulması da mükellefleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmaktadır. Türk Vergi Hukuku’nda 1960’dan 2003 yılına kadar vergi affına ilişkin hükümler taşıyan 18 adet kanun düzenlemesi yapılmıştır. Ortalama olarak 3 yılda bir vergi affı yapılması anlamına gelen bu durum, vergilemede açıklık ilkesini zedelediği gibi, vergisini zamanında ödeyen mükellefler aleyhine bir adaletsizliğe yol açmaktadır. Gelirini beyan eden ve vergisini zamanında ödeyen mükellefleri cezalandıran bu tutum ise zaman içinde mükelleflerin gelirlerini gizleme eğilimlerini artırmaktadır. Ekonomik gerekçelerle bir defaya mahsus olmak üzere

⁵⁶⁸ Ağbal, Mk.No:3087

getirilen ek vergiler, kamu finansman dengesi için zorunlu olsa da, mükelleflerin geçmiş dönem gelirleri üzerinden alındığı için vergilemede kesinlik ilkesini zedeledikleri gibi mükelleflerin kayıtlı olmalarından ötürü pişmanlık duymalarına da neden olmaktadır. Bu denli değişken ve toplumdaki geniş bir kesim tarafından adaletsiz olduğu düşünülen vergi sistemi, mükelleflerin gelirlerini beyan etme ve vergi ödemekten kaçınma konusundaki eğilimlerini artırmaktadır.⁵⁶⁹

Kayıtdışılık sonucu oluşan vergi sonrası gelir farklılıklarının (adaletsizliklerinin) sosyal bir takım sonuçları da vardır. Bir kesimin vergi kaçırabildiğini gören yasalara saygılı mükelleflerin davranışları etkilenecek ve onlarda vergi kaçırmaya yönelebileceklerdir. Bu durum, vergi tabanının daha da zayıflamasını doğuracaktır. Sonuçta ise, devlet, vergiyi toplaması gereken kişi ve kesimlerden değil de toplayabildiklerinden alacak ve vergi hasılatını belli düzeyin altına düşürmemek için ‘vergi kaçıramayan’ kesime daha fazla yüklenecektir. Bu da vergide adaleti ve gelir dağılımını bozucu etki yaratacaktır. ‘Vergi etiği’, devletin, vergi gelirlerini nerelere harcadığı kadar, vergide adaleti sağlaması ve her kesimin üzerine vergi kaçırdığı takdirde aynı şiddette gitmesine bağlıdır. Bu yüzden kayıtdışılık, vergi sisteminde adaletsizliğin bir sonucu olduğu kadar aynı zamanda nedenidir de.⁵⁷⁰

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında yaşanan diğer bir güçlük ise, bu tür faaliyetleri kayıt altına almakla ilgili olarak kamu kurumları arasında yaşanan koordinasyonsuzluktur. İlk bakışta, sadece Maliye Bakanlığı ve sosyal güvenlik kurumlarının görev alanı içinde görülse de, gerçekte tüm kamu kuruluşları bir şekilde kayıt dışı ekonomik faaliyetleri takip etmek, kontrol altına almak ve diğer kamu kuruluşları ile eş güdüm sağlamak durumundadır. Bu hususun gerçekleşmemesinin nedenlerinden birisi, mevzuatımızda kayıt dışı ekonomi ilgili olarak görev, yetki ve sorumlulukları belirleyen açıklıkla tanımlanmış bir yasanın bulunmayışıdır. Yasal eksiklikler giderilse dahi, kayıt dışı ekonomiyi azaltacak esas unsur bireysel ve toplumsal olarak kayıt dışı ekonomiyi doğuran unsurlarla mücadele etmektir.⁵⁷¹

⁵⁶⁹ Gümüşay, Mk. No:3839

⁵⁷⁰ Fatih Savaşan, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4568, Sayı:11, Haziran 2004, www.yaklasim.com.tr

⁵⁷¹ Ağbal, Mk.No:3087

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına ilişkin olarak çok sayıda öneri gündeme getirilmiştir. Yapılan önerilerin ortak noktası, makro çözümler içermeleri ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesinde vergi sistemi ile sosyal güvenlik sistemine özel bir önem verilmesidir. Bu kapsamda olmak üzere yapılan öneriler arasında; vergi sisteminin (vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi bilincinin geliştirilmesi, vergi idaresinin yönetim ve denetim etkinliğinin artırılması yoluyla) vergi kayıp ve kaçacağını önleyecek şekilde değiştirilmesi, bu konuda meslek mensuplarına özel bir önem, yetki ve sorumluluk verilmesi, sosyal güvenlik sisteminin (sosyal güvenlik kapsamının genişletilmesi, prim oranlarının düşürülmesi, sendikalaşmanın artırılması, sosyal güvenlik kuruluşlarının etkinleştirilmesi yoluyla) kayıtlı çalışmayı özendirerek şekilde geliştirilmesi, kamu harcamalarında savurganlığın ve yolsuzlukların önlenmesi, ekonominin hamiline yazılı olmaktan çıkarılması, uygulanan ekonomik politikaların gözden geçirilmesi, bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılması vb. öneriler sayılabilir. Halihazırda, getirilen önerilerin doğruluğu ve gerekliliği tartışılmaz olmakla birlikte, bunların hayata geçirilmesinde problemler yaşanmaktadır. En önemlisi bu düzeye gelmiş kayıt dışılığın önlenmesinde topyekun bir çalışma yukarıdaki öneriler ekseninde yapılmalıdır.

Bankalar ve finans kurumları, tapu daireleri, vergi, pasaport, gümrük ve ticaret sicili dahil menkul mal sicillerini de kapsayacak otomasyon ağının geliştirilmesi ve bu hususlarda veri tabanlarının oluşturulması gerekmektedir. Gerek kamu kurumlarının kendi aralarında gerekse kamu kurumları ile özel sektör kuruluşları arasındaki iletişim ve koordinasyonun sağlanması açısından, kamu ve özel idarelerde veri tabanı sistemine geçilerek bilgi akışının hızlandırılması gerekmekte olup, kurumlar arası bilgi alışverişi ve koordinasyon gerek bu temelde gerekse işbirlikçi bir anlayış çerçevesinde ortak hareket etme noktasında kolaylaştırılmalıdır. Ülke genelinde çalışma ve çalıştırmaya yönelik bürokratik işlemlerin ve işyeri açmaya yönelik başvuruların bir merkezde toplanması ve ekonomik faaliyetlerin gözlenmesi ile denetlenmesi aşamalarında bu merkezi kütüğün kullanılması, mesleki kuruluşlarla ve meslek mensuplarıyla koordinasyonun sağlanması, kayıt dışı istihdamın kayıt altına alınmasında önemli bir başlangıç sayılacaktır. Muhtelif kamu birimlerince verilen TC Kimlik Numarası, Sosyal Sigorta Numarası, Vergi Kimlik Numarası ve benzeri numaraların gelişmiş ülke

uygulamalarında olduğu gibi teke indirilmesinin yapılacak çalışmalar sonucu sağlanması ve bu numaranın bankalar, tapu idareleri, nüfus idareleri, icra daireleri ve mahkemeler gibi kurumlarda mutlak surette kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi ve bu bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılarak uygulamanın, hedeflenen faydayı temin edilecek şekilde takip edilmesi gerekmektedir.⁵⁷² Bu kapsamda bankaların sahip olduğu müşterilere ilişkin bilgilerin vergi idaresinin kullanımına uygun hale getirilmesine yönelik alt yapı çalışmalarının hızlandırılması özellikle faydalı olacak ve bu kapsamda gelişmiş ülke uygulamalarından yararlanılması yerinde olacaktır. Gelişmiş ülkelerde vatandaşlara verilen tek bir numaranın hayatın her aşamasında artık şahsın taşıdığı ismi gibi her türden yazışmalarda ve kişinin tanıtımında kullanıla geldiği düşünüldüğünde, Türkiye’de de vatandaşlara verilecek tek bir numaranın o şahsın vergiye tabi işlemlerinin takibini de sağlayacak şekilde, biran önce uygulamaya konulması gerekmektedir. Bunun yanı sıra bilişim sektörü her geçen gün yeni buluşlar gerçekleştirmektedir. Bu teknoloji, kayıt dışılığı artırabileceği gibi devlet tarafından etkin ve yerinde kullanılması halinde kayıt dışılığı azaltıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin pek çok hizmetlerinin E-devlet boyutunda verilebileceği gibi muhasebe ve vergilemeye ilişkin işlemler içinde elektronik projeler hızla yaşama geçirilmelidir. Bu kapsamda beyannamelerin elektronik ortamda alınmasıyla birlikte önemli kolaylıklar sağlanmıştır. Bazı ülkelerde uygulamaya başlayan elektronik fatura ve tüm yazışmaların bu ortamda yapılması hedeflenmeli tüm ekonomik işlemler üzerinde bu yolla hakimiyet kurulmalıdır.

Bu amaçla elektronik imza yasamız, AB Elektronik İmza ve Direktifleri, ABD Elektronik İmza Yasası yukarıda belirtilen 99/93 AB sayılı Elektronik İmza Direktifi’ne paralel olarak yeniden düzenlenen Alman Elektronik İmza Yasası ve Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) Elektronik İmza Model Yasası’ndan,

⁵⁷² 3 sıra no’lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ile T.C. vatandaşı gerçek kişilerin vergi kimlik numaraları yerine 01.11.2006 tarihinden itibaren T.C.Kimlik numarası kullanılması zorunluluğu getirildi. Bu tebliğe göre 01.11.2006 – 31.12.2006 tarihleri arasında vergi kimlik numarası ile T.C. kimlik numarası ihtiyari olarak kullanılacak ancak 01.01.2007 tarihinden itibaren vergi kimlik numarası kullanımı olmayacaktır. Buna karşın yabancılar ile tüzel kişiler için vergi kimlik numarası uygulaması devam edecektir. (R.G.Tarihi:29.08.2006 , Sayı:26274)

yararlanılarak Türk Hukuku'na göre, düzenlenmiştir.⁵⁷³ Yeni yapılan bu düzenlemelerin hızlandırılması ve geliştirilmesi sağlanarak ticaretin ve yazışmaların güvenliği üst seviyeli tutulmalı bir taraftan da kayıt dışılık azaltılmaya çalışılmalıdır.

Yukarıda belirtildiği gibi yüksek boyutlara ulaşan bu kayıt dışı işlemlerin tamamını meslek mensupları ile önlemek gerçekçi değildir. Ancak bu konuda devletin samimi ve kararlı olması halinde meslek mensuplarının bu çalışmalarda önemli roller üstlenebileceği beklenmelidir. Kısaca, devletin tüm birimlerinin kayıt dışı ekonomi konusunda duyarlı davranmasını sağlayacak ortam yaratılmalıdır. Bu mücadelede vergi toplayan birimlerin özel bir önemi ve ağırlığı bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, bu birimlerin doğrudan bilgi alanına girmektedir. Bu nedenle, vergi toplayan birimlerin, bilgi toplama, değerlendirme, denetleme işlevlerini, sağlıklı olarak yerine getirebilmeleri için çok iyi örgütlenmeleri, gerekliliğin de ötesinde bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu örgütlenme içerisinde yine en fazla etmenlerden birisi meslek mensuplarının konumları olacaktır. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ile birlikte vergi tabanı genişleyecek ve vergi ödemekten kaçınan yurttışlarda vatandaşlık görevlerini yerine getirmek zorunda kalacaklar, haksız rekabet ve uygulamalara son verme imkanına kavuşmuş olunacaktır.

3.4.2 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

OECD üyesi ülkeler arasında gelir idaresi örgütlenmesi ve özerkliği konusunda önemli farklılıklar bulunmaktadır. OECD'nin yaptığı karşılaştırmalı bir çalışmaya göre gelir idarelerine verilen özerklik hem bir ülkenin siyasi ve idari teşkilatına hem de o ülkenin kamu yönetim uygulamalarının gelişim düzeyine bağlı bulunmaktadır.⁵⁷⁴ Gelir idaresinin özerkliği ise Meslek mensuplarının bağımsızlığını doğuracaktır. Gereksiz dış müdahalelerin ciddi boyutta azalması hem bu kurumun hem de mesleğin daha etkin çalışmasını sağlayacaktır. Gelir idaresi ile ilgili yasal düzenleme tamamlanmıştır ancak

⁵⁷³ Elif Sonsuzoğlu (III), *Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları – I*, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:153, Mk.No:6950, Eylül 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word.asp, 29.01.2006

⁵⁷⁴ Ömer Faruk Batirel, “*Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:282, Şubat 2005, s.23

bir o kadarda bu yasaların uygulanması önem taşımaktadır. Yasaların çok iyi olması yalnız başına yeterli olmayıp uygulamasının da paralellik göstermesi beklenmektedir.

Ülke olarak sosyal ve ekonomik pek çok ihtiyacımızı artık borçla finanse edemeyeceğimiz bir noktadayız. Vergi gelirlerimizin önemli bir kısmı borç ödemelerinin faizini karşılamak için kullanılmaktadır. Vergi gelirlerini artırmak, kayıp ve kaçakları önlemek sadece bu günün borçlarını ödemek için gerekli değildir. Gelecekte bir daha borç krizine girmeden harcamalarımızı karşılayabilecek, adil ve ekonomik hayatın dinamizmini artıracak bir vergi sistemi ile iyi donanımlı, yetkileri ve sorumlulukları artırılmış meslek mensuplarına ihtiyaç bulunmaktadır.

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin yani muhasebe düzensizliklerinin vergilendirme açısından önemi büyüktür. Bu önem; muhasebe düzensizliklerinin vergilendirme açısından bir suç yani vergi suçu oluşturması ve vergi cezasını gerektirmesidir. Çünkü yapılan düzensizliklerin en temel amacı vergi matrahını aşağı çekmek ve vergi kaçırmaktır. Bu durumda aldatılan taraf yani muhatap vergi idaresidir. Bu düzensizlikler işletmeyi olduğundan daha kötü göstermeyi hedefleyen düzenlemelerdir. Şirket yöneticilerini bu tür düzenlemelere iten nedenler genellikle kar dağıtmamak ya da az dağıtmak, az vergi ödemek ya da ödememek, hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek, şirketten ayrılan ortaklarla çıkarlar doğrultusunda anlaşmalar yapmak gibi hususlar etrafında toplanmaktadır.⁵⁷⁵

Ülkemizde meslek yasası (3568 sayılı yasa) muhasebe denetimi ile vergi denetimi arasında bir denge kurmaya çalışmış ise de vergi yönetimi yayınladığı yönetmelik ve tebliğlerle vergi denetimini çok öne çıkarmış ve adeta muhasebe denetimini yok saymıştır.⁵⁷⁶ Bir kamu hizmeti sayılan bağımsız denetim için ülkemizde SPK'nın bağımsız denetim hakkındaki tebliğleri ve diğer düzenlemeleri bu konuda meslek mensuplarına daha fazla yol gösterici olmaktadır.⁵⁷⁷

3568 sayılı yasada denetimin tanımı net olarak yapılmamıştır. Çalışma usul ve esasları yönetmeliğinin 48, 49 ve 50 nci maddelerinde, denetimin amacı ve denetim

⁵⁷⁵ Seha Selek ve Zeynep Arıkan. "Muhasebe Düzensizlikleri ve Vergilendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:275, Temmuz 2004, s.25

⁵⁷⁶ Salih Özel(X), "Yeminli Mali Müşavirlik Sözleşmeleri ve Yasal Açıdan Değerlendirilmesi", TÜRMÖB Yayını No:221, Ankara, 2003, s.362

⁵⁷⁷ Kiracı, s.144

faaliyetleri açıklanmıştır. Öte yandan denetim ile ilgili en kapsamlı tanım, Amerikan Muhasebeciler Kurumu'nun (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim kavramları komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından hazırlanan raporda yer almıştır. Bu tanıma göre “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş kriterler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.”⁵⁷⁸ Kısaca denetim, doğal yapısından kaynaklanan yargısal bir süreçtir.⁵⁷⁹

Vergisel bağımsız denetim, beyanname imzalama ve tasdik şeklinde gerçekleştirilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğunun sağlıklı bir yasal düzenlemeye bağlanmadığı, kaynaklar hiyerarşisine dikkat edilmediği, Anayasaya ve kanunlara aykırı durumlar olduğu, Maliye Bakanlığı'na aşırı yetkiler verildiği, yeminli mali müşavirlere ağır görev ve sorumluluklar yüklendiği, buna karşın yetkilerinin yetersiz kaldığı görülmektedir.⁵⁸⁰

Türkiye , ABD ve İngiltere’de olduğu gibi uygunluk denetimini benimseyerek meslek mensuplarının vergi ziyayı ile ilişkisini tam olarak kesmemiştir. SM ve SMMM’ler için uygunluk denetimi benimsenirken YMM’ler için doğruluk denetimini öngörülmüştür. YMM’ler için Türkiye tercihini doğruluk denetiminden yana yapmıştır. Vergi incelemesi bir yerde özelleşmiştir. Yeminli mali müşavirden her türlü inceleme teknikleri kullanılarak, yeteri araştırma yapılarak ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması istenmektedir. Belge düzeninin yerleştirilemediği, vergi inceleme oranının yeterli olmadığı, ekonomik yöntemlerle ve bilgi işlem destekli denetimin yapılamadığı, eğitim seviyesinin düşük olduğu, bürokrasinin yüksek, vergi yönetim ve denetiminin örgütlenmesinde sorunların olduğu bir ortamda böyle bir tercih normal karşılanabilir.

Ancak bu tercih bazı gereklilikleri de beraberinde getirmektedir. Sorumluluğa ilişkin esaslı konuların tartışmaya yer vermeyecek bir şekilde yönetmelik ya da Genel

⁵⁷⁸ Jack C.Robertson – Timothy J.Louwens, **Auditing**, Ninth Edition, Irwin McGraw-Hill, Boston, 1999, s.4

⁵⁷⁹ W.Robert Knechel. “*Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education*”, <http://aaahq.org/ic/index.htm>, 25.05.2005

⁵⁸⁰ Kırbaş (II), s.115

Tebliğler yerine kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bazı hususların içtihatlarla gelişmesi daha sağlıklı olabileceksede önemli cezai ve hukuksal sorumluluk getiren hususların kanunla düzenlenmesinde yarar vardır.⁵⁸¹ Karşıt inceleme, şirket toplantılarına katılma, tarhiyat, tebligat, dava açma konularında açık düzenlemeler getirilmelidir. Meslek mensuplarına mükelleflerle ilgili bilgiler istendiğinde verilmeli, ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir. Yeminli mali müşavirin sorumluluğunun hukuksal niteliği açıklığa kavuşturulmalı, yetkileri artırılmalıdır. Mademki vergi incelemesi yetkisi verilmektedir, o halde vergi inceleme elemanının sahip olduğu yetkilerin bir bölümü yeminli mali müşavire de tanınmalıdır. Çünkü YMM'lerin tasdik faaliyeti, kapsam ve süreç olarak inceleme elemanlarının gerçekleştirdikleri vergi incelemesi niteliğindedir. YMM tasdiki, mali tabloların hazırlanmasından önce vergi kayıplarını önleyecek ve vergi kaçaklarının azaltılmasını sağlayacak düzeltmelerin yapılmasını sağlamaktadır.⁵⁸²

SM ve SMMM'ler bir taraftan vergi idaresine yakın, vergi gelirlerinin düzenli sağlanmasında bir aracı olarak görülürken diğer taraftan bu meslek mensuplarına olan güvenin aşağı seviyelerde kalışı bir yandan çelişki bir yandan da vergi gelirlerinin artmasında bir engel olarak görülmektedir. Bu meslek mensupları tarafından düzenlenerek Vergi Dairelerine verilen beyannamelerin aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul ediliyor olmasına karşın yine mükelleflerle ilgili yine bu meslek mensupları tarafından verilen diğer beyanlar ve bilgilerin pek çoğuna yeterli güven gösterilmemektedir. Örneğin işletmelerin ve şirketlerin kuruluşlarında bildirilen beyanlar ve diğer kamu kurumlarından alınarak verilen belgelerin doğruluğu bir yoklama memuru vasıtasıyla kontrol edilmektedir. Oysa açılışlarda, kapanışlarda, adres değişikliğinde, her türlü hukuksal değişiklikler ve işlemlerde meslek mensuplarının verdiği bilgilerin doğru kabul edilip gereğinin yerine getirilmesi gerekir. Yazar kasa gibi en basit bir işlem için bile mükellefler ve meslek mensupları bürokrasiye boğulmakta bir işyerinin açılması, kapanması, taşınması ya da faaliyete başlaması bazen haftaları alabilmektedir. Elbette İdarenin denetim yetkisi kalmalı. Şüpheli hallerde ya da olağan denetimlerini yine sürdürmelidir. Ancak meslek mensuplarına duyulacak güven

⁵⁸¹ Kırbaş (II), s.115

⁵⁸² Türker (III), s.50

her aşamada gösterilmelidir. Vergi Dairelerinde tutulan, mükellef ile ilgili dosyalar, o mükellef ile sözleşmesi olan meslek mensubunun görmesine, incelemesine hatta istediği belgeden kopya almasına olanaklı olmalıdır. Meslek mensubuna karşı tutucu, güvensiz bir yaklaşım sergilemek yerine şeffaf, bilgilendirici bir yaklaşım benimsenmelidir. Meslek mensupları kadar vergi idaresinde çalışanlarında sürekli bir eğitime tabi tutulmaları gerekmektedir.

Gerek Vergi İdaresi tarafından ve gerekse meslek örgütleri tarafından meslek mensuplarının kalitelerinin artmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Özellikle eğitim çalışmalarında devletin vergiye olan gereksinimi, yasaların uygulanması, kamu vicdanı, dürüstlük ve hesap sorma olguları devamlı vurgulanmalı ve ön plana çıkarılmalıdır. Ahlaki zayıflık içerisinde olabilecek meslek mensupları hemen elenebilmelidir. Meslek örgütlerinin ve Mali İdarenin bu konudaki denetimleri ve tutumları caydırıcı nitelikler taşımalıdır. Tam donanımlı, nitelikli bir meslek mensupları ordusunun vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde önemli roller oynayacağı kuşkusuzdur. Bu orduya ne kadar sahip çıkılır, eğitilir ve önem verilirse o kadar verim alınabilir. En önemlisi de Vergi İdaresinin denetimin özelleştirilmesine tam olarak inanması, yetki devri konusunda tereddüt etmemesi gerekmektedir.

Vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin (dolaysız vergiler) payı azalırken, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin payı artmaktadır. Vergi gelirlerinin giderek daha fazlasının dolaylı vergilerden sağlanması, vergi sistemimizde dikey adaletin (az kazananın az, çok kazananın çok vergi alma) gerçekleştirilmesini güçleştirmektedir. Vergi gelirlerinin ağırlıklı şekilde dolaylı vergilere dayandırılması gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin ise tam olarak beyanının sağlanamaması, vergi sistemimizde vergi hukukunun temel ilkelerinden olan adalet, eşitlik ve beyan esası gibi evrensel ilkelerin gerçekleştirilmesine imkan vermemektedir.⁵⁸³

Görülüyor ki vergi idaresi yeterli vergi denetimi yapamamakta ve bunu yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır. Ancak bu konuda da tam kararlı gözükmemektedir. 1989 yılında 3568

⁵⁸³ İSMMM 2002 Vergi Raporu, s.13

sayılı meslek yasası çıkmış olmasına rağmen bu yasa ile mesleğini icra eden meslek mensuplarına hala tam bir güven gösterilmemektedir. Vergi idaresinin artık doğrudan mükellefleri denetlemekten çok bu meslek mensuplarının önce yetki ve sorumluluklarını artırıp arkasından bunların denetlenmesine ağırlık vermelidir.

Vergi kayıp ve kaçakları, bir devlette bir yandan vergi adaletinin bozulmasının, diğer yandan kamu açıklarının artmasının temel nedeni olarak, söz konusu devletin borçlanma gereksinimini ortaya çıkararak makro ekonomik dengelerin bozulmasına yol açmaktadır. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi büyük önem taşımaktadır.⁵⁸⁴

3.4.3 KAYIT DIŞI EKONOMİNİN KAYIT ALTINA ALINMASINDA VE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARINA VERİLMESİ GEREKEN GÖREV YETKİ VE SORUMLULUKLAR

Ülkemizdeki temel ve genel kabul gören yaklaşımlardan birisi, bir sorun ortaya çıktığında, hemen bir düzenleme yapılırsa sorunun çözülebileceği anlayışıdır. Bunu yaparken de, mevcut yasalarda hüküm olup olmadığı, hukuk sisteminin –kamu hukuku / özel hukuk veya münferit hukuk dalları gibi teorik bölümlenmeleri fazlaca önem taşımaksızın - bir bütün olduğu ve bu sistem içerisinde başkaca hukuk dalları içerisinde soruna çözüm olacak düzenlemeler bulunup bulunmadığı, muhtelif hukuk dalları içerisinde yer alan düzenlemelerin sistematik yorumla sorunu çözüp çözemeyeceği, mevcut yasaların etkin uygulanıp uygulanmadığı genelde dikkate alınmaz. Sorunun, bürokratların veya idarenin yetkilerinin yetersizliğinden yahut cezaların yetersizliğinden kaynaklandığı düşüncesi ile yeni yasal düzenlemelerle giderileceği düşünülür. Bu düşünce tarzı “tepki yasası” çıkartma geleneği ile birleştirilerek, bürokratların / idarecilerin yetkileri artırılır, cezalar daha da şiddetlendirilir. Tabiidir ki, bu düşünce tarzının ve davranış biçiminin istenen sonucu vermesi mümkün değildir.⁵⁸⁵

⁵⁸⁴ Türker (III), s.4

⁵⁸⁵ A.Bumin Doğrusöz,(I) “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuka Bakış”, E-Yaklaşım, Mk.No:4564, Sayı:11, Haziran2004, www.yaklasim.com.tr

Gerek kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınma çabasında ve gerekse vergi kayıp ve kaçığının aza indirgenmesinde ülke genelinde sayıları 60.000'leri bulan meslek mensupları ilk planda pek düşünülmezler. Oysaki 3568 sayılı yasa ile unvan almış meslek mensuplarının yetkilerinde ve sorumluluklarında bir genişlemeye gidilmesi halinde vergi kayıp ve kaçığında ve kayıt dışı işlemlerde olumlu bir ilerleme sağlanacağı açıktır. Ancak bu çalışmanın diğer ayaklarının da ihmal edilmemesi hiç kuşkusuz bu mücadelede ciddi önem taşımaktadır. Diğer yandan mali idarenin mevcut vergi sistemi ile beklenen bir yere varması olası gözükmemektedir. O nedenle Vergi sistemi; yeniden düzenlenerek verimli, rasyonel, kayıtdışı ve vergi kaçığını özendirilmeyen, aksine caydırıcı cezalar içeren basit anlaşılabilir hale getirilmelidir. Esasen yasalar itibarıyla, bir bakıma kayıtdışı ile mücadele edebilmek için yeterli düzenlemeler bulunmakta ancak siyasi irade henüz oluşmuş değildir. Böyle bir iradenin oluşması halinde meslek mensuplarının bu çalışmalara pozitif katkıları daha ciddi ve önemli boyutlarda olabilecektir.

Uzunca bir süredir, ülkemizde kabul edilen ve vergi kanunlarında muhtelif tadiller öngören yasaların genel gerekçesinde, hep “kayıt dışı mücadele” amacıyla tasarının hazırlandığı yazılıdır. Ancak ne var ki, yapılan tadillerin pek çoğunun bu amaçla ilgisi de yoktur. Zira kayıt dışı ekonomi ile mücadele adına bugün, Maliye Bakanlığının sahip olmadığı yetki yoktur, kayıt dışı ekonomiye hizmet eden ve cezalandırılmamış fiil de yok gibidir.⁵⁸⁶ Ancak buna rağmen somut bir çalışmanın da varlığından pek bahsedilemez.

Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerden ve denetimden doğan sorumlulukları, yükümlülükleri ve yetkileri ile orantılı olmalıdır. Meslek mensuplarını aşağıda iki gruba ayırarak hangi yetki ve sorumlulukların verilmesi gerekliliği irdelenmeye çalışılmıştır.

3.4.3.1 SM ve SMMM'lere Verilmesi Gereken Görev, Yetki ve Sorumluluklar

213 sayılı VUK'na 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227 nci madde ile

⁵⁸⁶ A.Bumin Doğrusöz, (I)Mk.No:4564,

Maliye Bakanlığına, vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı yasaya göre yetki almış SM, SMMM ve YMM'lere imzalatılması zorunluluğu getirmeye ve bu zorunluluğu vergi beyanname eşitleri, vergi yükümlüleri ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma yetkisi verilmiştir.

Vergi beyannamelerinin imzalanması faaliyeti, bir n denetim olarak vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğunu sağlaması işlevi, beyannamelerde vergi matrahının oluşmasını sağlayan mali tabloların veya hesap zetleri, defter kayıtlarına dayanılarak üretilmiş vergi matrahları ve vergi kesintileri ile defter kayıtlarına dayanılarak elde edilen benzeri bilgilerin uygunluğudur.⁵⁸⁷

Vergi beyannamelerinin imzalanması faaliyeti, bir bakıma vergi idaresinin yararına bir işlem olup bir n denetim niteliğindedir. Çünkü vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem vergi yükümlülerini, hem de vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına almaktadır. Bu uygulama ile Vergi İdaresi, vergi beyannamelerinin ve eklerinin daha sonra kendi elemanları tarafından denetlenmeleri sırasında daha az zaman ve kaynak harcayacaktır.⁵⁸⁸

VUK'nun mükerrer 227 nci maddesine göre meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalamasına ilişkin TÜRMOB genel kurulunca Mecburi Meslek Kararı alınmış ve yayınlanmıştır.⁵⁸⁹ Ancak hemen sonrasında bu kararın iptali için üç ayrı dava açılmıştır. Bu davalar; İstanbul YMM Odası, Maliye Bakanlığı ve İstanbul YMM Odası dışında kalan diğer 7 YMM Odası tarafından açılmıştır.⁵⁹⁰

İstanbul YMM Odası; VUK mükerrer 227 ile ilgili olarak genel düzenleyici işlem yapma yetkisinin Maliye Bakanlığına ait olduğunu, TÜRMOB'un özerk, asli ve genel düzenleme yapamayacağını, burada yetki aşımının söz konusu olduğunu, bu karar ile SM'lerin denetim yapabilecek düzeye getirildiğini, sınırlı uygunluk denetimi adı altında bir sürecin bulunmadığı ve buna göre sözleşme olmadığını savlayarak Mecburi Meslek Kararı'nın iptali istemiştir. Maliye Bakanlığı ise yukarıdaki savların

⁵⁸⁷ Türker (III), s.53

⁵⁸⁸ Masum Türker ve Diğerleri, **Sınırlı Uygunluk Denetimi:SUD**, TÜRMOB Yayınları No:198, Ankara, 2003, s.34

⁵⁸⁹ R.G.Tarihi:18.10.2001, Sayı:24557

⁵⁹⁰ Türker (III), s.106

yanı sıra meslek örgütünün, meslek mensuplarının çalışma esaslarını belirleyemeyeceğini, bu konudaki bir düzenlemenin ancak Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak yönetmelikle düzenlenebileceğini, bu uygulamanın yasal dayanaktan yoksun olduğunu, SM'ler 3568 sayılı yasada olmayan denetim yetkisinin verildiğini ileri sürmüştür. 7 YMM odası da yukarıdaki savlara ek olarak SM ve SMMM'lere vergi beyannamelerinin imzalanmasının ötesinde bir denetim yetkisinin getirildiğini, YMM'lerin faaliyet alanının daraltıldığını ve bu karar çıkartılırken usul yönünden yanlışlıklar olduğunu öne sürmüştür.

Vergi beyannamelerinin imzalanmasına ilişkin uyulması mecburi meslek kararının iptali için açılan üç davada farklı savlar ileri sürülmesine rağmen dayanakları ve iptali istenen maddeler aynı olduğundan Danıştay farklı dosyalarda İstanbul YMM Odasının⁵⁹¹, Maliye Bakanlığı'nın⁵⁹² ve 7 YMM odasının⁵⁹³ davalarını farklı tarihlerde oy çokluğu ile reddetmiştir. Danıştay her üç kararında da özet olarak aşağıdaki gerekçelerle davaları reddetmiştir. Öncelikle TÜRMOB'u devletin vergi denetimi konusundaki yükünü azaltmak, uyuşmazlıkların en aza indirilmesi gibi amaçlarla 3568 sayılı yasayla, beyan tasdiki gibi devlet yetkileriyle donatılmış uzmanlık ve sorumluluk sahibi meslek mensuplarından oluşan bir kurum olarak tanımlamıştır. Alınan kararın vergi beyannamelerinin imzalanması aşamasında yapılacak çalışmalardan ibaret olup YMM'lerin mesleki alanına bir taşmanın söz konusu olmadığını, sınırlı uygunluk denetiminin vergi revizyonunu kapsamadığını, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen YMM'lerin tasdik faaliyeti niteliği taşımadığını, bu çalışmanın sadece bir ön denetim olduğunu, bu karar ile sadece mükerrer 227 nci maddede tanımlanan sorumluluğa açıklık getirildiği, vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensuplarının doğal yetkilerini kapsadığını ve böylece doğru beyanı amaçladığı için hukuka aykırı görülmediği hüküm altına alınmıştır.

Vergi beyannamelerini imzalayacak meslek mensubu, ön denetim kapsamında

⁵⁹¹ Dn.8.D. 30.04.2003 tarih, E.2001/4541, K.2003/1954 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

⁵⁹² Dn.8.D.22.01.2003 tarih, E.2001/4564, K.2003/293 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

⁵⁹³ Dn.8.D.22.01.2003 tarih, E.2001/4383, K.2003/296 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006

sunulan kayıtların muhasebe ilke ve kurallarına aykırı olup olmadıklarını test etmemekten, Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan listelerde yer alan sahte ve yanıltıcı belgeleri ayıklamamaktan, ticari örf ve adetlere uygun olmayan harcamaları test ederek doğruluğunu saptamamaktan ötürü, meslek kusuru bağlamında müşterek ve müteselsil sorumlu olur. Ayrıca defter kayıtlarının doğruluğunun tespit edilememesi, defter kayıtlarının belgelere dayanmaması, varlıklara ilişkin değerlemelerin vergi matrahına yansıyan tutarların VUK'na aykırı olması, finansal tablolarda veya hesap özetlerinde yer alan ve doğruluğu test edilmiş ticari kara yapılması gerekli ilave ve indirimlerin yapılmamış olması veya bunların varlığının bildirilmemesi konularının saptanması halinde meslek mensubu, bu konulardan ötürü müşterek ve müteselsil sorumlu olur.⁵⁹⁴

Vergi beyannamesini imzalayacak meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu, VUK'nun 135 nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca⁵⁹⁵ tespit edilecektir. Vergi beyannamesini imzalayan meslek mensubu ile görüşmeden hakkındaki savları meslek mensubuna iletmeden, inceleme elemanı meslek mensubunun sorumluluğuna ilişkin rapor yazmamalıdır.

Meslek mensubu, sorumluluk raporuna itiraz etme hakkına sahip olmalıdır. Meslek mensubu isterse ayrıca vergi yükümlüsü için düzenlenmiş rapora da itiraz edebilir. Meslek mensubunun kasıtlı olarak veya mesleki kusurundan dolayı vergi kaçak ve ziyana neden olduğunun net bir şekilde tespit edilmesi halinde, vergi ziyayı ve cezalarının vergi yükümlüsünden tahsil edilemeyen kısmından meslek mensubu müşterek ve müteselsil sıfatı ile sorumludur. Meslek mensubunun kasıtlı veya meslek kusuru nedeniyle vergi ziyana neden olması halinde, 3568 sayılı yasada belirtilen mesleki ve para cezaları uygulanır. Bu cezaların uygulanmasında 3568 sayılı yasaya göre yayınlanan Disiplin Yönetmeliği hükümleri uygulanır.⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ Türker (III), s.240

⁵⁹⁵ VUK 135 nci maddesine göre Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

⁵⁹⁶ Türker (III), s.242

Bu meslek mensuplarına 3568 sayılı yasa ve VUK kapsamında verilen uygunluk denetiminin yanı sıra yeni yetkiler ve sorumluluklar verilerek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde daha etkili sonuçlar alınabilir. Bu itibarla;

- Yapılacak bir yasal değişiklik ile meslek mensuplarına, sözleşme yaptıkları müşterileri ile ilgili bilgilere Vergi Dairelerinden ulaşabilme olanağı sağlanmalıdır. Mükellefin vergi dairesindeki dosyasına meslek mensubu bakabilmeli gerekirse istediği belgelerden kopya alabilmelidir.

- VUK mükerrer 227 nci madde kapsamında tüm mükelleflerin vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması zorunluluğu getirilmişken yapılan istisna düzenlemeleri ile pek çok mükellef kapsam dışına çıkarılmıştır. İşletme esasında defter tutanlarda getirilen kapsam dışılık aşağıdaki tabloda (Tablo 11) görüldüğü üzere gelir vergisi mükellefleri içerisinde ciddi büyüklük tutmaktadır.⁵⁹⁷ Bu istisna tamamen kaldırılarak tüm mükelleflerin beyannamelerinin meslek mensuplarınca uygunluk denetiminden geçirilerek tasdik edilmesi gerekmektedir. Kaldı ki kapsam dışında kalan mükelleflerde beyannamelerini mutlaka yetkili- yetkisiz, bilgili-bilgisiz veya ruhsatlı-ruhsatsız bir meslek mensubuna ya da kaçak olarak bu mesleği icra edenlere yaptırmaktadırlar. Bu da bir taraftan kayıtdışı bir taraftan da vergi kayıp ve kaçığını artırmaktadır. Durum böyle olunca kapsam dahiline alınarak ruhsatlı meslek mensuplarının bu işlemleri yapması yararlı olacaktır.

Denetim olayı, kayıtdışı ekonomiyi azaltmaya (daraltmaya) ve devletin gelir kaybını önlemeye yönelik etkili bir önlemdir. Denetimin, sayısal ve oransal anlamda arttırılmasında yarar vardır. Ancak denetim oranlarının arttırılması, mesleki yeterliliğe sahip ve sayıca yeterli düzeyde bulunan eleman kadrolarına bağlı olduğu da kuşkusuzdur. ⁵⁹⁸Ancak bu yapılamadığına göre bunun yerine meslek mensuplarının ikame edilmesi gerekmektedir. Yine meslek mensuplarının ön denetimi kapsamı dışında

⁵⁹⁷ 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğe (R.G.Tarihi:29.06.1997, Sayı:23034) göre ikinci sınıf tüccarlardan alım – satım ve imalat işi ile uğraşanların hasılatları ile zirai işletmelerin hasılatları, hizmet işletmelerinin hasılatları ve serbest meslek sahiplerinin hasılatlarının belli bir tutarı aşmaması halinde vergi beyannamelerini ruhsatlı bir meslek mensubuna tasdik ettirmesi zorunlu değildir. Her yıl bu tutarlar yeniden değerlendirilerek artırılır. 01.01.2006 tarihinden sonra uygulanmak üzere bu rakamlar sırasıyla 110.000,00.-YTL, 55.000,00.-YTL ve 77.000,00.-YTL olmuştur.

⁵⁹⁸ Kızılot –Çomaklı, Mk.No:4565

birakılan basit usulde vergilendirmenin derhal kaldırılması gerekmektedir. Bu yapı, hem kayıtdışılığı ve hem de vergi kayıp ve kaçacağını cazip kılmaktadır. Örneğin Büyükşehirlerdeki hat bedelleri önemli tutarlara yaklaşan, minibüs ve taksilerin götürü şeklinde düşük olarak vergilendirilmesi kamu vicdanını ve diğer mükellefleri psikolojik olarak olumsuz etkileyeceğinden onları vergi kayıp ve kaçığına sürükleyebilecektir. Basit Vergi sistemine ve kayıt dışılıkla mücadeleye negatif etki getiren bu yapının düzeltilmesi gerekmektedir.

Tablo 11
Vergi Mükellefleri Sayısı
(Bin Kişi)

	2002 <i>(Haziran)</i>	2003 <i>(Haziran)</i>	2004 <i>(Haziran)</i>	2005 <i>(Haziran)</i>	2006 <i>(Haziran)</i>
Gelir Vergisi	1.751	1.736	1.770	1.692	1.720
Kurumlar Vergisi	577	596	619	596	601
Katma Değer Vergisi	2.890	2.931	2.193	2.158	2.212

(Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2006/TABLO_11.xls.htm, 02.08.2006)

- Meslek mensuplarına kayıt dışı mükellefiyet ve kayıt dışı istihdamın vergi dairesine bildirilmesi hakkında yetki ve sorumluluk verilmeli, bu bildirimlerin idareye ulaşması halinde ciddiyle takibinin yapılması gerekmektedir.
- Bankalar tarafından verilen tüm ticari krediler meslek mensuplarının raporuna bağlanmalıdır. Bu raporların birer kopyaları da ilgili vergi dairelerine gönderilmelidir.
- Kayıtdışılığın en yüksek olduğu alanlardan biriside siyasettir. Siyasetin finansmanı denetlenmediği gibi siyasi partilerin ilçe, il ve genel merkezlerinde tutulan muhasebe kayıtlarının da yeterince denetlendiği söylenemez. Buralarda çalışanların çoğunluğu kayıt dışı olduğu gibi ödenen kiralar da kayıt dışı kalabilmektedir. Alınan belgeler ve bunların defterlere işlenmesi genellikle sağlıklı bir yapıda olabilmektedir. Bu yapının denetimi tamamıyla SM ve SMMM'lere verilmelidir. Öte yandan Belediye Meclis üyeleri, nüfusu belli büyüklüğün üstündeki belde, ilçe ve il belediye başkanları bu görevlerine seçildiklerinde ve görevleri sonunda mali yapıları ile ilgili meslek mensuplarına bir rapor hazırlatmaları zorunlu kılınmalıdır. Siyasetin finansmanının denetimi ve şeffaf olması tüm gelişmiş ülkelerde bir temel ilke iken ülkemizde kapalı kutu niteliğindedir.

- Ülkemizdeki sivil toplum örgütlerinden olan dernekler, vakıflar, sendikalar, kooperatifler, spor klüpleri ve meslek örgütlerinin de belge düzenine yeterli uyarlık gösterdiğini söyleyemeyiz. O halde bu kuruluşlardan aktif büyüklüğü belli tutara kadar olanlar SM ve SMMM'ler tarafından denetlenmeli ve bu kuruluşlar hakkında yıllık bazda mali raporlar hazırlanmalıdır. Bu yapılamıyor ise hiç olmazsa Denetim Kurullarında meslek mensuplarına zorunlu yer vermeleri sağlanmalıdır.

- Kamu kaynaklarının verimsiz kullanıldığı ve suistimallerin fazla olduğu Belediyelerde denetimsizlik hakimdir. Bu nedenle de hem eksik vergi ödenmesi ve hem de kayıtdışılık gelişmiş durumdadır. Belli büyüklüğe kadar olan Belediyelerin mutlaka meslek mensupları tarafından denetlenmesi ve her yıl denetim raporlarının kamuoyuna açıklanması gerekmektedir. Demokrasinin daha iyi yerleşmesi, yurttaşların Belediyelerde ne olup bittiğinin farkına varması ve gerekirse hesap sorabilmesi için bu denetim yapısının kurulmasında şüphesiz büyük faydalar bulunmaktadır.

- Vergi idaresi ile mükellef arasındaki tüm yazışmalar ve beyannameler internet aracılığı ile yapılmalıdır. Bütün vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından internet yolu ile gönderilmesi zorunlu hale getirilmelidir.

- Mükellefiyetlerin tesisi ve kapatılması fazla zaman alıcı bürokratik işlemlerden geçirileceğine kolay ve kısa olmalıdır. Çoğu zamanda kapanış işlemleri zamanında yapılamadığından bir sürü zaman ve iş gücü kaybına neden olunurken mükellefin de devlete karşı sempatisini büyük ölçüde azaltmaktadır. Vergi İdaresinin gereksinim duyduğu bilgileri içeren açılış ve kapanış raporlarının meslek mensuplarınca hazırlanarak idareye verilmesi hem idarenin işini kolaylaştıracak, hem mükellefin işi bürokrasiye boğulmadan bir an evvel yapılmış olacak ve hem de meslek mensubu o mükellefle ilgili yetki ve sorumluluğa bürünecektir. Mükellefler vergi idaresinden bilinçli ya da bilinçsiz gizledikleri pek çok bilgiyi meslek mensupları ile paylaşmaktadırlar. Meslek mensupları ile sıklıkla görüşen mükellefler için vergi idaresi soğuk ve iticidir. Örneğin Vergi levhalarının tasdikinin meslek mensuplarına verilmesi vergi dairelerini büyük bir bürokrasiden kurtarıırken gereksiz yazışmaları ve gidip gelmeleri önlemiştir.

- Gelişmiş ülkelerde de, kayıtdışı ekonomi ve buna bağlı işlemlerin olduğu kuşkusuzdur. Ancak, Türkiye ile kıyaslandığında, bu ülkelerdeki kayıtdışılık oranının, düşük olduğu fark edilmektedir. Şüphesiz, bunun çok sayıda nedeni vardır. Bu nedenlerin başında, servetin ya da servetteki artışın nedenlerinin sorgulanmayışı gelmektedir. Yabancı ülkelerin çoğunda, mükelleflerin gayrimenkul ve otomobil alımı, banka hesabındaki artış, edindiği menkul kıymetler vs. ile beyan ettiği kazanç kıyaslanmakta, arada olumsuz bir fark varsa, nedenleri sorulmakta, açıklanamaması halinde de, cezalı vergilendirme yoluna gidilmektedir.⁵⁹⁹ Bu anlayışla yeni bir yasa hazırlanarak kaynağı açıklanamayan servetler ve harcamalar vergilendirilmeli, 18 yaşını aşan herkesin gelir vergisi mükellefi olmaları sağlanmalı ve beyanname vermeleri zorunlu hale getirilmelidir. Böylece gelir ile servet arasındaki ilinti ortaya çıkartılabilir varsa farklar nedenleri araştırılabilir. Öte yandan verilecek bu beyannamelerin ön denetim yetkisi yine meslek mensuplarına verilerek bir denetim de sağlanmış olabilir.

3.4.3.2 YMM'lere Verilmesi Gereken Görev, Yetki ve Sorumluluklar

Kayıtdışılığın önlenmesi ve vergi kayıp ve kaçığının aza indirgenmesinde YMM'lerin de yetki ve sorumluluklarının artırılması önem kazanmaktadır. Kayıt dışılık ile ciddi bir mücadeleye girilmesi halinde bu hususlar dikkatten kaçırılmamalıdır. Yapılacak bu çalışmalarda aşağıdaki yetki ve sorumluluklara önem verilmelidir:

- Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, kaynağını kanundan almaktadır. Burada amaç, müteselsil sorumlulukla vergi tahsilatını güvence altına almaktır.⁶⁰⁰ Diğer taraftan bir Danıştay kararında⁶⁰¹; YMM'lerin müteselsil sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı olduğu, YMM'ler için getirilen sorumluluğun, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt, nizam ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bulunduğu belirtilmiştir. Müteselsil borçlulukta alacaklı, hangi borçluya gideceği konusunda, seçim yapmak zorunda değildir.

⁵⁹⁹ Kızılot – Çomaklı, Mk.No:4565

⁶⁰⁰ Zuhâl Kızılot, "Bu sorumluluğun Rücûu da Var," Hürses Gazetesi, 22.05.2004

⁶⁰¹ Dn. 7. D. 13.12.1995 tarihli E. 1993/5656 ve K. 1995/195 sayılı kararı,

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 27.01.2006

Borçluların birinden talepte bulunabileceği gibi hepsinden de isteyebilmektedir. Yani vergi idaresi, YMM'nin yaptığı tasdik işleminden kaynaklanan sorumluluğunda, YMM ve vergi yükümlüsünü birlikte takip edebileceği gibi ayrı ayrı da takip edebilecektir. Nitekim başka bir Danıştay kararında⁶⁰²; sorumluluğun müteselsilen olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlayacağı, hatta aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de bir engel yoktur, yönündedir. Vergi İdaresi, YMM ya da vergi yükümlüsünün sadece birini takip ederek, alacağın tahsiline çalışabilir. Bu durumda ödemede bulunan tarafın, kusuru oranında, diğerine rücu hakkı bulunmaktadır. Böyle bir sorumluluk altındaki YMM'lerin tarhiyat ve yargı aşamasında müdahale hakkı yok iken kesinleşen verginin tahsili durumunda sorumlu olması bir çelişkidir ve YMM'leri zor duruma düşürmektedir. Bu sorumluluğun boyutu değiştirilmelidir. Buradaki sorumluluk tanımlanırken hiç değilse “önce mükellefe gidilmeli mükelleften tahsil olanağı kalmadığında YMM'ye dönülmeli” şekline dönüştürülmelidir. Öte yandan yargı aşamasında YMM'nin savunmaya katılması hatta yargı kararında YMM'nin de kusuru belirtilmelidir. Ayrıca getirilen sorumluluk anlayışı ile YMM'lerin yaptıkları tasdik işleminden ötürü vergi mükelleflerinin kefil konumuna sokulmak istenmesi mesleğin tarafsızlığına ve bağımsızlığına gölge düşürmektedir.

- Mükellefin defter ve belgelerini kaybetmesi veya yetkili denetim elemanlarına ibraz etmemesi durumunda YMM'lerin sorumluluğu kaldırılmalıdır.

- Milletvekilleri ile nüfusu belli büyüklüğün üzerindeki ilçe ve il belediye başkanları için bu görevlerine başlamadan önce ve görev sonrası YMM'ler tarafından bir mali rapor hazırlanması ve kamuoyuna sunulması zorunlu tutulmalıdır. Ayrıca siyasi parti genel merkezlerinin muhasebe kayıtları yine bu meslek mensuplarınca denetlenmeli ve yine rapor düzenlenerek her yıl kamuoyuna sunulmalıdır. Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıtdışılığın gelişmiş olduğu alanlardan birisi olan siyasette denetim altına alınmalıdır.

- Sivil toplum örgütlerinden olan dernekler, vakıflar, sendikalar, kooperatifler, spor kulüpleri ve meslek örgütlerinin belge düzenine uyması, şeffaflığın

⁶⁰² Dn. 4. D. 19.12.1994 tarihli ve E. 1993/5656, K. 1994/6112 sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 28.01.2006

sağlanması açısından aktif toplamı belli tutarın üzerindeki örgütler hakkında YMM'ler tarafından rapor düzenlenmeli ve bu rapor kurum ilgilileri ile birlikte tüm kamuoyuna sunulmalıdır.

- Kamu kaynaklarının çoklukla verimsiz ve anlamsız harcandığı kurumlardan biriside Belediyelerdir. Bu kurumlarda ciddi bir denetim yapılamadığı bir gerçektir. Gelirleri ve giderleri kontrol altında değildir. Çoğu kez Belediye Başkanları bile olayların farkında değildir. En fazla suistimaller ve bunlarla ilgili davalarda bu kurumların yönetiminde bulunan kişilere karşı açılmaktadır. O nedenle belli büyüklüğü aşan Belediyelerin mali yapılarının denetlenerek bir rapor olarak hem Belediyenin kendisine, hem devlete ve hem kamuoyuna sunulması büyük faydalar sağlayacaktır. Böylece halkın da hesap sorma, kaynakların nerelere harcandığını görebilme olanağı doğmuş olacaktır. Olası kayıtdışılıklar ve ödenmeyen vergiler böylece ortaya çıkabilecektir.

- Vergi Usul Kanunu'na, belirli bir iş hacmi büyüklüğünden sonraki bütün gerçek ve tüzel kişilere denetlenme mecburiyeti getirilmelidir.

- YMM'lerin bağımsız olmaları esastır. Ancak ücretlerini denetledikleri şirketten almaları, ücretlerin YMM ile şirket yöneticileri arasında pazarlıkla belirleniyor olması, bir YMM'nin aynı şirketi uzun yıllar boyunca denetleyebilir olması bağımsızlık ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle ABD'deki düzenlemeler paralelinde düzenlemelerin ülkemizde de yapılması gerekmektedir. Örneğin YMM'lerin 2 yıldan daha fazla aynı firmayı denetlemeleri önlenmelidir. Öte yandan ücretler belirli kıstaslara göre maktu hale getirilmeli ve meslek odaları yoluyla tahsil edilerek YMM'ye verilmelidir. Bu durum YMM'nin mesleğini daha bağımsız ve ciddi icra eder duruma sokacaktır.

- YMM, adına yapılan vergi ve ceza tarhiyatına karşı dava açması ve kişisel def'ileri ileri sürebilmesi için daha önceden de değinildiği gibi sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlatılması ve bu itirazların ileri sürülebileceği hukuki ortamın sağlanması gereklidir. Tahakkukun kesinleşmesinden sonra YMM'nin sorumluluğu başlatılırsa, YMM'nin savunma olanakları büyük ölçüde kısıtlanmış olacaktır. Örneğin

vergi yükümlüsünün, hakkında yapılan tarhiyatla ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunması ve vergi idaresiyle arasında uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşma sonucu tahakkuk etmiş vergi ve cezadan dolayı YMM'nin sorumluluğuna da başvurulabilecektir. Böylesi bir durum YMM'nin savunma hakkını bertaraf etmiş olacaktır.⁶⁰³

- YMM'lere yüklenen sorumlulukların kapsamının çok geniş olmasına karşın mesleğe girişte gereken titizlik gösterilmemektedir. Bazı kimselere sınavsız ruhsat hakkı verilmekte, üniversite mezunu olmayanlar SM olabilmektedir. Mesleğin belirli bir standart ve kaliteye kavuşturulması için bu olumsuzlukların giderilmesi gerekmektedir.⁶⁰⁴

- Devlet faaliyetlerinde şeffaflığın başta meslek mensupları olmak üzere tüm vatandaşların desteğini ve katılımını artıracığı tartışmasız kabul edilmektedir.⁶⁰⁵ Bunu gerçekleştirmek içinde gelişmiş devletler yoğun çaba harcamaktadırlar. Bu çabaların ülkemizde de gösterilmesi gerekmektedir.

⁶⁰³ H.Gül Yılmaz (I), s.84

⁶⁰⁴ H.Gül Yılmaz (I), s.86

⁶⁰⁵ Ayşe Güner, "Başarısız Devlet ve Çözüm Yolları", **M.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi** Özel Sayı, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu'na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998, s.193

SONUÇ

1581’de Venedik’te Collegio de raxonati adı ile kurulmuş ilk muhasebe derneğinden bu yana muhasebe ve denetim mesleğinde yasal düzenlemeler her geçen gün pek çok ülkede yerleşmekte ve gelişmekte, meslek örgütleri de globalleşen dünyada yerini almaktadır. Ülkemizde başka alanlarda olduğu gibi bu meslek dalında da “toplam kalite” anlayışına dönük politika ve prensiplerin ivedilikle ele alınarak sonuçlandırılması kaçınılmazdır.

Kamu harcamalarının finansmanının sağlıklı bir biçimde karşılanmasında esas kaynağın vergi gelirleri olması gerekliliği konusunda şüphe bulunmamaktadır. Ekonomik yapının sağlamlığı ve gelişmesi de, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamadaki etkinliği ile doğru orantılıdır. Vergi kayıp ve kaçığı bir kader olarak algılanmamalıdır. Vergi vermenin değil de vermemenin olağan sayıldığı yönünde toplumdaki yaygın anlayış mutlaka düzeltilmelidir. Vergi affı biçiminde algılanan, adalet ve eşitlik duygularını zedeleyen düzenlemelerden şiddetle kaçınılmalıdır. Günümüzde giderek artan kamu harcamalarının finansmanında temel kaynak durumunda olan vergilerin tam ve gerçek olarak toplanamamasının mali, iktisadi ve sosyal bir takım sorunlara neden olduğu görülmektedir. Bu sorunların giderilmesinde azami gayret gösterilmelidir.

Meslekler ve çalışma alanları, gereksinim hissedenlere ve yararlananlara göre şekil alırlar. Mali idarenin de; mesleğin yapılanması ve çalışma alanında, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde, kayıtdışı işlemlerin azaltılmasında, etkin vergi toplamada, vergi ve mali işlemler ile ilgili bilgi akışının hızlı ve güvenilir olması konusunda bu mesleğe yönelik düzenlemeler yapması, beklenen bir sonuçtur. Bu mesleğin ürettiklerine olan talep çoğaltılmadıkça bu süreç bu yönde devam edecektir. 3568 sayılı meslek yasasının Türk Vergi Sistemine önemli yenilikler ve katkılar sağladığı da yadsınamaz.

Piyasada oluşan bilgi kamuoyuna muhasebe ve bunun sonucunda oluşan finansal tablolar aracılığı ile sunulmaktadır. Bu nedenle iyi düzenlenmiş çağdaş bir muhasebe sistemi ile bu sistemi uygulayacak olan muhasebecilerin yetiştirilmesi ülke

ekonomisinin sadece bugünü için değil, yarınları için de hayati öneme sahiptir. Muhasebe mesleğine ve muhasebeye verilen önem ve özen arttıkça ekonomimizin de hem bugünü hem de yarını güvenli ellere emanet edilmiş olacaktır. Meslek yasasında ve diğer mevzuatta yapılması gereken değişikliklerin ivedilikle tamamlanmasında fayda bulunmaktadır. Yasal düzenlemelerin günün gereksinimlerinin gerisinde kalmasının, ülkeleri çağın gerisine götüreceği dikkatten uzak tutulmamalıdır. Türkiye'nin AB ile uyum çalışmaları çerçevesinde 8. Yönerge ilkeleri esas alınarak meslek yasası ile ilgili yeniden düzenlemeye girmesi gerekmektedir. Uyum çalışmaları bu mesleği Batı örneğine uygun hale getirecek, yaklaştıracaktır. Durum böyle olunca uyum müzakerelerine kadar beklemek yerine, bu günden yeniden düzenleme çalışmalarına başlamak ve tamamlamak gerekmektedir.

Bugünün dünyasına olduğu gibi yarınların dünyasına da, hızla yaşanan toplumsal ve teknolojik gelişmeler yön verecektir. Ülkelerin ekonomik kalkınma ve büyümelerinde teknolojik gelişmeler etkin bir rol oynayacaktır. Kavramlar ve metodlar önemli değişimlere tabi olacaklardır. Bankacısız Bankacılık, Sanal İşletme, Faturasız Fatura, Elektronik Demokrasi ve Dijital Muhasebe gibi kavramlar gelecekte çok konuşulacak konulara örnek gösterilebilir. O halde vergi kayıp ve kaçığında vergi idaresi yeni stratejiler geliştirmek zorundadır. Bu stratejiler içerisinde meslek mensuplarının da yer alması, yapılacak planlamalarda önemli roller üstlenmesi gerekmektedir. Hem yetkilerin ve hem de buna paralel olarak sorumluluklarında artırılması gerekmektedir. Daha da önemlisi denetim alanlarının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtları ve bu kayıtların içeriği ve doğruluğu, işletmelerin ekonomik ve mali yapıları, borç ve alacak durumları vergilendirme ile ilgili işlemleri belirleme açısından büyük önem arz etmektedir. Aslında muhasebe kayıtlarındaki düzensizlikler ister vergi suçu oluştursun isterse oluşturmasın farklı açılardan önemli etkiler meydana getirerek muhasebe krizine ve toplumsal güven bunalımına neden olmaktadır. Bu itibarla; vergi idaresinin meslek mensuplarından daha fazla faydalanma anlayışı geliştirmesi gerekmektedir. Meslek mensuplarının mükellefler ile ilgili verdiği bilgilere kesin olarak itibar edilmelidir. Meslek mensuplarının mükellefleri adına işlem

yapmalarına olanak tanınmalıdır. Meslek mensuplarına güvenilmeli, güveni boşa çıkaran hallerin tespitinde ise ağır müeyyideler getirilmelidir. Bu konudaki yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Mali idare, teknolojik gelişmelere paralel çalışmalarda bulunup meslek mensuplarının beyanname, dilekçe ve her türlü bilgi vermelerini bilgi işlem ortamında kabul etmelidir.

YMM'lerin doğruluk denetimleri son derece güç bir denetimdir. Kayıt dışı ekonominin kayıt altındaki ekonomiden güçlü olduğu, ekonomik suçların alabildiğine yoğun olduğu ülkemizde ekonomik olayların temeline ve özüne ulaşamadığından doğruluk denetimi de doğru değildir. Doğru sonuçlar vermez. Dahası tüm bu hastalıkların tedavisinin bu denetimlerle YMM'lere verilmesi, altından kalkılabilecek bir olgu değildir. YMM'lerin çalışma alanları sınırlıdır ve öylede olması gerekmektedir. Çalışma alanı işletmede mevcut belgelerin incelenmesi ile sınırlıdır. Örneğin Dış satımın gerçekleştiğini kanıtlayan belgenin bir kamu kurumu tarafından düzenlenmesine rağmen, söz konusu belgenin sahte yada yanıltıcı olması hali sonradan ortaya çıksa bile YMM vergi yönetimi tarafından sorumlu tutulabilmektedir. Zaman zaman yargıda bu görüşe katılabilmektedir. Bu nedenlerle yüklenilen sorumlulukların adil, rasyonel ve mantıklı olması gerekmektedir. Bu aşamada doğruluk denetimi yerine uygunluk denetimi ikame edilmelidir. Meslek mensuplarının mesleki özeni ön plana çıkarılmalı ve bir vergi inceleme elemanı olmaktan çıkarılmalıdır. Bütün bunlar bugünkü sistem ile çelişkidir. Üstelik sorumlulukta bir vergi inceleme elemanı gibi görüp yetki vermede isteksiz görünmek yine bir çelişkiyi ve açmazı doğurmaktadır.

OECD'nin 16 ncı büyük ekonomisine sahip olan ülkemizin, ekonomisinin denetiminde ve vergi kayıp ve kaçığını en aza indirmede meslek mensuplarından maksimum seviyede yararlanması gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmenin başında sistemli ve adil bir vergi denetiminin uygulamaya konulması gerekir. Kamu adına vergi denetimi yapanların sayısının ve denetlenme oranının her geçen gün düşmesi meslek mensuplarından yararlanmayı zorunlu kılmaktadır. Bu konuda yeni düzenlemeler bir tarafa mevcut düzenlemeler bile yeterince hayata geçirilememektedir. Konunun ülkemiz açısından önemini kavrayıp bu konuda adımlar atmanın zamanı gelmiştir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Ankara:Gazi Büro Kitabevi,
4.Baskı, 1993

- ALTUĞ, Figen. **Mali Denetim**. Bursa:Uludağ Üniversitesi Yayın No:109, 1995
- ARKUN, Osman Fikret. **Muhasebe Teorisi ve Pratiği**, İstanbul, 1944
- AYSAN, Mustafa A. (I) **Muhasebe Tarihi**. Ankara:Türmob Yayınları:51, 1998
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2002
- CULLİS, John ve Philip Jones. **Public Finance and Public Choice**. London: McGraw – Hill Book Company, 1992.
- DÖNMEZER, Sulhi. **Toplumbilim**. 11.Bası. İstanbul:Beta Basım Yayım, 1994
- DURAL, Fatih.**Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve verimliliği**, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No:1990/308, Ankara, 1990
- EKMEKÇİ, Esra. **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**. İstanbul:Kazancı Hukuk Yayınları:167, 2003
- FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin. **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler**, İ.Ü. İktisat Fak. Maliye Enstitüsü Yay. No:9, İstanbul, 1960
- GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**. 4.Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999
- GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 1. Baskı İstanbul: Alfa Basım Yayım,1998
- GÜVEMLİ, Oktay (I) **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat’a Kadar**. 2.Cilt. İstanbul:Proje Danış A.Ş. Yayını, 1998
- GÜVEMLİ, Oktay (II) **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat’tan Cumhuriyet’e**. 3.Cilt. İstanbul:İstanbul Y.M.M. Odası Yayını, 2000
- GÜVEMLİ, Oktay (III) **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi**. 4.Cilt. İstanbul:Proje Danış A.Ş. Yayını, 2001
- GÜVEMLİ, Oktay (IV), **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500.Yılı**. İstanbul;İstanbul YMM Odası Yayını. No:2. 1994
- HUSSEY, R. **A Dictionary of Accounting**. Oxford University Press, 1995
- KARAHASAN, Mustafa Reşit. **Sorumluluk Hukuku**. İstanbul:Beta Basım Yayım, 1995

- KARLUK, S.Rıdvan. **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 3.Baskı, Eskişehir:1995
- KARYAĞDI, Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, İstanbul Sanayi Odası Yay. No:51. Ankara. 2001
- KOHLER, Eric. L. **A Dictionary for Accountants**. Practise Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. 1963
- MACINTYRE, Alasdair. **Ethik'in Kısa Tarihi**. Çev. Hakkı Hünler - Solmaz Zelyut Hünler, Paradigma Yayınları, İstanbul, 2001.
- MUSGRAVE Richard A. ve Peggy M. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**. 4.Baskı, New York: McGraw-Hill Book Company, 1987
- NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. İstanbul:Beta Yayınları, 11.Baskı, 1985
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**. 13.Bası. Ankara, 2005
- ÖNDER, Türkan. **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**. 1.Baskı. İstanbul:Beta Yayınları, Yayın No:1163, 2001
- ÖZEL , Salih. (XII), **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:30, 2005
- ÖZYÜREK, Mustafa. (I) **Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Yarını**. Ankara: TÜRMOB Yayınları:60, 1999
- ÖZYÜREK, Mustafa. (II) **Ekonomi Maliye Muhasebe Sorunlarına Bakış**. Ankara: TÜRMOB Yayınları:11, 1994
- ÖZYÜREK, Mustafa (III) **Vergi Dünyasına Bakış**. Ankara: Türmob Yayınları:59, 1999
- PEKDEMİR, Recep. (I) **Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği**, İstanbul: İ.S.M.M.M.O. Yayınları No:16, 1995
- PEKDEMİR, Recep. (II) **Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000'lere Doğru**, İstanbul: İ.S.M.M.M.O. Yayınları No:19, 1996
- PEKDEMİR, Recep. (III) **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, İstanbul: İ.S.M.M.M.O. Yayınları No:20, 1998
- PEKDEMİR, Recep - F.Lerzan Kavut Akün, *“Rusya Federasyonu'nda Muhasebe Uygulamaları ile Muhasebe – Denetim Mesleğinin*

Gelişimi”. **IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Yay. 30,

RASİM, Ahmed. **Osmanlı Tarihi**, İstanbul: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları:2144., 1994

ROBERTSON, Jack C. – Timothy J.Louwens. **Auditing**. Ninth Edition. Boston:Irwin McGraw-Hill, 1999

SABAN, Nihal. (I) **Vergi Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları, 2002

SAYAR, Nihad S. **Kamu Maliyesi**. Cilt:I, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:256, İstanbul:Sermet Matbaas, 1975

SCHMÖLDERS, Günter. **Genel Vergi Teorisi** , Çev.Salih Turhan, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976

STIGLITZ, Joseph E. **Kamu Kesimi Ekonomisi**. Çev. Ömer Faruk BATIREL. Marmara Üniv. Yayın No:549. İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Yayın No:396. İstanbul, 1994

SUER, M.Ziya. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ankara, 1999

TEMİZEL, Zekeriya. **Yurttaşın Yönetime Karşı Korunmasında Bağımsız bir Denetim Organı OMBUDSMAN**. İstanbul: Kent Basımevi, 1997

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998

TÜMER, Sabri. **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve Sorumlulukları Hakkındaki Hükümleri ve Standartlarını Derleme Çalışması**, İstanbul: İstanbul YMM Odası Yayını, 2004

TÜRKER, Masum. (I) **Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu ve Özel Sektör İşbirliği Özelleştirme ve Muhasebe Mesleği**. Ankara: Türmob Yayınları:39, 1998

TÜRKER, Masum. (II) **Ruhsatlı SM, SMMM ve YMM Tarafından Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Tekniği** 2. Baskı Ankara:TÜRMOB Yayınları. No:13.1994

TÜRKER, Masum (III). **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**. Ankara:TÜRMOB Yayınları No:249. 2004

TÜRKER, Masum – Recep PEKDEMİR – Yakup SELVİ – Fatih YILMAZ.
Sınırlı Uygunluk Denetimi:SUD. Ankara:TÜRMOB Yayınları
No:198. 2003

ULUATAM, Özhan. (I) **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, A.Ü.
S.B.F. Yayınları No:311, Ankara:Sevinç Matbaası 1971

ULUATAM, Özhan. (II) **Vergi Hukuku.** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş
Baskı. Ankara:Seçkin Yayınevi, 1995

YALKIN, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe**, 8.Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi,
1994

YALTI, Billur. (I) **Elektronik Ticarete Vergilendirme.** İstanbul:Der
Yayınları:357, 2003

MAKALELER

AĞBAL, Naci. “*Büyüyen Kayıt Dışı Sektör*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2002,
Mk.No:3087, www.yaklasim.com.tr

AKAY, Hüseyin “*Muhasebe Mesleğinde Etik*”, **Öneri**, Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:47, Ocak 2002, s.78

- AKDENİZ, Kurtuluş. “*Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1995.
- AKDOĞAN, Nalan: “*Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Konmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”.**Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:43. Mart-Nisan-Mayıs 1998
- ALPAY, M.Raşit. “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları*”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:45. Eylül 1996.
- ALPTÜRK, Ercan. “*Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, Şubat 2006
- APAK, Talha. “*Mükelleflerin Muameleleri ile İlgili Tahsilat ve Ödemelerini Banka veya Özel Finans Kurumlarınca Düzenlenen Belgelerle Tevsikine İlişkin Yeni Düzenleme*”, **Süryay Sürekli Yayınlar CD**
- ARIKAN, Yahya.(I) “*Almanya’da Muhasebecilerin Kurduğu Dev Organizasyon DATEV*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:31. Temmuz – Ağustos 1995
- ARIKAN, Yahya. (II) “*Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:41. Eylül – Ekim 1997.
- ARIKAN, Yahya.(III) “*Muhasebecilerin Siyasi Partilerden Bekledikleri Mesleki ve Toplumsal Talepler*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:46. Ocak – Şubat 1999
- ARIKAN, Zeynep. “*Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri*”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:199. Nisan 2005,
- ARPAÇ, Sabri. “*3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre YMM’lerin Tasdik Raporları Sonuçlarından Doğan Sorumlulukları*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:126, Haziran 2003.
- ASLAN, Abdullah: “*Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 185. Ocak 1997.
- AYDIN, Fazıl. “*ABD’de Elektronik/ İnternet üzerinden Beyanname Verilmesi (e-beyanname) Uygulaması*”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:145. Ekim 2000
- AYKIN, Hasan. (I) “*Rüşvetin Nedenleri, Ekonomik Etkileri ve Rüşvetle Mücadele*”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:92. Ağustos 2000
- AYKIN Hasan. (II) “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı*”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:94, Ekim 2000,

- AYSAN, Mustafa A. (II) "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:37 Temmuz – Ağustos 1996
- AYSAN, Mustafa A. (III) "Muhasebe Mesleği ve Geleceği", **Radikal Gazetesi**, 23.10.2002
- AYSAN, Mustafa A. (IV) "Muhasebeciler Hong Kong'da buluştu", **Radikal Gazetesi**, 27.11.2002
- BAŞER, Metin. "Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:47. Mart – Nisan 1999
- BAŞER, Metin. "Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye", **IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayını No:30
- BATIREL, Ömer Faruk. (I) "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum". **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 175. Mart 1996.
- BATIREL, Ömer Faruk. (II) "Vergi Kimlik Numarası , Beyan Yükümlülüğü Ve Vergi Ödevi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242,Ekim 2001
- BATIREL, Ömer Faruk. (III) "Vergi Tasarımı ve Vergi Yükü Algılamasında Aldanma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:265, Eylül 2003
- BATIREL, Ömer Faruk. (IV) "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:230, Ekim 2000
- BATIREL, Ömer Faruk (V), "Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:282, Şubat 2005
- BEYAZITLI, Ercan. "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:50, No:1-2, 1995
- BOYALI, Cemal. "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:78, Haziran 1999
- BOZKIR, Ender ve Selçuk TEKİN. "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos 2003
- BÜLBÜL, Duran. "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003
- BÜYÜKBALKAN, Uğur. "Eğitim ve Etik", **Hürses Gazetesi**, 06.11.2000

- CANGİR, Niyazi. (I) “*Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 241. Eylül 2001.
- CANGİR, Niyazi. (II) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*”, **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını.
- CİVELEK, Mehmet A. ve M.Banu Durukan. “*Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*”. **III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMOMO Yayınları. No:20.
- ÇAKMAK, Şefik. (I) “*Yeminli Mali Müşavir Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 194. Ekim 1997.
- ÇAKMAK, Şefik. (II) “*Türkiye’de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:262. Haziran 2003
- CALHOUN, Charles H. “*ABD’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21.Yüzyıl İçin Beklentiler*”, Çev.Ahmet Köse, **IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMOMO Yay. 30.
- 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.
- ÇELEBİ, Kürşat Kağan. “*Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”. **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**. Sayı:17. Ocak-Şubat 2003.
- ÇELİK, Celal. “*Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:284, Nisan 2005.
- ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür - Murat Yıldırım. “*Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:284, Nisan 2005.
- DALAY, İsmail. “*Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları*”, **Maliye – İktisat – Hukuk Yazıları Dergisi**. Sayı:66. Ocak – Mart’2000
- DEĞİRMENDERELİ, Ali. “*Vergi Reformu 2000 (Steuerreform 2000), Vergi İndirimleri Konusunda Almanya’da ki Gelişmeler*”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:181. Ekim 2003. DEMİROĞLU, Mehmet. (I) “*Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:211. Mart 1999

- DEMİROĞLU, Mehmet. (II) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları*”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:207. Kasım 1998
- DEMİRKOL, Selami: “*Meslek Mensuplarının Mükellefleri Vergi Mahkemelerinde Temsiline İlişkin Bir Öneri*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:47. Mart – Nisan 1999
- DOĞAN, Can ve Tuncay KAPUSUZUĞLU. “*Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:283. Mart 2005
- DOĞAN, Zeki ve Turgut ÇÜRÜK. “*Üniversitelerde Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyi ve Belirlenme Şeklinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. No:9. Ocak 2001.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin. (I) “*Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuka Bakış*”, **E-Yaklaşım**. Mk.4564, Sayı:11, Haziran 2004.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin. (II) “*Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış*”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:274. Haziran 2004.
- DOĞRUSÖZ, M.Ezhan. (I) “*Vergi Hukukunda Arama*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4052, Aralık 2003.
- DOĞRUSÖZ, M.Ezhan. (II) “*Tarh İşleminin İdari Unsurları*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:139, Temmuz 2004.
- DUMAN, Ömer. “*3568 Sayılı Kanun’a Göre Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:101, Mayıs 2001.
- ERDİKLER, Şaban. “*Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?*”, **Dünya Gazetesi**, 22.01.2003.
- EREZ, Mesut. “*Türk Vergi Politikasında Alternatifler*”. **Türkiye I.Vergi Kongresi**. Yüksek Ticaretliler ve İ.İ.B.F. Mezunlar Derneği Konferans Yayınları No:2,
- EROL, Ahmet ve Tarık ÇETİNKAYA: “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları*”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:91. Temmuz 2000
- EYÜPGİLLER, Saygın. “*Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No: 3104, Mayıs 2002.

- FİŞHER, David. “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*”, **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını
- GEZGİN, Burhan: “*Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Zorunluluk*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:198. Şubat 1998
- GÖKMEN, Necdet ve H.Abdullah GÜLEÇ: “*Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 238. Haziran 2001.
- GÜMÜŞAY, Serdar. “*Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler*”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mk. No:3839 Sayı:129, Eylül 2003.
- GÜMÜŞAY, Serdar. “*Kayıtdışı İstihdamın Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Öneriler*”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:136, Nisan 2004.
- GÜNAYDIN İhsan ve Serkan Benk. “*Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler*”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:160, Kasım 2003.
- GÜNDOĞDU, Burhan.(I) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumlulukları*”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:274. Haziran 2004.
- GÜNDOĞDU, Burhan.(II) “*Vergi Hukukunda Teselsül ve Mütessesil Sorumluluk Müessesesi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:285, Mayıs 2005
- GÜNER, Ayşe. “*Başarısız Devlet ve Çözüm Yolları*”, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi Özel Sayı**, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu’na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998.
- GÜNEŞ, İsmail Hakkı, “*Muhasebe Meslek Ahlakı*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997.
- GÜL, Şakir Ercan. “*Tanzimat’a Kadar Defterdarlık Kurumu*”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000
- GÜLERMAN, Adnan. “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişme Süreci*”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:3, Ekim 2003.
- GÜVEMLİ, Oktay. (V) “*8.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinin Ardından*”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:8. Ekim 2000.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Volkan Demir, “*Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanımı*”, **Öneri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, Sayı:17, Ocak 2002.

- HARDING, Frank. “*Corruption: Rising to the Challenge*” <http://ifac.org>. May 1999
- HAYKIR, Eyüp. “*Yeminli Mali Müşavirlik Şirketlerinde Tasdik Sözleşmesi ve Rapor İmzasında Bir Sorun ve Öneri*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003
- HEPER Fethi. *Vergilerin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerindeki Etkileri*, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi**, Cilt. XVII, Sayı. 2, Haziran 1981
- HERSCHEL, Federico J. “*Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries*”, **Public Finance**, 33, 1978
- HUND, David M. : “*Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri*”. Çev. Yakup SELVİ. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı:8. Ekim 2000
- İNAN, Atilla. “*Belediye Saymanlarının Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olma Hakları*”. **Mali Hukuk Dergisi**. Sayı:90, Kasım – Aralık, 2000
- JAVANPOUR, Oliver. “*Elektronik Ödeme ve Vergileme Yoluyla Globalleşme*”. Çev. Ersan ÖZ, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:157. Ekim 2001
- JOHNSTON, Peter. “*The Fight Against Corruption*”. **Accountancy International**. <http://ifac.org>. July 1999
- KARAKAYA, Mevlüt. “*Bilgisayarların Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerindeki Yeri*”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:45. Eylül 1996.
- KARAKOÇ, Yusuf . “*Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 163, Mart 1995
- KARAPINAR, Aydın. “*Vergi Mevzuatının Muhasebe Üzerinde ki Etkisi:Yenileme Fonu*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:83, Kasım 1999
- KARADOĞAN, Uğur. “*Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:84, Aralık 1999
- KIRBAŞ, Sadık. (I) “*Türkiye’de Vergi Kaçağı Sorunu*”, **Mali Hukuk**, Sayı:43, Ocak-Şubat 1993
- KIRBAŞ, Sadık. (II) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:36, Aralık 1995
- KIZILOĞLU Şükrü ve Şafak Ertan Çomaklı, “*Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından*

- Değerlendirmesi*”, Mk. No: 4565 **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:11, Haziran 2004
- KIZILOT, Şükrü. “*Kayıtlı Mükellefin Kayıtdışılığı*”, **Hürriyet Gazetesi** 22.04.2004
- KIZILOT, Zuhâl. “*Bu sorumluluğun Rücuu da Var,*” **Hürses Gazetesi**, 22.05.2004
- KNECHEL, W.Robert. “*Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education*”, <http://aaahq.org/ic/index.htm>,
- KOÇ, Kemalettin. “*Şirketlerin Muhasebe ve Denetim Skandallarına Karşı Amerika’da Alınan Önlemler*”, **Dünya Gazetesi**, 27.12.2002
- KORKUSUZ, Mehmet. (I) “*Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım mı?*”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:91, Temmuz 2000
- KORKUSUZ, Mehmet. (II) “*Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:92. Ağustos 2000
- KURT, Resul. “*Yeminli Mali Müşavirlerle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İşliksizlik Belgesi Verilmesine İlişkin Rapor Düzenleme Yetkileri İptal Edildi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:260. Nisan 2003
- KUTLAN, Serhan. “*Denetim Mesleğinin Avrupa Birliği Ülkelerindeki Durumu ve Türkiye ile Karşılaştırılması*”, **Öneri**, Sayı:3, Haziran 1995
- KÜÇÜKÖZYİĞİT, H.Galip. “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Bit Vergisi Teklifi*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:265, Eylül 2003
- LEMARCHAND, Yannick. “*AB’de Muhasebe Standartları ve ABD’de CPA’lerin Faaliyetleri*”, İYMMO **22.09.2005 Aylık Toplantısı**, Mali Mevzuat Platformu 15.10.2005 Rapor, İYMMO
- MARŞAP, Beyhan. “*Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:37, Ocak 1996
- NELEN, Annette. “*E-Commerce: To Tax or Not To Tax?*”, Computer and Technology Law Conference, San Francisco, 29.06.2001, <http://www.cob.sjsu.edu>
- ÖNDER, İzzettin. “*Vergiye Psikolojik Direniş*”, **Görüş**, Sayı:3, Mayıs 1992
- ÖZDEMİR, İbrahim. “*Merkezi İdarenin Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları (TÜRMOB) Üzerindeki İdari ve Mali Denetim Yetkisininin*

- Niteliği ve Kapsamı*". **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı:1. Nisan 2000
- ÖZEL, Salih. (I) "*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:13, Ocak 1994
- ÖZEL, Salih. (II) "*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:52, Nisan 1997
- ÖZEL, Salih. (III) "*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart 1999
- ÖZEL, Salih. (IV) "*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik -I-*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000, s.17
- ÖZEL, Salih. (V) "*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik – II –*". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:92. Ağustos 2000
- ÖZEL, Salih. (VI) "*Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu – I*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:106 , Ekim 2001
- ÖZEL, Salih. (VII) "*Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu – II*", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:107 , Kasım 2001
- ÖZEL, Salih. (VIII) "*Yasal Olmayan Dış Satım ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*", **Yaklaşım Dergisi**.
- ÖZEL, Salih. (IX) "*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Evrensel Boyutları Ve Avrupa Birliğine Uyum Sağlanması*". <http://www.suryay.com.tr/>
- ÖZEL, Salih. (X). "*Yeminli Mali Müşavirlik Sözleşmeleri ve Yasal Açıdan Değerlendirilmesi*". TÜRMOB Yayını No:221. Ankara. 2003.
- ÖZEL Salih (XI). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*", **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını.
- ÖZYÜREK, Mustafa. (IV) "*Muhasebe Krizi (I)*", **Finansal Forum Gazetesi**, 23.07.2002.
- ÖZYÜREK, Mustafa. (V) "*Muhasebe Krizi (II)*", **Finansal Forum Gazetesi**, 25.07.2002.
- PEKDEMİR, Recep. (IV) "*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar*" **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:47. Mart – Nisan 1999.
- PEKDEMİR, Recep. (V) "*Türkiye 'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999

- PIRNAR, İge. “*Muhasebe Uygulamalarında Etik Değerler ve Muhasebe Eğitiminde Etik*”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:45. Eylül 1996.
- RICHUPAN Somchai, Çev. Nevzat Yılmaz, "*Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülmesi*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1993,
- PRICE, Clark. “*AB’de Muhasebe Standartları ve ABD’de CPA’lerin Faaliyetleri*”, İYMMO **22.09.2005 Aylık Toplantısı**, Mali Mevzuat Platformu 15.10.2005 Rapor, İYMMO
- SABAN, Nihal. (II) “*3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:80, Mayıs 1995
- SABAN, Nihal. (III) “*Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 3568, 12 md. Ve VUK. Mük. 227 md.*” **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 202. Haziran 1998
- SABAN, Nihal. (IV) “*Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 143. Temmuz 1993.
- SABAN, Nihal. (V) “*Avrupa Birliğinde Denetçinin Sorumluluğu ve Sınırlanması*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:1105, Temmuz 1997.
- SAĞMANLI, Metin. “*Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000
- SAVAŞAN, Fatih. “*Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri*”. **E-Yaklaşım Dergisi**. Mk.No:4568, Sayı:11, Haziran 2004.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat. (I) “*Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (I)*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:107, Temmuz 1990
- SAYGILIOĞLU, Nevzat. (II) “*Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (II)*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:108, Ağustos 1990
- SONSUZOĞLU, Elif. (I) “*Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması –I*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4879, Kasım 2004.
- SONSUZOĞLU, Elif. (II) “*Sporda Sponsorluk ve Reklam Yasaklarının Dolanılması –II*”, **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:4950, Sayı:143 Kasım 2004.
- SONSUZOĞLU, Elif. (III) *Elektronik İmza Kanunu, İlgili Düzenlemeler ve Bunların Vergi Hukuku Alanındaki Yansımaları – I*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:153, Mk.No:6950, Eylül 2005

- SÖYLER, İlhami. “*Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, Şubat 2006
- SCULLY, Gerald W. “*Tax Rates, Tax Revenues and Economic Growth*”, NCPA Policy Report No.98, March 1991.
- SELEK Seha - Zeynep Arıkan. “*Muhasebe Düzensizlikleri ve Vergilendirme*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:275, Temmuz 2004
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş. “*Muhasebede Meslek Ahlakı(Etik) Yaklaşımı*”, **III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları, No:20.
- SEVİĞ, Veysi. (I) “*3568 Sayılı Yasadan Gelen Sorumluluk Kapsamı*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:31. Temmuz – Ağustos 1995
- SEVİĞ, Veysi. (II)“*Muhasebe Hukuku*”, **Dünya Gazetesi**, 16.07.2002
- SEVİĞ, Veysi. (III) “*Muhasebe ve Mesleğin Önemi*”, **Dünya Gazetesi**, 26.09.2002
- SEVİĞ, Veysi. (IV) “*İç Denetim Enstitüsü*”, **Dünya Gazetesi**, 23.05.2003
- STELLA, Peter. “*An Economic Analysis of Tax Amnesties*”, **Journal of Public Economics**, 46, 1991, s.399
- SÜMER, Haluk Diğerleri, “*Yeminli Mali Müşavirlik/Denetçilik Mesleğinin Profili*”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:94, Ekim 2000,
- ŞAHİN, Hayati: “*Amerika Birleşik Devletlerinde Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları*” **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 141. Mayıs 1993.
- ŞEKER Sakıp . “*Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:5, Mayıs 1993
- TANRIKULU, Lütfi:”*Meslek Mensuplarının Denetimi (I)*”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:173. Ocak 1996
- TAŞTAN, Hakan. “*Ekonominin Denetimsizliği*”, **Dünya Gazetesi**, 04.03.2002
- TEKİN, Oğuz. “*Anadolu’da Paranın Öyküsü*”, **Toplumsal Tarih Dergisi**, Sayı:107, Kasım 2002
- TEKİN, Selçuk. “*Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181,Ekim 2003,

- TUNÇER, Mehmet., “*Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim 2003
- TÜMAY, Ali. “*Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Zorunluluğu*”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı:138. Mart 2000
- TÜRKER, Masum. (IV) “*IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Kongresinin ardından*”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:31. Temmuz – Ağustos 1995
- UYANIK, Namık Kemal. “*Vergi Kimlik Numarasının Kullanımı ve Kayıt Dışı Ekonomi*”. **Yaklaşım Dergisi**, Mk.No:2773, Eylül 2001.
- YALTI, Billur. (II) “*Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002,
- YAZICI, Mehmet. “*Tek Vergi Düzeni Artık Varlık Vergisi*”, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi** Özel Sayı, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu’na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998, s.427
- YILANCI, Münevver ve Birol YILDIZ. “*Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri*”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı:5. Ekim 2001
- YILMAZ, Hasibe Gül. (I) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*”. Ankara: Ankara YMM Odası Araştırma Yarışması. 2004
- YILMAZ, Hasibe Gül. (II) “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*”, **Panel**, Ankara, 18.05.2004, Ankara YMM Odası Yayını
- YILMAZ, Gülay. “*Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye’de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı*”, **M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi** Özel Sayı, Prof.Dr.Halil Nadaroğlu’na Armağan, Sayı:1, Cilt:XIV, 1998, s.483
- YÜCE, Mehmet. “*Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı*” <http://www.isguc.org>

İNTERNET KAYNAKLARI

- [http:// www.2-small-business.com/evasion_tax_uk.html](http://www.2-small-business.com/evasion_tax_uk.html), 26.12.2003
- <http://aaahq.org/ic/index.htm>, 25.05.2005
- <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006
- <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, 21.01.2006
- <http://www.aicpa.org/vision/index.htm>, 24.01.2006
- <http://www.aicpa.org/about/dues.htm>, 24.01.2006
- <http://www.aicpa.org/vision/index.htm>, 24.01.2006
- <http://www.accaglobal.com/about>, 27.01.2006
- http://www.aicpa.org/about/annrpt/2004-2005/aicpa_04-05_ar.pdf, 21.01.2006
- <http://www.aicpa.org/members/memstats.htm>, 21.01.2006
- <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1996/K1996-26.htm>, 28.08.2006
- <http://www.atonet.org.tr/turkce/index12.html>, 29.01.2006
- http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/BoaltUT6-01.pdf, 03.01.2004
- http://www.danistay.gov.tr/index_MainMenu.htm, 17.02.2006
- <http://www.eaa-online.org/about/whoweare.cfm> (14.06.2003)
- <http://www.far.se/english>, 25.01.2006
- http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82, 27.01.2006
- [http:// www.gelirler.gov.tr/gelir2/nsf](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2/nsf) 17.02.2006
- <http://www.ifac.org/Ethics> ,14.04.2003
- http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf, 25.01.2006
- http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf, 25.01.2006
- <http://www.icaew.co.uk>, 25.05.2003

<http://www.icaew.co.uk/students>, 25.01.2006

http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm?AUB=TB2I_54919|MNXI_54919, 28.01.2006

http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_27677|MNXI_25419&route=11295|P|11322|25419, 28.01.2006

<http://www.icas.org.uk/site/cms/contentChapterView.asp?chapter=62>, 28.01.2006

<http://www.ismmmo.org.tr>, 22.05.2004

<http://www.ismmmo.org.tr/reparis.asp?id=2359>, 28.01.2006

<http://www.ismmmo.org.tr/Docs/Mevzuat/3568/3568-MeslekKararVergiUsul227.doc>, 28.01.2006

<http://www.isguc.org>, 01.05.2005

<http://www.kht.fi/english>, 25.01.2006

<http://www.mmmb.org.tr>, (01.04.2003

<http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten>, 16.01.2006

<http://www.mukellefgazetesi.com.tr>. 13.08.2005

<http://www.ncpa.org/studies/s159/s159.html>, 17.10.2005

<http://www.nasba.org/nasbaweb.nsf/mem>, 24.01.2006

<http://www.oecd.org/department>, 13.10.2003

<http://www.osmanli700.gen.tr> ,07.05.2003

<http://www.revisornett.no/English>, 25.01.2006

<http://www.revisornett.no/?did=9069582>, 25.01.2006

<http://www.suryay.com.tr/12.01.2004>

<http://tdk.org.tr/tdksozluk/sozbul.asp?kelime=Muhasebe&submit1>,17.08.2006

<http://www.tmud.org.tr/kurulus.htm>, 27.01.2006

<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 27.01.2006

<http://www.turmob.org.tr>, 23.05.2004

<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/danistay/m12.doc>, 05.02.2006

http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.4, 27.01.2006

http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber_Eylul05.pdf, s.4, 27.01.2006

<http://www.wcoa2006.org.tr>, 27.01.2006

<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, 05.02.2006

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 03.02.2006

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004074618.htm, 05.02.2006

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_word.asp, 29.01.2006

<http://www.yaklasim.com.tr/makaleler/29.12.2005>

<http://www.yuksekticaretli.org/tarihce.htm>, 25.01.2006

YASA, YÖNETMELİK, TEBLİĞ, RAPOR, VE YARGI KARARLARI

Anayasa

3568 sayılı yasa

3568 sayılı yasa ile ilgili yönetmelikler

3568 sayılı yasa ile ilgili tebliğler

213 sayılı Vergi Usul Yasası

213 sayılı Vergi Usul Yasasının mükerrer 227 nci maddesi ile ilgili tebliğler

Mecburi Meslek Kararları

Borçlar Kanunu

İSMMMMO “2002 Vergi Raporu”

ATO “Hayatımız Mafya” Raporu

ATO “İşporta” Raporu

Anayasa Mahkemesi Kararları

Danıştay Kararları

Mahkeme Kararları

DİĞER YAYINLAR

- AYDIN, M.ŞAKİR. “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ekonomideki Rollerinin Analizi*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya, 2000.
- DAŞTAN, Abdülkerim. “*Meslek Ahlak Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*”, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon, 2001.
- İBASALİLGİLLER, Araksi. “*Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1999.
- PUR, Hüseyin Perviz “*Muhasebe Mesleği ve Enflasyon*”, “Muhasebe, Muhasebe Mesleği ve Enflasyon” konulu Panel, Yüksek Ticaretliler Derneği, İstanbul, 15.08.2002
- SAĞLAM, Hakkı “*Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2004.
- SEVİMLİ, Abdullah. “*Belediye Bütçe ve Muhasebe Sisteminin Denetimi*”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2000.
- TEKİN, Ahmet. “*Teoride ve Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2000.
- USER, İnci. “*Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1992.