

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASINDA
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ**

Acar Korcan TURAN

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

**İZMİR
2008**

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASINDA
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ**

Acar Korcan TURAN

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

**İZMİR
2008**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “ VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASINDA MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.. / .. /

Acar Korcan TURAN

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Acar Korcan TURAN
Anabilim Dalı : MALİYE
Programı : MALİ HUKUK
Tez Konusu : Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü Ve Önemi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ****
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASINDA
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ

ACAR KORCAN TURAN
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

Vergi mevzuatımızda, “vergi idaresi” ile “mükellef” verginin tarafları olarak bilinmektedir. Ancak meslek yasasının yürürlüğe girmesiyle birlikte verginin tarafları üçe çıkmıştır. Artık verginin üçüncü tarafını meslek mensupları oluşturmaktadır.

Bu nedenle, bu tez çalışmasında, meslek mensuplarının vergi gelirlerinin arttırılması üzerindeki etkisi mevzuat ile uygulama çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda, muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının tanıtımı yapılmış, kamu yararına faaliyette bulunan bu meslek kesiminin yetki ve sorumlulukları dahilinde vergilemede etkinliği sağlamadaki rolü incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: 3568 Sayılı Kanun, Denetim, Muhasebe, Muhasebeci,

Mali Müşavir, Vergi Gelirleri, Yeminli Mali Müşavir.

ABSTRACT
MASTER THESIS
ROLE AND IMPORTANCE OF PROFESSION MEMBERS IN INCREASING OF
TAX INCOME

ACAR KORCAN TURAN

DOKUZ EYLÜL UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE
FINANCIAL LAW PROGRAM

“Tax administration” and “taxpayer” are known as the parties of the tax in our tax legislation. However, parties of tax increased to three upon becoming effective of Profession Act. Now, self-employed constitutes the third party of the tax.

For this reason, the effect of self-employed on increasing of tax incomes was evaluated within the framework of the legislation and execution in this thesis study.

Introductions of accounting profession and self-employed were done in our study, the role of this profession sector operating for the benefit of public in ensuring efficiency in taxation within their authority and responsibilities was examined.

Key Words: Law Number 3568, Auditing, Accountancy, Accountant, Financial Advisor, Tax Income, Certified Accountant.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	I
TUTANAK.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR BİLİM DALI OLARAK MUHASEBE MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR

I- Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe ve Tarihsel Gelişimi.....	4
II- Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Temel Kavramlar.....	8
A- Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	8
B- İşletmenin Kişiliği Kavramı.....	9
C- İşletmenin Sürekliliği Kavramı	10
D- Dönemsellik Kavramı.....	11
E- Parayla Ölçülme Kavramı.....	11
F- Maliyet Esası Kavramı.....	12
G- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.....	12
H- İhtiyatlılık Kavramı.....	13
I- Tutarlılık Kavramı.....	13

J- Tam Açıklama Kavramı.....	14
K- Önemlilik Kavramı.....	14
L- Özün Önceliği Kavramı.....	15
IV- Muhasebe İle İlgili Taraflar.....	15
A- İşletme Sahipleri ve Ortaklar	15
B- Yöneticiler.....	16
C- İşletmede Çalışanlar.....	17
D- Alıcılar ve Satıcılar.....	18
E- Kredi- Yatırım- Finans Kuruluşları.....	18
F- Vergileme Otoriteleri (Devlet).....	19
G- Kamu (Toplum).....	19
H- Potansiyel Ortaklar (Gelecekteki Ortaklar).....	21
V- Profesyonel Bir Meslek Olarak Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik.....	21
VI- Çeşitli Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Uygulanması.....	24
A- İngiltere Uygulaması.....	25
B- Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması	27
C- Almanya Uygulaması.....	29
D- Fransa Uygulaması.....	32
E- Avrupa Birliği'ndeki Uygulamalar.....	33
VII- Uluslararası Muhasebe Örgütleri.....	36
A- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	36
B- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	39
C- Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	40

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

VE

3568 SAYILI YASA IŞIĞINDA MESLEĞE BAKIŞ

I- Yasal Düzenlemeden Önceki Dönemde Muhasebe Mesleği ve Örgütlenme Çabaları.....	44
II- 3568 Sayılı Kanun’dan Sonraki Dönemde Muhasebe Mesleği.....	51
A- 3568 Sayılı Kanun’un Genel Gerekçesi.....	51
B- 3568 Sayılı Kanun İle Getirilen Düzenlemeler.....	55
a- Kanunun Amacı.....	55
b- Mesleki Ünvanlar, Yetkileri ve Kazanılması.....	57
1- Serbest Muhasebeci.....	57
i- Genel Şartlar.....	57
ii- Özel Şartlar.....	58
2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir.....	58
i- Özel Şartlar.....	59
ii- Staj ve Sınav Süreci.....	60
3- Yeminli Mali Müşavir.....	63
i- Özel Şartlar.....	65
ii- Sınav Süreci ve Ünvanın Kazanılması.....	67
III – Meslek Mensuplarının Sorunları Ve Çözüm Önerileri.....	69

III. BÖLÜM

VERGİLEME SÜRECİNDE

MESLEK MENSUPLARININ FONKSİYONU

I -Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi	75
A- Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Ayrımı.....	77
B- Beyan Esası.....	79

C- Tevkifat (Stopaj) Usulü.....	81
D- Basit Usül.....	82
III - Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği.....	84
IV - Vergileme Sürecinde Meslek Mensuplarının Rolü.....	93
A-Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesinde Meslek Mensuplarının Rolü.....	94
B – Vergi Yönetiminin Etkinliğini Artırmada Meslek Mensuplarının Rolü...	95
C– Vergi Yargısının Etkin Çalışmasında Meslek Mensuplarının Rolü.....	102
D - Kayıt Dışı Ekonominin ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Meslek Mensuplarının Rolü (Meslek Mensuplarının Denetim Fonksiyonu).....	103
a- Sınırlı Uygunluk Denetimi.....	106
1– Sınırlı Uygunluk Denetimi Süreci.....	107
2 – Vergi Beyannamesi İmzalanacak İşin Alınması.....	108
3 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması.....	109
4 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yürütülmesi	109
i- İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç Defteri Esasına Göre Tutulan Defterlere Dayanan Vergi Beyannamelerinde SUD Faaliyeti.....	109
ii- Bilanço Esasına Göre Tutulan Defterlere Dayanan Vergi Beyannamelerinde SUD Faaliyeti	110
5 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Sonuçlandırılması ve Rapora Bağlanması.....	112
6 – Sınırlı Uygunluk Denetim Faaliyetinin Kalite Kontrolü.....	113
7– Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Sorumluluk.....	116
b - Yeminli Mali Müşavir Denetimi (YMM Tasdiki).....	116
1- Tasdik İşlemleri.....	117
i- Gelir Vergisi Yönünden	118
ii- Kurumlar Vergisi Yönünden.....	118
iii- Katma Değer Vergisi Yönünden.....	118
iv- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden.....	119
v- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	

Yönünden.....	119
vi- Damga Vergisi Yönünden.....	119
vii- Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden.....	119
2- Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri.....	120
3- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	121
c- Bağımsız Dış Denetim.....	122
1- Bağımsız Dış Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları.....	127
2- Bağımsız Dış Denetimin Devlete Yararları.....	128
3- Bağımsız Dış Denetimin Kamuya Yararları.....	129
IV – Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu.....	131
Sonuç.....	137
Kaynakça.....	143

KISALTMALAR

- AICPA:** Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
- BDDK :** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- BİRLİK:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
- CPA :** Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
- ETA :** Elektronik Vergi Yönetimi
- FASB :** A.B.D Muhasebe Standartları Kurulu
- FEE :** Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- GSMH :** Gayri Safi Milli Hasıla
- GVK :** Gelir Vergisi Kanunu
- IASB :** Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu
- IASC :** Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi
- IFAC :** Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
- IFRS :** Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Kurulu
- IMF :** Uluslararası Para Fonu

IRS : Amerikan Vergi İdaresi

Kanun : 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

K.D.V. : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

NAA : Ulusal Muhasebeciler Derneği

NASBA : Serbest Muhasebe Kanunu Modeli

SACPA : Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Derneği

SEC : A.B.D. Sermaye Piyasası Kurulu

SM : Serbest Muhasebeci

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

SSK : Sosyal Sigortalar Kurumu

SUD : Sınırlı Uygunluk Denetimi

T.B.M.M. : Türkiye Büyük Millet Meclisi

- TEFE** : Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
- T.T.K.** : Türk Ticaret Kanunu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli
Mali Müşavirler Odaları Birliği
- UAA** : Tek Düzen Muhasebe Kanunu
- UMS** : Uluslar arası Muhasebe Standartları
- VEDOP** : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
- VUK** : Vergi Usul Kanunu
- YMM** : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe, bir ülkede, toplumu oluşturan her gerçek kişi, aile, kurum, vakıf, dernek, sendika, siyasal parti, dahası devlet gibi hesapsal kişiler için aynı ölçüde önemlidir. Bunların her biri, kurduğu muhasebe düzeni oranında ölçülü ve dengelidir.

Şimdilerde iktisadi açıdan ileri ülkelerde, muhasebe kendine özgü tanım, terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramları ile başlı başına bir bilim olarak ilgi görür. Bu ülkelerde muhasebeye büyük ölçüde önem verilir ve özen gösterilir. Bir ülkedeki muhasebe bilim ve uygulama düzeyi, o ülkenin iktisadi gelişme düzeyinin varlık ve gelir dağılımı adaletinin göstergesidir.

Kurum ve kuruluşlar ile kişiler görevleri, işlevleri ve faaliyetleri ile ilgili olarak açıklamalar yapmakta, bildirimlerde bulunarak çeşitli isteklerde bulunmakta, kararlar alıp uygulamakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Ancak bu bildirim ve iddiaların uygunluğu, doğruluğu ve güvenilirliği tartışılabilir. Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için karar verme sürecinde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engelleyerek topluma, örgütlere ve karar alıcılara zarar verir.

Her toplumda ve örgütte alınacak kararlar doğrudan doğruya karar işlemleri sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Örgütlerin ve toplumların gelişmesi ve büyümesiyle güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı giderek artmaktadır. En küçük toplumda dahi alınacak kararlar karar işlemleri sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Toplumlar gelişip büyüdükçe yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta, sayıları artmakta ve karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir ve doğru olma olasılıkları da azalmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayılarının hızla çoğalması hata yapma olasılığını artırmaktadır. Hataların bilinmemesi ise bilgilerin güvenilirliğini azaltır.

Karar alıcılar kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağına sahip değildir. Karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak her zaman hata ve

yanlışları kapsama olasılığı yüksektir. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynaklar arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Bunun nedeni iyi veya kötü niyetle bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla olabilir. Neden ne olursa olsun her iki durumda da karar alıcıya sunulan bilgi doğru ve güvenilir değildir.

Bildirim ve iddiaların, bilgilerin ayrı bir incelemeye tabi tutulmaksızın doğru ve güvenilir olduğu varsayımı doğrudan öznel bir yargıya dayanmaktadır. Bu nedenle, açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması, hata içerme olasılıklarının bulunması karar alıcıları bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırılması zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve nesnelliğini artıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Bu incelemeyi genellikle karar alıcıların yapması mümkün olamamaktadır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel kural olarak; bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler, artık karar işlemleri için güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir.

Hukuk devletinde örgütlerin ve kişilerin faaliyetleri, hakları, sorumlulukları tanımlanmış ve anayasa, yasa, yönetmelik, tüzük ve benzeri mevzuata düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin; faaliyetlerini hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek, açıkladıkları bilgilerin ve iddialarının doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ve örgüt yöneticilerinin örgülle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere/örgütlere, topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi/ kişiler/ örgüt tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır. Bu nedenle muhasebe, her şeyden önce bilgi üretme ve karar verme sürecidir. Ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili ifadeler, muhasebenin ekonomik bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama yönünü ortaya koymaktadır.

Bu yüksek lisans tez çalışmasında; ülkemizde yıllardan beri çok önemli bir görevi üstlenen meslek mensuplarının vergi gelirlerinin artırılmasındaki fonksiyonları, hukuki, idari ve iktisadi açıdan ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla tezin birinci bölümünde; muhasebe bilimi ve mali müşavirlik mesleği üzerinde durularak mesleğin tanıtılması amaçlanmıştır. Bu bölümde, kısaca mesleğin tarihsel gelişimi ve çeşitli ülkelerdeki uygulamalar teorik olarak özetlenmiştir.

Tezin ikinci bölümü; Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimine ve mesleği düzenleyen 3568 Sayılı Kanun’a ayrılmıştır. Bu bölümde; mesleğin yasal düzenlemeye kavuşmadan önceki durumu, yasalaşma sürecindeki gecikmenin nedenleri, mesleğin hukuki statüye kavuşmasıyla birlikte yapılan düzenlemeler ve meslek mensuplarının sorunları ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde; Türk Vergi Sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılmış, esasen kamu yararına faaliyette bulunan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler üzerinde durulmuş, meslek mensuplarının vergi gelirleri ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi üzerindeki etkisi irdelenmiş, son olarak da meslek mensuplarına kanun ve yönetmeliklerle verilen yetki ve sorumluluklar üzerinde durulmuştur.

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

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR BİLİM DALI OLARAK MUHASEBENİN MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ İLE İLİŞKİSİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR

I- Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebe bilimi ekonomik işlemlerin kayda alınarak sonuçları üzerinde ilgilileri düşünmeye ve karar almaya yönlendiren bir uğraş alanı ile ilgilenir. Esasında belli bir teknikten yararlanır. Bu nedenle hesap planları oluşturulur. Plana uygun kayıt yapmak zannedildiği kadar kolay değildir. Çünkü hesapların işleyiş özellikleri ne kadar iyi bilinirse elde edilen sonuç o kadar sağlıklı olacaktır. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarının tutulması hem bilime ve hem de tekniğe bağlı bir sanattır. Muhasebe işlemlerinin yorumlanmasını sağlayan mali tablolar, kayıtların sonuçlarını yansıtır. Bir işletmenin ekonomik açıdan tanınması veya değerlendirilmesi muhasebe raporları esas alınarak yapılır.

Muhasebe, hesapsal kişiliğin, önce kendisi, sonra da bunlarla ilişkili olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla varlık ve sermayelerine, zaman içinde bunlardaki değer değişimlerine yani masraf, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinden saptayarak hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyen, izleyen, bunlarla

varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyan, yorumlayan, belgeleme ve araç olma özelliği taşıyan bir bilimdir¹.

Bir başka açıdan tamamen ya da kısmen mali özellikte ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, rapor halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir.

Tarih içerisinde ilk muhasebe kayıtlarının ne zaman ve hangi medeniyet tarafından kullanıldığı yolunda kesin bir bilgi mevcut olmamakla beraber, muhasebe tarihçileri arasında genel eğilim, ilk yazı ve sayıların kullanılmaya başlandığı “Mezopotamya Uygarlıkları”nda ve “Eski Mısır”da , muhasebe uygulamalarının da başladığının kabul edilmesi yönündedir. Ancak bu yıllara ait, özellikle muhasebe tarihinde yer alabilecek bulgulara rastlanmamıştır².

Tarihte ilk envanter işlemlerinin Mısır’da mal takibi amacı ile yapıldığı bilinmektedir. Özellikle gıda maddelerinin alım satım işlemlerinin kayıt edilmeye başlanması ile Eski Mısır’da Muhasebe düzeni periyodik envanter yanında günlük kayıtlar ile de oluşmaya başlamıştır (M.Ö. 3400 Yılları)³.

Eski Mısır’da muhasebe tarihi için önemli sayılabilecek bir başka yenilik ise, muhasebenin bütçe ayağının oluşmaya , ve yazılı planların kullanılmaya başlanmış olmasıdır.

Mezopotamya uygarlıklarında ise, özellikle eski Babil’de, eski Mısır’dan farklı olarak, muhasebenin zaman ile bağlantısının kurulmuş olması ve kayıtlar ile olayların oluşum zamanlarının birlikte değerlendirilmesi söz konusudur. Eski Babil’de bir malın türü , sayısı ve alan satanın isimleri dışında, teslim tarihinin de kil levhalara yazıldığı görülmektedir. Yine eski Babil’de muhasebe ile ilgili ilk yazılı kurallar da ortaya çıkmıştır. Hammurabi kanunlarında (M.Ö.2200-2150), muhasebe ile ilgili yazılı hükümler vardır.

¹ Veysi SEVİÇ, “**Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci**”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/10%20-%2058VeysiSevig.doc> ,
(ERİŞİM: 02/06/2008)

² Erdoğan AVDER, “**Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**”
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/yazdir.php> (ERİŞİM:19/06/2007)

³ Şevki ÖZEN, “**Muhasebe Nedir & Muhasebe Tarihi**”,
<http://www.sevkiozenen.blogcu.com/2805080/> (ERİŞİM: 19/06/2007)

Eski İnan'da muhasebe, ücretlerin, para veya mal ile ödenmesinin kayıt edilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Ayrıca Pers İmparatorluğu'nda topraklarının genişliği sebebi ile, orduların beslenme ve giyecek ihtiyacının karşılanması sırasında, denetim aracı olarak yine muhasebe kullanılmıştır (M.Ö.500-400).

Eski Yunan medeniyetinde, muhasebenin önemi, sikke paranın kullanılması ile çok farklı bir boyuta taşınmıştır. Envanter işlemleri maddi sorumluluk doğuran işlemler olarak ortaya çıkmıştır. Devlet Muhasebesi eski Yunan medeniyetinde daha çok ön planda yer almış, devletin varlıklarının kayıtları, halktan seçilen kişilerce yapılmıştır (M.Ö.400-300).

Eski Roma'da muhasebe düzeni ilk kez bir biri ile bağlantılı farklı kayıt ortamları ile şekillenmiş ve bugünkü anlamdaki "muhasebe sistemi"nin temelleri atılmıştır. Bu sistemde para hesapları ayrı bir defterde, tahıl ve hayvansal ürünler gibi mal ve eşyalar ayrı bir defterde kaydedilmiştir. Bu arada ilk yıpranma payı (amortisman) kavramına Eski Roma kayıtlarında rastlanmıştır.

Eski Roma medeniyetinden sonra, M.S. ilk 500 yıl içinde, envanter kavramı gelişmiş, varlıkların sınıflandırılması daha belirgin hale gelmiştir. Orta çağ boyunca batı Avrupa'da gezici muhasebeciler ortaya çıkmış ve para karşılığında raporlar düzenlemeye başlamışlardır. Bizans İmparatorluğunda ise toprak envanteri yöntemleri gelişmiş ve İmparatorluğun toprakları denetim düzeni altına alınmıştır⁴.

13. yüzyılda batı Avrupa'da günümüzdeki Kasa Defterine çok benzer bir defter kullanılmakta bu defter üzerinde yapılacak düzeltmeler için özel izinle yetkili noterlere başvurulmakta, defterlerin toplamı düzenli aralıklarla alınmaktaydı.

14. yüzyılın sonlarına doğru ticari hayatın gelişmesine paralel olarak, kârın bulunması amacıyla yönelik muhasebe uygulamaları görülmüştür. Yine buna paralel biçimde Muhasebe bilgilerinin denetimi uygulaması İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Bu işleri yapan uzmanlar kraliyet tarafından resmen görevlendirilmiş "mali denetçiler" olarak adlandırılmışlardır.

Ortaçağ boyunca, muhasebenin Avrupa'daki bu çok yönlü gelişimini, 15. yüzyıl ve sonrasında "çift taraflı kayıt usulünün" kullanılmaya başlaması izlemiştir. Çift taraflı kayıt usulünün kimin tarafından ne zaman ilk kez uygulanmaya başladığı yönünde muhasebe tarihçileri arasında görüş ayrılıkları olmakla birlikte, belirli bir

⁴ OZEN, a.g.e.

sürecin sonucu olarak ortaya çıkmış olan ve Muhasebenin olgunlaşması da diyebileceğimiz bu teknik, en iyi şekilde Luca Pacioli tarafında dile getirilmiştir.

İslam medeniyetinde, muhasebe uygulamalarındaki en önemli gelişme, muhasebe için farklı bir yazı dili oluşturulmuş olmasıdır. Muhasebenin eş zamanlı kaydedilmesi için Arap alfabesinin hızlı yazmaya müsait şekli ile değiştirilerek kullanılması ile oluşan “siyakat” yazısı ve rakamları kullanılmıştır.

Arapça dilinde muhasebeye ait pek çok kitap yazılmıştır. Bunların çoğu Pacioli'nin 1494 yılında yazdığı muhasebe kitabından 150 sene öncesine aittir. Bu kitaplardan Risale-i Fellekiye'de muhasebenin amacı , “malların korunması, gelir ve giderlerin bilinmesi, hesap durumunun anlaşılmasının kolaylaşması” olarak belirtilmektedir⁵.

Ülkemizde muhasebenin belirli bir sisteme kavuşması, 1850 tarihli “Kanunamme-i Ticaret” ile başlar. Bu kanun, Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi olduğundan muhasebenin gelişiminde Fransız literatürünün etkileri açık olarak görülmüştür⁶.

Cumhuriyet'in ilanından önce ülkemizde muhasebe uygulaması, devlet muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. Bu dönemde işletmeler, basit yöntemlerden yararlanmışlardır. 1926 yılında yürürlüğe giren 865 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Fransız ekolünü sona erdirerek Alman ekolünün etkisini göstermesine neden olmuştur. Çünkü; bu dönemde çıkarılan Türk Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu'nun tercümesiydi⁷.

1950 yılında yapılan Genel Vergi Reformu, kayıt ve belge düzeni bakımından işletmeleri belli bir düzene koymuş ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecine yardımcı olmuştur. Özellikle 1964 yılında yürürlüğe giren İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, bu kuruluşların hesaplarını tekdüzen hale getirmeyi zorunlu kılmıştır. Bu gelişmelerle birlikte 1/1/1972 tarihinden itibaren 27 kamu iktisadi teşebbüsünde tekdüzen hesap çerçevesi uygulanmaya başlamıştır.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde uygulanan tekdüzen hesap çerçevesinin yanında, 1984 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelere Standart Özel

⁵ <http://muhasebefinans.freeservers.com/sayi2.html> , (ERİŞİM: 19/06/2007)

⁶ Tayip YAVUZ, “Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları”,(yayımlanmamış doktora tezi) , İzmir, 2000, s. 7

⁷ YAVUZ, a.g.t., s:7

Hesap Planı, 1986 yılında bankalara tekdüzen hesap planı dahilinde muhasebe tutma zorunluluğu getirilmiştir⁸.

Bununla birlikte, 1989 yılında yasalaşan, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebe anlayışı ve mali müşavirlik mesleği bugünkü durumuna gelebilmiştir.

II - Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Temel Kavramlar

Muhasebe uygulamalarında genellikle değişmeyen bazı ilke ve tekniklerin yer aldığı ve uygulamaların bu doğrultuda geliştirilen yöntemlerle sürdürüldüğü ilk bakışta söylenebilir. Ancak; temel muhasebe kavramları doğa yasaları gibi değişmez ve kesin olmayıp, zaman içerisindeki gereksinim ve gelişmeler ile uygulayıcıların deneyimlerine bağlı olarak sürekli değişen dinamik bir yapı gösterir⁹.

Otoriteler tarafından “Temel Muhasebe Varsayımları”, veya “Temel Muhasebe İlkeleri” biçiminde ifade edilen “Temel Muhasebe Kavramları” konusunda kesin bir liste verilmemekle birlikte ülkemiz uygulamalarında bu kavram sayısı 12’ye ulaşmıştır. Muhasebenin temel kavramları, evrensel muhasebe kavramları olup; “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” ile birlikte muhasebe uygulamalarının yönlendiricisi durumundadırlar¹⁰.

A- Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram; muhasebenin işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tablolarının düzenlenip sunulmasında belirli

⁸ Yüksel Koç YALKIN, “**Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**”, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara, 2005, s.1

⁹ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s:34

¹⁰ Yılmaz BENLİGİRAY, Nurten ERDOĞAN, “**Muhasebe Uygulamaları**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Bası, Eskişehir, 1995, s.5

kişi veya grupların değil; tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.

Buna bağlı olarak muhasebeci de işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını saptarken ve yorumlarken sorumluluk kavramının gerektirdiği kişilik içinde adil ve tarafsız davranabilmelidir. İşte bu noktada, muhasebe ve muhasebecilerin sosyal sorumluluklarının boyutu “ Kamuyu Aydınlatma İlkesi” ile bütünleşir¹¹.

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebeye ilişkin hukuk kuralları ile desteklediği ölçüde etkindir ve kamu yararı sağlar. Ülkemizde muhasebe uygulamalarını yönlendiren Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi yasalarımız ve Sermaye Piyasası Kanunu içerdikleri hükümlerle muhasebenin hizmet amacının çerçeve ve ölçüsünü çizmişler ve muhasebecilere de sosyal sorumluluklarını hatırlatacak hükümler getirmişlerdir.

B- İşletmenin Kişiliği Kavramı

İşletme ile girişimci, tüm devirlerde ekonomik yaşamın vazgeçilmez temel iki unsuru olmuşlar ve birbirleri ile bütünleşmişlerdir.

Gerçek kişi olan birey veya bireylerin hesapları ile onlarca kurulan ve tüzel kişilik taşıyan işletmelerin hesapları her ne kadar birbirlerine yakın bir görünümde iseler de birbirinden tamamen bağımsız iki ayrı muhasebe sistemi oluştururlar¹²

Kişilik kavramının esası; işletmeleri, işletme dışındaki bireylerden (sahip veya sahiplerinden, alacaklıları ve borçlularından, yönetici ve personelinden) ayrı kendine özgü bir kişilik olarak görmesidir. Bu nedenle muhasebesi tutulacak ticari işletmenin kişiliği, kendisini oluşturanların dışında hukuksal bir varlık olarak kabul edilir ve muhasebe işlemleri yalnızca bu kişilik adına yürütülür.

¹¹ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.36

¹² Nusret KURDOĞLU,” **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesaplar**”,
<http://gaziantepp.smmmo.org.tr/wordlar/NAZIMHESAPLAR.doc> , (ERİŞİM: 13/02/2007)

Muhasebe kişiliğinin özü, işletmelerin tümünde yaşanan finansal olayları, işletmeler arasında fark gözetmeden tüm aşamalarda kendine özgü yöntemlerle ve bu yöntemlerden sapmamak koşulu ile değerlendirebilmesi ve çözümleyebilmesidir¹³.

Bu görüşe dayalı olarak işletmelerin dış çevre ve çeşitli gruplarla olan ilişki ve faaliyetlerinde, işlemler bu kavramın kapsamına dayalı olarak muhasebeleştirilir, mali raporlar hazırlanır ve yorumlanır. Böylece muhasebe, yalnız işletmeye ayrılan değerler ile ilgilenir.

C- İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Genelde işletmeler süreksiz bir yaşama sahip hukuksal kişilerdir.

İşletmelerin kişiliklerini kazanmalarının ilk adımı şirket ana sözleşmeleridir. Bu ana sözleşmede sınırlı bir amaç ya da sınırlı bir süre için kurulma gibi özel nedenler getirilmemişse, işletmelerin varlıklarını sonsuza dek sürdürecekleri varsayılır. Buna bağlı olarak, sürekliliklerinin de işletme sahiplerinin ya da ortaklarının doğal yaşamlarıyla herhangi bir bağlantısının olmadığı kabul edilir.

Günümüzün rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, bu kavramı benimseyip uygulamalarına bağlıdır. Aksi halde işletmelerin uzun vadeli yatırım yapmaları, kredi almaları, bağlantılara girmeleri düşünülemez. Bu kavrama bağlı kalan işletmelerde dönem sonlarında önceden saptanan veya herhangi bir tarihte yapılacak durum değerlendirmesinde, işletmenin ekonomik değerinin piyasa değeri yerine maliyet değeri ile değerlendirilmesi söz konusudur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu durum mali tabloların dipnotlarında açıklanır¹⁴.

¹³ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s:37

¹⁴ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s:37

D- Dönemsellik Kavramı

İşletme faaliyetlerinin kuramsal olarak sınırsız ve sürekli olmasına karşın, bu faaliyetlerin uygun bir şekilde ölçülmesini, kontrolünü ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla belirli dönemlere gereksinim duyulur. İşletmenin sınırsız varsayılan ömrü, nitelik ve özelliklerine göre belirli zaman dilimlerine bölünerek (genellikle 1 yıl) dönemler itibari ile faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi yoluna gidilir.

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyet sonucunun diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu nedenle bu kavram; işletme çalışmalarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak hesap kesimi, tahakkuk esası, gelirin gerçekleşme noktası, gelirin ilgili maliyet ve giderlerle karşılaştırılması gibi ilkelerin uygulanmasını gerektirir.

E- Parayla Ölçülme Kavramı

Muhasebenin kendisinden beklenen amaçlara ulaşabilmesi için, tüm fonksiyonlarına uygulanabilecek bir ölçü birimine gereksinim duyulur. Saptanacak bu ölçü biriminin aynı zamanda makro değerlendirmeler ve karşılaştırmalar için de uygulanabilir ve kullanılabilir bir ölçek olması gerekir. Bu ölçek modern ekonomilerde en önemli değişim aracı ve ölçüsü olarak kabul edilen para birimidir¹⁵.

Bu nedenle kavramın amacı; parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlerin muhasebeye ortak ve geçerli bir ölçü olarak ulusal para birimiyle yansıtılmasını sağlamasıdır.

¹⁵ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s:39

F- Maliyet Esası Kavramı

Bu kavramın esası, para ve alacaklar dışındaki tüm varlıkların elde edilmesi ve bunların tüketilmesine ilişkin kayıtların maliyet esası kavramına uygun olarak yapılması temeline dayanır.

Maliyet esasının kullanılması, işletmelerde piyasa değeri esasının uygulanmasıyla doğabilecek aksaklıkların ortadan kalkmasını sağlar. Çünkü; piyasa fiyatlarında oluşabilecek her değişikliğe göre işletme varlıklarının değerinin muhasebe kayıtlarında düzeltilmesinin pratik olmayacağı açıktır¹⁶.

G- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Muhasebenin sosyal sorumluluğunu yerine getirebilmesini kolaylaştırabilmek için, işletmelere uygun bir muhasebe bilgi sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekir.

Böyle bir sistemde; işletme içinde kullanılan ve dış çevreden gelen belgelerin nitelikleri, belgelerin işletme içinde oluşturdukları bilgi akımı, işletmeye ilişkin belgelerin dışa iletilmesi konuları önemli yer tutar.

Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerin güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise bilgilerin belgelendirilmesi ile ilgilidir.

Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan birey ve gruplara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve mali tablo ile raporların objektif olarak hazırlanabilmesi, belgelere dayandırılmalarına bağlıdır¹⁷.

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına

¹⁶ Yurdakul ÇALDAĞ, “DENETİM VE RAPORLAMA FİNANSAL TABLOLAR VE ANALİZ TEKNİKLERİ”, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2007, s:4

¹⁷ Ahmet DEMİR, “**Tekdüzen Muhasebe Sistemi**”, Çağdaş Müşavirlik Paz. Tic. Ltd. Şti, 3. Baskı, İstanbul, s.14

esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade eder.

H- İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebe, işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri üretirken objektif olmak; muhasebeci de bilinçli, dikkatli ve özenli davranmak zorundadır.

İhtiyatlılık kavramının temeli, işletme faaliyetlerine bir ölçü olarak alınan muhasebe verilerinin gerçeği yansıtmasını ve muhasebecinin de temkinli davranarak belirsizlikleri, riskleri ve zarar olasılıklarını hemen kayda almasını ifade eder. Böylece; kayıtlı değerle varolan veya beklenen yükümlülüklerle ilgili görülen potansiyel zararlar için gerekli karşılıklar ayrılır. Ancak; bu kavram, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan fazla veya az göstermek amacı güderse anlamını kaybeder¹⁸.

I- Tutarlılık Kavramı

İşletmelerin başarı göstergeleri olan raporların hazırlanması işlemleri; ölçme, değerlendirme ve yorumlamadan oluşan bir bütündür. Dönemler itibariyle yapılan bu işlemler, karşılaştırılabilir olmadıkça bir anlam ifade etmezler.

Birbirinden bağımsız dönemlere ilişkin finansal tabloların yorumu, ancak karşılaştırılabilir olduğu ölçüde yararlı sonuçlar verir. Bu karşılaştırmanın sağlıklı yapılabilmesi, muhasebe uygulamaları için seçilen hesap planı ile usul ve yöntemlerin birbirini izleyen muhasebe dönemlerinde de değiştirilmeden uygulanmalarını gerektirir. Bu özelliğe bağlı olarak tutarlılık kavramı aynı zamanda “Tutarlı ve Karşılaştırılabilir Rapor Sistemi Kavramı” olarak da tanımlanabilir¹⁹.

Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak; bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

¹⁸ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.41

¹⁹ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.42

J- Tam Açıklama Kavramı

İşletmelerde bir hesap dönemi içinde yaşanan finansal olaylara ilişkin bilgiler, muhasebe aracılığıyla açıklanır.

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Mali tabloların bu tablolardaki bilgilere gereksinim duyan ve bunlardan yararlanacak kişi veya kuruluşların bu tablolardan azami bilgiyi çıkartabilmeleri şeklinde düzenlenmesi düşüncesini ifade etmektedir.

Mali tablolar açık ve anlaşılır olması karar vericiler için çok önemli bir unsurdur. Bu sebeple mali tablolarda yer alan bilgilerin yanında gelecekte gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi gerekmektedir.

K- Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya bir mali olayın nisbi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Financial Accounting Standarts Board (FASB-ABD Muhasebe Standartları Kurulu) önemliliği şu şekilde tanımlamıştır; “önemlilik, muhasebe bilgilerindeki unutmaların ve yanlış düzenlemelerin, bu bilgileri kullananların kararlarını etkileyecek veya değiştirecek büyüklükte olmasıdır²⁰.” Tanımdan da anlaşılacağı üzere önemlilik, muhasebe bilgilerini kullananların kararlarına etki etme boyutudur.

²⁰ SAS 220 Statements of Auditing Standarts About Materiality,
http://www.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeIII/sas220.pdf
(ERİŞİM: 05/07/2007)

L- Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ve özleri paralel olmakla birlikte; bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Özün önceliği kavramı gereğince, muhasebeye konu olan işlemler sadece hukuki şekilleri dikkate alınarak değil, özleri ve ardındaki finansal gerçekler göz önüne alınarak muhasebeleştirilmeli ve sunulmalıdır²¹.

İşlemlerin yasal şekli ile ekonomik özü arasında farklılık olduğunda, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında, onların yasal şekillerinden ziyade ekonomik özlerinin göz önünde tutulacağı belirtilerek, özün biçime önceliği vurgulanmaktadır²².

IV- Muhasebe İle İlgili Taraflar

Hizmet amacının ve fonksiyonlarının çeşitliliği nedeni ile farklı birey ve gruplar muhasebeye ilgi duyarlar.

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin gelişmesine paralel olarak ekonomik oluşumların içinde yer alan tüm aktörler, muhasebenin ürettiği bilgilerin tarafı haline gelmişlerdir.

A- İşletme Sahipleri ve Ortaklar

Gerek işletme sahipleri ve gerekse ortaklar, büyük yatırımlar karşılığında kurdukları ve belli paylarla ortak oldukları işletmelerinin hem finansal ve ekonomik

²¹ Rüknettin KUMKALE, “Nazım Hesaplar”, http://www.alomaliye.com/ruknettin_kumkale_nazim_hesaplar.htm (ERİŞİM: 06/05/2007)

²² Azzem ÖZKAN, “Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesi İle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkileri”, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/aozkan/mulkiyet.pdf> (ERİŞİM: 10/05/2007)

güçlerine ilişkin bilgilerini değerlendirmek hem de yöneticilerin faaliyetlerini kontrol edebilmek amacıyla muhasebe analiz ve raporlarına ihtiyaç duyarlar.

İşletme sahipleri, günümüzde işletmeleri yönetmekten çok kontrol etmek durumuna gelmişlerdir. Zira, günümüz işletmeleri her yönden gelişme ve büyüme içindedirler. Bu nedenle onların yönetimleri aynı bir uzmanlık konusu olmaktadır. Bunun sonucu olarak da, işletmelerin yönetimi artık özel bilgi ve maharet isteyen başlı başına bir meslek haline gelmiştir. Evvelce işletme sahipleri aynı zamanda işletme yöneticisi de olmakta iken günümüzde bu durum genelde ortadan kalkmıştır. İşletmelerin yönetimi artık yönetici olarak yetişmiş, uzmanlaşmış, tecrübeli kişiler tarafından yürütülmektedir.

Ancak, bu yöneticilerin yaptıkları işleri kontrol etmek, başarılarını ölçmek ve bunun sonucunda yöneticiyi işte tutmak veya değiştirmek yine işletme sahiplerinin yetkisindedir. İşletme sahiplerinin bu yetkilerini işletme yararları doğrultusunda kullanabilmeleri ancak muhasebeden elde edecekleri bilgilerle olacaktır.

Ayrıca, işletme sahiplerinin ortalıkta kalıp kalmama, sermaye paylarını olumlu veya olumsuz yönde değiştirme vb. kararlarını yine muhasebeden edinecekleri bilgilerle alacakları bir gerçektir²³.

B- Yöneticiler

İşletmelerin büyümeleri, “İşletme Sahipliği” ile “Yöneticilik” kavramlarını kesinlikle birbirinden ayırmış ve temel yönetim fonksiyonunu yerine getirmekle yükümlü olan yeni ve profesyonel bir sınıf yaratmıştır. Böylece modern yönetici; yalnızca işletme sahiplerine karşı değil, diğer sosyal gruplara karşı da sorumlu olan kişi niteliğini kazanmıştır²⁴.

İşletme yönetiminden sorumlu olan yöneticinin başarılı olup olmaması, başarılı ise başarı derecesi kendisinin yönetim görevinde tutulup tutulmaması hakkında kararların verilmesinde rol oynar. Yöneticinin başarı olup olmaması ise, faaliyetler sonucu işletmenin ulaştığı finansal güç ve karlılık ile ölçülür. Bu bilgileri

²³ Erdoğan AVDER, “Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003> (ERİŞİM:03/08/2007)

²⁴ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.6

veren araç muhasebedir. Yöneticinin başlıca görevinin, işletmede etkin bir yönetim biçiminin gerçekleştirilmesinin sağlanması olarak düşünüldüğünde, işletmenin finansal durumuna, faaliyetlerinin sonucuna ve bu sonucun oluşumuna ilişkin bilgilerin sık sık değerlendirilmesi gereği ortaya çıkar.

Değerlendirilecek bu bilgiler; üretim, pazarlama, finans, personel, araştırma ve geliştirme fonksiyonları ile ilgilidir ve bağlantılıdır. Bu nedenle, her bir ünitenin yöneticisinin kendi ünitesinin fonksiyonlarına ilişkin bilgileri muhasebeye aktarması gereklidir. Aslında bu fonksiyonlara ilişkin bilgilerin çoğu mali nitelikte olup muhasebenin kapsamındadır.

İşletmenin etkin bir yönetim biçiminin gerçekleştirilebilmesi için yöneticinin de belirsizlikleri azaltacak bir unsur olarak muhasebe bilgilerine gereksinim duyacağı açıktır.

C- İşletmede Çalışanlar

İşletmelerin ekonomik ve mali yapıları; işletmede çalıştırılan elemanların gerek sosyal güvenceleri ve gerekse ücretlerinin artırılması yolundaki isteklerinin karşılanabilmesinde bir ölçü olarak ele alınabilir.

Ekonomik ve mali yapının güçlü ve yeterli olması, işletmenin sürekliliğini kanıtlayacağından²⁵, bir noktada çalışanların gelecekteki iş güvenceleri olarak önem taşır.

Bununla birlikte gelişmiş demokrasilerde iş hayatının vazgeçilmez unsuru olan işçi ve işveren sendikaları da muhasebenin ürettiği bilgilere yakın ilgi duyarlar.

Çalışanların ve işverenlerin ücret artışı ve diğer istekleri üzerindeki görüşmeler, bunların temsilcisi olan sendikalar aracılığıyla yapılır. Bu görüşmeler ve yapılan toplu sözleşmelerin dayanağı da muhasebe verileridir.

İşletmeler ile sendikalar arasındaki anlaşmazlıkları bir hükme bağlayan yüksek hakem kurulları ile mahkemeler de hüküm verirken muhasebe verilerini dikkate alırlar.

²⁵ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.7

D- Alıcılar ve Satıcılar

İşletmelerin ticari ilişkilerinin sürekliliğinin korunabilmesi, ilgili grupların birbirine güven duymasına bağlıdır. Bu güvenin derecesi, önemli ölçüde söz konusu işletmelerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal yapısının gücüne ve karşılıklı olarak sağlanabilecek bilgiye bağlıdır.

Alıcılar ve satıcılar; işletmelerin likidite durumları, borçlarını ödeme yeteneği v.b. konulara ilgi duyarlar. Bu ilginin karşılanması ise ancak finansal verileri üreten muhasebe aracılığıyla gerçekleşir.

E- Kredi- Yatırım- Finans Kuruluşları

Günümüz ekonomik koşullarında işletmelerin faaliyetlerini borç almadan yürütmeleri hemen hemen olanaksızdır. Bu nedenle işletmeler, kendi mali yapıları ve ödeme güçleri oranında bazı kuruluşlardan kısa, orta ve uzun vadeli olmak üzere kredi alma yoluna giderler.

Kredi veren kuruluşlar, işletmelere ilişkin bazı bilgileri gerektiğinde alıp değerlendirmek durumundadırlar. Örneğin; kısa vadeli borç veren kredi kuruluşlarının işletmenin borç ödeme yeteneği, uzun vadeli borç verenlerin ise, işletmelerin gelir trendi ve yatırım politikalarına ilişkin bilgilerine gereksinim duymaları hem kendilerini güvenceye almaları hem de gerekli işbirliği açısından doğaldır²⁶.

Bu amaçla kredi kuruluşları, kredi alacak işletmelerden bir proje isteyerek, durum değerlendirmesi yaparlar. Bu projenin dayanağı muhasebe verileridir²⁷.

Bunlardan bankalar, kredi açacakları işletmelerden daha önce belirlenmiş kapsam ve şekle uygun muhasebe verileri ve raporları isterler. Krediyi kullanmak isteyen işletme de bu veri ve raporları krediyi açacak olan bankaya vermek zorundadır. Zira, bunlar olmaksızın kredinin verilmesi ve kullanılması söz konusu değildir. Görülüyor ki, kredi verenlerin en büyük güvencesi yine muhasebe veri ve

²⁶ Çaldağ, a.g.e., s.12

²⁷ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s.9

raporları olmaktadır. Böylece muhasebe ile ilgili taraf olarak kredi verenler için muhasebe en büyük ve güvenilir kaynak olmaktadır.

İşletmeye kredili mal satan kişiler(satıcılar) içinde yine muhasebe veri ve raporları güvence ve önem taşır. Bu nedenle, kredi verenler arasında, muhasebeyle ilgili taraf olarak “satıcıları”da ilave etmek gerekir. Hatta bunu daha da genişleterek işletmeyle ilişkili müşterileri de taraf olarak düşünmek uygun olur²⁸.

F- Vergileme Otoriteleri (Devlet)

Devlet gelirlerinin önemli bir bölümünün vergiler yoluyla sağlandığı bir gerçektir. Vergi kaybına neden olabilecek sonuçların ortadan kaldırılması, gerek gelir üzerinden alınan vergilere temel olacak matrahın doğru hesaplanmasına ve gerekse dolaylı vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesine bağlıdır.

Günümüzde bireylerin ve işletmelerin mali güçlerine göre ödemekle yükümlü oldukları vergiler, muhasebe verilerine dayanılarak saptanır. Günümüzde işletmelerin ödemekle yükümlü oldukları vergiler, muhasebe verilerine dayanılarak saptanır. Vergi alacağının belirlenmesi için gerekli görülen durumlarda devlet, işletme muhasebesini yasalar aracılığıyla yönlendirerek gerekli kontrol ve denetimi yapar. İşte bu noktada devletin; işletme faaliyetlerine ilişkin sayısal bilgileri veren bir kaynak olarak muhasebe ile ilgi kurması gerekliliği ortaya çıkar.

Önceleri işletme muhasebesi ile yalnızca vergisel yönden ilgilenen devlet, günümüzde işletme muhasebesinden sağlanan bilgilerin milli ekonomiye yön vermekte büyük katkısının olduğunu da kabul etmiştir²⁹.

G- Kamu (Toplum)

Ekonomik yapının oluşumunda ve toplumsal refahın sağlanmasında işletmelerin ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin büyük etkisi vardır. Özellikle günümüz büyük işletmelerinin kararları genel ekonomik konjonktür üzerinde yaygın

²⁸ Avder, ag.m.

²⁹ Avder, a.g.m.

bir etkiye sahiptir. Bu nedenle işletmelerin verecekleri kararlar, kamu tarafından sürekli ilgi ile izlenir.

İşletmelerin sorumluluklarının ne ölçüde getirildiğinin değerlendirilmesi, açısından konuya ilişkin bilgilerin kamuya aktarılması gerekir. Bilgi aktarma diğer bir ifade ile kamuyu aydınlatma fonksiyonu ise muhasebenin hizmet amaçlarından birisidir. Günümüzde kamuyu aydınlatma kavramı; “bilgilendirme ve açıklamanın yanında, hakların bilinçli kullanılmasına olanak verecek şekilde gerçekleri ortaya koyma ve bilgi gizlemeye olanak vermeme gibi özellikleri”³⁰ kapsamına alır. Bu konu ekonomik ve mali amaçların ötesinde özellikle sosyal amaçları içermesi yönünden önem taşır.

Özellikle muhasebe meslek mensuplarının tuttukları kayıtların sonuçlarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok geniş kesimlere yayılması, tutulan kayıtların ülkede yaşayan bireylerin refahını etkilemesi, muhasebe mesleğinde uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum izlemelerini gerekli kılmaktadır.

Muhasebe mesleğini diğerlerinden ayıran en belirgin özelliği, topluma karşı taşıdığı sorumluluğun bilincinde oluşudur. Muhasebecilik mesleğinin geneli ticaretin düzgün işleyişinin sağlanması için profesyonel muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına güvenen müşteriler, kredi garantörleri, hükümetler, işverenler, çalışanlar, yatırımcılar ve diğerlerinden oluşur. Bu güven muhasebecilik mesleğine kamu çıkarlarını gözetme sorumluluğunu yükler. Kamu yararı, profesyonel muhasebecilerin hizmet verdiği insan topluluğu ya da kuruluşların ortak mutluluğu olarak tanımlanır³¹.

³⁰ ÖZAL, YILDIRIM, TEK,a.g.e., s:10

³¹ “**Code Of Ethics For Professional Accountants**”, International Federation of Accountant’s Ethics Committee, <http://www.icaew.com/index.cfm?route=135844> (ERİŞİM: 06/08/2007)

H- Potansiyel Ortaklar (Gelecekteki Ortaklar)

Gelişmekte olan ekonomilerde mal ve hizmet üretimi gerçekleştirebilecek finansal olanakların sağlanması sorunu, tasarrufların değerlendirilmesinde sermaye piyasası gibi oluşumların geliştirilmesi sonucunu doğurmuştur. Kalkınma sürecini yaşayan ekonomilerde işletmelerin öncelikli amaçları arasında varlıklarını sürdürmek ve dengeli bir biçimde büyümek yer almaktadır³². Büyümenin gerçekleşebilmesi, yatırımların artmasıyla sağlanabilmektedir. Ekonomik anlamda yatırımların kaynağı, bireysel tasarruflardır.

Tasarruflarını değerlendirmek isteyen bireylerin ortak olacakları veya borç verecekleri kuruluşlarda haklarının korunacağını bilmeleri, ortağı ya da alacaklısı buldukları işletmelerin finansal yapılarını tanımaları, gelecekte yapılması düşünülen yatırımları için bir güvencedir. Bu güvence, hisse senedi veya tahvil ile katkıda bulunulacak işletmenin hesaplarının yetkili muhasebe uzmanlarınca onaylanması ile anlam kazanır³³. Bu nedenle, işletmelerin potansiyel ortaklarının veya sermaye piyasası müşterilerinden olan kişi ve kuruluşların; işletmelerin ekonomik ve mali durumları hakkında sağlıklı, güvenilir ve tarafsız muhasebe verilerine ilgi duymaları kaçınılmazdır.

V- Profesyonel Bir Meslek Olarak Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik

Bugünkü çağdaş anlamdaki mali müşavirlik mesleği, 18'inci yüzyıldan itibaren saniyeleşme sürecindeki gelişmeye paralel olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Daha sonra Fransa, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü ve profesyonel bir şekilde icra edilmeye başlanmıştır³⁴. Mali müşavirler ve muhasebeciler işletmelerin mali durumlarını gösteren hesapların

³² Berna TANER, Cenk AKKAYA, “Sermaye Piyasası Faaliyet Alanı ve Menkul Kıymetler”, Birleşik Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., 1. Baskı, İzmir, 2004, s. 2

³³ ÖZAL, YILDIRIM, TEK, a.g.e., s:10

³⁴ Yavuz, a.g.t., s:9

tutulması ve denetlenmesi konusunda işletmelere hizmet veren kimselerdir. Bu hizmetin bazen sadece hesapların tutulması, bazen hesapların tutulması ile birlikte bunların denetlenmesi. bazen de sadece hesapların denetlenmesi şeklinde verildiği görülmektedir³⁵.

Profesyonel meslek olarak mali müşavirlik; avukatlık, doktorluk veya mühendislik gibi belirgin bazı nitelikleri taşımak zorundadır. Zaten bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için; karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargının kullanılması ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması gerekmektedir³⁶.

Üniversite eğitimi, mevzuata hakimiyet, uygulamada kamu yararını benimseyen bir anlayış, mesleğe girişi belirli normlara bağlayan standartlar, yaptırım gücü ve otoritesi olan bir örgüte bağlı olma, yasal sorumluluk ve halk tarafından kabul görme bir mesleğin profesyonelleşmesi için gerekli olan kriterlerdir.

Bilim ve teknolojinin iç içe geçtiği günümüzde; uzmanlık alanları hızla artmakta, disiplinler arası bir nitelik taşımaktadır. Bu gelişme diğer sektörlerin yanı sıra hizmetler sektöründe de derin etkileri olan bir gelişmedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, yaşanan ekonomik gelişmelerin sonucunda hizmetler sektörünün öneminin giderek arttığı söylenebilir.

Hizmetlerin giderek daha fazla ağırlık kazanması bir dizi sorunu da beraberinde getirmektedir. Hizmet sanayiine konu olan ve her biri özel uzmanlık gerektiren alanlarda bu uzmanlıkların nasıl belirleneceği önemli bir sorundur. Bu durum karşısında farklı çözümler önerilebilir. Temel çözümler ise ya her bir uzmanlık alanının bir diplomaya konu olması ve her diploma alanının yetkilerinin yasalarla belirlenmesi, ya da bu alanla ilgili düzenlemelerin bağımsız meslek örgütlerine bırakılmasıdır.

Bu alanda belirgin eğilim, meslek standartlarının ve uzmanlık derecelerinin bir başka ifade ile mesleki yeterliliklerin meslek örgütlerince belirlenmesi ve bunun

³⁵ Mehmet AKBAY, “Dünyada ve Türkiye’de Serbest Mali Müşavirlerin Fonksiyonları ve Önemi”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

³⁶ Yavuz, a.g.t, s.10

belgeye bağlanmasıdır³⁷. Profesyonel mesleğe giriş ya da kabul edilme, önceden programlanmış bir takım staj ve sınavlarda başarılı olmakla mümkün olur. Her isteyeninin istediği mesleğe kabul edildiği bir yapıda profesyonellikten bahsetmek elbette olanaksızdır.

Bir meslek, profesyonel meslek olarak tüm nitelik ve özelliklere sahip olmakla birlikte, halkın güven ve kabulüne de sahip olmalıdır³⁸. Şüphesiz ekonomik kavramların ve mevzuatın sadece ülkemizde değil tüm dünya uygulamalarında da karmaşık bir yapıda olması vergi mükelleflerinin ve ekonomi aktörlerinin muhasebeci ve mali müşavirlere olan ihtiyacını doğurmuştur. Bu bağlamda toplumsal kabullenilme açısından mevcut meslekler içinde en şanslı olan mesleklerden birisi de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğidir denilebilir.

Muhasebe mesleğine geniş açıdan bakıldığında bir meslekte olması gereken üç temel özelliği görmek mümkündür³⁹:

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

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

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

Kronolojik sırayla bakıldığında; İngiltere 1880, Fransa 1881, Amerika Birleşik Devletleri 1886, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında mali müşavirlik ve

³⁷ Ercan BAYAZITLI, Orhan ÇELİK, “**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin**

Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları”,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/03ErcanBayazitliOrhanCelik.pdf> (ERİŞİM: 11/06/2007)

³⁸ Yavuz, a.g.t., s:11

³⁹ Mevlüt KAYA, “**Bilgisayarların Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerindeki Yeri**”, Yaklaşım Dergisi, S:45, Eylül-1996, s.47-48

muhasebecilik mesleğini yasa ile düzenlemişlerdir⁴⁰. Türkiye 1932 yılından bu yana mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli yasa tasarıları hazırlanarak yasama organına sunulmuş olmasına rağmen ancak 1989 yılında ilgili meslek yasası çıkartılabilmektedir. Bir mesleğin kendinden beklenen yükselişi gösterebilmesi, her şeyden önce mesleki standartların yükseltilmesi ile mümkündür.

VI- Çeşitli Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Uygulanması

Kişinin ve dolayısıyla toplumun sağlığı için tıp bilimi, hukuk düzeninin sağlığı için avukatlık ve noterlik, inşaatın sektörünün sağlığı için mühendislik ve mimarlık meslekleri ne ise, işletmelerin sağlığı için de mali müşavirlik odur.

Doktorluk, avukatlık, mühendislik mesleklerinin örgütlenmesi ve belli esaslara bağlanmasını gerektiren sebepler, aynen bu meslek için de geçerli olduğu içindir ki, ileri batı ülkelerinde mali müşavirlik mesleğinin düzenlenmesi ve teşkilatlandırılması yoluna gidilmiştir.

Örneğin, Anglosakson ülkelerinde ilk zamanlarda bağımsız muhasebeciler başlangıçta bütün serbest mesleklerde olduğu gibi kendi başlarına kendi usullerine ve çevrelerinin gereklerine göre çalışmışlar; fakat zamanla birleşmek, dernekler, federasyonlar kurmak gereğini hissetmişlerdir. Bu ülkelerde ilk meslek teşekkülleri bu suretle kendiliğinden meydana gelmiştir. Meslek teşekkülleri kurulup geliştikçe, mesleğin ahlaki ve teknik standartlarını yükseltici tedbirler getirmişler ve ülkelerinin iş hayatlarının bünyesine iyice yerleşmişlerdir.

Fransa, Almanya, İtalya gibi ülkeler, muhasebecilik mesleğini muhtelif unvanlar altında kanunlar veya kararnamelerle, düzenlenmiş veya organize etmişlerdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, başlangıçta İngiliz muhasebecilerinin tesiri ile, kendiliğinden kurulan meslek teşekkülleri, sonradan kanunlarla düzenlenmeye başlanmıştır⁴¹.

⁴⁰ Yavuz, a.g.t, s:10

⁴¹ Adnan BARLAS, “**Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği**” 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

Mali müşavirlik mesleği, gelişmiş batı ülkelerinde toplum tarafından da benimsenmiştir. Bu ülkelerde, siyasi otorite tarafından da kabul edilen meslek örgütleri bulunmakta, bu örgütler, mesleki uygulamalar sırasında uyulması gereken ilkeleri, esasları ve etik değerleri belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Bununla birlikte bu örgütler, söz konusu kurallara uymayan üyelerine disiplin cezaları uygulayabilmekte ve hatta gerektiğinde meslek mensuplarını üyelikten çıkarabilmektedirler. Meslek mensuplarının bilgi deneyimlerinin arttırılması için, ilgili meslek örgütü tarafından eğitim ve öğretim programları düzenlenmekte ve bu amaçla geniş yayın faaliyetlerinde de bulunmaktadır⁴².

Gelişmiş ülkelerde muhasebeciler, kanuni denetçi ve klasik muhasebeci olmaktan çıkmışlar; kamu ve özel kesimde mali müşavirlik ve çeşitli konularda danışmanlık yapar konuma gelmişlerdir. Bu gelişmeler, meslekte çeşitli alanlarda değişmelere yol açmış ve bu değişimler daha çok sunulan hizmetin türünde olmuştur.

Ülkeler itibariyle mali müşavirlik mesleğinin düzenlenmesinde ve örgütlenmesinde de farklılıklar vardır. Bu farklılıklar daha çok mesleği icra eden kişilerin sahip olmak istediği yetkinin derecesinde, mesleki örgütlenmede, statüde, eğitimde ve meslekte çalışanlarda görülmektedir⁴³. Çalışmamızın bu bölümünde mesleğin farklı ülkelerdeki gelişimini ve uygulamasını ortaya koymaya çalışacağız.

A- İngiltere Uygulaması

İngiltere’de muhasebe ve muhasebe uygulamaları ile denetim ve mesleki statü çalışmaları tarihi çok eskidir. Ancak; mesleki gelişim açısından bakıldığında, bu sürece etki eden en önemli faktör sanayi devrimidir.

İngiltere’de mali müşavirlik ve denetim mesleği, İngiltere’ye özgü geleneklerle ve “Kraliyet Ruhsatı” ile yasal olarak düzenlenmiştir.

İngilizce "accountancy" denilen muhasebe uzmanlığı, "book-keeping" yani defter tutma anlamındaki muhasebecilikten farklıdır. Aynı şekilde muhasebe uzmanlığının müşavirlik ya da denetçilikle de ilgisi bulunmamaktadır. Müşavirlik

⁴² Yalkın, a.g.e., s.15

⁴³ Yavuz, a.g.t., s.13

denetçilik, defter tutma vb. hizmetler, muhasebe uzmanı tarafından yürütülen faaliyetlerin yalnızca bir parçasını oluşturmaktadır⁴⁴.

Muhasebe uzmanının belli bir hizmet alanında faaliyet göstermesi, onun yetişmede ihtisasa yöneldiği konular ve ekonomik yaşamda ortaya çıkan gelişmelerle yakından ilgili bulunmaktadır.1720’li yıllarda bir deniz şirketi olan South Sea Company tarafından yapılan yolsuzlukların ortaya çıkartılması, İngiliz Şirketler Hukuku’nda değişikliğe sebep olmuş, şirket kuruluşu ve denetim konularında sıkı kurallar getirilmiştir. 1850’li yıllardan itibaren meslek mensuplarınca çeşitli bölgelerde mesleki örgütler kurulmaya başlanmış nihayetinde 1880 yılında yılında yürürlüğe giren “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) ile meslek yasal statüsüne kavuşmuştur⁴⁵.

Nitekim, 1880’lerde İngiltere’de şirketlerin ödeme güçlüğü içine düşmesi ve şirket iflaslarının yaygınlaşması muhasebe uzmanlarını, karlı bir iş olan şirket tasfiyelerinde uzman kişi olarak çalışmaya yöneltmiştir. Aynı şekilde, 1948 İngiliz Şirketler Kanunuyla getirilen, ortaklıkların bağımsız dış denetçiler eliyle zorunlu denetimi hükümleri, muhasebe uzmanlarının dış denetim faaliyetlerinde yoğunlaşmalarına yol açmıştır⁴⁶.

Bugün İngiltere’de muhasebe ve denetime ilişkin meslek ünvanları şöyledir⁴⁷:

- Ruhsatlı Muhasebeci (Chartered Accountant)
- Yeterlilik Belgesi Muhasebeci (Certified Accountant)
- Maliyet ve İşletme Muhasebecisi (Cost and Work Accountant)
- Muhasebeci (kurum Haznedarı) Municipal Treasurer)

Bu ünvanlar altında faaliyet gösteren muhasebe uzmanlığı mesleği, İngiltere’de çok ciddi bir sosyal statüye sahiptir. Bu çerçevede mesleğe giriş de çok zorlu koşullar içermektedir. Ciddi ve ağır bir staja başlama sınavının ardından 3

⁴⁴ Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

⁴⁵ Nazım TOPKARA, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslekleri ve Türkiye’deki Uygulaması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Sakarya, 1997, s.16

⁴⁶ Demirbilek,, a.g.m.

⁴⁷ <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=135410> , (ERİŞİM: 11/07/2007)

yıllık bir uygulama döneminin ardından yeterlilik sınavına tabi tutulurlar⁴⁸. Bu aşamaları geçerek meslek mensubu olmayı hakkedenler de toplum da çok saygın kişiler olarak itibar görürler.

Bugün İngiltere’de Kraliyet fermanıyla kurulmuş bulunan 4 mesleki kuruluş bulunmaktadır⁴⁹ .:

-İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü

(The Institute of Chartered Accountants in England an Wales),

-Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği

(The Association of Certified Accountants),

-Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü

(The Institute of Cost and Management Accountants)

-Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü’dür (The Chartered Institute of Public Finance and Accounting).

B- Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması

Muhasebe mesleği ABD'nde yavaş bir gelişme göstermiştir. Bu ülkedeki gelişmelerin başlangıcında Avrupa da kurulmuş olan teşebbüsler kendi ülkelerindeki muhasebecilerle çalışmışlardır. ABD’nde Ruhsatlı Kamu Muhasipleri’ne çalışma izni verilmesi, ilk defa 1896 yılında New York eyaletinde kabul edilen ve “sertifikalı kamu muhasebecisi” (certified public accountant, CPA) başlıklı bir kanunla sağlanmıştır⁵⁰.

Diğer mesleklerde olduğu gibi, meslek üyelerinin sınanması, lisans verilmesi ve mesleki faaliyetlerinin düzenlenmesi için kamu muhasebesi mesleği yasal sınırlamalar üzerine kurulmuştur. Tüm CPA’lar sınavdan geçerler, lisans alırlar ve eyalet muhasebe kanunları gibi düzenlemelere tabi olurlar. Bugün A.B.D.’de kurumsal olarak çalışan yaklaşık olarak 45.000 firma ve bireysel olarak çalışan yaklaşık 150.000 CPA muhasebecilik hizmeti vermektedirler.

⁴⁸ <http://www.icaew.com/index.cfm?route=125720> , (ERİŞİM: 11/07/2007)

⁴⁹ Demirbilek., a.g.m.

⁵⁰ Mehmet AKBAY, “ABD’de Ruhsatlı Kamu Muhasıpliği”, 1981’den 2003’e vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

Muhasebe beğinin Birleşik Devletler'deki gelişimini irdeleyebilmek için şu andaki Tek Düzen Muhasebe Kanunu'nun (Uniform Accountancy Act -UAA) oluşumuna yol açan gelişmelerin altyapısından kısaca bahsetmek faydalı olacaktır.

1916'da AIA – Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (the American Institute of Accountants, daha sonra AICPA olmuştur) ilk kanun tasarısı modelini (model bill) yayınlamış ve bu kanun tasarısı modeli 1980'e kadar değişmeden kalmıştır. 1980'de NASBA bir Serbest Muhasebe Kanunu Modeli (Model Public Accountancy Act) yayınlamıştır. Aynı zamanda bu kanunla birlikte bu kanunu bütünleyen, onu uyumlaştıran bir Mesleki davranış Kuralları Modeli (Model Code of Professional Conduct) yayınlanmıştır. 1984'de NASBA ile AICPA işbirliği yapmış ve kurullar tarafından kısmen yada tamamen uygulanabilir nitelikte ilk ortak yasa modelini çıkarılmıştır⁵¹.

Bir CPA'nın düzenleyici otoritenin kontrolü altında faaliyet gösterip göstermedikleri konusunda kamunun tereddüte düşmemesi için UAA ayrıca CPA'lar arasında temel eşitlik sağlamaya çalışır. Bu nedenle, lisanslı olan ve düzenlemelere tabi olan bütün CPA'lar temel kriterleri sağladıkları sürece çalıştıkları yerdeki uzmanlık alanlarına ve konumlarına bakılmaksızın eyalet muhasebe kurulu (state Accountancy board) huzurunda eşittirler. Lisanslı olmak için UAA'da ifade edilen söz konusu kriterler şunlardır⁵²:

- 150 sömestr saatlik eğitim
- Gerekli koşullar sağlamak kaydıyla tekdüzen CPA sınavında başarılı olmak.
- Kendi mesleki çalışma alanında bir yıllık temel tecrübe,

Amerika Birleşik Devletleri'nde öğrenim, staj, mesleki nitelik ve diğer yasal koşullara uyanlar ruhsatlı kamu muhasebeciliği sınavına girebilirler. Sınav kurulu. Amerika Muhasebeciler Kurulu'nca oluşturulur ve bu kurulda muhasebe öğretim üyelerinden de üye bulunur.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki uygulamalara ilişkin yapılan araştırmalar sonucunda; bu ülkedeki muhasebe uygulamalarının sadece defter tutma, muhasebe

⁵¹ Charles H. CALHOUN, “A.B.D.’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler”, (Çev. Ahmet Köse), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/3-CHARLESHCALHOUN.doc> (ERİŞİM: 12/09/2007)

⁵² CALHOUN, a.g.m.

denetimi ve vergi muhasebesi şeklinde olmadığı görülmektedir. Bu hizmetler yanında yönetim danışmanlık hizmetlerinin de profesyonel bir anlayışla verildiğini ve ülke genelinde uzmanlaşmaya dayalı olarak icra edildiği söylenebilir⁵³.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki başlıca muhasebe örgütleri şunlardır⁵⁴:

-Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü

(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)

-Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Derneği

(State Associations of Certified Public Accountants, SACPA)

-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

(Finance Accounting Standarts Board, FASB)

-Ulusal Muhasebeciler Derneği

(National Association of Accountants , NAA)

C- Almanya Uygulaması

Almanya'da diğer serbest mesleklerle karşılaştırıldığında mali müşavirlik mesleği oldukça genç bir meslek koludur. Meslek Almanya'daki oluşumunu 19. Y.Y.dan bu yana fırtına gibi gelişen vergi yasalarına borçludur⁵⁵. Vergi beyannamelerinin verilme yükümlülüğü, muhasebe esas ve usullerinin genel olarak yaygınlaştırılması ve kar zarar hesaplanmasındaki yenilikler gitgide vergisel sorunlar için bir uzmana danışılması ve yetkili mercilere karşı temsil edilmenin önemi ortaya çıkmıştır.

13 Aralık 1919'da vergi mükelleflerinin yetkili kişilerce temsil edilmesi ve Maliye Bakanlığınca yetkili olarak kabul edilmiş bulunan bu kişilerin, Mali idareler ve Mali mahkemeler tarafından da kabul edilme zorunluluğunun Alman Yasalarına girmesi mali danışmanlık mesleğinin doğum yılı olarak kabul edilmektedir. Mesleğin mali danışmanlık olarak isimlendirilmesi ise 6 Nisan 1933 tarihinde olmuş ve

⁵³ Yavuz, ag.t., s.20

⁵⁴ Hüseyin Perviz PUR, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği (Vizyonu)ve Sorumluluğu” <http://www.tmud.org.tr/yayinlar/muhasebedenetim.doc> (ERİŞİM: 16/09/2007)

⁵⁵ Hülya ÇAKIR, “Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi- I”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/002> (ERİŞİM: 17/09/2007)

mesleğin gelişiminde yasal danışmanlığın kötü kullanımlarını engellemek için 1935'te meslek mensubu olabilmek için ruhsat alma şartı kabul edilmiştir⁵⁶.

Federal Almanya Cumhuriyeti' nin kurulması ile 23 Ağustos 1961'de serbest muhasebeci mali müşavirler ile serbest muhasebecilerin (Steuerbevollachtiger) hukuki durumunu yasallaştırılmıştır.

Söz konusu yasa ile getirilen bazı düzenlemeler şöyledir⁵⁷:

- Mesleğe giriş, mesleğin uygulanması, mesleki görevler ve yükümlülükler oluşturulmuştur,

- Meslek, mali idarelere bağımlılıktan kurtularak bağımsız bir konuma kavuşturulmuştur,

- Bağımsız bir ihtisas mahkemesi yaratılarak, meslek hukukunun yönetmeliklerle güvenceye alınması ve mesleğe uygun olmayan kişilerin meslekten ihracının mümkün hale getirilmesi sağlanmıştır,.

- Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, mali işlerde bir hizmet faaliyeti oluşturmaya yetkili oldukları, mali danışmanlığın bir esnaf ve sanatkârlık gibi olmadığı temel hatlarıyla belirlemiştir. Böylelikle Mali Müşavirlik Mesleği diğer serbest mesleklerle aynı düzeye getirilmiştir. Bunun dışında Anonim Şirketler, Komandit Şirketler ve Limitet Şirketler Mali Müşavirlik şirket türü olarak kabul edilmiştir,

- Mesleğe giriş ve mesleğin icrası kurallara bağlanmıştır,

- Mesleklerini bağımsız, kendi sorumluluğunu üstlenmiş, vicdanı, sır saklama ve mesleği reklam etmeyecek şekilde ve kabul edilmiş harç yönetmeliğine bağlı olarak mesleğin yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Meslek sahipleri, meslek ile veya mesleğin görünüşü ile ilişkili olmayan her türlü faaliyetten kaçınacaktır. Esnaf faaliyetlerine kesinlikle müsaade edilmemektedir. Resmi memur olarak çalışmasına sadece istisnai durumlarda müsaade edilmektedir. Genel mesleki sorumlulukların yanı sıra burada özellikle mesleki sorumluluk sigortasının yapılması gibi mesleki

⁵⁶ Topkara, a.g.t., s.15

⁵⁷ Sema ÜLKER, “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları”, 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu’nda Sunulan Bildiri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GÜN/03-SEMAULKER.doc> (ERİŞİM:17/09/2007)

yükümlülükler düzenlenmiştir. Mesleki sorumlulukların ihlal edilmesi meslek mahkemelerinde cezai işleme alınmasını gerektirecektir.

- Meslek mensupları, mesleki yükümlülüklerini ceza gerektirecek bir şekilde zarara uğratmışlarsa, para cezası veya meslekten men şeklinde cezalandırılabilirlerdir.

9 Mart 1972'de bir tebliğ ile serbest muhasebecilerin bir geçiş sınavına katılarak serbest muhasebeci mali müşavir olmalarına olanak tanınmıştır⁵⁸.

Almanya'da mesleğe giriş sınavla olur. Meslek sınavı, 3 yazılı sınav ve bir mülakat olarak sınıflanmıştır. Sınav komisyonu Maliye Bakanlığı yetkililerinden oluşmaktadır. Sınav konuları şunlardır⁵⁹.

- Vergi usul kanunu
- Gelir vergisi
- Tüketim vergisi ve gümrük mevzuatı
- Sermaye eratlari
- Medeni hukuk ve ticaret hukuku
- İşletme ve muhasebe
- İktisat
- Meslek Yasası

Meslek sınavına girebilmek için bazı koşulları da taşımak gerekmektedir. İşletme veya iktisat alanında 8 sömestrlik lisans eğitimi veya işletme veya iktisat yan eğitim veren başka bir fakülteden veya hukuk eğitiminden (tamamlamak) mezun olmak ve 3 yıl Maliye Bakanlığını ilgilendiren vergi alanlarında çalışmış olması gerekmektedir. İktisat, işletme ve hukuk eğitimi yanı sıra örn; bir teknik okulun işletme mühendisliği gibi bir bölümünden de mezun olabilir. Mezuniyet sonrası mutlaka mesleğe uygun bir staj yapılmış olması gerekmektedir. Eğitim öncesi veya eğitim esnasında staj yapılmış olması yeterli değildir⁶⁰.

Almanya'da muhasebeyi uygulayanlar ile denetleyenler birbirinden ayrılmışlardır. Muhasebe konusunda danışmanlık yapan herhangi bir denetçi veya denetim şirketi aynı işletmenin muhasebesinin yürütülmesinde görev alamamaktadır.

⁵⁸ Yavuz, a.g.t., s.31

⁵⁹ Ülker, a.g.b.

⁶⁰ Fuat ÖKSÜZ, “**Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/11-%20FUAT%20OKSUZ.doc>

Serbest meslek olarak muhasebecilik yapanlar dışında denetim görevini alanlar iki ayrı grup altında toplanabilir⁶¹:

- Muhasebe denetimi yapan, ancak vergi müşavirliği ile işletme danışmanlığı görevlerini de yerine getirmekle yükümlü olan ekonomik denetçiler (Wirtschaftsprüfer, Vereidigter Buchprüfer)
- Sadece vergileme ile ilgili konularda mükellefe yardımcı olan ve aynı zamanda tasdik yetkileri de olan vergi danışmanları (Steuerberater)

D- Fransa Uygulaması

Fransa muhasebe tarihinin en önemli köşe taşlarından birisi, çift taraflı muhasebe sisteminin uygulanmaya başlamasıdır. Çift taraflı muhasebe sistemi, Fransa'ya İspanya (1592) ve İsviçre'den (1623) sonra 1716 ile 1726 yılları arasında gelmiş ve uygulanmaya başlamıştır.

Fransa'da muhasebeciliğin yasal düzenlemeye kavuşması 1927 yılında olmuştur. Bu tarihte işletmelerin yaşadıkları yapısal değişimler ve küresel bazı olaylar neticesinde mesleki teşkilatlanma "Muhasebe Uzmanlığı Diploması" uygulamasıyla resmîyet kazanmıştır. Fakat bu uygulama, uzman-uzman olmayan ayrımını yapamadığından bazı uygulama sorunları yaşanmaya başlamış ve değişiklik ihtiyacı doğmuştur⁶². Meslek son halini 1942 ve 1945 yıllarında çıkarılan yasalarla almıştır. Uzman Muhasebeci (Expert Comptable) ve Yetkili Muhasebeci (Comptable Agree) olmak üzere iki mesleki ünvan bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları üç ayrı meslek örgütüne bağlıdırlar ve meslek iktisat Bakanlığı'nın gözetimindedir.

1947 yılında Muhasebe Yüksek Konseyi (Conseil Superieur de la Comptabilite) Birinci Muhasebe Planı'nı hazırlamıştır. Ancak bu plan özel sektör işletmelerini zorunlu tutmazken, kamu işletmelerini zorunlu tutmuştur. 1957 yılında

⁶¹ Yavuz, ag.t., s.31

⁶² Vehbi AYDIN, "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Şanlıurfa, 2006 s.13

ise ikinci Muhasebe Planı yapılmış, planda maliye ile ilgili bilgilerin yayınlanması zorunlu hale getirilmiş ve bu aşamada sektörel muhasebe planları da hazırlanmıştır⁶³.

1970 yılında muhasebe planının revizyonu ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1978'de Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi doğrultusunda çalışmalar sürdürülerek 1979'da revizyon işlemleri tamamlanmıştır. 1982 yılında Üçüncü Muhasebe Planı parlamento tarafından kabul edilerek 1 Ocak 1984 tarihinde şirket olsun olmasın tüm işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır.

Fransa'da diğer ülkelerin çoğundan farklı olarak muhasebe işlemleri denetleme fonksiyonlarından ayrılmıştır. Muhasebeci olmanın şartları denetçilere nazaran daha ağırdır.

Muhasebeci olabilmek için genel şartların yanı sıra bazı özel şartlarda mevcuttur⁶⁴:

Fransız vatandaşı olmak, medeni hakları kullanmaya yeterli olmak, iyi hal sahibi olmak gibi genel şartlara sahip olanlar, en az 25 yaşında olmak, ileri muhasebe diplomasına sahip olmak, üç yıllık staj süresini tamamlayıp, staj bitirme sınavında başarılı olmak gibi özel şartlara da sahip olmalıdır.

Fransız muhasebe sistemi ikiden fazla günlük defterin tutulduğu çok yevmiyeli sisteme dahildir. İngiltere'de de bu sistemin uygulanmasına rağmen, Fransa'da farklı olarak İngiltere'de tutulmayan genel günlük defterin tutulmaktadır. Günlük kayıtların yapıldığı özel günlük defterlerden (satışlar, alacaklar vs.) başka bu kayıtların aktarıldığı genel günlük defter bulunmaktadır⁶⁵.

E- Avrupa Birliği'ndeki Uygulamalar

Avrupa Birliği mali hukukunun öncelikli amacı, üye ülkeler arasında asgari uyumlaştırmanın sağlanabilmesidir. Avrupa Birliği'ni oluşturan değerlere bakıldığında görülmektedir ki özgürlükler bu değerlerin başında gelmektedir.

⁶³ Yavuz, a.g.t., s.34

⁶⁴ Erhan KOTAR, Ümit GÜCENME, "Fransa'daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyum", Muhasebenin Tarihsel Ve Çağdaş Konularından Geleceğe Bakış Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Ankara, 1995, http://www.turmob.org.tr/EKutuphane/Dokuman_Detay.aspx?belge=642 (ERİŞİM: 18/09/2007)

⁶⁵ Aydın, a.g.t., s:13

İşgücünün serbest dolaşımı, iş kurma özgürlüğü, malların serbest dolaşımı, sermayenin serbest dolaşımı özgürlüğün olmazsa olmaz koşullarıdır⁶⁶. Avrupa Birliği içinde muhasebe alanındaki uyumlaştırma çabaları, direktifler aracılığı ile yasalaştırılmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama temelde dördüncü ve yedinci direktif hükümlerine göre yapılmaktadır. Banka ve sigorta şirketleri için ayrıca yayımlanmış muhasebe direktifleri de bulunmaktadır. Bu anlamda Avrupa Birliği içinde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının üye ülkelerde uyumlaştırılması için çok sayıda direktif yayımlanmıştır. Yayımlanmış direktifler şu şekilde ifade edilebilir⁶⁷:

- Hesapların yayımlanması hakkında birinci direktif (1986)
- Şirketlerin yıllık finansal tabloları hakkında dördüncü direktif (1978)
- Konsolide finansal tablolar hakkında yedinci direktif (1983)
- Bağımsız finansal denetim hakkında sekizinci direktif (1984)
- Kredi kuruluşlarının yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında, banka hesapları direktifi (1986)
- Şube hesapları hakkında onbirinci direktif (1986)
- Dördüncü ve yedinci direktiflerin kapsam ve uygulamalarında değişiklik yapılması hakkında direktif (1990)
- Sigorta şirketlerinin yıllık konsolide edilmiş hesapları hakkında sigorta hesapları direktifi (1991)

Belirtilen bu direktifler içerisinde dördüncü, yedinci ve sekizinci direktifler Avrupa Birliği içerisinde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında birer kilometre taşı niteliği taşımaktadır⁶⁸.

Bu direktiflerin hazırlanmasında Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun (Federation des Experts Comptables Europeens, FEE) önemli katkıları olmuştur. Avrupa Birliği muhasebe direktifleri, Avrupa Birliği içinde muhasebe standartlarının oluşturulmasında başarılı olmuş, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamış, sınır ötesi yatırımlarda koşulları iyileştirmiş ve Avrupa Birliği içinde menkul kıymet

⁶⁶ Ercan ALPTÜRK, “**Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Borçlar Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Avrupa Birliği Hukuku Zemininde Değerlendirilmesi**” Vergi Sorunları Dergisi, Haziran-2004, S:189, s.30

⁶⁷ Serdar ÖZKAN, Orhan Çelik, “**Avrupa Birliği İle Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standartları**”, Muhasebe Gündemi, İZSMMMO Yayını, İzmir, 2007, s.9

⁶⁸ Özkan, Çelik. a.g.m., s.10

borsalarında işlem görmeleri için finansal tabloların karşılıklı tanınması zeminini hazırlamıştır⁶⁹.

Şirketlerin açıkladığı finansal bilgilerin şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve kalitesini artırarak Avrupa sermaye piyasalarına güveni yerleştirme amacı taşıyan Avrupa Birliği, muhasebeye yönelik yasal düzenlemeler açısından harmonizasyon süreci içindedir. Başlangıçta sadece Avrupa ülkelerindeki mevcut muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırmaya çalışan Avrupa Birliği'nin son yıllardaki amacı, Avrupa Birliği direktifleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve diğer uluslararası düzenlemeleri uyumlu hale getirmektir.

Avrupa Birliği'nin muhasebe meslek mensuplarını ilgilendiren sekizinci direktifi, Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi tarafından Nisan 1984'de onaylanmıştır. Direktif, muhasebe mesleğini yapabilecek meslek mensuplarının eğitimi için asgari koşulları belirler. Bunlar⁷⁰:

- Üniversite veya dengi düzeyde teorik eğitim almış olması,
- Teorik bilginin uygulanması için en az 3 yıllık mesleki tecrübe sahibi olması, ve
- Adayların devlet tarafından organize edilmiş veya tanınmış lisansüstü düzeydeki bir yeterlilik sınavını başarmış olması.

Direktifin altıncı maddesi teorik eğitim kapsamında bulunması gereken konuları aşağıdaki gibi belirlemiştir:

- Denetim
- Muhasebe Standartları
- Finansal Tablolar Analizi
- Hukuk
- Genel Muhasebe
- Vergi Hukuku
- Konsolide Finansal Tablolar
- Bilgi ve Bilgisayar Sistemleri

⁶⁹ İdil KAYA, “FASB – IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Belek/Antalya, 16-20 Nisan 2003, s.222

⁷⁰ Yasemin Köse, Metin SABAN, “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar arası Düzenlemeler ve Gelişmeler”, XXIV.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan bildiri , Muğla, 27-30 Nisan 2005.

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergi/konu.asp?id=2359&did=73&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:70%20OCAK%20ŞUBAT%20MART%202005>

- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi
- Matematik ve İstatistik
- İç Kontrol
- Finansal Yönetim

Yine sekizinci direktifin üçüncü bölümü, muhasebe meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin meslek ahlâkı ve bağımsızlık açısından taşımaları gereken nitelikler konusunda birlik üyesi ülkelerin yükümlülüklerini düzenlemektedir. Buna göre, üye ülkelerin bağımsız denetim faaliyetlerinin mesleki ahlâk kurallarına uygun olarak yürütülmesi konusunda birliğe karşı taahhütte bulunulmasını öngörmektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmadıkça mesleki faaliyette bulunmalarını yasaklamaktadır. Söz konusu yasağın kapsamının belirlenmesi ise birliğe üye ülkelerin kendi ulusal mevzuatlarında yapılacak düzenlemelere bırakılmaktadır⁷¹.

VII- Uluslararası Muhasebe Örgütleri

A- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 32 ülkeden 43 meslek örgütünü bir araya getirmiştir.. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü Avrupa Birliği ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadırlar. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben %45'i, serbest çalışmakta, geri kalan %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır⁷².

Olağan toplantılarını her iki yılda bir yapan Kurumun en üst karar organı Genel Kuruldur. Federasyonun üst yönetimini Konsey /Yönetim Kurulu), yerine

⁷¹ Yavuz, a.g.t., s.42

⁷² http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82
(ERİŞİM: 27/10/2007)

getirir. Konseyin kararlarını; Başkan, Başkan Vekili ve Başkan Yardımcılarından oluşan icra kurulu yerine getirir⁷³.

FEE, Belçika yasalarına göre “Uluslararası bir Örgüt” olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kar amacı olmayan bir kuruluştur.

FEE, Avrupa Birliği kurumları nezdinde, Avrupa muhasebe mesleğinin başı çeken temsilcisi durumundadır. Hem işverenin hem de müşterilerin çıkarlarına hizmet edip, yüksek kalitede teknik destek vererek, mesleğin ayrıcalığını ve vasıflarını anlatmayı amaçlamaktadır. Avrupa muhasebe mesleği mensupları, daha çok kamuya hizmet verdikleri için topluma karşı da özel bir sorumlulukları vardır.

FEE; Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir. Bu yelpazede; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır.

FEE’de özel projeler için geçici çalışma grupları oluşturulurken, teknik sorumluluklar, çalışma grupları (komisyonlar) tarafından yerine getirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken, FEE pek çok Avrupa Birliği kurumu ile özellikle Avrupa Komisyonu ile birlikte işbirliğinde bulunur.

FEE muhasebe alanında Avrupa’da özellikle de Avrupa Birliği’nde son derece önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahip olan FEE, Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler (ör. Standart koyucular) tarafından sıkça başvuru alan bir kurumdur. FEE, şu anda uygulamada olan çalışma programına ek olarak, pek çok önemli projeyi gerçekleştirmiştir. Örneğin⁷⁴:

- Avrupa’da Kavramsal Muhasebe Çerçevesi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Çalışma
- Yatırım Araçlarının Muhasebe İyileştirmesi – Bir Avrupa Perspektifi
- Çevresel Raporlarda Bilirkişi görüşleri
- Çevre Sözlüğü
- Çevre Raporları için Genel Kabul Görmüş Bir Çerçeveye Doğru

⁷³ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc> , (ERİŞİM: 27/10/2007)

⁷⁴ <http://www.sec.gov/comments/s7-24-06/s72406-21.pdf> (ERİŞİM: 27/10/2007)

-Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırması

- Çevre Sorunları İçin Uluslararası Muhasebe Standartları İncelemesi

- Avrupa'da Finansal Raporlama Stratejileri Üzerine Tartışma Araştırmaları

-Uluslararası Muhasebe Standartları, ne derecede, Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktiflerine göre Konsolide Hesaplarına Uygulanabilir

- Avrupa'da Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

- Muhasebe Direktiflerinin Modernleştirilmesi Üzerine Tartışma Araştırmaları

- Avrupa'da İcra (Yürürlüğe Koyma) Mekanizmaları

Bu çalışmalar dışında FEE, dolaylı ve dolaysız vergi konuları yanında, Avrupa'daki kamu sektörü kurumlarına yardımcı olmak üzere, bir dizi tavsiye çalışmaları yayınlamıştır.

Denetim düzenlemeleri alanında da FEE etkin olmaya devam etmektedir. FEE, Avrupa Komisyonu'nun Denetim Komitesinin etkin bir üyesidir. Bu alanda da bir dizi çalışma yayınlamıştır⁷⁵:

- Sürekli Kalite Güvencesi – Avrupa'da Kanuni Denetim

- Standart Oluşturma - Avrupa'da Kanuni Denetim

- Kanuni Denetim Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

FEE, mesleğin Avrupa Birliği düzeyinde daha çok liberalleşmesini desteklemek için çalışmaktadır. Avrupa Birliği içinde mesleğin vasıflarını karşılıklı olarak tanınması sürecini yakından takip etmekte ve bu konuda Hükümet temsilcileri ile ortak seminerler düzenlemektedir. Yakın zamanda, Avrupa tek pazarında işlem yapan firmaların karşı karşıya kaldığı mevcut yasal kısıtlamaları konu alan bir dizi tavsiyeyi Avrupa Komisyonu için hazırlamıştır (Avrupa'da Muhasebe Mesleğinin Liberalleştirilmesi).

Muhasebe mesleğinin önemi ve FEE'nin kilit konumu nedeniyle, Avrupa Komisyonu FEE'yi; EURO'ya geçişte, Avrupa Muhasebe Uzmanlarını, iş dünyasına yardımcı olmak üzere harekete geçirmek üzere davet etmiştir. FEE, bu konuda pek çok yayın ve kılavuz hazırlamıştır ve başarılı bir şekilde website (www.fee.be) yönetmektedir.

⁷⁵ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc> , (ERİŞİM: 27/10/2007)

FEE'nin amaçlarından biri de Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektir. Bu nedenle, dünya çapındaki muhasebe örgütleri; IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ile yakın ilişkiler sürdürmektedir. Aynı zamanda OECD'nin (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), WTO'nun (Dünya Ticaret Örgütü) ve IFAD'ın (Uluslararası Muhasebeciliği Gelişimi Forumu) çalışmalarına da katılmaktadır. Diğer örgütlerle de düzenli ilişkiler sağlanarak, hem Avrupa hem de Dünya düzeyinde muhasebe mesleğinin ortak çıkarları paylaşılmaktadır.

B- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademiye hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır⁷⁶.

IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; etkin ve etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi ve basitlik sunmayı amaçlamaktadırlar ve IFAC'taki görevlerini yerine getirirken, aşağıdaki değerlere bağlı kalırlar⁷⁷:

- Dürüstlük,
- Şeffaflık,
- Uzmanlık

IFAC, etik kuralları ile de meslek mensuplarının tüm dünya çapında aynı (yukarıdaki) değerlere sahip çıkmalarını teşvik etmektedir. Bu bağlamda IFAC, bazı öncelikleri göz önünde bulundurur⁷⁸:

⁷⁶ http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf (ERİŞİM:28/10/2007)

⁷⁷ http://www.ifac.org/MediaCenter/files/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf , (ERİŞİM:28/10/2007)

⁷⁸ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc> (ERİŞİM: 28/10/2007)

- **Kamu Yararına Hizmet Etmek:** IFAC; denetim, eğitim, etik ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yoluyla, kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir. Bu standartları belirlerken; finansal raporlamalarda şeffaflık ve yakınlığı savunur, özel sektörde çalışan meslek mensupları için en iyi uygulama yönergeleri yayınlar ve üyelik uyum programları geliştirir.

- **Üye Kuruluşlar Arasında İşbirliği Sağlama:** IFAC, meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için, üye örgütlerle yakın işbirliği içinde olur ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini destekler.

- **Uluslararası Muhasebe Mesleğini Sahiplenme ve Sözcü Olma:**IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir. Bu güce, uluslararası muhasebe mesleği üzerinde çıkarları olan ya da dayanan birtakım örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır.

IFAC; çalışmalar, tartışma notları, raporlar ve bültenler yanında, standartlar ve teknik rehberler de yayınlar. Bu yayınlardan, IFAC'ın websitesi kanalıyla, hiçbir ücret ödemeksizin yararlanılabilir.

C- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeye amaçlamaktadır. Ek olarak, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.

IASB'nin yapısı şu temel unsurları kapsar⁷⁹:

IASC Vakfı; Standart Danışma Konseyi ve Finansal Raporlama Değerlendirme Komitesi yanında iki temel organı (Mütevelli Heyeti ve IASB) olan bir örgüttür. IASC Vakfı Mütevelli Heyeti, IASB üyelerini tayin eder, yönetimi icra eder ve gerekli sermayeyi artırır, buna karşın IASB muhasebe standartlarını oluşturmada tek sorumludur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) dayanmaktadır. Komite; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur⁸⁰.

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize olmuştur. 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. Aynı dönemde, IFAC'ın tüm üyeleri IASC'nin de üyesi oldular. Bu ilişki, IASC Tüzüğü'nün -yenilenmenin bir parçası olarak- Mayıs 2000'de değişmesine kadar devam etmiştir.

Önceleri IASC ve Mayıs 2000'den sonra IASB olan Kurulun, gelişiminde kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli olaylar aşağıdaki gibidir⁸¹:

- IASC ilk standart taslağını 1974'de yayınlamıştır (UMS-1, Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı)
- 1976 yılında dünyanın en büyük on banka ve finansal kuruluşlarının yöneticileri IASC ile birlikte çalışmaya karar vermişler ve banka ve finansal kuruluşlarda mali tablolar konusunda standart hazırlama projesi başlatmışlardır.
- 1977 yılında IFAC kurulmuş ve IASC ile yakın ilişkiye girerek her iki kurumun özerk bir şekilde çalışması benimsenmiştir.

⁷⁹ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc> (ERİŞİM:28/10/2007)

⁸⁰ <http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm> (ERİŞİM:28/10/2007)

⁸¹ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E366C162-17E4-4FBE-80EB-7A506A615138/0/Framework.pdf> (ERİŞİM:28/10/2007)

- 1979 yılında IASC ve OECD muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır.

- 1980 yılında banka ve finansal kuruluşlarda, finansal tablolar konulu standart taslağı yayınlanmıştır.

- Yine aynı yıl, Birleşmiş Milletler bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe ve raporlama ile ilgili hükümetler arası çalışma grubu ilk defa IASC'nin faaliyetlerini tanımış ve IASC ile birlikte işbirliği içinde olma konusunda karar verilmiştir.

- 1981 yılında, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'daki muhasebe standartlarını belirleyen otoritelerle birlikte Ertelenmiş Vergiler konusunda bir çalışma grubu oluşturulmuştur..

- 1984 yılında ilk defa ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ile resmi görüşmeler başlanmıştır.

- 1987 yılında, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği projesi başlatılmıştır.

- Yine aynı yılda, IASC Uluslararası Muhasebe Standartları ilk defa bir bütün cilt olarak yayınlanmıştır.

- 1988 yılında Yatırım Araçlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması konusundaki proje çalışması, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte başlatılmıştır.

- 1989 yılında, FEE ile IASC arasında yakınlaşmalar başlamış ve birlikte çalışmanın yararları üzerinde tartışmalar gerçekleştirilmiştir.

- Aynı yılda Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Genel Çerçeve kabul edilmiştir.

- IFAC kamu sektöründe UMS'lerin uygulanması konusunda yönerge yayınlamıştır.

-1990 Yılında, daha önce standart taslağı olarak yayınlanan Finansal Tabloların Karşılaştırılması, niyet bildirisine dönüştürülerek yeniden yayınlanmıştır. Avrupa Komisyonu, IASC'ın Danışma Grubuna katılmış ve yönetim kuruluna bir gözlemci atanmıştır.

- 1996 Yılında "Karşılıklar" konusunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır.

- Aynı yıl, Avrupa Birliği'nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin UMS' uygun hale getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

- Aynı yıl, Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler konusunda taslak hazırlanmıştır.

- Aynı yılda, FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır.

- 1998 yılında, Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya'da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki, büyük şirketlerin UMS'leri kullanmaları serbest bırakılmıştır.

- 1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC'ın standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir.

- Aynı yıl, IASC, IASB'a dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir.

- Aynı yıl, Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa'da IASC standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir.

- 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ VE 3568 SAYILI KANUN IŞIĞINDA MESLEĞE BAKIŞ

Türkler'in Orta Asya da ve Anadolu da kurdukları Türk Devletlerinde devletin muhasebesi gelir ve gider esasına göre kayıt altına alınmıştır. Türklerde muhasebeye dönük hesap düzeni ile ilgili ilk yazılı yapıt Karahanlılar döneminde yazılan Kutadgu Bilig'tir. Osmanlı Devletinde defterdarlıklar kanalıyla devletin gelir ve giderleri kayıt altına alınmıştır. Osmanlı Devleti, Avrupa Sanayi Devriminin etkisi dışında kalmıştır. Osmanlı Devletinin 1850 yıllarında Avrupa'dan 200 yıl sonra sanayileşme çabaları başlamıştır. Bu tarihten sonra geleneksel tek yönlü gelir gider kayıt sistemi yavaş yavaş terk edilerek çift yönlü kayıt sistemine geçmeye başlanmıştır. Bu çağdaş görüşlerin etkisi ile 1879 yılında İstanbul Ticaret Odası, 1883 yılında Hamidiye Ticaret Mektebi Ali-si kurulmuştur. Hamidiye Ticaret Mektebi Osmanlıda ilk defa özel kesime girişimci ve özel kesimde çalışacak eleman yetiştirmeyi amaçlamıştır⁸².

Cumhuriyet tarihimizde geçmişi 1930'lu yıllara dayanan muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşturulması çabaları, yarım asırlık bir süreden sonra Haziran 1989'da 3568 Sayılı yasa ile sonuçlanmıştır. Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğinin; İngiltere'de 1870, Almanya'da 1886, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1896, Fransa'da 1927, Hollanda'da 1895, İsviçre'de 1941, Arjantin'de 1945, Brezilya'da 1946, Meksika ve Hindistan'da 1949, Yunanistan'da 1950, Nijerya ve İtalya'da 1955 yıllarında yasal düzenlemelere kavuştuğunu belirtecek olursak, ülkemizde 1989 yılında kabul edilen yasanın gecikmişliği konusunda bir fikir edinebiliriz.

⁸² Sabri TÜMER, “Türklerde ve Osmanlı Devletinde Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi'nde Sunulan Bildiri, İstanbul, 13-16 Kasım 2006, <http://www.mmmb.org.tr/Default.aspx?pid=25120&nid=28366> (ERİŞİM 30/11/2007)

Niteliği itibari ile muhasebe mesleğine bakıldığında; işletme, iktisat, maliye, muhasebe, hukuk ve özellikle vergi konularında eğitim, uzmanlık, teknik bilgi ve deneyim gerektirdiği aşikârdır.

Mevcut ekonomik koşullarda Türkiye’de işletmeler, sürekli olarak finansal ve vergisel sorunlarla karşılaşmaktadır. Mali piyasaların sığ ve istikrarsız bir seyir takip etmesi, vergi kanunların anlaşılabilir nitelikte olmaması ve kısa aralıklarla düzenlemelere tabi tutulması işletmeler açısından bu konularda kendilerine yön gösterecek uzmanlara olan ihtiyacın doğmasına neden olmuştur.

Ancak; 1989 yılında yapılan yasal düzenlemeye kadar mesleki faaliyetin icra edilebilmesi için hiçbir yasal şartın aranması söz konusu olmamıştır. Meslek mensupları arasında hiçbir kariyer farkı olmadan, öğrenim seviyesine bakılmadan ve de mesleği icra etmeye yönelik olmayan okullardan mezun olanlar; muhasebe, işletme, hukuk gibi doğrudan ticari yaşamı düzenleyen kuralları içeren dallarda hiçbir eğitimi ya da bilgisi olmayan kişiler dahi başka bir iş bulamadıklarında mali müşavirlik yapmayı tercih edebilmekteydi⁸³. Bu gerçekten hareketle 3568 Sayılı Kanun, meslekle ilgili yasal düzenlemeler yaparken vasıfsız kişilerin sadece rakam yazma becerisine güvenerek muhasebecilik mesleğini icra etmesini imkânsız kılmıştır.

I- Kanuni Düzenlemeden Önceki Dönemde Muhasebe Mesleği ve Örgütlenme Çabaları

Muhasebe ve denetim mesleğinin Cumhuriyet tarihimiz içerisinde gösterdiği gelişim, özellikle dünya ülkeleri ile göreceli olarak incelendiğinde çok yavaş ve başarısız denemelerle doludur. Şüphesiz bu ağır işleyen sürecin en önemli nedenleri, pazar ekonomisi kurallarının ve özel işletmelerdeki gelişmelerin 1980’lere kadar oluşamamasıdır.

⁸³ Ümit SARAÇOğLU, “**Vergi Usul Kanunu’nda Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler**”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

Cumhuriyet döneminde ilk ve önemli vergi reformu 1925 yılında 522 sayılı Kanun'la Aşar'ın kaldırılması ile gerçekleşmiştir. Cumhuriyet Hükümeti altıyüz yıllık bir geçmişi olan ve ülkenin temel gelir kaynağı, toprak mahsulleri üzerinden % 10 oranında alınan vergiyi bir hamlede kaldırmış ve Hazine gerçekten büyük gelir kaybına uğramıştır.

Ortaya çıkan gelir kaybının giderilebilmesi için iki kaynağa başvurmuştur⁸⁴:

Önce, imparatorluktan kalma, 1914 yılından beri uygulanmakta olan Temettü Vergisi yürürlükten kaldırılmış sonra da bunun yerine 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu getirilmiştir. 1926 tarihli yeni Kazanç Vergisi Kanununun önemli sayılabilecek bir özelliği, daha o yıllarda, beyanname usulüne geniş yer vermesiydi. Hatta yasada beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmıştır. Bu amaçla, vergi beyannamelerinin incelenmesi ile görevli olmak üzere Tahakkuk Teftiş Memurluğu başlığı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir. Maliye Müfettişleri bir yana bırakılacak olursa, Türkiye'de vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanı bunlardır.

Aşar'ın boşluğunu gidermek için yürürlüğe konulan ikinci önemli vergi, umumi istihlak vergisi olmuştur. Bunu zaman içinde hususi istihlak vergisi izlemiş ve zaman içinde bunlar muamele vergisine dönüşmüştür. Beyana dayanan bu vergilerde de, kazanç vergisinde olduğu gibi, yeni inceleme elemanlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Ancak bu tür elemanlar Bakanlık personelinden karşılanamadığı için, bu hizmetin piyasadan sağlanan ve serbest olarak çalışan muhasebecilere verilmesi uygun görülmüş, bunların sözleşmeli olarak çalıştırılması yoluna gidilmiştir.

Türkiye'de muhasebe mesleğini yasal bir yapıya kavuşturmak için hükümetler ve çeşitli kuruluşlar yıllarca büyük çaba harcamışlardır. Muhasebe mesleğinin uzun yıllar hiçbir yasal yetkisi olmadığı halde ve sorumluluk almadan fiilen yapan ve bir araya gelerek örgütlenmeye çalışan değişik eğitim düzeylerinde kişiler yürütmüşlerdir. Bu dönem mesleğin yasallaşması için yapılan çalışmalar ile mesleğin örgütlenmesi için gösterilen çabalarla geçmiştir⁸⁵.

⁸⁴ Selahattin TUNCER, "Hesap Müttehassıslığından Hesap Uzmanlığına", <http://www.huk.gov.tr/makale5.html> (ERİŞİM:30/11/2007)

⁸⁵ Bayhan Maraşap, "Muhasebe Mesleğinde İş Tatminin Türkiye Açısından İncelenmesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1995, s.44

Ülkede muhasebe ve bağımsız denetim mesleğine duyulan ihtiyaç, Türkiye'nin ilk çok ortaklı halka açık şirketinin kurulması ve ardından batması ile gündeme gelmiştir⁸⁶.

Bu şirketin adı, Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirkettir. Bu şirketin Osmanlıca yazılışının kısa adı TEMAVAŞ'tır.

TEMAVAŞ Şirketi, 1922 yılında dönemin bütün memurlarından kesilen parayla, geniş çaplı ithalat ve ihracat yapabilecek bir şirket olarak kurulmuştur. Ancak; yönetimle ilgili usuller geliştirilmediği, denetlenmediği için, o büyük sermayeli şirket, Türkiye'nin halka açık ilk şirketi 1938 yılında batmıştır. Bu firmanın batışı ile oluşan tasarruf sahiplerinin mağduriyetini tespit için denetim ihtiyacı doğmuştur⁸⁷.

Günümüze kadar muhasebe ve denetim mesleğinin gösterdiği gelişmeler ve örgütlenme sürecinin son 20 yılda gerçekleştiği göz önüne alınırsa muhasebe ve denetim mesleğinin Türkiye için yeni bir meslek olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Mesleğin kanunla düzenlenmesi çalışması ilk defa 1932 yılında Ticaret Bakanlığı'na yapılmış ancak parlamento gündemine alınmamıştır⁸⁸.

Mesleğin yasal statüsüne kavuşturulmasında ikinci girişim, 1938 yılında 3499 sayılı Avukatlık Kanunu'nun T.B.M.M.'nde görüşülmesi sırasında söz konusu olmuştur. Adı geçen kanun tasarısında, mali işlerin takibini avukatların dışında 15 yılını doldurmuş yüksek okul mezunlarının da yapabilmesi öngörülmüş ancak; gerek yeterli sayıda meslek mensubunun olmaması, gerekse mecliste yer alan avukat kökenli milletvekillerinin itirazı nedeniyle tasarıdan çıkarılmıştır⁸⁹.

1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin kurulması (1967 yılında adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ne dönüştürülmüştür) ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olsa da meslek bu dönemde de yasal bir kimliğe bürünmemiştir.

Mesleğin örgütlenmesi çalışmalarındaki üçüncü girişim, 1949 yılında Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu çalışmaları

⁸⁶ Masum TÜRKER, "Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi", Dayanışma Dergisi, İZSMMMO Yayını, Aralık 2005, S:88, s. 5

⁸⁷ **1923 den 1942 ye Muhasebe Mesleği**, http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/tmud_muhasabe.doc (ERİŞİM: 30/11/2007)

⁸⁸ Türker, a.g.m., s.5

⁸⁹ 27/01/2007 Tarihinde Demokratik Sol Parti İzmir İl Başkanlığı'nda Masum Türker ile tarafımızca yapılan mülakattan aktarılmıştır.

sirasında olmuştur. Vergi Usul Kanunu içinde bazı maddelerle mesleği düzenleme ve örgütlenme biçiminde meclise getirilmiş ancak; bu kanunun teknik olarak ayrı bir kanunla düzenlenmesi gerekçe gösterilerek Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılması nedeniyle askıya alınmıştır⁹⁰.

Bu noktada Dünya Bankası'nca hazırlanan bir rapora değinmekte fayda görmekteyiz. 1951'deki Türkiye ekonomisi ile ilgili hazırlanan Dünya Bankası Raporu'nun bir yargısı şöyledir:

*“Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının, tekdüzelikten uzak ve çoğu hallerde akla yakın karar alabilmeleri için gerekli finansal bilgileri işletme yöneticilerine sağlayacak özelliklerden yoksun bulunduğunu söylemiştik. Kamu yönetiminde bu durum açıkça görülmektedir. Birçok devlet kuruluşu, kendi düşüncelerine göre, birbirinden kopuk olarak saptadıkları hesap sistemlerini kullanmaktadırlar; birçokları 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.”*⁹¹

Söz konusu raporun da ortaya koyduğu gibi muhasebe mesleğinin hukuki düzenlemeler olmaksızın, örgütsüz ve standartlardan yoksun bir şekilde icra edildiği bu süreç, ekonomik kalkınma çabalarını sürdüren genç Türkiye ve muhasebe mesleği açısından karmaşayla dolu kayıp bir dönem olarak anılsa da mesleğin yasal kimliğine bürünmesi için daha uzun yıllar beklenmesi gerekecektir.

Muhasebe mesleğinin kanunlaşma sürecindeki dördüncü girişim, 1958 yılında Serbest Muhasebe Mütahassıslığı Kanun Tasarısının T.B.M.M.'ne verilmesidir. Fakat tasarının kanunlaşması bu dönemde de mümkün olamamıştır⁹².

1966 yılında Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı adı altında yeniden hazırlanan metin, TBMM'ne gönderilmiş ancak; Anayasaya aykırılık, yabancıların

⁹⁰ Yavuz, a.g.t., s.48

⁹¹ Metin BAŞER, “**Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye**”, Dördüncü Muhasebe Denetimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/1-METINBASER.doc> (ERİŞİM: 30/11/2007)

⁹² **1923 den 1942 ye Muhasebe Mesleği**, http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/tmud_muhasabe.doc (ERİŞİM: 30/11/2007)

Türkiye’de çalışması, beyan tasdiki ve temsil yetkisi konularında ortaya çıkan tartışmalar nedeniyle kanunlaşmamıştır⁹³.

1974 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verildikten sonra dernek üyeliğine kabul edilmesine başlanması,⁹⁴ meslekin disipline edilmesi açısından önemli bir gelişmedir.

1976 yılında Muhasebeci Mali Müşavirler Birliği Derneği kurulmuş ve böylece Türkiye’de muhasebe alanında faaliyet gösteren dernek sayısı ikiye ulaşmıştır.

1980 ve 1984 yıllarında Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na hazırlanan ve dönemin hükümeti tarafından desteklenen Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu tasarıları meclis alt komisyonlarında kabul edilse de oturum gündemine alınmadıklarından meclisin tozlu raflarında kaybolmuşlardır⁹⁵.

Bununla birlikte 1985 yılında mesleğin yasalaşması adına ilk önemli gelişme yaşanmış ve Vergi Usul Kanunu’na yeminli mali müşavirlik müessesesi eklenmiştir. Ancak; bu düzenleme de uzun ömürlü olmamış ve 1987 yılında Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmiştir^{96 97}.

Yine 1987 yılında bankalar ve sermaye piyasasına tabi şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetlerini başlatmaları ve denetim şirketlerinin Sermaye Piyasası Kurulu’na tescilini düzenleyen yönetmelikler yayımlansa da; bu yönetmelikler, muhasebe ve denetim mesleği ile bu mesleği icra eden meslek mensuplarını disipline etmekten yoksun kalmışlardır⁹⁸.

Nihayet 01/06/1989 tarihinde TBMM’nde kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,13/06/1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁹³ Hakan FİDAN, “**Bilgi Çağında Yeni Muhasebeci Kimliği Ve Eğitimi**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006, s.29

⁹⁴ Türker, a.g.m., s.6

⁹⁵ 27/01/2007 Tarihinde Demokratik Sol Parti İzmir İl Başkanlığı’nda Masum Türker ile tarafımızca yapılan mülakattan aktarılmıştır.

⁹⁶ Türker, a.g.m., s.6

⁹⁷ İptal isteminin nedenleri ve iptalin gerekçeleri hakkında daha fazla bilgi için bkz:Anayasa Mahkemesi, 19/03/2007 gün ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı

⁹⁸ Türkiye’de muhasebenin gelişimi kronolojisi için bkz:Türker, ag.m, s.5-7

1932 yılında başlayan ve 57 yıl süren mesleğin yasalaşması ve örgütlenmesi ancak 1989 yılında gerçekleşebilmiştir. Bu sürecin bu kadar sancılı ve uzun sürmesinin nedenleri kanaatimizce şunlardır:

- Devletin planlı ve müdahaleci ekonomik politikalarının uzun yıllar devam etmesi ve serbest piyasa ekonomisine geçişte geç kalınması,
- Yüksekokul mezunu ve yetişmiş eleman sayısının yetersizliği,
- Başta Maliye Bakanlığı olmak üzere vergi yönetiminin muhasebeyi sadece vergisel boyutuyla değerlendirmesi,
- İşletme sahiplerinin muhasebenin fonksiyonlarını yeterince kavrayamamış olmaları,
- Maliye teşkilatında görev yapan bürokratların ve uzmanların menfaat kaygısı gözeterek yasalaşma sürecine müdahalede bulunmaları,
- Meslek mensubu olabilmek için gerekli nitelik ve donanımına sahip olmayanların işlerini kaybetme korkusuyla mesleğin yasalaşması sürecini engellemeleri,
- Muhasebeyi icra edenlerin örgüt bilincinden uzak olmaları,
- Çeşitli yasama dönemlerinde temsil görevi üstlenen hukuk kökenli milletvekillerinin, kanun tasarılarının görüşülmesi sırasında, sayısal üstünlüklerini kullanarak, gerekli bilgi ve ehliyeteye sahip olmadıkları halde muhasebe mesleğini sahiplenmeleri ve yasa metinleri içinde yer edinme çabaları (Ki bu çabaları sonuçsuz kalmamış; serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartlarını düzenleyen 3568 Sayılı yasanın 5. maddesinin A/a bendi; hukuk fakültesi ibaresi, iktisat, maliye, işletme, muhasebe fakültelerinden önce gelecek şekilde ihdas edilmiştir⁹⁹.)
- Muhasebe kökenli milletvekili sayısının yetersizliği ve mesleğin parlamentoda yeterince temsil edilememesi¹⁰⁰,

⁹⁹ Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartlarını düzenleyen 3568 Sayılı yasanın 5. maddesinin A/a bendi: 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.

¹⁰⁰ 22 Temmuz 2007 genel seçimleri sonucunda TBMM’nde ; 87 hukuk kökenli, 82 mühendis kökenli milletvekiline karşılık sadece 21 muhasebe kökenli milletvekili bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/milletvekillerimiz_sd.liste

- Muhasebe ve denetim mesleğinin yasalaşması ve örgütlenmesi gerekliliğinin, her şeyden önce mesleği icra edenlere ve daha sonra kamuoyuna yeterince anlatılamamış olması.

II- 3568 Sayılı Kanun'dan Sonraki Dönemde Muhasebe Mesleği

Bir önceki bölümde de değindiğimiz gibi uzun uğraşlardan sonra 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 01/06/1989 tarihinde parlamentoda kabul edilip, 13/06/1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun dört ana bölüm, 52 ana ve 8 geçici maddeden oluşmaktadır.

3568 Sayılı Kanun ile birlikte meslek mensupları üç farklı unvan altında toplanmış, mesleği icra edebilmek için belirli bir eğitim düzeyi, zorunlu staj ve ruhsat şartı getirilerek ehliyetsiz kişilerin meslek mensubu olabilmesi yasaklanmıştır. Dolayısıyla kanun, muhasebe mesleğine, bir kariyer mesleği olma niteliği kazandırmıştır.

3568 Sayılı Kanun, muhasebeye gönül vermiş kişileri, 1930’lu yıllardan beri arzu ettikleri örgütlenmeye de kavuşturmuştur. Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren çok kısa bir süre içinde, önce meslek odalarının üst örgütü olan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” tesisi edilmiş ardından da birçok ilde meslek odaları kurulmuştur.

3568 Sayılı Kanun, bir çerçeve yasa olarak, mesleki ünvanların kazanılmasını, staj, sınav ve ruhsatlandırma esaslarını, mesleki faaliyetleri, odaların, birliğin ve bunların organlarının oluşumunu ve disiplin konularını düzenlemektedir.

A- 3568 Sayılı Kanun’un Genel Gerekçesi

“ Genel olarak Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri, derin bir işletme iktisadi bilgisi, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin; muhasebe, hesap, istatistik bütçe ve

her türlü mali konularının planlanması ve bu alandaki sorunların çözümlenmesi ile uğraşır. Bu genel tanımlamadan hareketle mali müşaviri; işletmelerin ekonomik, mali, hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanım, aynı zamanda mali müşavirlerin görevlerini de kapsamaktadır. Mali müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır.”¹⁰¹

Yasa koyucu, burada bir mali müşavirin sahip olması gereken nitelikleri açıkladıktan sonra mali müşavirlik müessesesi ile işletmelerin ticari işlemlerini hukuki normlar açısından tarafsız olarak inceleyecek uzman eksikliğini gidermeyi hedeflemiştir. Meslek, bir kamu hizmeti olarak nitelendirilerek, yasanın çıkartılmasında toplum menfaatinin gözetildiğinin de vurgusu yapılmaktadır.

“ Yeminli mali müşavirlere bu tasarı ile tanınan beyan tasdiki yetkisi, oldukça önemli bir olgudur. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki mali müşavirlerin beyan tasdiki kendiliğinden ilgili kişi ve kurumların hesap tetkiki ve denetimlerinin yerini alamayacaktır. İlgili kişi ve kurumlar mali müşavirin beyan tasdikine verecekleri önem bakımından tamamen serbest bırakılmıştır. Ayrıca bu meslek mensuplarının bilanço ve kar-zarar cetvelindeki bilgileri tasdik etmeleri, ilgili kurumların sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır.”¹⁰²

Yasa koyucunun buradaki ifadeleriyle, maliye bakanlığı bürokratlarının ve inceleme elemanlarının yasa ile ilgili endişelerini ortadan kaldırmayı amaçladığını düşünmekteyiz. Zira bir önceki bölümde de değindiğimiz gibi, mesleğin yasal kimliğe kavuşturulmasının gecikmesinde, maliye teşkilatındaki kişilerin ünvanlarını ve yetkilerini kaybedecekleri düşüncesi önemli rol oynamıştır.

“Beyan tasdikinin ehil yeminli müşavirlerce uygulanmaya başlanmasından sonra, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işleri kolaylaşacaktır. Bu idare ve kurumlara sunulan beyanlar, yeminli mali müşavirlerin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir.

¹⁰¹ Süleyman GENÇ, “**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi Yayını Eki, Temmuz-1989, s.4

¹⁰² Genç, a.g.e., s.5

Kamu idaresi bakımından oldukça önemli bir yetkinin yeminli mali müşavirlere devredilmesinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu itibarla, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, meslek mensuplarını ve meslek kuruluşlarını denetleme görevini de üstlenmektedir.”¹⁰³

Kanun koyucu, yeminli mali müşavirlik müessesesinin uygulamaya girmesiyle birlikte, Maliye Bakanlığı'nın denetim yükünün hafiflemesini, ayrıca yapısı gereği karmaşık ve anlaşılması zor olan mevzuatın yeminli mali müşavirlerin hazırlayacakları raporlarla daha anlaşılabilir bir hal almasını hedeflemektedir. Bu hedefe ulaşabilmek için yasa koyucu Maliye Bakanlığı'na meslek mensuplarının ve mesleki kuruluşların denetlenmesi yetkisini vererek vergi incelemesi gibi önemli bir yetkinin kötüye kullanılmasını engellemeyi amaçlamıştır.

“Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali Müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir. Bu kanun tasarısıyla; mükellef, mali müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır.”¹⁰⁴

Kanun koyucu, muhasebe meslek mensuplarına, mükellef ile vergi idaresi arasında köprü olma vazifesi yükleyerek, toplumda vergi bilincinin yaygınlaşmasını, mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenerek sistemin tıkanmasının engellenmesini, ticari ilişkilerde güven duygusunun ve etik kuralların hüküm sürmesini amaçlamaktadır.

“Türkiye'deki muhasebe tatbikatı, yeknesaklıktan mahrumdur ve isabetli kararlar alabilmeleri için gerekli bilgileri yöneticiye sağlamaktan uzaktırlar. Muhasebe uygulamalarından çıkan bilanço ve kar-zarar cetvelleri, ekonomik amaçların gerçekleşmesinde kullanılacak bilgileri vermediği gibi, işletme düzeyinde işletme ilgilileri için yapılacak incelemelerde de güvenilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayamamaktadır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, bağımsız mali müşavirlerin

¹⁰³ Genç, a.g.e., s.5

¹⁰⁴ Genç, a.g.e., s.5

eğitilmesini ve onlara uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın sebebi, sadece muhasebeye güven sağlamak değil, işletmelerin yöneticilerine muhasebeden çıkacak temel bilgilerin güvenilir olmasının sağlanmasıdır. Günümüzde muhasebe terimleri ve tatbikatındaki yeknesaklık noksanı yüzünden bilanço ve kar-zarar cetvelleri açıklayıcı ve anlatıcı bir rolden çok, gizleyici ve karıştırmacı bir rol oynamaktadır.”

Kanun koyucu, muhasebe uygulamalarında tekdüzene ve genel kabul görmüş standartların önemine değinerek, muhasebenin tek fonksiyonunun vergi hesaplamak olmadığını belirtmektedir. İşletme sahipleri, ortaklar, yatırımcılar, yöneticiler ve diğer ilgililer açısından muhasebe uygulamalarının bağımsız, iyi bir eğitime ve uzmanlığa sahip meslek mensuplarınca yürütülmesinin önemine vurgu yapılarak finansal raporların ancak bu sayede asıl işlevlerini yerine getirebileceği ve ticari yaşamda şeffaflığın sağlanacağını belirtilmektedir.

“Mali müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.”

“ Türkiye’de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2,113,221, kurumlar vergisi mükellefi 75,220 olup, bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Buna karşın, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısı ise 2,330 kişi civarındadır¹⁰⁵. Bu durumda devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanlarının sayısıyla milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine imkan yoktur.”¹⁰⁶

Kanun koyucu, mali müşavirlik müessesesinin, özellikle ekonomik kalkınma çabası gösteren ülkelere kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için hazırlayacağı raporlar ve finansal bilgilerle katkı sağlayacak bir kurum olduğunu belirterek, mesleğin sadece katiplik ile eşdeğer gösterilemeyeceğini; denetim boyutuyla da ülkeye büyük yarar sağlayacağını ortaya koymaktadır.

¹⁰⁵ Belirtilen mükellef ve inceleme elemanı sayıları yasanın genel gerekçesinin kaleme alındığı 03/04/1989 tarihine ilişkin verilerdir.

¹⁰⁶ 3568 Sayılı Yasanın genel gerekçeleri ile adalet ve plan bütçe komisyonlarının raporlarının ayrıntıları için bkz: Genç, a.g.e., s.1-19

Son olarak dönemin mükellef sayısının çokluğuna ve inceleme elemanı sayısının azlığına dikkat çeken yasa koyucu, mali müşavirlik kurumunun, vergi sisteminde henüz beyan aşamasında bir otokontrol mekanizması olarak işlev göreceğini ve inceleme elemanlarının yükünü hafifleteceğini açık bir dille ifade etmektedir.

B- 3568 Sayılı Kanun İle Getirilen Düzenlemeler

a- Kanunun Amacı

Kanunun 1. maddesi, yasanın ve aynı zamanda mesleğin amacına ışık tutmaktadır. Buna göre yasanın amacı,

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

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

- Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere,

A - Serbest Muhasebecilik

B - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

C - Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile;

Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olarak belirtilmiş ve bu kanun hükümlere göre mesleğin icrasına hak kazananlara; “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” ünvanları tesis edilmiştir.

Şüphesiz yasalar, ihtiyaçlardan doğar. 3568 Sayılı meslek yasası da ticari ve mali hayatın disipline edilmesinde muhasebe mesleğine duyulan gereksinim ve mesleğin örgütlenmesinin gerekliliğinden doğmuştur.

Kanun koyucu, 1.maddede, meslek mensuplarını üçlü bir ayrıma tabi tutsa da tümüne birden işletmelerdeki faaliyetlerin sağlam temellere dayalı olarak yürütülmesi ve bu faaliyetlerin gerçek sonuçlarının, ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenip, tarafsız bir şekilde ilgi duyanlara sunulması sorumluluğunu vermiştir.

Burada üzerinde durulması gereken nokta, kanun koyucunun, meslek mensubunun tarafsız olarak hareket etmesini ve mesleğin icrasında, mesleğin onuruna yakışacak yüksek standartların yakalanmasını emretmesidir. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür. Meslek mensupları çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler¹⁰⁷.

Bu düzenlemeyle birlikte; bağımsız olarak hareket eden, yeterli bilgi ve donanımına sahip meslek mensuplarınca yapılacak denetlemeler ve değerlendirmeler neticesinde, işletme faaliyetlerinin ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan sonuçların raporlanmasında yaşanan karmaşanın ve bilgi kirliliğinin giderilmesi hedeflenmiştir.

Bu madde ile getirilen bir diğer düzenlemeyle birlikte de meslek mensuplarının yıllardır özlemine duydukları örgütlenme ihtiyacı giderilmiştir. Kanun koyucu, mesleki faaliyetin icra edildiği il bazında, serbest muhasebeciler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin tek oda altında örgütlenmesini, yeminli mali müşavirlerin ise ayrı bir oda olarak teşkilatlanmasını öngörse de tüm odaları, merkezi Ankara'da olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ni (TÜRMOB) tesis ederek tek çatı altında toplamıştır.

Odalar ve birlik, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olup; meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri (müşteri-mükellef) ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulmuşlardır¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md:6, 03/01/1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmî Gazete

¹⁰⁸ 3568 Sayılı Yasa, Odalar, Nitelikleri ve Faaliyet Sınırı, Md:14

b- Mesleki Ünvanlar, Yetkileri ve Kazanılması

Yukarıda da değindiğimiz gibi kanun koyucu, meslek mensuplarını üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutarak, her bir meslek grubuna farklı yetkiler vermiş ve bu mesleki ünvanların kazanılabilmesi için farklı şartlar aramıştır.

1- Serbest Muhasebeci¹⁰⁹

Serbest muhasebeciler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleme ve benzeri işleri yapma yetkileriyle donatılmışlardır.

Serbest muhasebecilerin sayısı günümüzde 28.960'a ulaşmış olup bunların; 2.317'si ilköğretim, 13.917'si meslek lisesi, 5.292'si önlisans, 7.314'ü lisans ve 120'si de yüksek lisans mezunudur¹¹⁰.

Serbest muhasebeci olabilmek için, adaylarda 3568 Sayılı Yasa'nın 4 ve 5. maddelerinde belirtilen genel ve özel şartlarının bulunması gerekir. Buna göre

i- Genel Şartlar:

- T.C. vatandaşı olmak ,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

¹⁰⁹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapan ve çalışmamızın yazım aşamasında olduğu dönemde Cumhurbaşkanlığı'nca bazı maddelerinin tekrar görüşülmesi istemiyle meclise geri gönderilen kanun taslağına göre, serbest muhasebecilik, kanunun ana metninden çıkarılmaktadır. Yeni Ticaret Kanunu ve Basel-2 kriterlerinin uygulamaya girmesiyle birlikte, işlevlerini yitirecek olan serbest muhasebecilerin, tasarının yasalaşmasını takip eden 5 yıl içinde açılacak sınavlarda başarılı olmaları halinde mali müşavirliğe geçirilmesi öngörülmektedir.

¹¹⁰ <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx> (ERİŞİM: 03/04/2008)

- 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, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,

- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,

- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

ii- Özel Şarhlar:

- 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 ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olmak veya ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olmak,

- Staj şartını yerine getirilmiş olunması halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci ünvanı ile çalışmak,

- Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır¹¹¹.

2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Serbest muhasebeci mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleme ve benzeri işleri yapma, muhasebe sistemlerini kurma, geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile

¹¹¹ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:8, 23/08/1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazete

ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapma, yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapma, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor ve benzerlerini düzenleme, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma yetkisi verilen meslek meslek mensuplarıdır.

Günümüzde 41.137 meslek mensubu serbest muhasebeci mali müşavir olarak mesleği icra etmektedir. Bu kişilerin, 39.735'i lisans, 1.702'si ise yüksek lisans seviyesinde öğrenim görmüşlerdir¹¹².

Görüldüğü gibi serbest muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebecilere nazaran daha geniş yetkilerle donatılmışlardır. Şüphesiz bu yetki farkı serbest muhasebeci mali müşavirlerin almış oldukları eğitimin ve tabi oldukları sınav ve staj sürecinin bir sonucudur. Bu konuda ayrıntılı bilgi aşağıda verilecektir.

Serbest muhasebeci mali müşavir ünvanının kazanılabilmesi için de 3568 Sayılı Yasa'nın yine 4. maddesinde anılan ve tüm meslek mensuplarında aranan genel şartları taşımakla beraber; serbest muhasebecilerden farklı olarak 5.maddede belirtilen diğer bazı özel şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir. Meslek mensubu olabilmek için aranan genel şartları yukarıda açıkladığımızdan aşağıda sadece serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aranan özel şartlara değinilecektir. Buna göre;

i- Özel Şartlar

- 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,

- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,

¹¹² <http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/istatistikler5.pdf> (ERİŞİM: 03/04/2008)

- 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 yukarıda sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.),

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak

ii- Staj ve Sınav Süreci

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip olmak isteyen aday adayı meslek mensuplarının, mesleki staja kabul edilebilmeleri için de staja başlama değerlendirmesine tabi tutulmasıdır. Meslek mensuplarının ve aday meslek mensuplarının eğitimi ve gelişimi için TÜRMOB bünyesinde kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)'in gözetiminde Anadolu üniversitesi tarafından Ankara ve İstanbul'da test usulüyle yapılan bu sınavda aday adayı meslek mensupları şu konulardan sorumludurlar:

- Türkçe
- Matematik
- Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi
- Finansal Muhasebe
- Muhasebe Standartları
- Maliyet Muhasebesi
- Mali Tablolar Analizi
- Denetim
- İktisat
- Maliye
- Meslek Hukuku
- İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku
- Vergi Hukuku

- Ticaret Hukuku
- Borçlar Hukuku

Staja başlama değerlendirmesinden en az 60 puan alan adaylar, Birlik tarafından belirlenen staj giderlerini yatırdıktan sonra staja başlarlar ve aday meslek mensubu olurlar¹¹³.

Aday meslek mensuplarının staja tabi tutulması elbette ki bazı hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gereklidir. IFAC'ın yayımlamış olduğu uluslararası profesyonel muhasebeciler için eğitim standartlarının (IES) 5.'si olan " Mesleki Uygulama Gereksinimi" başlıklı standart¹¹⁴ ile eşgüdümlü olarak TÜRMOB tarafından çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği'nin 6. maddesinde bu hedefler; mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve meslek bilincini yetiştirmek, ilgili mevzuatı ve uygulamayı doğru ve etkili bir biçimde öğretmek ve mesleki bilgileri geliştirmek, yabancı dil ve bilgisayar eğitimine imkan sağlamak ve meslekte standartlaşmayı temin etmek olarak belirlenmiştir. Staj süresi serbest muhasebeci mali müşavir adayları için genel olarak 2 yıldır. Ancak, kanun da belirtilen alanlarda lisansüstü diploması ve tezinin ibraz edilmesi şartıyla staj süresi 1 yıl; doktora diploması ve tezinin ibraz edilmesi şartıyla staj süresi 18 ay kısılır^{115 116}.

Serbest muhasebeci mali müşavir adayları stajlarını; yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yanında ve /veya onların denetiminde ve gözetiminde yapabilirler¹¹⁷. Staj sırasında mesleğin icrasına ait tüm konuların staj mahallinde, aday meslek mensuplarına gösterilmesi ve öğretilmesi esastır¹¹⁸.

Bununla birlikte; TESMER tarafından yayımlanan 5 Ocak 2005 tarihli 2005/00006 no'lu genelge ile "Staj Yönetmeliğinin 10. maddesi gereğince; serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir aday meslek mensuplarının staj sırasında da zorunlu eğitime tabi olacakları" belirtilmektedir. Aday meslek mensupları stajları süresince kendilerine gönderilecek eğitim cd'lerini takip ederek

¹¹³ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:4

¹¹⁴ Ayrıntıları için bkz., http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_5.pdf (ERİŞİM: 10/11/2007)

¹¹⁵ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:9/2-3

¹¹⁶ Stajdan sayılan diğer süreler için bkz. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:9

¹¹⁷ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:15/2

¹¹⁸ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:16

bu cd'lerin sonunda uygulanacak on-line sınavlara katılmak durumundadırlar. Aday meslek mensuplarının durumları, TESMER bünyesinde oluşturulan bilgi işlem merkezinde izlenecek olup; bu eğitime katılmayanların stajları Staj Yönetmeliğinin 24/b maddesi gereğince iptal edilecektir.

Stajlarını tamamlayan aday meslek mensupları, Birlik tarafından yapılan mesleki yeterlilik sınavına tabi tutulurlar. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe 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 onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları gerekmektedir¹¹⁹. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavları staj dönemleri gözetilerek yılda üç kez yapılır. Sınav günleri ve yerleri, sınav gününden en az bir ay önce Resmi Gazete'de yayımlanmak ve Odaların ilan tahtalarına asılmak suretiyle ilan edilir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik yeterlilik sınavı, aşağıdaki konuları kapsamaktadır¹²⁰:

- Finansal Muhasebe,
- Finansal 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 yeterlilik sınavında başarılı olmak için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, sınavın tüm konularının notları

¹¹⁹ 3568 Sayılı Yasa, Md:7

¹²⁰ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:14, 16/01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete

toplanır ve aritmetik ortalaması alınır. Başarılı sayılmak için bu ortalamanın en az 60 olması gerekir¹²¹.

Yeterlilik sınavında başarılı olan adaylar, Birlik tarafından istenilen belgeleri temin edip, ruhsat harcı ile birlik ve oda üye aidatlarını ödeyerek ilgili odanın ve Birliğin üyesi olup serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını kullanma hakkını kazanırlar. Büro açarak serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak isteyen meslek mensuplarının ayrıca ilgili odanın çalışanlar kütüğüne kayıt olması zorunludur. Bu kişiler, ticari faaliyette bulunamaz ve hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak çalışamazlar¹²².

3- Yeminli Mali Müşavir

Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleme ve benzeri işleri yapma, muhasebe sistemlerini kurma, geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapma, yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapma, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verme, rapor ve benzerlerini düzenleme, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma, Kanun'un 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapma yetkileriyle donatılmış meslek mensuplarıdır.

Yeminli mali müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar¹²³. Şüphesiz bu hükmün yasada yer almasının sebebi, yeminli mali müşavirlere, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden farklı olarak tasdik yetkisinin tanınmış olmasıdır. Yeminli mali müşavirler, mesleklerini icra ederlerken aslında bir kamu hizmeti ifa etmektedirler. Bu nedenle de mesleğin yürütülmesi sırasında tamamen bağımsız ve

¹²¹ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:16/b

¹²² Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md:43-44,

¹²³ 3568 Sayılı Kanun, Md:2/B

önyargısız olarak hareket etmeleri gerekir. Yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdiği bir mükellefe aynı zamanda muhasebe hizmeti de vermesi halinde tarafsızlığını yitirebileceğini düşünen yasa koyucunun böyle bir hükümle birlikte yeminli mali müşavirlerin yemin metnine de kanunda ayrıca yer verdiği kanaatindeyiz. Yeminli mali müşavirler görevlerine başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi'nde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler¹²⁴:

“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.”

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir.

3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği gibi tasdik uygulamasının amacı, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmektir.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek ezalardan mükellefle birlikte müştereken ve

¹²⁴ 3568 Sayılı Kanun, Md:11

müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.¹²⁵.

Görüldüğü üzere yasa koyucu, yeminli mali müşavirlere yetki verirken bunun sorumluluğunu da yüklemiştir. Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleri ve hazırlamış oldukları inceleme raporları, ilgili kamu kuruluşlarının denetimle ilgili sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Dolayısıyla yeminli mali müşavirler, tasdikten doğan sorumlulukları nedeniyle kamunun vergi inceleme yetkisi almış elemanlarınca sonradan yapılacak incelemelerde ortaya çıkacak vergi ziyalarından kusurlarıyla orantılı olarak müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu konun ayrıntılarına çalışmamızın üçüncü bölümünde detaylı olarak değinileceğinden buradaki açıklamanın bu kadarla sınırlı olması düşüncesindeyiz.

Yeminli mali müşavir ünvanının kazanılması için de yasa koyucu bazı genel ve özel şartları aramaktadır. Hemen belirtelim ki meslek mensubu olabilmek için aranan genel şartlar, yeminli mali müşavirler için de geçerlidir. Bu yüzden aşağıda sadece yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarına değinilecektir.

i- Özel Şartlar

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Ancak Kanun'un 9. maddesinin 2. fıkrasında "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 hizmetlerde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul" edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu özel belirleme yukarıda sayılan kişilerle ilgili olarak, yeminli mali müşavir olabilmenin

¹²⁵ 3568 Sayılı Kanun, Md:12

özel şartlarından birincisi olan" en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olma"nın bir istisnasıdır¹²⁶.

Diğer taraftan kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanını almış bulunanlar için sınav şartı aranmayacaktır. Görüldüğü üzere bu düzenleme de yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartı olan "Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olma"nın bir istisnasıdır. Dolayısıyla yukarıda sayılan bilim dallarında en az 10 yıl öğretim üyeliği yapan ve profesörlük unvanına sahip kişiler ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan mesleki yeterlilik sınavını vermiş olup, vergi inceleme yetkisini aldıkları tarihten itibaren en az 10 yıl kamu kurum ve kuruluşlarından görev yapan kişiler istedikleri zaman, sınava tabi olmadan yeminli mali müşavir olabileceklerdir¹²⁷.

Kanun'un geçici 3. maddesi, yeminli mali müşavirlik ünvanının kazanılabilmesi için aranan on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapma şartına bazı istisnalar getirmiştir. Buna göre;

Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, Kanunun 4. maddesindeki genel şartları taşımaları ve 5. maddesinde belirtilen konularda lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlardan, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanların,
- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından birinden profesör unvanı almış olanların,
- En az 12 yıldan beri; Kanunun 2. maddesinde tanımlanmış bulunan, mesleğin konusuna gire işleri, bir işyerine bağlı olmaksızın yapanların ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının

¹²⁶ Ali KARAASLAN, "Yeminli Mali Müşavirlik", 1981'den 2003'e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

¹²⁷ Karaaslan, a.g.m.

aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanların yeminli mali müşavir olmaya hak kazanacakları belirtilmiştir.

ii- Sınav Süreci ve Ünvanın Kazanılması

Yeminli mali müşavir olabilmenin şartlarından birisi de sınavı başarı ile geçmektir.

Yeminli mali müşavirlik sınavı, sınav komisyonu tarafından yapılır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe 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 onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları gerekmektedir¹²⁸.

Yeminli mali müşavirlik sınavı aşağıdaki konulardan oluşmaktadır¹²⁹:

- 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.

Yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 50 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik

¹²⁸ 3568 Sayılı Yasa, Md:7

¹²⁹ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:14,

ortalamasının en az 65 olması gerekir¹³⁰. Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı olamayanlar, sınav sonuçlarının ilanı tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde 3 sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 üzerinden 65 puandan az not alınan konuları kapsar. Bu sınav haklarını süresi içinde kullanmayanlar veya başarılı olamayanlar 2 yıl süreyle meslek sınavlarına alınmazlar. 2 yıllık süreyi dolduranlardan dileyenler yeniden tüm konuları kapsamak üzere bu yönetmelik hükümlerine göre sınavlara katılabilirler¹³¹.

Yeterlilik sınavında başarılı olanlar, Birlik tarafından istenilen belgeleri temin edip, ruhsat harcı ile birlik ve oda üye aidatlarını ödeyerek ilgili odanın ve Birliğin üyesi olup yeminli mali müşavir ünvanını kullanma hakkını kazanırlar. Büro açarak serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak isteyen meslek mensuplarının ayrıca ilgili odanın çalışanlar kütüğüne kayıt olması zorunludur.

Günümüzde 3.702 meslek mensubu, yeminli mali müşavir ünvanına sahiptir. Bu kişiler; Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, Gaziantep, İstanbul ve İzmir'de teşekkül etmiş yeminli mali müşavirler odalarına bağlı bulunmaktadır¹³². 2.856 meslek mensubu lisans seviyesinde, 846 meslek mensubu ise yüksek lisans düzeyinde eğitime sahiptir. Yeminli mali müşavir ünvanına sahip olanların 1.662'si faal olarak görev yapmazken, 2.040'ı çalışanlar kütüğüne kayıtlı olarak mesleklerini icra etmektedirler.

Yeminli mali müşavir olabilmek için lisans düzeyinde diplomaya sahip olma zorunluluğu, serbest muhasebeci mali müşavir olarak en az 10 yıl çalışma mecburiyeti ve yeterlilik sınavının nispeten zor olması gibi sebepler, yeminli mali müşavir sayısının diğer meslek mensuplarıyla kıyaslandığında daha az olmasına yol açmıştır.

Bununla birlikte; şu an mesleği faal olarak icra etmeyen 1.662 kişinin Kanun'un 9 ve geçici 3.maddelerine istinaden ruhsat almış kimseler olduğu kanaatindeyiz. Ayrıca, üniversitelerde, Kanun'da belirtilen ilgili fakültelerde profesör olarak öğretim üyeliğine devam edenlerin de yetki belgelerine sahip olmalarına rağmen faal olarak mesleki faaliyette bulunmamaları da bu sayının yüksekliğinde önemli bir etkidir.

¹³⁰ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:16/a

¹³¹ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:21

¹³² <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx> (ERİŞİM: 03/04/2008)

III – Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri

Günümüzde muhasebeden yararlanan kişi ve kurumların muhasebeciden başlıca beklentisi; doğru ve güvenilir bilginin kendilerine zamanında ulaştırılmasıdır. Ülkemizde muhasebecilerin bilgi birikimlerinden tam olarak yararlanılmamaktadır. Bu durumu tersine çevirmek için, muhasebecilerin sorunlarına duyarlı olmak, ilişkide buldukları başlıca kesimlerden olan beklentilerini araştırmak gerekmektedir¹³³.

Ülkemizde 3568 Sayılı Kanun ile yasal bir kimlik kazanan serbest muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri, ekonomideki gelişmelere bağlı olarak her geçen gün önemini daha da artırmaktadır. Finansal raporlamanın yanında denetim niteliklerinin de ön plana çıkması, meslek mensuplarına önemli sorumluluklar yüklemiştir. Bu sorumluluk çerçevesinde sunulan hizmetlerin yasal sınırlar içerisinde iş dünyasının ihtiyaçlarına yönelik olması, uzun dönemli muhasebeci – mükellef ilişkisinin sağlıklı şekilde kurulmasını sağlayacaktır¹³⁴.

İçinde bulunduğumuz bilgi çağında muhasebenin, dolayısıyla muhasebecinin önemi ve buna paralel olarak da sorunları artmıştır. Aşağıda bu sorunlar üzerinde durulacaktır.

Vergi mevzuatımızın çok karmaşık ve hızla değişime uğraması ile çok sayıda beyannamenin sıklıkla verilmesi hem muhasebe mesleğini icra edenleri zorlamakta, hizmet kalitesi düşmekte, hem de beyanların sağlıksız olması sorununu doğurmaktadır. Neredeyse her on günde bir beyannamenin düzenlenerek beyan edildiği bir ortamda işlemlerin çoğu elektronik ortamda yapılıyor olsa bile ağır bir iş yükü ve yüksek maliyetler gerektirmektedir. Kaldı ki içinde bulunduğumuz 2008 yılında bile verilmesi gereken beyannamelerin çoğu Maliye Bakanlığı tarafından, beyan süreleri devamlı uzatılarak (ek süre verilerek) beyan edilmiştir. Sıklıkla

¹³³ Şaban Uzay, Şükran GÜNGÖR, “ **Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri:Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması**”, http://iibf.ercives.edu.tr/akademik/suzay/SUZAY_MS.pdf , (ERİŞİM:24/05/2008)

¹³⁴ Cemal YÜKSELEN, “ **Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama**”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:39, İstanbul, 2002, s.Önsöz

beyanname verilmesi ve aynı sıklıkla beyan sürelerinin değiştirilmesi, bu konudaki disiplini de bozmaktadır¹³⁵.

Haksız rekabet, hizmet kalitesi ve düzenli tahsilat yapamamak şeklindeki sorunlar da çok sık gündeme gelmektedir. Özellikle meslek mensubunun hizmet bedelini zamanında tahsil edememe sorunu, mesleğe olan ilgiyi olumsuz etkilediği gibi mesleki disiplin açısından da sorunlara yol açabilmektedir. Öte yandan, asgari ücret tarifesinin altında mesleki hizmet verme alışkanlığının yaygınlaşması da sorunların artmasında etkili olmaktadır. Bilindiği üzere 3568 Sayılı Kanun'a göre çıkartılan ücret yönetmeliğinde; meslek mensuplarının yazılı “ücret sözleşmesi” düzenlemeleri bir zorunluluktur. Yönetmelikte yapılacak ilave bir madde ile, meslek mensuplarının tahsilatlarının banka, kredi kartı, mail order, çek, ödeme talimatı ile yapmaları zorunluluğu getirilmelidir. Böyle bir düzenleme ile meslek mensubu – müşteri ihtilafları ve olası kayıt dışı tahsilatların önüne geçilecektir.

Mesleğinin gerektirdiği ekonomik ve sosyal seviyede yaşamlarını sürdürebilmeleri için mükellefe fazladan hizmet vermek zorunda kalmakta ancak, bunun karşılığını tam olarak alamamaktadırlar. Öte yandan, mükelleflerin muhasebe mesleğine gerekli ilgi ve özeni göstermemelerinden dolayı, öncelikle bundan mükellefler zarar görmektedirler¹³⁶.

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin bir kamusal hizmeti yerine getirdikleri düşünülerek söz konusu meslek mensupları ile idare arasında organik bağ kurulmalıdır. Meslek mensuplarının kaydettikleri belgelerin doğruluğunu araştırabilmelerine olanak sağlayacak şekilde yetkileri genişletilmelidir.

Gelir vergisi ve katma değer vergisinde serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde yaşanan çelişki ücretlerini zamanında tahsil edemeyen meslek mensuplarını zor durumda bırakmaktadır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesine göre serbest meslek kazancında “vergiyi doğuran olay” serbest meslek faaliyeti karşılığı paranın tahsili ile oluşmaktadır. Oysa; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre “vergiyi doğuran olay” mal veya hizmetin teslimi ile oluşmaktadır. Dolayısıyla meslek

¹³⁵ Talha APAK, “**Muhasebe Meslek Mensupları Anketi Üzerine Bir Değerlendirme**”, http://www.apakymm.com/talha_apak_muhmeslek.htm, (ERİŞİM:24/05/2008)

¹³⁶ Apak, a.g.m.

mensupları müşterilerinden ücretlerini tahsil edemediği durumlarda dahi vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu çelişkinin giderilmesi ve idare ile meslek mensuplarının ihtilaflarının ortadan kaldırılması için, serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay olarak “Tahsil / Elde etme” esasının Katma Değer Vergisi Kanunu açısından da benimsenmesinin gerektiği kanaatindeyiz.

Bununla birlikte; serbest meslek kazançlarında indirilebilecek giderleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu’nun 68. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “Genel Gider” Kavramının daha açık yazılması gerektiği kanaatindeyiz. Örneğin, serbest meslek mensuplarının giyim giderlerinin, temsil ve ağırlama giderlerinin açık açık tanımlanması gerekir.

Serbest meslek erbaplarının elde ettikleri gayri safi hasıllardan, faaliyetin ilk 5 yılında her yıl için % 10, sonraki yıllarda % 20 Nispetinde “Mesleki Yıpranma” payının Yıllık Beyannamelerinden indirim yapma hakkı tanınmalıdır¹³⁷.

Serbest meslek erbabı olabilmek için uzun bir eğitim öğretim sürecinden geçilmesi gerektiği tüm taraflarca kabullenilen bir gerçektir. Vergi hukukumuzda gerek ticari ve gerekse mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için amortisman tabi iktisadi kıymetlerin itfa edilmesi sistemi benimsenmiştir. Ancak; insan beyninin yıpranması hesaba katılmamıştır. Oysa; mesleki yıpranma, bir çok gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de basın iş kolunda ve diğer bazı mesleklerde uygulanmaktadır.

Serbest meslek erbaplarının satın almış oldukları büro makineleri, bilgisayarları ve yazılım giderlerinin 2 yıl içinde amorti edilerek giderleşmesi sistemi getirilmelidir.

Son yıllarda teknoloji hızla ilerlemekte olup, makine ve programların amortismanları itfa olunmadan demode durumu düşmektedir. Serbest meslek erbaplarının mesleği ifalarında satın almış oldukları bilgisayar ve büro makineleri ile programlar için yaptıkları harcamaların limitlere bağlı kalınmaksızın iki yılda giderleştirmeleri olanağı sağlanmalıdır¹³⁸.

¹³⁷ “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Uygulamalarındaki Sorunları ve Çözüm Önerileri”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Tarafından TÜRMOB’a Sunulan Rapor, İstanbul, Haziran 2006, s.2

¹³⁸ A.g.r. s:5

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret istisnasından 3568 Sayılı Kanun'a göre staj yapan stajyerlerde yararlanmalıdır.

3568 Sayılı Kanun ile muhasebe mesleğinde stajyerler istihdam edilmektedir. Bu kişilere ödenen ücretler ve diğer yükümlülükler, meslek mensuplarına ekonomik yük getirmektedir. Konunun çözümlenmesi için 3308 Sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'nun uygulamasında olduğu gibi söz konusu stajyerlere ödenen ücretlere istisna getirilmesi yerinde olacaktır.

Serbest meslek faaliyetini kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefi olarak ifa eden kişilerin müşterileri ile yaptıkları hizmet sözleşmeleri üzerinden hesaplanan damga vergisi istisna kapsamına alınmalıdır.

Serbest meslek faaliyetini sürekli olarak ifa eden muhasebe meslek mensuplarının her yıl müşterileri ile sözleşme yapmaları zorunluluğu nedeniyle, ekonomik olmayan ve ayrı bir uygulama gerektiren bu verginin tahsilinden vazgeçilmelidir¹³⁹.

Meslek mensupları ile sözleşmelerini karşılıklı olarak fesheden mükelleflerin, meslek odasınınca ve vergi idaresi tarafından elektronik ortamda takibinin yapılması, meslek mensubunca müşterinin (mükellefin) işinin bırakılmasındaki nedenler, odaya ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

İşi bırakma gerekçeleri; mükellefin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge alması veya vermesi, muhasebe hilelerinin yapılmasının istenmesi, Vergi matrahının azaltıcı işlemlerin yapılması, Muhasebe ücretinin ödenmemesi veya düşük ödeme teklifi şeklinde oluşmaktadır¹⁴⁰. Bu durumdaki mükelleflerin meslek odasınınca ve vergi idaresi tarafından elektronik ortamda takibinin yapılması, mesleki dayanışmayı güçlendirecek, haksız rekabeti önleyecek ve meslek mensuplarının müşteri seçimlerinde ve faaliyetlerinde daha kontrollü hareket etmelerine olanak sağlayacaktır.

Meslek mensuplarının değişen mevzuatlara uyum sağlayabilmeleri, gelişen teknolojiye adapte olabilmeleri, bilgi birikimlerini güncel tutabilmeleri ve hizmetlerini hatasız verebilmeleri için sürekli eğitime tabi tutulmaları gerekmektedir. Eğitim ve öğretim hizmetleri ile sınırlı olmak üzere, Kamu kurumu niteliğindeki

¹³⁹ A.g.r. s.5

¹⁴⁰ A.g.r. s.5

meslek kuruluşları ve bunların iktisadi işletmeleri için, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer vergisi istisnası getirilmelidir.

Anayasa'nın 135. maddesinde belirtilen Kamu Kurumu niteliğindeki meslek odalarının kar gayesi olmaksızın üyelerine ve stajyerlerine yönelik vermiş oldukları eğitim karşılığı elde ettikleri karların vergi dışı bırakılması yerinde olacaktır.

Maliye Bakanlığı, 3568 Sayılı Kanun'dan aldığı güce dayanarak meslek üzerindeki yetkilerinden hiç vazgeçmemektedir. Tez Düzen Hesap Planı ve açıklamaları, odaların, meslek mensuplarının ve meslek yeterlilik sınavlarının denetlenmesi yönetmeliği, tasdik tebliğleri, asgari ücret tebliğleri gibi örnekler, Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünden hiç ayrılmamış olduğunu göstermektedir¹⁴¹. Meslek henüz bağımsızlığını kazanamamış, üyelerinin kararlarıyla yönetilir ve denetlenir duruma gelememiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapılmak üzere Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve 13/3/2008 tarihinde yasama organına sunulan kanun tasarısı, yasama organından geçerek 5760 Sayılı Kanun olarak yasalaşmıştır.

Bu tasarıdan çok daha önemli ve çok daha önce sunulmuş tasarılar, henüz Meclis gündeminde beklerken üç ayrı meslek grubunu etkileyen bu tasarı, kamuoyunda ve meslek odalarında dahi yeterince tartışılmadan hızla yasalaşmıştır. Mesleğin sahibi meslek odaları da bu tasarıya karşı olduklarını gazete ilanları ile kamuoyuna duyurmuşlardır.

Kanunda meslek mensuplarını meslekleri açısından ilgilendiren başlıca değişiklikler, serbest muhasebeciliğin kaldırılması, staj yerine geçen faaliyetlerin düzenlenmesi, yeminli mali müşavirlik mesleğine girişte sınavın asıl hale getirilmesi, serbest muhasebecilik mesleğini bağımlı veya denetim şirketlerinde çalışarak geçirenlerin bu sürelerinin yeminli mali müşavirliğe geçişte nazara alınmasının sağlanması şeklinde sayılabilir.

En önemli ve ileride belki sorunlara yol açabilecek değişiklik ise odaların ve birlik yönetim organları ile genel kurullarının (birlik delegelerinin) seçiminde

¹⁴¹ Mustafa A. AYSAN, Recep PAKKDEMİR, Fatih YILMAZ, “**Muhasebe ve Denetim Meslek Yasasının Uygulanmasında Yaşanan Güçlükler ve Çözüm Önerileri**”, Birinci Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri

çoğunluk sisteminden nispi temsil sistemine geçilmesidir Yasanın zamanlaması ise adeta seçimlere müdahale görüntüsü vermektedir¹⁴².

Demokrasilerin gelişiminde sivil toplum örgütlerinin rolü yadsınamaz. Şüphesiz bu mesleğin içinde olanlar gerek, mesleğe girişte gerek mesleğin yürütülmesinde ve gerekse örgütlenme sürecinde yaşanan aksaklıkları herkesten daha iyi bilmektedirler. Mesleğin gelişimine etki edecek böyle bir yasa değişikliğinin bu mesleğin gerçek sahiplerine danışılmadan alelacele yapılmasını demokrasiyle bağdaştıramadığımızı söylemek durumundayız. Meslekin geleceği adına Maliye Bakanlığı'nın 3568 Sayılı Kanun'daki yetkilerinin bir an önce sınırlandırılması gerektiği kanaatindeyiz.

¹⁴² Bumin DOĞRUSÖZ, “**Odalara Müdahale**”, 08/05/2008 tarihli Referans Gazetesi

III. BÖLÜM

VERGİLEME SÜRECİNDE MESLEK MENSUPLARININ FONKSİYONU

I -Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi

Türkiye'de zorluklar içerisinde mücadele ederek günümüze kadar gelişimini üst seviyeye taşıyan ve vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü vazifesi görmesi sebebiyle Türkiye'nin en önemli mesleki teşekküllerinden biri olan muhasebe mesleğinin vergi uygulamalarındaki yeri ve önemi bir kat daha artmıştır.

Ülkemizde kayıt dışılığın yüzde ellileri¹⁴³ aştığını söylemek mümkündür, bu düzeylerdeki bir kayıt dışılık ise, ekonomik işlemlerle ilgili resmi rakamların güvenilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Muhasebe mesleğinde, belgelerin toplanması, sınıflandırılması, belli kurallar çerçevesinde kayda alınması, kaydedilen bilgilerin değerlendirilmesi ve çıkan sonuçlar ile mali tabloların analizi vergileme sürecinde önemli basamaklardır. Bu işlemlerin doğru verilere dayanmasının önemi ortadadır. En basitinden, işletmelerin önünü görebilmeleri, kıyaslama yapabilmeleri, devletin vergisini tam olarak toplayabilmesi, banka ve sermaye piyasasının doğru verilerle çalışması, yerli ve yabancı yatırımcıların doğru bilgilenmesi gibi birçok önemli ihtiyaç; muhasebe mesleğinin güvenilir, etkin ve verimli çalışmasıyla karşılanabilir. İşte vergi mükellefiyle geliri idaresi arasında bir nevi köprü vazifesini üstlenen eski adıyla hesaplayıcı katip, şimdiki unvanlarıyla meslek mensupları devreye girmektedir.

Dünyanın en eski mesleklerinden olan muhasebe ve denetim mesleğini icra edenlerin asgari bir kaliteye kavuşturulması, işlerini yaparken; yasalara, kurallara, standartlara ve normlara uygun, yeterli dikkat ve özeni gösteren, asgari denetim tekniklerini kullanan, tarafsız, nesnel, sır tutan, güvenilir ve sosyal sorumluluk sahibi bir tutum içinde olmaları gerekir.

¹⁴³ Kayıtdışı İstihdamla Mücadele Projesi Verileri
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2006/10/20061004-13-1.pdf> (ERIŞİM: 19/10/2007)

Ekonomik faaliyetler ne kadar önemliyse; ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması, izlenmesi, raporlanması ve bunların sonuçlarının ilgililere sunulması da bir o kadar önemlidir. Bunu sağlayacak olan da muhasebe ve denetimdir.

Ekonomik olayların, ihtiyaçların ve ekonomideki aktörlerin, etkileşimli olarak değişmesine, gelişmesine ve çeşitlenmesine paralel olarak muhasebe mesleğinden talep edilen hizmetler artmıştır. Bunları; maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, bütçeleme, kurumsal yönetim, risk yönetimi, yönetim danışmanlığı, vergi danışmanlığı, vergi sorunları ve yüklerinin tespiti, vergi tasdiki, ekonomik ihtilaf ve davalarda araştırmacı bilirkişilik, değerlendirme ve derecelendirme işlemleri, bilgi işlem sistemlerinin ihtiyacı karşılayacak biçimde kullanılması, iç denetim sistemlerinin kurulması, bağımsız dış denetim ve finansal raporlama benzeri hizmet alanları olarak sıralayabiliriz¹⁴⁴. Bununla birlikte; çalışmamızın kapsamı itibariyle meslek mensuplarının vergileme sürecindeki işlevine değinmekle yetineceğiz.

Türk vergi sistemi, günümüzde devlette varolan bozuk yapılanmadan direkt olarak etkilenmektedir. Bu nedenle Türk vergi sisteminin sorunları ve aksayan yönleri gündemde olan ve çok tartışılan bir konudur. Ayrıca; vergi sisteminde yapılan düzenlemelerin, ülkenin planlanan iktisadi ve sosyal yapısı ile uyumlu olması, hedeflenen iktisadi ve sosyal yapıya paralel olarak değiştirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan sorunlara ve ihtiyaçlara göre geliştirilmesi gereklidir. Bunun yapılmamış olması, zaman içinde Türk vergi sisteminin sorunlarının bir kısır döngü içine girmesine neden olmuştur.

Cumhuriyet döneminde yapılmış üç Anayasamızda da vergi ile ilgili temel kurallar ortaya konmuştur. Ancak; vergi sistemimizin etkinliği ve işlerliği açısından adaletli dağılımının yanında idari uygulamanın da yasal düzenlemeler kadar önemli olduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Hukukun üstünlüğü ilkesi, siyasilerin en önemli söylemleri olmasına rağmen vergi sistemi içerisinde vergi adaletinin yerine bürokratik yaptırım ve uygulamaların öne çıkmış olması ne yazık ki vergi tahsilatındaki başarısızlık kadar vergi kayıp ve kaçakındaki artışın da önemli nedenlerinden biridir.

¹⁴⁴ İ.İhsan YILDIZ, “Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği”, <http://makale.turkcebilgi.com/kose-yazisi-53083-muhasebe-mesleginin-bugunu-ve-gelecegi-.html> , (ERİŞİM: 10/09/2007)

Türkiye’deki vergiye ilişkin yapılan birçok reforma karşılık Türk vergi sistemi bir türlü istenilen noktaya getirilememiştir. Vergi kaçırınlar, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin tepkisini çekerken, devlet de önemli miktarda gelir kaybına uğramaktadır. Türkiye’de devlet, bütçe giderlerinin ancak %53’ünü¹⁴⁵ vergi gelirleri ile karşılayabilmektedir. Ayrıca beyana dayanan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı giderek azalmaktadır. Bu durum, yıllık beyanname ile gelirlerini beyan eden kesimin giderek vergi ödemediğini, bir şekilde gelirlerinin gizlendiğini ve vergi adaletinin gerçekleştirilemediğini göstermektedir.

Alan itibariyle gerek katma değer vergisi gerekse gelir ve kurumlar vergisi açısından bakıldığında, Türk vergi sisteminde önemli bir şekilde kayıt dışı ekonomi, tabanında vergilendirilmeyen bir alan olduğu görülmektedir. Vergi tabanı da ekonominin tamamını kapsamamaktadır. Dolayısıyla Türkiye’nin vergi gelirleri; gelir vergisi tevkifatı, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi üzerine oturmaktadır. Zira vergi gelirlerinin %70’den fazlasını bu üç unsur oluşturmaktadır¹⁴⁶. Bütçe gelirlerinin %53’ünün vergi gelirleri ile karşılanabilmesi gerçeği de Türkiye’nin iç ve dış borç batağına sürüklenmesine ve kamu hizmetlerinin yeterince yapılamamasına yol açmaktadır. Türk vergi sistemi; mevcut haliyle kamu finansman açıklarını büyütmede, ülkenin sağlık, eğitim, adalet ve güvenlik ve hizmetlerini olumsuz yönde etkilemekte, altyapı yatırımlarını engellemekte ve gelir dağılımını da bozmaktadır.

A- Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Ayrımı

Vergi sınıflandırmalarının en çok bilinen ve kullanılanı, “Dolaylı Vergiler”, “Dolaysız Vergiler” biçiminde yapılanıdır. Türkiye’de kabul edilen tanıma göre eğer bir vergi kişinin geliri ya da serveti üzerinden alınıyorsa dolaysız, kişinin yaptığı harcamalar üzerinden alınıyorsa dolaylı vergi sayılır. Geliri ve serveti yüksek olanlar, miktar olarak daha çok vergi öderler. Eğer, gelir ve servet vergileri artan oranlı vergiye tabi ise, yani gelir ya da servet arttıkça vergi oranı da artıyorsa çok kazanan

¹⁴⁵ Murat AKYOL, “Verginin Tanımı, Amacı, Ve Önemi”, <http://www.kaykusuz.tripod.com> (ERİŞİM: 21/11/2005)

¹⁴⁶ Mahfi EĞİLMEZ, “Kayıt Dışlık ve Vergi Denetimi”, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=244024&tarih=10/01/2008> , (ERİŞİM: 10/05/2008)

ya da çok serveti olan yalnız miktar olarak değil görelî olarak da daha çok vergi öderler¹⁴⁷. Bu anlamda dolaysız vergiler, gelir ve servet dağılımının adil hale getirilmesinde önemli rol oynarlar.

Çok harcayan daha fazla dolaylı vergi öder. Geliri düşük olanlar, tasarrufları ya çok düşük olacağına ya da hiç olmayacağına göre bütün gelirlerini harcayacaklar demektir. Bu durumda geliri yüksek olanlara göre, görelî olarak daha fazla vergi ödemiş olurlar. Her ne kadar geliri az olanları korumak için temel mal sayılan birtakım maddelere düşük oran uygulansa da o malı alan yüksek gelirli kişiler de aynı oranda vergi ödemiş olacağı için bu vergiler adaletsiz olarak değerlendirilir. Gelişmiş toplumlar dolaysız vergilere ağırlık vererek gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışırlar. Gelişme yolundaki ülkelerde ise ağırlık çok daha kolay toplanan dolaylı vergilerdedir. Bir ekonomide dolaylı ve dolaysız vergilerin ideal bir dağılım oranını vermek çok kolay değildir ama bir yılda toplanan dolaysız vergilerin toplam vergi miktarına oranı, dolaylı vergilerin toplam vergi miktarına oranından yüksekse o ülkede vergilemenin adil olduğu söylenebilir¹⁴⁸.

Gelişmiş toplumlar dolaysız vergilere ağırlık vererek gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışırlar. Gelişme yolundaki ülkelerde ise ağırlık çok daha kolay toplanan dolaylı vergilerdedir. Bir ekonomide dolaylı ve dolaysız vergilerin ideal bir dağılım oranını vermek çok kolay değildir ama bir yılda toplanan dolaysız vergilerin toplam vergi miktarına oranı, dolaylı vergilerin toplam vergi miktarına oranından yüksekse o ülkede vergilemenin adil olduğu söylenebilir.

Türk ekonomisi, sık sık krize girmektedir ve bu krizlerin ana nedenleri kamu maliyesinde var olan dengesizliklerdir. Bu dengesizliğin kaynaklarından birisi de mevcut vergi sistemidir¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Mahfi EĞİLMEZ, “Hangi Vergi”, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=161696>, (ERİŞİM: 10/05/2008)

¹⁴⁸ Eğilmaz, a.g.m.

¹⁴⁹ Akyol, a.g.m.

B- Beyan Esası

2007 yılı vergilendirme dönemi gelir vergisi beyanına ilişkin olarak 2008 yılı Mart ayında Türkiye genelinde 1.628.370 mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi, 555.247 mükellef tarafından da gayrimenkul sermaye iradına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. Verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile 16.888.514.810,21 YTL matrah beyan edilmiş ve bu tutar üzerinden 4.246.950.522,34 YTL gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Aynı dönemde verilen gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannameleri ile ise 4.799.227.709,96 YTL matrah beyan edilmiş ve bu tutar üzerinden de 1.117.979.438,20 YTL gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir¹⁵⁰.

Türkiye 1950'lerde vergi reformu ile beyana dayalı dolaysız vergilemeye adım atarak vergi sistemini daha adil bir biçime getirmeye yönelmiştir. 1980'lerde egemen olan eğilim ise dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere tercih edilmesi biçiminde olmuştur¹⁵¹. Bu tercih, Türk vergi sistemini adaletsizliğe itmenin yanı sıra vergi tahsilatında da ciddi gerilemelere yol açmıştır. Bugün herkesin şikayet ettiği iç borçlanma artışı, bu gelişmelerin sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Dolaysız vergilerin önemli bir bölümü kaynaktan kesinti suretiyle toplanmaktadır. Dolaylı vergilerin önemli bir kısmını sadece beş-on firma ödemektedir. Çünkü serbest vergi beyan sistemimiz etkin çalışmamakta veya çalıştırılmamaktadır. 2002-2006 yılları arasındaki vergi gelirlerimizdeki artışı, ilgili yılların enflasyonlarından arındırdığımızda; reel vergi gelirlerindeki artışın giderek azaldığını görüyoruz. Örneğin, 2006 yılında Gayri Safi Milli Hasıla'nın yüzde 6 büyümesine karşın, vergi gelirlerinde (nominal vergi artışı yüzde 11, TEFE oranı yüzde 9.8) sadece yüzde 1.2 civarında bir reel artış söz konusudur¹⁵². Bu nedenle, vergi oranlarında anlamlı bir düşüş olmadığına göre, ekonomik faaliyetlerin giderek kayıt dışına yöneldiğini söyleyebiliriz.

Ekonomide yaşanan gelişmelere rağmen Türkiye'de faal mükellef sayısında artış yaşanmamıştır. Beyana dayalı vergi sisteminin temelini oluşturan gelir ve

¹⁵⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/BasBult16042008_2.html (ERİŞİM: 12/05/2008)

¹⁵¹ Eğilmez, a.g.m.

¹⁵² İ.Hüseyin YILDIZ, "Vergi Sistemimiz Kayıt Dışlığı Beslemeye Devam Ediyor", <http://www.aksam.com.tr/yazar.asp?a=57795.10.28> (ERİŞİM:13/05/2008)

kurumlar vergisi mükellef sayıları adeta yıllardır yerinde saymaktadır. 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler ise vergi mükellefi sayısını geriletmiştir. Türkiye yıllardır vergi tabanını genişletememenin sıkıntısını yaşamaktadır. 2000’li yıllara kadar gerçekleşen küçük çaplı vergi mükellefi artışı kriz dönemiyle birlikte tekrar düşüş göstermiştir. Küçük artış ve azalışların dışında vergi mükellefi sayısında önemli bir değişim yaşanmamaktadır.

YILLARA GÖRE MÜKELLEF SAYILARI

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Basit Usul	K.D.V.
2001	1.768.653	565.556	808.787	2.870.826
2002	1.729.260	585.981	810.167	2.887.598
2003	1.735.722	605.020	820.621	2.142.949
2004	1.774.568	632.093	814.532	2.230.815
2005	1.691.499	593.166	792.706	2.165.516
2006	1.712.719	608.981	775.141	2.220.477
2007	1.724.366	634.569	762.111	2.268.925
2008 (Nisan)	1.727.310	642.264	756.869	2.284.493

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20080.htm

Türkiye’de 43,5 milyon dolayında seçmen var. Bu da bir yerde 21 yaşının üstündeki nüfusu gösteriyor. Aslında ileri Batı ekonomilerinde, seçmen sayısı ile mükellef sayısı arasındaki fark çok büyük değil, nerede ise aynıdır. Bizde 6 seçmene

bir mükellef düşmektedir. Rakamları iyi incelersek, gerçek anlamda her 10 vatandaşımızdan ancak birinin gelir vergisi kaydı olduğu anlaşılmaktadır¹⁵³.

C- Tevkifat (Stopaj) Usulü

Çağdaş vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına bağlı olmasına karşılık, ülkemizde beyan esaslı maalesef işlememekte ve son yıllarda beyan esasından uzaklaşmaktadır. Vergi sistemimizde, vergi idaresi, adeta vergi beyannamesi almaktan kaçınmaktadır. Şöyle ki; gelirin unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlar içinde sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Diğer gelir unsurları için belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisinde son yıllarda beyan esasının yerine tevkifat yöntemi büyük ağırlık kazanmıştır. Bireylerin gelirlerine göre vergilendirilmesini sağlayan Gelir Vergisi'nin ülkemizde yaklaşık yüzde 95'i stopaj yoluyla sağlanmaktadır¹⁵⁴. Stopaj yolu ile vergilendirmede esas, ödeme yapılırken ödenen miktar üzerinden belli bir oranda vergi kesilerek kesilen verginin ayrı bir beyanname ile (muhtasar beyanname) vergi dairesine yatırılmasıdır.

Örneğin ticari amaçlı gayrimenkul kiralayanlar, kira öderken ödenen kiranın yüzde 20'sini gayrimenkul sahibine ödemeyerek, kesinti suretiyle kendi nezdinde alıkoyduğu vergiye stopaj (kesinti) suretiyle vergilendirme denilmektedir.

Kendisinden kesinti suretiyle vergi alınan kişi mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde muhtemelen elde ettikleri gelirleri beyan etmek zorunda değildir. Dar mükelleflerde yani yabancılarda veyahut yurtdışında oturma veya çalışma izni olanlar ise ülkemizde elde ettiği gelirin kesinti suretiyle alınması halinde bu geliri için hiç beyanname vermemektedir.

¹⁵³ Mithat MELEN, "Mükellefler", <http://www.muhasabenet.net/forum/viewtopic.php?t=2013> (ERİŞİM: 13/05/2008)

¹⁵⁴ Veysi SEVİÇ, "Stopaj Yoluyla Vergilendirme", http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=69644&ForArsiv=1 (ERİŞİM: 14/05/2008)

Kesinti suretiyle vergilendirilenlerin çoğunluğu kendilerine yapılan brüt ödemelerle pek ilgilenmezler. Onlar genellikle ellerine geçen net tutara önem verirler ve bu kişiler kendilerine yapılacak net ödemelerin pazarlığını yaparak iş bağlantılarını yaparlar.

Vergi kesmek ve bunu vergi dairesine yatırmakla yükümlü olanlar bu bağlamda vergi kesme, toplama ve götürüp vergi dairesine yatırmakla yükümlü tutulmakta ve bu yöntemin uygulanmasında ortaya çıkan yanılğılardan veya yapmış buldukları yanlışlardan doğrudan sorumlu tutulmaktadır.

Çağdaş vergilendirme sistemlerinde herkes kendi kazancını hesaplamak ve bu hesaplama ile ilgili belgeleri toplamak ve muhafaza etmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğün başkalarına terk edilmesi mümkün olamayacağı gibi böylesine hareketler başkaları için bir angarya niteliğini taşımaktadır¹⁵⁵.

Bu bağlamda da ülkemizde Gelir Vergisi'nin yaklaşık yüzde 95'i başkalarına yıkılan vergisel ödevler sonucunda toplanabilmektedir.

Kesinti yoluyla vergilendirme yönteminde bir kişinin kendisine ait giderlerle belgelendirmesi, bu bağlamda yapmış olduğu harcamaları belgeye bağlaması pek kolay olmamaktadır. Çünkü onun yapmış olduğu ödemeler nedeniyle belge toplaması kazancını hesaplaması gibi bir düşüncesi yoktur.

Vergilerin tahsilini daha kolay ve garantili şekilde gerçekleştirmesi, küçük matrahların vergiden kaçırılmasını önlemesi, maliye idaresinin ve vergi mükellefinin işlem yükünü azaltması, verginin gelirin doğuşundan çok kısa bir süre içinde maliye idaresine geçmesini sağlaması ve nihayet verginin mükellef üzerindeki psikolojik etkisini gidermesi, stopaj usulünün vergi sistemimiz üzerindeki etkinliğini arttırmaktadır¹⁵⁶.

D- Basit Usül

Götürü Usulde Vergilemenin yerini alan ve yaklaşık 800 Bin mükellefin yararlandığı basit usulde vergileme, defter tutma mecburiyetinin olmaması, kayıtların tutulması, cari dönem belgelerin muhafazası ve beyannamelerin düzenlenmesi gibi

¹⁵⁵ Seviğ, a.g.m.

¹⁵⁶ Zeynep ARIKAN, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri", Vergi Sorunları Dergisi, S:199, s.151

değişik konularda temel görevlerin meslek odalarına yüklenmesi nedeniyle mükellefler tarafından tercih edilen bir sistemdir. KDV mükellefiyetinin söz konusu olmaması, gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğunun bulunmaması ve geçici vergi ödenmemesi de bu sistemin mükellefler açısından avantajlı kılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **“Basit Usul”** vergi uygulamalarında yerini almıştır. Ticari kazancın vergilendirilmesinde söz konusu olan **“Götürü Usul”**ün sona ermesi anlamına gelen bu değişiklikle beraber, Gelir Vergisi Kanunu yanında diğer birkaç kanunda da aynı yönde yasal düzenlemeler yapılmıştır. Basit Usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olarak belirlenmektedir. Bu fark yapılan faaliyetlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır.

Belge düzeninin yerleştirilmesi, kayıt dışının azaltılması ve vergide adaleti sağlayarak vergi gelirlerinin artırılması amacıyla (bir çok sıkıntılı yönleri bulunan) **“Götürü Usul”** yerine hayata geçirilen **“Basit Usul”**, bu günkü haliyle vergi gelirlerinin azalmasına yol açma yanında vergide eşitlik ve adalet ilkesini zedeleyen bir uygulama halini almıştır.

Beyana dayanan vergilendirme sisteminde mükellefin beyanı esas olmakla birlikte, günün ekonomik şartları ve yapılan işin getirisi ile orantılı olmayan kazançların beyan edilmesi sonucunu doğuran basit usul, vergi sistemimiz açısından olumlu bir gelişmeye yol açmadığı gibi, kayıt dışılığı teşvik eden bir hal almıştır¹⁵⁷.

Kayıt dışılığı besleyen götürü usulün kaldırılması gerekiyordu ama yerine getirilen basit usul ile kayıt dışı işlemler ve bundan doğan vergi kaybı daha çok artmıştır. Belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergi gelirlerinin artırılması amacıyla getirilen basit usulde vergilendirme, iki amacını da gerçekleştiremediği gibi, vergi geliri yönüyle kaldırılan götürü usulü bile aratır olmuştur.

Gelir vergisi sistemimizin esas itibarıyla kazancın gerçek usulde belirlenmesi ve beyan usulüne dayandığı ayrıca, vergi bilincinin yeteri kadar oluşmadığı bir sistem içerisinde basit usulün vergide adaletsizlik ve eşitsizliğe yol açtığı göz önüne

¹⁵⁷ Levent GENÇYÜREK, **“Basit Usulde Vergileme ve Ortaya Çıkan Olumsuz Tablo”**, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_basit.htm , (ERİŞİM:14/05/2008)

alındığında, basit usulde vergilendirmenin en kısa sürede kaldırılması ve tüm mükelleflerin, ayırım yapılmaksızın gerçek usulde beyana tabi vergi mükellefi haline getirildiği çağdaş bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir.

II - Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği

Son yıllarda ülkemizde yaşanan olumsuzluklar ahlak ve güven bunalımını da beraberinde getirmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda günlük yazılı ve görsel iletişim araçlarının devamlı işlediği konuların başında ahlak ve güven bunalımına yönelik olanlar gelmektedir.

Meslek ahlakı; ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik; güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüünün simgesidir. Meslek ahlakı kuralları mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yüceltecek, buna karşılık mesleki yaralayıcı ve karalayıcı davranışlara karşıda koruyacaktır.

Mesleki ahlak ilkeleri çerçevesinde toplum; ruhsatlı meslek mensuplarının ve muhasebe meslek şirketlerinin belli bir yasal düzenlemeden güç aldıklarını anlayacak, meslek mensupları için ahlakı değer ölçülerini her şeyden önce olduğu gerçeğini kabul edecektir. Bu bağlamda meslek mensupları için vazgeçilmez ve göz ardı edilemez olan ahlakı değer ölçülerinin yüceliği, mesleğe girmek isteyenler yani aday meslek mensupları için de bir rehber ve mutlak ölçü olarak kabul edilmiş olacaktır.

Yasal düzenleme gereği “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler” görevlerini yaparken bağımsızdırlar. Bu bağlamda gerçekçidirler ve gerçekleri asla bilerek saptırmazlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içerisinde işlerini yürütmek temel ilkeleridir. Meslek mensubu vergi yasalarının ve diğer yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşulu ile kararlarında tarafsız olmak durumundadırlar.

Meslek mensubunun bir işverene bağlı olarak çalışması bağımsız davranmasını engellemeyeceği gibi mesleki bilgisini kullanmasını da engelleyemez.

Meslek; bilgi, özen, güvenilirlik olguları ile bütünleşmiş, iş disiplininin tüm özelliklerini içeren bir uğraş alanıdır. Meslek mensupları baskı altına alınamaz, meslek mensuplarının mesleki onur ve ahlaki her şeyin önündedir.

Bir serbest muhasebeci mali müşavir, mesleki faaliyetlerini sürdürürken işini üstlendiği kişinin konuya ilişkin tüm yasal haklarını dikkate alırken kamu hukukunun kendisine yüklemiş bulunduğu görevleri de tavizsiz ve eksiksiz yerine getirmek zorundadır.

Ülke gerçeklerini en iyi bilen, dürüst ve fedakarca çalışmaları ile bilinen meslek mensuplarının kendi içlerinde meslek ahlak ilkelerini belirlemeleri ve bu ilkeleri resmiyet kazanmadan önce de tavizsiz uygulamak suretiyle örnek oluşturmaları her türlü övgünün üzerindedir.

Meslek elemanı kendi alanında faaliyet gösteren meslektaşlarını kötüleyemez. Eğer kendi alanında faaliyet gösterenin bir hatasını görmüş veya kendisine veyahut da bir başka meslektaşına zarar veren bir davranışını görmüş ise bu takdirde konuyu meslek örgütüne aktarmayı tercih edecek, bireysel tavır koymalardan kaçınacaktır.

Mesleki faaliyet gerçekte bir kamu hizmeti sunma faaliyetidir. Dolayısıyla sunulan hizmetin niteliği önem arz etmektedir. Böyle bir meslek üstün vasıflı ve bilgili, dürüst her aşamada güven kazanmış kişilerce ifa edilebilir. Bu bir varsayım olarak kabul edilmelidir¹⁵⁸.

Ekonomik hayatın etik değerlerden uzaklaşması, kamu hayatı için bir tehlike teşkil etmektedir. Sorumluluk bilincinin vicdanlarda yer etmesi için söz konusu değerlerin ısrarla uyanık tutulmaya çalışılması gerekir. Bu da ancak, sorumlulukları hatırlatan organize olmuş bir grubun varlığı ile mümkün olabilir¹⁵⁹.

Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanısıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır.

Muhasebe mesleği konusunda diğer bir tanım ise, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğünü ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebede meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz

¹⁵⁸ Veysi SEVİÇ, “Meslek Etiği”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/05-%2057VeysiSevig.doc> (ERİŞİM:17/05/2008)

¹⁵⁹ Gülsün İŞSEVEROĞLU, “Meslek Ahlakı”, <http://www.kigem.com/content.asp?bodyID=790> (ERİŞİM:17/05/2008)

konusu hizmet ise, meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadır.

Öte yandan toplumun meslek mensuplarından bazı beklentileri vardır ve dolayısıyla muhasebe ve denetim mesleğini yürütmekle görevli olanlar, topluma karşı da sorumluluğa sahiptirler¹⁶⁰.

Muhasebecilikte etiksel anlayışın gelişmesinde muhasebe bilgilerinin niteliği de önemli rol oynar. Bu doğrultuda, işletme ile ilgili taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Bunlar; anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılıktır. Böylece, muhasebe etiğinde davranışsal boyutun yanında, muhasebe bilgilerinin niteliğinin de öne çıktığı görülmektedir.

Yukarıdaki tanımlarda da vurgulandığı gibi meslek etiği hangi meslekte olursa olsun kendi ahlaki kültürünü, kendi mesleki özelliklerine ve toplumsal sorumluluklarına uygun bir şekilde oluşturmakta veya oluşturmaya çalışmaktadır. Aynı zamanda da dünyanın her yerinde meslek mensupları tarafından uyulmaya çalışılmaktadır. Meslek etiği genellikle meslek mensuplarının kişisel inisiyatifinde olan bir uygulama olduğu için, meslek mensuplarının yer aldıkları toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi de meslek etiğine verilen değerle önemli rolleri olan faktörlerdir.

Muhasebe mesleğinde ise, mesleki etiğe verilen önem diğer mesleklere göre daha fazla öneme sahip olmaktadır. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini sürdürmeleri sırasında etik yaklaşımlardan uzaklaşmaları, bulunulan ülkedeki çok geniş kesimlere etki etmektedir. Bu açıdan bakıldığında meslek mensuplarının etik kurallara bağlı kalması buldukları ülkelerdeki ekonomik, sosyal, siyasal, hatta kültürel yapılara ve oluşumlara doğrudan veya dolaylı olarak pozitif yada negatif etkileri olacaktır¹⁶¹.

¹⁶⁰ Yavuz ÇİFT.İ, Birgül ÇİFTÇİ, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırması)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül, 2003, s. 82

¹⁶¹ Yusuf, AYMANKUY, Mehmet SARIOĞLAN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf> (ERİŞİM: 17/05/2008)

Muhasebe meslek ahlakı uluslararası kuruluşlar açısından incelendiğinde, muhasebe meslek etiğine olan yaklaşımın kayda değer bir düzeyde önemsendiği görülmektedir. Örneğin; Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri(AICPA), mesleki davranış yasası ilkeleri, muhasebe meslek etiği standartlarının belirlenmesi açısından önemli olan sorumluluklar, kamu çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, özenli çalışma ve sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği başlıları altında mesleki etiği standartları belirlemiştir. Ayrıca AICPA tarafından bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık, genel standartlara uyum, standartlara uyum, muhasebe ilkeleri ve uyum, müşteri bilgilerinin gizliliği, şartlı ücret, meslek onuru ile bağdaşmayan ücret, reklam yapma yasağı, komisyon ve danışma ücretleri, meslek unvanı ve mesleği icra biçimi başlıkları altında mesleki kurallar belirlenmiştir.

Ülkemizde, muhasebe meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeler, 19/10/2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ile ortaya konmuştur. Buna göre tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri¹⁶² :

- **Dürüstlük:** Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır. Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir¹⁶³. Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır¹⁶⁴.

- **Tarafsızlık:** Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellemesidir. Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve

¹⁶² Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:1

¹⁶³ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:6

¹⁶⁴ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:7

etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir¹⁶⁵. Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir¹⁶⁶.

- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir¹⁶⁷.

Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir¹⁶⁸:

a) Mesleki yeterliliğin elde edilmesi: Mesleki yeterliliğin elde edilmesi, Kanun'da belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

b) Mesleki yeterliliğin korunması: Mesleki konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, mesleki çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar.

Mesleki özen, mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür. Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalışanların da uygun meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamalıdır.

- **Gizlilik:** Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin

¹⁶⁵ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:8

¹⁶⁶ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:9

¹⁶⁷ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:10

¹⁶⁸ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:11

çıkarları için kullanılmamasıdır. Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun¹⁶⁹;

a) Yasal veya mesleki bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,

b) Mesleki ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder. Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür¹⁷⁰.

Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir¹⁷¹:

a) Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,

b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalar verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

1) Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,

2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

c) Kanunun yasaklanmadığı hallerde, mesleki bir görev ya da hak dahilinde açıklama yapmak.

1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.

2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.

¹⁶⁹ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:12

¹⁷⁰ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:13

¹⁷¹ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:14

3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun mesleki çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.

4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.

Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir¹⁷²:

a) Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dahilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dahil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında mesleki yargısını kullanmalıdır).

c) Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir).

- **Mesleki Davranış:** Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. Mesleki davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar¹⁷³.

Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu¹⁷⁴;

a) Dürüst ve güvenilir olmalı;

b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı;

¹⁷² Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:15

¹⁷³ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:16

¹⁷⁴ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:17

c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve kcltc göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ilişki tehdit olarak adlandırılır. Tehdit oluşturacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilişkilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir¹⁷⁵:

- **Kişisel ıkar Tehditleri:** Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

- **Yeniden Değerlendirme Tehditleri:** Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

- **Taraf Tutma Tehditleri:** Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşmasını sonucu oluşan tehditlerdir.

- **Yakınlık Tehditleri:** nc kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

- **Yıldırma Amaçlı Tehditler:** Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:3

¹⁷⁶ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:4

a) Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler: Bu önlemlere verilebilecek örnekler aşağıda belirtilmiştir:

- 1) Mesleğe giriş için gerekli eğitim, meslekî eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,
 - 2) Sürekli meslekî gelişim gereksinimleri,
 - 3) Kurumsal yönetim gereksinimleri,
 - 4) Meslekî standartlar,
 - 5) Meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,
 - 6) Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi.
- b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların çözümlenmesi için oluşturulan formal ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözümlenemez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu çözümlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala çözümlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir¹⁷⁷.

¹⁷⁷ Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Md:5

III - Vergileme Sürecinde Meslek Mensuplarının Rolü

Muhasebe meslek mensupları, ekonomik faaliyetleri kayıt eden ve bu kayıtları ilgili birimlerin hizmetine sunan kişiler olarak bilinmektedirler. Ekonomiye kayıt altına almanın iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi, devletin yasaların öngördüğü koşullarda vergisini toplayabilmesi, ikincisi ise suç kaynaklı ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak bu suçları önlemektir¹⁷⁸.

Özellikle beyan esasına dayanan vergilemede, vergilemeye esas alınacak kayıt ve belgelerin yasada öngörülen biçimde tutulması, yükümlülerin en önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, yükümlülerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe faaliyetlerinin işleyişine, koyduğu yasalarla şekil ve yön vermektedir. Vergi yasalarının yükümlülere yüklediği bazı ağır görevler, çeşitli ünvanlar altında isimlendirilen muhasebe meslek mensuplarının yardımları sayesinde yerine getirilmektedir¹⁷⁹.

Günümüzde vergi yükümlülerinin bir çoğu, vergi yasalarının kendilerine yüklediği görevlerin önemli bir bölümünü, ya işletmelerinde istihdam ederek çalıştırdıkları meslek mensupları ya da bu amaçla büro açarak bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensupları aracılığıyla yerine getirmektedirler. Muhasebe meslek mensupları ve bunların oluşturdukları örgütler sayesinde ülkemizde kayıt düzeninin oluşturulmasında önemli katkılar sağlanmış, ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerinin doğru bilgilere dayanılarak geliştirilmesinin yanında gelişen sermaye piyasası ve özellikle mali piyasalar yönünden tarafsız inceleme ve denetimler yapılması açısından da bu meslek büyük önem taşımaktadır¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Kemal Kılıçdaroğlu, “**Kayıt Dışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği**”, TÜRMOB Yayınları, No:33, Ankara, 1997, s.7

¹⁷⁹ Yavuz, a.g.t., s:108

¹⁸⁰ Yavuz, a.g.t, s.108

A- Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi Açısından

Vergi mevzuatının günün koşullarına uygun hale getirilmesinde meslek mensuplarının, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarının ve TÜRMOB'un dolaylı etkileri olabilmektedir.

Vergi mevzuatını düzenleme, yasa koyucunun ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisi içindedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının birey olarak veya odaların veya Birliğin örgüt olarak bu konuda düzenlemesinin olabilmesi tabi ki mümkün değildir. Ancak; mevzuatın eksik yönlerinin ilgililere iletilerek güncelleşmesi veya etkinliğinin artırılması mümkündür¹⁸¹. Bilindiği gibi vergi uygulamasının başarısı ile ilgili yasal düzenlemelerin idare ve mükellef açısından ülke gerçeklerinin dikkate alınması suretiyle gerçekleştirilmesine, uygulamada başarıyı sağlayacak faktör ve etkenlerin yerine getirilmesine ve karşılaşılan dar boğazların giderilmesine yönelik önlemler alınmasına bağlıdır. Bunun içinde; ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik, mali ve idari yapısındaki değişim göz önünde bulundurularak:

- Mevzuat boşluklarının giderilmesi,
- Yasal düzenlemelerin güncelleştirilmesi,
- Formalitelerin azaltılması,
- Karmaşanın giderilmesi ve mevzuatın anlaşılabilir hale getirilmesi,
- Yasal düzenlemelerin basit hale getirilmesi gerekir¹⁸².

İşte yukarıda belirtilen konularda vergi mevzuatının, vergi uygulamaları ile ilgili gereksinmelerine etkin bir biçimde yanıt vermemesine yol açan etkenlerin ilgililere duyurulmasında mesleği icra edenlerin uyarıcı rolü büyük önem taşımaktadır. Uygulamada karşılaşılan sorunların, mevcut kanun boşluklarının yol açtığı vergi kayıplarının giderilmesi için üretilen çözüm önerileri, meslek örgütleri tarafından ilgililere raporlar halinde sunulmak suretiyle mevzuatın günün koşullarına uygun hale getirilmesinde katkıda bulunulur.

¹⁸¹ Nalan Akdoğan, “**Vergilemede SM,SMMM ve YMM Yeri Ve Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi**”, Gazi Üniversitesi E.S.E.F.Dergisi, Haziran, 1993 s.8

¹⁸² Akdoğan, a.g.m., s.8

Bugün, yeminli mali müşavir odalarının, serbest muhasebeci mali müşavir odalarının birçoğunda ve TÜRMOB'da mevzuat komisyonları bulunmakta olup, bu konuda çalışmalar yapılmakta ve ulaşılan sonuçlar T.B.M.M.'ne ve Maliye Bakanlığı'na iletilmektedir.

B – Vergi Yönetiminin Etkinliğinin Artırılması Açısından

Vergi yönetiminin etkinliğini artırmada meslek mensuplarının rolü büyüktür. Vergileme sürecinde tarh, tahakkuk, ve tahsil aşamaları vardır. Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler vergilemenin; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında etkili olduklarından vergi gelirlerinin artmasına ve vergi kaçaklarının önlenmesine katkı vererek vergi yönetiminin etkinliğini artırmaktadır.

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir¹⁸³. Diğer bir deyişle; vergi tarhiyatının yapılabilmesi için, vergi matrahının hesaplanması ve daha sonra da matraha vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarının uygulanması gerekir. Normal koşullarda tarhiyat, mükellefin yaptığı bildirim üzerinden yapılan bir idari işlem olduğundan matrahın hesabını mükellef yapmaktadır. Beyannameyi mükellef adına doldurup, matrahı hesaplayan ise muhasebeci veya mali müşavirdir.

Yukarıda da açıklandığı üzere, gerek serbest muhasebeciler gerekse mali müşavirler, 3568 Sayılı Kanun'un 2/A maddesinde gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe defterlerini tutmak, mali tablolarını ve beyannamelerini diğer belgelerini düzenlemekle yükümlü olduğundan; vergi matrahının doğru hesaplanmasında büyük sorumlulukları vardır.

¹⁸³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Md:20

Bu meslek mensupları, mesleki yeterlilik sınavlarından geçmiş, mevzuatı bilen, mesleki yeterlilikleri bulunan kişiler olduğundan hataların asgariye indirilmesinde ve vergi kaybının önlenmesinde büyük katkıları olmaktadır¹⁸⁴.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5228 sayılı Kanununun 8. maddesi ile değişik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının 4. bendi ile Maliye Bakanlığı vergi beyannameleri ve bildirimlerinin internet ve diğer elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında doğrudan mükellefler tarafından veya bunların yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkili kılınmıştır.

Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması ilk önce ihtiyari olarak başlamış ve zaman içerisinde çıkarılan 340 , 346 , 351 , 357, 367 ve 373 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2004/11 ve 2005/1 Sıra Numaralı Uygulama İç Genelgesi, 2006/1 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile 15 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yaptığı düzenlemelerle kapsamı genişletilerek zorunlu hale getirilmiştir.

Bununla birlikte; 18/10/2007 tarih ve 26674 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 376 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca yine aynı tebliğe; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. 376 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca internet ortamında beyanname göndermek için şifre talep eden ilgili mükelleflerden Vergi Daireleri, "Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhütnamesi" ile birlikte Meslek Mensupları ile sözleşme yapmalarını ve getirmelerini istemektedir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Grup Müdürlüklerine ve Vergi Dairesine gönderdiği Tamim'in (g) maddesinde¹⁸⁵; " 367

¹⁸⁴ Akdoğan, a.g.m., s.9

¹⁸⁵ Söz konusu tamimin ayrıntıları için bkz; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, Usul Müdürlüğü, Tamim No : 2007/26

Seri No'lu Tebliğde belirtilen hadleri aşmayan mükelleflerin 376 Seri No.lu Tebliğde belirtilen beyannameleri aracılık sözleşmeleri yapmaları halinde yetki almış meslek mensupları aracılığı ile internet ortamında gönderme zorunlulukları bulunmaktadır.” denmektedir.

Elektronik beyanname uygulamasının amacı; mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır.

Elektronik vergi yönetimi (ETA-Electronic Tax Administration) kavramı ilk kez, Amerikan Vergi İdaresi (IRS-Inland Revenue Services) tarafından ortaya konulan bir kavramdır. ABD’ de 22 Temmuz 1998 tarihinde Kongre tarafından kabul edilen IRS’ nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile, IRS’ n in idari yapısı dört ana operasyon grubu altında önemli ölçüde yeniden kurulmuştur. Stratejik plan çerçevesinde faaliyetlerini sürdüren IRS’ e 2000 yılında, kağıt beyannameye alternatif hızlı, güvenilir, doğru ve ulaşılması kolay olan IRS elektronik dosyalama (e-file) sistemini kullanarak 35 milyondan fazla Amerikalı beyannamelerini elektronik biçimde yollamıştır¹⁸⁶.

Genel olarak; vergi yönetimlerinin çözülmesi gereken iki temel sorunu bulunmaktadır. Bunlar; uluslararası ticaretteki baş döndürücü gelişme ve yeni teknolojilerin mükelleflere sağladıkları olanaklardır. Uluslararası ticaret, dünya ticaret hacmini ve buna bağlı olarak da hazinenin vergi gelirlerini artırmaktadır. Vergi idareleri yaşadıkları büyük kayıpları gidermek için mükellefleri takip etmeye çalışsa da mükellefler vergi idarelerinin önünde gitmektedir. Bunu sağlayan temel dinamik ise teknolojik devrimdir¹⁸⁷.

¹⁸⁶ Ali BEYLİK, “ Vergi Yönetiminde Gelişmeler E-Beyanname”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2004, Sayı 279, s.18

¹⁸⁷ Talha APAK, “Elektronik Vergi Yönetimine Yönelik E-Beyanname Uygulaması (Dönemi) Başladı”, http://www.apakymm.com/makalelerimiz/talha_apak_e_beyanname.htm , (ERİŞİM:19/05/2008)

Türkiye'deki elektronik vergi dönemi (yönetimi) ile; mükellefleri, kağıt kullanması yerine, beyannamelerini elektronik yöntemleri kullanarak idareye yollamalarını kapsayan bir yöntem olarak başlatılmış bulunmaktadır.

VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) kapsamında İnternet Vergi Dairesi, 01/09/2000 den itibaren kurumlar vergisi mükellefleri, 01/09/2001 den itibaren gelir vergisi mükellefleri için hizmet vermeye başlamıştır.

Nihayet, 01/10/2004 tarihi itibari ile; başlayan e-beyanname uygulamasının işlerlik kazanmasının vergi yönetimi ve mükellefler açısından önemi aşağıda açıklanmıştır.

- Vergi toplama maliyetleri azalacaktır.
- Mükelleflere hızlı ve verimli hizmet sunulabilecektir.
- Zaman ve emekten tasarruf, 7 gün/24 saat beyan ve ödeme yapılacaktır.
- Vergi yükümlüsünün ve hazinenin vergi planlaması yapmasına olanak sağlayacaktır.
- Kayıt dışı ekonominin daralmasına yardımcı olacaktır.

E-Beyanname döneminde de; gerek mükelleflerin, gerekse maliye görevlilerinin talebi olan işlemlerin basitleştirilmesi kapsamında aşağıdaki önlemler alınmalıdır.

- Beyanname formatlarının açık ve anlaşılır olarak hazırlanması,
- Dosyaların işlem görme hızının artırılması,
- Bazı sorunların telefon veya teknolojik araçlar yardımıyla çözümlenebilmesi,
- Mükellef bazında takip ve mükellef temsilcisi sistemlerinin geliştirilmesi,
- Mükelleflerin vergi dairelerinden olabilecek taleplerinin de elektronik ortamda alınması yönünde diğer önlemlerin geliştirilmesi.

Beyannamelerini yetki verilmiş meslek mensupları aracılığıyla gönderen mükelleflere ait beyannamelerin onay işleminin meslek mensubunca yapılmasıyla birlikte, bu beyanname doğal olarak mükellefler tarafından verilmiş addolunacaktır.

Elektronik beyanname gönderme de aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin

yanı sıra, münferit olarak talepte bulunan mükelleflerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebileceklerdir. Bu durumda, meslek mensubu ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında buna ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi gerekecektir.

Yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmeleri için müşteriyle 340 no.lu Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” ni, münferit talepte bulunan müşteriyle de örneği yine tebliğ ekinde yer alan, “Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi”ni düzenleyecekler ve sözleşmelerin bir örneğini müşterilerine vereceklerdir.

340 Seri Numaralı Tebliğ kapsamında gönderilen e-beyannamelerde meslek mensupları ile ilgili iki husus öne çıkmaktadır:

- Meslek mensubunca da imzalanması gereken bir beyanname olması halinde, beyannamede yer alan “beyannameyi düzenleyen Serbest Muhasebeci / Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” bölümüne,

- Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilecek bir beyanname olması halinde ise, beyannamede yer alan “beyannameyi tasdik eden Yeminli Mali Müşavir” bölümüne, meslek mensubuna ilişkin sicil bilgilerinin yazılması meslek mensubunun beyannameyi imzalamış / tasdik etmiş sayılması için yeterli olacaktır. Bu çerçevede, imzalanmış / tasdik edilmiş olan e-Beyannameler, imzalayan / tasdik eden meslek mensuplarınca gönderilecektir.

Tebliğin (Ek:3)’de yer alan; Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesinin 3’üncü maddesinde aşağıda yer aldığı üzere, müşteri ile meslek mensubu arasında bir taahhüt ilişkisi ortaya konmuştur;

“...Meslek mensubu, söz konusu sözleşmeye konu teşkil eden ve elektronik ortamda ilgili vergi dairesine gönderilmesine aracılık edilecek olan beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı belgelere uygun olmasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca ve bu maddenin Maliye

Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.”

Tebliğin (Ek: 4)'de yer alan; Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesinin 4'üncü maddesi ise, meslek mensubu ile müşteri arasındaki sınırlı ilişki nedeniyle, sadece müşteri tarafından meslek mensubuna verilen bilgilerin beyannameye doğru olarak geçirilmemesi nedeniyle daha dar bir sorumluluk alanı çizmiştir.

Tebliğin (VII.4) bölümünde yer alan; Beyannamelerin İmzalanması ve Diğer Hususlarında ise; *“Kağıt ortamında verilen beyannamelerle elektronik ortamda düzenlenip gönderilen beyannamelerin hukuki sonuçları itibariyle hiçbir fark bulunmamaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının beyannamelerin düzenlenmesi tasdik edilmesi ve imzalanmasına ilişkin olarak 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer mevzuatta yer alan sorumlulukları, elektronik ortamda düzenledikleri beyannameler için de aynen geçerli olacaktır.”* şeklinde açıklamada bulunarak, meslek mensuplarına genel bir sorumluluk alanı ortaya koymuştur.

Bir ülkede, mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini oluşturabilmenin en önemli şartlarından biri, yurttaşların vergi idaresinin etkin olduğuna inanmalarının sağlanmasıdır. Bu nedenle, vergi idaresinin yapılandırılması, gelişmekte olan ülkelerde olduğu kadar gelişmiş ülkelerde de sürekli gündemde tutulan önemli bir sorun oluşturmaktadır. Gelir idaresinin asli hedefi, mükelleften kaynak toplamak değil, “bu kaynakla kaliteli kamu hizmeti sunulmasını sağlamak” olarak tanımlanınca, bunun yolu, mükellefin sorumluluklarını anlamasını yani bilinçlenmesini sağlamak ve yükümlülüklerin yerine getirilmesine yardımcı olmaktan geçtiği görülmektedir¹⁸⁸.

Mükellefler, vergi dairelerine sadece beyanname vermek veya ödeme yapmak için gitmemektedirler. Bunların yanı sıra, diğer işlem talepleri de olmaktadır. Bunlara evrak takibini, bilgi isteme yazılarını, düzeltme vs. taleplerini örnek olarak verebiliriz. Bu işlemlerin de internet üzerinden talep edilmesi ve sonucunun da aynı yolla iletilmesi faydalı olacaktır. Böylelikle vergi daireleri, gerekli yapılanmalar ile

¹⁸⁸ Saygın EYÜPGİLER, “**Vergi İdaresinin Yapılandırılması, Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler**”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2001, S.: 233, s.42

sık görülmeyen ama etkili idareler olabilecektir. Kaldı ki, vergi dairelerinin amacı, evrak işlemlerini yapmak değil, kendi bölge sahalarında vergi kaçığını engelleyici yöntemler geliştirip uygulamak olmalıdır.

Getirilen düzenleme ile beyannameleri doldurmadaki olası hataları önlemede sistemin otomatik olması yanında, beyannamelerin vergi dairesine intikalinde, özellikle büyük şehirlerde yaşanan zorlukları, vergi dairelerindeki kabul, tahakkuk, ve ödemelerde çekilen sıkıntıları azaltarak işlemlerin kolaylaştırılması ve vergi denetiminde etkinliği sağlaması amaçlanmıştır.

Tam otomasyona geçmiş vergi dairelerinin yaygınlaştırılması cari dönemin dışında, Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin, yasal süresi geçmiş beyannameler, düzeltme ve pişmanlık beyannamelerinin de kapsama alınması ile birlikte e-Beyanname uygulaması umarız kısa zamanda amacına ulaşmıştır.

01/10/2004 tarihinde başlayan e-beyanname uygulaması ile, kağıt ortamında düzenlenip verilen beyannamelerin hukuki sonuçları itibariyle hiçbir farkı bulunmamaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının beyannamelerin düzenlenmesi, tasdik edilmesi ve imzalanmasına ilişkin olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer mevzuatta yer alan sorumlulukları, elektronik ortamda düzenledikleri beyannameler için de aynen geçerli olacaktır.

Düzenleme kapsamında serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler konusunda herhangi bir sorun veya tartışma bulunmamaktadır. Kaldı ki, düzenlemenin amacı, serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin beyannameleri imzalamaları kapsamında e-beyannameleri düzenleyebilme ve idareye gönderebilmeleridir. Ancak, yeminli mali müşavirlerin konu ile ilgili, ilişki ve sorumlulukları da tekrar gözden geçirilmelidir. Bu itibarla, vergi beyannamelerini düzenleyen, imzalayan ve gönderen kişi ile bu beyanları denetleyen ve tasdik edenlerin ayrı kişiler olmaları gerekmektedir. Bundan hareketle; yeminli mali müşavirlerin e-beyanname uygulamasının dışında tutulması, asıl görev ve fonksiyonu olan denetim ve tasdik görevini sürdürmesi olmalıdır¹⁸⁹.

Çağdaş vergileme sistemlerinde, işlerinin nev'i ne olursa olsun ve hiçbir hadle sınırlı olmaksızın tüm vergi mükelleflerine meslek mensuplarıyla çalışma

¹⁸⁹ Apak , a.g.m.

zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan düzenlemelerle birlikte, benzer uygulanmanın Türk vergi sistemine de girmiş olması; muhasebesi meslek mensuplarınca tutulmayan – dolayısıyla beyannameleri meslek mensuplarınca imzalanmayan - ve yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmemiş beyanların doğruluğunun kontrolü ve verginin tahakkukunun da doğru olarak yapılmasında hata ve eksikliklerin mükellef nezdinde düzeltilmesi adına olumlu bir gelişmedir. Bu uygulamanın vergi gelirlerinin artırılmasına olanak sağlayacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan yeminli mali müşavirler, kişi veya kurumların mali tablolarını ve muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgileriyle güven altına alarak tasdik ettiklerinden, mali tabloların doğruluğunu ve gerçeği gösterdiğini onaylamış olmaktadır.

C– Vergi Yargısının Etkinliği Açısından

Vergi yargısının etkin çalışmasında meslek mensuplarının dolaylı rolü bulunmaktadır. Vergi uygulamalarının başarısı bakımından büyük önem taşıyan vergi yargısının gerek vergi yönetiminin gerekse mükellefin çıkarlarını en iyi koruyacak bir yapıda olması zorunludur. Bunun için de hem çözümlerin adaletli olması hem de anlaşmazlıkların zaman kaybedilmeden sonuçlandırılması gerekir. Bu amaçla; uyuşmazlıklara fırsat verilmemesi ya da ortaya çıkan uyuşmazlıkların da idare aşamasında çözümlenerek yargıya gidilmeden vergi organlarının yükünün azaltılması sağlanabilir¹⁹⁰.

Muhasebeyi tutanlar veya denetleyenler, yeterli mesleki ehliyete sahip, vergi kanunları ile diğer mevzuatları iyi bilen kişiler olduğundan muhasebe sürecindeki hataları zamanında düzelterek beyannamelerin verilmesi sırasında esasen hatalı uygulamaları önleyebilmektedirler. Herhangi bir uyuşmazlık durumunda ise; sorun uzlaşma aşamasında sonuca bağlanarak yargıya gidecek olayların sayısı azaltılabilmektedir. Vergi davalarının az sayıda olması, vergi tahsilatı açısından son derece yararlı olmaktadır. Mükellefler tarafından mali yargı mercilerinde açılan vergi davaları, kamu alacağının tahsilini sürüncemede bırakmaktadır. Çoğunlukla vergi davaları, zaman olarak uzun sürmekte ve vergilerin tahsili gecikmektedir. Sonuçta,

¹⁹⁰ Akdoğan, a.g.m., s.12

kamu gelirlerinin daha kısa sürede ve tutar olarak daha fazla miktarda hazineye intikal etmesi, mesleğin ve meslek mensuplarının önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

Bununla birlikte; 3568 Sayılı Kanun'un 2/A maddesinin c bendi, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere, yasada belirtilen konularda; belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma yetkisi vermiştir.

Meslek mensupları, 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275. maddesinde bulunan “ *Mahkeme çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir*” hükmü uyarınca bilirkişi olarak atanabilmektedirler.

Adaletin gerçekleşmesi için, hukukun kendi alanlarındaki gelişmeleri takip etmesi gereklidir, ancak çağın değişen şartlarına da hakim olabilmesi, hemen her konuda yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olması beklenemez. Taraflar arasındaki sorunun mahkemeye taşındığı günümüzde, adaleti sağlamak adına hakimin; hukuk bilen kendi alanlarında uzmanlaşmış meslek sahipleri ile uzmanlardan yararlanması bir mecburiyettir¹⁹¹. Meslek mensuplarının bilirkişi olarak görev alması, şüphesiz yargıya intikal etmiş vergi uyuşmazlıklarının hakkaniyete yaraşır şekilde çözümlenmesine de büyük katkı sağlamaktadır.

D - Kayıt Dışı Ekonominin ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi Açısından (Meslek Mensuplarının Denetim Fonksiyonu)

Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi vb adlarla benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayri safi Milli

¹⁹¹ İbrahim Çelikli, “**Bilirkişiliğin Gerekliği**”,
<http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=64> (ERİŞİM: 16/05/2008)

Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır¹⁹².

Günümüzde dünyanın hiçbir ülkesinde sıfırlanamayan, ancak ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında önemli görünenler şu şekilde sıralanabilir¹⁹³:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- Hukuki nedenler (Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri)
- İdari nedenler(Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
- Sosyal nedenler(Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek için alınan önlemlerin başında vergi denetimi gelir. Vergi denetimi ile yetkilendirilmiş vergi inceleme elemanlarının sayısı her geçen gün azalmaktadır. Buna karşılık vergiye direnç gösterip vergi yükümlüsü olmadan kayıt dışı çalışanlarla vergi kayıp ve kaçaklarına neden olanların sayısı ise sürekli artmaktadır¹⁹⁴.

Gelişmiş ülkelerde, vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek noktasında, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki hizmetlerinden yararlanılmaktadır.

¹⁹² Yusuf KILDİŞ, “**Kayıt Dışı Ekonomi**”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf , (ERİŞİM:19/05/2008)

¹⁹³ Mehmet TOSUNER, “**Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler**”, Vergi Sorunları, Ekim, 1995, S:85, s.65

¹⁹⁴ Masum TÜRKER, “**Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Ödenetim**”, Dayanışma Dergisi., Şubat 2005, S:83, s.14

Muhasebe meslek mensupları arasında yeminli mali müşavirlerden tasdik bağlamında ihtiyari olarak vergi denetiminde yararlanılmaktadır.

Kanun koyucu, vergi denetimini etkin ve verimli kılmak amacıyla 1994 yılında 4008 Sayılı Kanun'la 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 227. maddeyi ekleyerek muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden yararlanmayı hedeflemiştir. Vergi yükümlülerinin vergi denetimi öncesi bir ön denetimden geçirilmesini amaçlayan bu düzenlemenin bir diğer amacı, o günlerde sayıları 40,000, bugünlerde 75.000'i bulan muhasebe meslek mensuplarından yararlanmaktır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'na; "Vergi beyannamelerinin imzalanması zorunluluğu" ile kısmen ön denetim aracılığıyla vergi yükümlülerini vergi denetimine ve/veya yeminli mali müşavirlerin tasdik amaçlı denetimine hazırlamasına; tasdik ile de tam denetim yaptırmasına yetki vermiştir

Bu düzenlemeye, önceleri tasarımı hazırlayan Maliye Bakanlığı sıcak yaklaşmış, ancak zaman içinde vergi yönetiminde yönetici değişikliği ve yapılan itirazlardan sonra, Maliye Bakanlığı söz konusu mükerrer maddeyi kanun koyucunun amacı doğrultusunda kullanmaktan kaçınmıştır. Oysa söz konusu mükerrer maddenin T.B.M.M.'nde görüşülmesi sırasında, meclis tutanaklarında ve gerekçede yer aldığı üzere, bu yasal düzenleme ile vergi denetimine yardımcı olunması amacı güdüldüğü dile getirilmiştir. Yapılan itirazlar üzerine, Anayasa Mahkemesi, söz konusu düzenlemeyi denetlemiş ve vergi denetim amacı güdüldüğünü kabul ederek Anayasa'ya uygunluğunu onaylamıştır.¹⁹⁵.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenemediği, vergi kayıplarının büyük artış gösterdiği, kayıt dışı ekonominin artık bir sektör haline geldiği herkesçe bilinen bir gerçektir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede sınırlı sayıdaki inceleme elemanın çabaları yetersiz kalmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın, vergi denetimini tabana yayabilecek güçle donatılmış mükerrer 227. maddeyi işletmesi ve muhasebe meslek mensuplarından vergi denetiminde daha fazla yararlanması gerektiği düşüncesindeyiz.

Vergi cebren de alınsa adalet ve hakkaniyet gösterilerek kanunla alınması şarttır. Bu nedenle vergiye gösterilen direncin en etkin ve yaygın olanı kayıt dışı ekonomidir ve artık bir sektör haline gelmiştir. Vergi kayıp ve kaçaklarını

¹⁹⁵ Türker, a.g.m., s.15

engellemek için en etkili yöntem, yaygın ve etkin vergi denetimidir. Muhasebe, verginin yaygın, etkin ve verimli olmasını ve hızlı gerçekleştirmesini sağlayacak yetkilerle donatılmalıdır¹⁹⁶.

Muhasebe meslek mensupları, vergi denetimine yardımcı olmak üzere yüklendikleri görevden ötürü büyük bir sorumluluk taşımaktadırlar. Cezalandırılma riskinin yüksek olması nedeniyle¹⁹⁷ muhasebe meslek mensuplarına ön denetim düzeyinde verilmiş yetkilerinin kullanılmasında halinde, Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemelerinden bile daha sağlıklı sonuçlar elde edilecektir.

Vergi beyannamelerinin imzalatılma faaliyeti, vergi matrahının belirlenmesinde esas teşkil eden vergi beyannamelerinin ve eklerinin dayanaklarına uygunluğunu sağlayacak bir denetim faaliyeti olması halinde vergi kayıplarının azaltılmasında ve kayıt dışı faaliyetleri önlemede bir müessese olarak önlemede önemli rol oynayacaktır¹⁹⁸.

a – Sınırlı Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin (SUD), konusunu, işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur.

¹⁹⁶ Türker, a.g.m., s.16

¹⁹⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'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 ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

¹⁹⁸ Türker, a.g.m., s.17

Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu olmadığı gibi, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik faaliyeti değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının 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 denetimdir¹⁹⁹.

1– Sınırlı Uygunluk Denetimi Süreci

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında SUD süreci şu aşamaları içerir²⁰⁰

- Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılacak işin alınması,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin planlanması,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi
- Sınırlı uygunluk denetiminin sonuçlandırılması ve rapora bağlanması,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin kalite kontrolü.

¹⁹⁹ Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18/10/2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete, Md.4

²⁰⁰ Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, Md:5

2 – Vergi Beyannamesi İmzalanacak İşin Alınması

Vergi beyannamesi imzalamak üzere iş alınırken, kesinlikle bir sınırlı uygunluk, sözleşmesi yapılması gerekir. Bu sözleşmede en az şu bilgiler yer almalıdır²⁰¹:

- Sözleşme tarafları
- Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ve dönem
- İmzalanacak vergi beyannamesi ile ilgili olarak sınırlı uygunluk denetimi yapılacak mali tablolar ve defterleri,
 - Sınırlı uygunluk denetiminde çalışacak insan/saat,
 - Sınırlı uygunluk denetimi kapsamına alınacak süre ve dönem,
 - Varsa önceki sınırlı uygunluk denetimi yapan meslek mensubunun adı, soyadı, odası ve ruhsat numarası,
 - Defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin ve envanter miktar listelerinin doğruluğundan vergi mükellefinin sorumlu olduğu,
 - Vergi beyannamesinin imzalanarak vergi yükümlüsüne teslim tarihi
 - Ücret

Meslek mensupları 03/01/1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 52. maddesindeki çalışmaları yapıp, uzmanlık deneyimlerini, birikimlerini ve yeteneklerini göz önünde bulundurarak kendilerine önerilen vergi beyannamelerini imzalama işini kabul edip etmemekte serbesttirler.

²⁰¹ Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, Md:6

3 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması

Vergi beyannamesi imzalanacak işin kabulü anında araştırılan bilgiler dikkate alınarak SUD faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağı planlanır. Bu amaçla SUD faaliyetinin süresi, SUD faaliyetinde görevlendirilecek personel sayısı ve iş bölümü, SUD faaliyetinde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir SUD programı hazırlanır ve çalışma dosyası oluşturulur. SUD faaliyeti planlanırken ayrıca zamanı esas alan bir çalışma programı yapılır

4 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yürütülmesi

Vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla yürütülecek SUD faaliyeti, defter tutma yükümlülüğüne göre yürütülür.

i- İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç Defteri Esasına Göre Tutulan Defterlere Dayanan Vergi Beyannamelerinde SUD Faaliyeti

Basit defter yöntemiyle defter tutanların vergi beyannamesinin imzalanmasını sözleşme ile üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD faaliyet programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki hesap özetinin işletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri ile ödeme kaydedici cihaz raporlarına uygunluğunu, bu defterlerde yer alan kayıtların dayanağı olan belgelere uygun yapılıp yapılmadığını, her kaydı ve her belgeyi ayrı ayrı inceleyerek saptar. Hesap özetinin bu kayıtlara ve yıl içinde verilen Katma Değer Vergisi ve Muhtasar Beyannameleri ile tutarlı olup olmadığının test edilerek saptanması gerekir. Mal alışları içindeki demirbaşların ayrılıp ayrılmadığı araştırılır ve amortisman hesapları yeniden yapılarak test edilir.

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde belirtilenlerden yalnız ilgili olanları uygulanır.

- Defter kayıtları ile matematiksel hata ve hilelerinin saptanması,

- Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı,
- Envanter listelerinin kontrolü,
- Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi,
- Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü,
- Ödeme kaydedici cihaz raporlarının, katma değer vergisi beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasarların kontrolü.

ii- Bilanço Esasına Göre Tutulan Defterlere Dayanan Vergi Beyannamelerinde SUD Faaliyeti

Vergi beyannamesini imzalama işini üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD denetim programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki finansal tabloların defterlere uygunluğunu, bu tablolarda yer alan varlık (aktif), kaynak (pasif), gelir ve giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığını ve bunların kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak için bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıda sınıflandırılmış çalışmalar yapmalıdır. Ancak SUD faaliyetinde aşağıda, belirtilenlerden yalnız ilgili olanlar uygulanır.

a) Muhasebe Denetimi

- Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması,
- Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması,
- Kullanılan hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uyup uymadığının saptanması,
 - .-Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı,
- Muhasebe yöntem ve politikalarını bir örnek dönem ile karşılaştırarak, değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması.

b) Bilanço Denetimi

- Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- Dönem içi mizanların hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- Yıl sonu düzenleyici kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü.

c) Gelir Tablosunun Denetimi

- Kullanılan 7/A veya 7/B sisteminin işleyişinin incelenmesi,
- Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- Hasılat ve maliyet hesaplarının incelenmesi,
- Gelir ve gider hesaplarının ilgili yasalara uygunluğunun denetimi,

d) Vergi Denetimi

- Muhasebe belgelerinin bu mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Yapılan yeniden değerlemenin ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğu,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması,
- Ücret Bordrolarının test edilmesi.

e) Finansal Tabloların Test Edilmesi

- Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği formatına uygunluğu,
- Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü,
- Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi.

5 – Sınırlı Uygunluk Denetiminin Sonuçlandırılması ve Rapora Bağlanması

SUD tamamlandıktan sonra varılan kanaat olumlu ise vergi beyannameleri koşulsuz olarak imzalanır. Bu imza olumlu rapor niteliğindedir. İmza sırasında TÜRMOB'dan alınan ve sıra numaralı olan Serbest Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kaşelerini, Yeminli Mali Müşavirlerin ise mühürlerini kullanmaları zorunludur.

SUD'u gerçekleştiren meslek mensupları; mesleki sorumluluğun bilincinde, SUD faaliyeti sırasında içeriği itibariyle yanıltıcı belge saptadıkları takdirde ya da genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına, muhasebe standartlarına ve mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri saptadıkları takdirde, vergi beyannamesini imzalayacakları müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini sözlü veya yazılı bildirirler. Bu bildirimden rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde, vergi beyannamelerine kayıt koyarak imzalarlar ve durumu ilgili kurumlara bildirirler.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında rapor hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak meslek mensuplarının sorumluluklarını sınırlamak, anlaşmazlıklarda çalışma kağıtlarının kanıt olarak kullanılabilmesi amacıyla vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılan SUD sonucunda rapor hazırlanması meslek mensubuna bu meslek kararıyla önerilir.

Sınırlı uygunluk denetimi sonucunda hazırlanması önerilen rapor şu bölümlerden oluşur.

a) Genel bilgi bölümü (ilgili vergi dairesi müdürlüğü, müşterinin adı, vergi hesap numarası),

b) Kapsam bölümü (dönemi belirtilen finansal tabloların veya hesap özetlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke, kural ve standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve vergi matrahının belirlenmesinde mevzuata uygun olup olmadığı belirtilir),

c) Açıklama ve görüş bölümü (SUD sonucunda meslek mensubunda oluşan kanı belirtilir),

d) Tarih bölümü (SUD faaliyetinin bittiği tarih gösterilir.)

e) Meslek mensubunun TÜRMOB'tan aldığı sıra numaralı kaşesi veya mührü (kendi adına veya meslek şirketi adına SUD'un sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından imzalanır),

SUD raporu, sorumluluğu üstlenen meslek mensubunun sınırlı uygunluk denetimi faaliyeti sonucunda oluşan kanısına göre olumlu, olumsuz ve şartlı olabilir.

6 – Sınırlı Uygunluk Denetim Faaliyetinin Kalite Kontrolü

Meslek mensupları, SUD faaliyetini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Söz konusu düzen çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir. Çalışma dosyası; daimi dosya ve cari dosya olmak üzere iki ayrı dosyadan oluşur.

Çalışma dosyası; SUD sırasında kullanılan çalışma kağıtlarının, uygunluk testlerinin, yazışmaların, SUD'u yapılan kuruluşa ait işlemlerin, sözleşmelerin örnekleri gibi meslek mensubunun belgelerini içerir.

Çalışma kağıtları, meslek mensuplarının SUD yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmelerini içeren kağıtlardır. Çalışma kağıtlarının formu en az aşağıdaki bilgileri içermesi koşulu ile; meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir.

Çalışma kağıtlarındaki asgari bilgiler;

a) Vergi beyannamesi imzalanan müşterinin adı-soyadı veya ünvanı, SUD'un dönemi, çalışma kağıtlarının hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun ya da yardımcısının adı-soyadı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.

b) İleride vergi beyannamesinin imzalanması nedeniyle meslek mensubuna sorumluluk yükletildiğinde meslek mensubunun savunmasına yardımcı olacak şekilde yapılan SUD çalışmalarının tüm aşamalarını ve sorumluluk sınırlarını göstermelidir.

c) Kayıtların ve hesapların incelenmesinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap uygunluğu, meslek mensubunun iç kontrol sistemi ile varsa iç denetim faaliyetlerinden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d) SUD programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan SUD faaliyetinin konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde 10 yıl süre ile saklanmalıdır.

SUD faaliyetinde defter ve belgelerin sağlanmasından ve doğruluğundan vergi beyannamesinin yükümlüsü sorumludur. Ancak SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır²⁰²:

a) Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır.

b) Alınan ve verilen kambiyo senetleri ile çekler, şirketin defterlerindeki kayıtlara uygun olmalıdır.

c) Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.

d) Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı belgelerine bağlanmış şekilde ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır.

e) Alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesaplamaları kontrol edilmelidir.

f) Envanter listeleri müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır.

²⁰² Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, Md:12

Meslek mensupları, müşteri tarafından kendilerine verilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesini ve bu kayıtlara dayanarak mali tabloların çıkarılmasını sağlamalıdır.

Bu amaçla yapılacak işlemlerde ilgili kayıtların ve hesapların denetlenmesi gerekir.

Vergi beyannamesi imzalanan müşterilerin tutmakla yükümlü olduğu defterler; işletme defteri ya da serbest meslek kazanç defteri ise yapılacak incelemede belgelerin bu defterlere uygun kaydedilip edilmediği ve çıkarılan hesap özetlerinin doğruluğu test edilecektir.

Defter kayıtlarının denetimi sırasında doğru olarak elde edilecek finansal tabloların veya hesap özetlerindeki ticari kardan vergi matrahına geçilmesi için gerekli, indirim ve ilaveler saptanarak ve vergi beyannamelerinin buna göre düzenlenmesi sağlanacaktır. Şöyle ki;

İmzalanacak vergi beyannamelerine esas finansal tablolar elde edildiğinde ortaya çıkan safi kar yada safi kazanç, vergilendirmeye esas olan matrah kavramından farklıdır. SUD faaliyetinde yapılan işlemler ve testler sonucunda elde edilen safi kardan hareketle vergilendirmeye esas olan matrahın saptanması gerekir.

Ticari kar vergi hukuku açısından da irdelenerek aşağıdaki çalışmalar sonucu vergi matrahı saptanacaktır:

- a) Giderlere ilişkin farklılıklar,
- b) Değerlemeye ilişkin farklılıklar,
- c) Amortismanlara ilişkin farklılıklar,
- d) Karşılıklara ilişkin farklılıklar,
- e) Gelirlere ilişkin farklılıklar,

Bu çalışmalar sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre saptanan ticari kardan vergi matrahına ulaşmak için ticari kara vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, karşılıklar eklenecek, yine bu ticari kar saptanırken, indirilmeyen ancak vergi yasaları açısından indirilebilir amortismanlar,

karşılıklar ve değerlendirme farklılıkları eklendikten sonra vergiden muaf veya istisna edilmiş gelirler indirilecektir.

7 – Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Sorumluluk

İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyasının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır.

a) SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili yükümlülükler uyumaması,

b) Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,

c) Defter kayıtlarının Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve 228. madde hükümlerine uygun olmaması,

d) Değerlemelerin Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,

e) Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,

f) Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.

b - Yeminli Mali Müşavir Denetimi (YMM Tasdiki)

Yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat

hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin gerçeğe uygun beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nca "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik", 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yönetmelikte, yeminli mali müşavirlerce; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merci esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir.

1- Tasdik İşlemleri

Tasdik, 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 bağlanmasıdır²⁰³.

Yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik amacı;

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanılıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır

²⁰³ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Md:4

Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir²⁰⁴.

i- Gelir Vergisi Yönünden

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80.maddesi ve 82.maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri.

ii- Kurumlar Vergisi Yönünden

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri.

iii- Katma Değer Vergisi Yönünden

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye Bakanlığı'na gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler

²⁰⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Md:7

iv- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden

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

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

v- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden

- 6183 sayılı Kanunun 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",

- 6183 sayılı Kanunun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

vi- Damga Vergisi Yönünden

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

vii- Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden

- Yatırım indirimi
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası
- Yeniden değerlendirme
- Stok değerlendirme
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması

- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler,

Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.

2- Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri

Yeminli mali müşavirler, beyanname tasdik yetkisi ile ilgili olarak sözleşme yaptıkları mükelleflerin;

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

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere istedikleri bilgileri vermekle yükümlüdürler.

Vergi daireleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getirmek zorundadırlar.

Yeminli mali müşavirler, ayrıca, beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler.

Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul

edilir. Ancak; çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

3- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.

Belgelerin yasal süresi içinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir.

Bu çerçevede; enflasyon düzeltmesi, amortisman tutarları, yatırım indirimi her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilecektir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır.

Bununla birlikte yeminli mali müşavirlerin bilgisi ve rızası dışında, mükelleflerin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve ezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirlerle ilgili takibat ise, yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilir.

Yeminli mali müşavirler, işleri dolayısıyla mükellefler ve mükelleflerle ilgili kimseler hakkında öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Bu hükme uymayan yeminli mali müşavirler hakkında; Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat hükümleri uyarınca işlem yapılır.

c- Bağımsız Dış Denetim

Dış denetim, bağımsız denetçiler tarafından, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, gerek tek başına gerekse uzman kişilerle bir denetim işletmesinde birlikte görev yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim şeklidir. Bağımsız denetçiler; eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma niteliklerini taşıyan yetenekli kişilerdir.

Bağımsız denetçi, herhangi bir kişi veya kuruluşa kendini bağımlı hissetmeden, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına göre denetim yapan kişidir. Bağımsız denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, işletmenin defter, belge ve kayıtlarını inceleyerek; ulaşılan bulgulara göre mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını tespit edip bunu denetim raporu ile ilgililere bildirir²⁰⁵.

Muhasebe bilimini tümüyle bilmeden ve de yasaları zamanında takip etme olanağı olmadan denetleme mesleğinin gereklerini yerine getirmek çok güçleşir.

²⁰⁵ Çaldağ, a.g.e., s.32

Çünkü denetlemenin yolu muhasebeden geçer. Bu nedenle muhasebecilik yaptıktan ve bu konuda iyi bir eğitimden ve tecrübeden geçtikten sonra denetçilik görevi yerine getirilebilir. Bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücü eğitim düzeyi yüksek ve genellikle üniversitelerin işletme, ekonomi, finans gibi bölümlerinde lisans veya yüksek lisans eğitimi almış kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe çalışan işgücününün eğitim ve kariyer imkanları birçok sektör ile karşılaştırıldığında oldukça yüksektir.

Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasına ek olarak, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Bu uzmanlık bağımsız denetçiyi muhasebeciden ayıran temel unsurdur. Bağımsız denetim tarafından yapılan uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır²⁰⁶.

Denetlenen işletme ile işçi – işveren ilişkisi olmayan ve işletmenin sayısal verilerini denetleyen bu kişiler, çeşitli ülkelerde farklı isimlerde anılmaktadırlar. Türkiye’de ise bağımsız denetimi düzenleyen çerçeve yasa 01/06/1989 tarihinde çıkan 3568 sayılı meslek yasasıdır. Denetim mesleğinin temel direği olan bağımsız denetçiler, çok çeşitli alanlarda hizmet vermelerine rağmen, esas çalışma alanları mali tabloları denetlemektir²⁰⁷. Bu meslek mensupları, bağımsızlık derecesi en yüksek olan denetçilerdir. Bu nedenle kendilerine bağımsız denetçi veya dış denetçi denilmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur²⁰⁸. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bankalara ve daha sonra Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketlere

²⁰⁶ Kenger, a.g.e.

²⁰⁷ Yavuz, a.g.t., s. 142

²⁰⁸ “Bağımsız Denetim Sektörü Raporu”,

http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (ERİŞİM: 10/07/2008)

bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesi ve bu kapsamda denetim yapabilecek kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayımlanması ile bağımsız denetim faaliyetini yürüten kuruluşların sayısı hızla artmıştır.

Bağımsız denetim sektörü günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan “şeffaflığın” sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetiminin etkinliği ve uluslar arası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir.

Özellikle bankacılık sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler neticesinde muhasebe standartları uluslararası standartlara yaklaşmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu bankaların ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların finansal raporlamasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik oldukça önemli adımlar atmışlardır²⁰⁹.

Mali sektörün geneline yönelik bir denetim zorunluluğu bulunması sektörün şeffaflığı açısından oldukça olumlu bir husustur. Halihazırda bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır.

3568 sayılı yasa muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin düzenlemeleri getirirken, yasada tanımlandığı üzere serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerinin ilke ve standartlarını belirleyen tek bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile

²⁰⁹ A.g.r.

http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (ERİŞİM: 10/07/2008)

uyumaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmışlardır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddelerinde ele alınmış olup, bu maddelere istinaden sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart ilke ve kuralları belirleyen Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, 4/3/1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tebliğin ikinci bölümü; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına, yönetici ve denetçilerine ilişkin esasları belirlemekte, bu çerçevede denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı ve denetçilerin yetkileri gibi konuları ele almaktadır.

Tebliğin üçüncü bölümü; bağımsız denetim çalışması ve raporlamasının ilişkin esasları belirlemekte olup, bu bölümde ele alınan başlıca konular; sürekli, sınırlı ve özel denetimin tanımı, görev kabulünde ve değişiminde sorumluluk, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar, bağımsız denetimin planlanması, gözetim ve koordinasyon, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, denetimden sorumlu komiteler, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk, bağımsız denetim teknikleri, hata ve hile, çalışma kağıtlarının şekil ve içeriği, bağımsız denetim rapor örnekleri, raporların temel ilkeleri, belirsizlikler ve aykırılıklar, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler, raporların ilanıdır.

Tebliğin dördüncü ve son bölümü ise yatırım fonlarının ve emeklilik yatırım fonlarının denetimi, bağımsız denetimin geçerliliği, hukuki ve cezai sorumluluklar ve listeden çıkartma gibi hususları ele almaktadır.

4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması ise, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ele alınmıştır.

Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suistimal, tarafların sorumlulukları gibi temel kavramlar ele alınmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümü, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili hususları ele alırken, dördüncü bölümü bağımsız denetim planı ve programının hazırlanması gibi denetim öncesi yapılacak işlemleri ele almaktadır. Denetim süreci ve denetim raporunun detaylı bir şekilde ele alındığı beşinci bölümde yer alan hususlar; kanıt toplama ve değerlendirme, denetim teknikleri, denetim riski, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, risk yönetim sisteminin değerlendirilmesi, kayıt düzeni, çalışma kağıtları, başka bir denetçinin çalışmalarından yararlanılması, bağımsız denetim raporu ve denetçi örnekleri-olumlu, şartlı, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma, görüşe ilişkin ve görüş dışında verilen açıklamalar, belirsizlikler ve aykırılıklar olarak sıralanabilir.

Yönetmeliğin altıncı bölümü, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemleri ele alırken, yedinci bölüm sınırlı denetimin genel esaslar ve sınırlı denetim raporuna ilişkin açıklamalar getirmektedir.

Sekizinci ve son bölüm ise bildirim ve yayımlama hususlarını ele almaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, bankalar ve özel finans kurumlarında yayımlanacak bilanço ve kar ve zarar tablolarını onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin esasları düzenlemek amacıyla Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik yayımlamıştır.

Söz konusu yönetmelik, yetkilendirilecek kuruluşların ve bu kuruluşların ortaklarının nitelikleri, başvuru sırasında verilecek bilgi ve belgeler, meslek mensubu ünvanları, yetkilendirme, faaliyet esasları, banka ve özel finans kurumlarının bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili yükümlülükleri, denetim kuruluşlarının banka ve özel finans kurumları ile ilişkileri, gizlilik, yetkinin kaldırılması gibi hususları ele almaktadır.

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu kapsamındaki sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, Devlet Bakanlığı

tarafından yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ele alınmıştır.

Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, sigorta ve reasürans şirketleri ile bağımsız denetim kuruluşları arasındaki bağımsızlığın ortadan kalkması, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suistimal, tarafların sorumlulukları gibi hususlar ele alınmaktadır. Bağımsız denetim planı ve bağımsız denetim programı, denetim öncesi yapılacak işlemlerin ele alındığı üçüncü bölümde yer alırken, denetim süreci ve denetim raporu konularının ele alındığı dördüncü bölümde, kanıt toplama ve değerlendirme, denetim teknikleri, denetim riski, kayıt düzeni ve çalışma kağıtları, bağımsız denetçi raporu ve denetçi görüşü-olumlu, şartlı, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma, görüşe ilişkin ve görüş dışında verilen açıklamalar, belirsizlikler ve aykırılıklarla ilgili hususlar, beşinci bölümde ise bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerle ilgili maddeler yer almaktadır.

Bağımsız denetimin yararları ise, üç farklı açıdan incelenebilir:

1 – Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir²¹⁰.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltır.
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır²¹¹.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.

²¹⁰ Zeki DOĞAN, Zeynep HATUNOĞLU, “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1996, s.133

²¹¹ Ersin GÜREDİN, “Denetim”, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 1994, s.16

- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini arttırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini arttırır.
- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.

2- Bağımsız Denetimin Devlete Yararları

- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır.
- Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok eder.
- Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlenmiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.
- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

3- Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları

- Sermaye Piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir²¹².
- Mali Kurumlar (Örneğin Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları lazımdır²¹³. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar²¹⁴.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.
- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

Tüm bu gelişmelere rağmen, bağımsız denetim sektöründe halen zayıf yönler söz konusu olup bunlara değinmekte fayda görmekteyiz:

²¹² Erol ÇELEN, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm Dergisi, Haziran, 2001, S:55, s.27

²¹³ Çölen, a.g.m., s.28

²¹⁴ Güredin, a.g.e., s.16-17

Mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı diğer kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere bağlı oldukları düzenlemeler kapsamında çeşitli standartlara göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları yakın geçmişte sayı olarak artmış, içerik olarak ise daha karmaşık bir hal almıştır. Aynı zamanda SPK, BDDK gibi düzenleyici kurumlar tarafından çıkarılan kapsamlı standartlara kısa sürede uyum sağlanması beklenmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu standartlardaki değişikliklerin yeterince izlenememesi ve bilgi birikiminin sınırlı kalması mali tabloların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil edebilmektedir.

Türkiye’de denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Bunun dışında kalan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan küçük ve orta ölçekli şirketler için bağımsız denetim zorunlu değildir. Bu işletmelerin bir kısmında yeminli mali müşavirler tarafından tam tasdik hizmeti verilmektedir. Ancak tam tasdik hizmeti bağımsız denetimin yerini tutan bir denetim değildir. Özellikle mali sektörden fon temin eden işletmelerin mali tablolarının zorunlu bağımsız denetime tabi olması büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kısmı olarak zorunlu tutulması bağımsız denetim sektörünün ölçek olarak da küçük kalma sorununu beraberinde getirmektedir.

Mali sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması gerek düzenleyici otoriteler gerekse şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılmamıştır²¹⁵.

Türkiye’de mali sektöre yönelik yayınlanmış olan muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurum mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde mali veya mali olmayan tüm sektörlerin uyması gereken muhasebe standartları yetkili bir kurum tarafından (örneğin ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurumu gibi) hazırlanmaktadır. Ayrıca aynı yetkili kurum standartların mali tablo hazırlayan

²¹⁵ A.g.r., http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (ERİŞİM: 10/07/2008)

şirketler tarafından daha iyi yorumlanmasına yönelik olarak açıklamalarda yayınlamaktadır.

Kamuoyunun bağımsız denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması denetimin yanlış algılanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetimin şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi tarafından yeterince önemsenmemesi sebebiyle faydalarının algılanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle şirketlerin maliyetlerini azaltma eğiliminde olduğu dönemlerde denetimde bundan payını almaktadır²¹⁶.

Bağımsız denetim sektörünün sağlıklı gelişmesi açısından önündeki engellerden birisi bağımsız denetim firmalarının rotasyona tabi tutulmasıdır. Rotasyon gelişmiş ülkelerde bağımsız denetimden sorumlu ortağa uygulanmaktadır. Bağımsız denetim firmalarının denetledikleri işletmelere yönelik gerekli bilgi birikimini elde ederek denetim verimliliğini sağlamaları belirli bir sürenin sonunda olmaktadır. Bu süre faaliyetleri karmaşık olan bankalar açısından daha da uzun olabilmektedir. Bu sebeple, Türkiye’de uygulanacak olan rotasyon kuralının bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Türkiye’de rotasyona yönelik yaşanan diğer bir sorun ise rotasyon sürelerinin banka, sigorta şirketi ve SPK’na tabi şirketler için farklı olmasıdır²¹⁷.

IV- Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

Muhasebe mesleğinin işlevlerinden en çok vergi idaresinin yararlandığı ve beyan esasına göre vergisini saptanan ülkelerde muhasebe meslek mensubunun önemli işlevleri olduğu bilinmektedir. Bu bilinçle TÜRMOB yönetiminin 1992 yılından itibaren yeminli mali müşavir odaları ve serbest muhasebeci mali müşavir odaları ile birlikte yaptığı çalışmalar sonucunda vergi yasalarında muhasebe mesleği

²¹⁶ A.g.r,

http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (ERİŞİM: 10/07/2008)

²¹⁷ A.g.r,

http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (ERİŞİM: 10/07/2008)

hizmetlerine yer verilmesi olgusu, vergi idaresine raporlarla sunulmuştur. Bu süre zarfında yeminli mali müşavirler tarafından yapılan yeniden değerlendirme ve benzeri tasdikler için Danıştay'da alınan kararlara vergi kanunlarında bir düzenleme gereğinin ortaya çıkması, 1994 yılında mükerrer 227. maddenin yasalaşması sonucunu doğurmuştur²¹⁸.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. madde hükmü aşağıdaki gibidir:

1- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest 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,

2- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine 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 ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

²¹⁸ Masum TÜRKER, “Muhasebe Mesleği ve Mükerrer 227'nin Düşündürdükleri”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/34MaliCozum/03-MASUMTURKER9.doc> , (ERİŞİM:11/06/2008)

Bu kanun maddesinin gerekçesinde düzenlemenin amacının, vergi denetimlerinde; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerden de yararlanmak olduğu belirtilmiştir. Anılan kanun maddesi ve maddenin gerekçesi göz önüne alındığında aşağıdaki neticelere ulaşılabilecektir²¹⁹:

- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227.maddesi ile vergi dairesi yararına bir ön denetim yapılmak istenmektedir. Çünkü vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem mükellefleri hem vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına almaktadır. Böylece denetim elemanları vergi beyannameleri ve eklerinde yer alan bilgileri incelemeleri sırasında daha az zaman harcayacaklardır.

-Vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması ve bu beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından imzalayanların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmaktadır. Bu yönüyle bu düzenleme, bir uygunluk denetimini oluşturmaktadır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven(yanlışlıkla)dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyana uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması iki koşula dayandırılmıştır:

-Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır. Bu hükümle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir.

²¹⁹ Masum TÜRKER, Recep PAKDEMİR, Yakup SELVİ, Fatih YILMAZ, “Sınırlı Uygunluk Denetimi”, TÜRMOB Yayınları, No:198, Ankara, 2003, s.34

-Söz konusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Bundan meslek mensubunun Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı sekli inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmalarının bir gereklilik olduğu inancındayız.

Mükerrer 227. madde, muhasebe mesleğinin çağdaş boyutunu tanımladığı gibi, muhasebe mesleğinin kamu görevi niteliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, bu hüküm ruhsatsız veya ruhsatlı oldukları halde haksız rekabete neden olan ruhsatlıların kaçak çalışmalarını engellemeye yöneliktir.

Mükerrer 227. maddenin T.B.M.M.'de kabulü ile başlayan tartışmalar, muhasebe mesleği bilincinin gereği gibi oluşturulmadığını ortaya koymuştur. Bu tartışmalar, öncelikle şöyle sıralayabiliriz²²⁰:

- Vergi beyannamelerinin imzalanması, herkes tuttuğu defteri imzalasın şeklinde yorumlanmıştır. Oysa maddenin lafzı ve gerekçesine göre ruhu, vergi denetimi faaliyetini kapsamaktadır.

- Bu madde ile serbest muhasebeciler kapsam dışında bırakılacaktır savı ileri sürülmüştür. Bu da, yanlış ve dar yorumdur. Nitekim, sonradan yayınlanan 1,2 ve 3 No.lu tebliğlerde böyle bir sınırlama yapılmamıştır.

- Madde ve ilgili tebliğlerle muhasebe meslek mensuplarına büyük sorumluluklar getirildiği iddia edilmiştir. Özellikle gerçek dışı belgelerdeki sorumluluk meslek mensuplarını bitirecektir şeklinde bir spekülasyon muhalefet oluşturulmuştur. Bu da yanlış, bilinçsiz ve kasıtlı geliştirilen bir söylemdir. Eğer tebliğler dikkatle incelenirse, ister defter tutma işlevi olsun ister denetim işlevi olsun muhasebe mesleğini sağlıklı yürütenlerin sorumluluklarını meslek bilinci içinde gerçekleştirdikleri görülür. Ayrıca, tebliğlerde sıralanan sorumluluklar nitelikleri itibarıyla genel hükümlerde, vergi mevzuatında ve 3568 sayılı Meslek Kanunu'nda

²²⁰ Türker, a.g.m.

mevcuttur. Eğer 227. madde olmazsa, ilgili tebliğler yok olsa bile, tadil edilen bu sorumlulukların gereğini her meslek mensubunun bundan sonra yerine getirmesi ve mesleki faaliyetlerini buna gore sorgulaması gerekir.

- Bazı yeminli mali müşavirler odası yöneticileri, mükerrer 227.maddeye serbest muhasebeci mali müşavirler ve serbest muhasebecilere verilen denetim görevi nedeniyle karşı çıkmış, hatta yeminli mali müşavirlere bu maddede tanınan tasdik yetkisini bile görmemezlikten gelerek, tasdik yetkilerini 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine dayandırmışlardır. Oysa Maliye Bakanlığı'nın Danıştay nezdinde kaybettiği tasdik ile ilgili vergi davaları sonucunda, mükerrer 227. maddesine tasdik eklenmiştir.1994 yılındaki Gelirler Genel Müdürlüğü yetkilileri, yeniden değerleme ve benzeri tasdik yetkileri yanı sıra tam tasdik yetkisinin zorunlu hale gelmesinin böyle bir yasal düzenlemeyle gerçekleşeceğini söylemiş ve bu nedenle mükerrer 227. maddenin 2. fıkrasında tasdik tedvin edilmiştir.

- Serbest muhasebeci mali müşavirler mükerrer 227.maddenin işleyişı konusunda ortak bir görüşe tartışa tartışa ulaşırken, bu konuya farkında olmadan bazı kimselerin karışmasına neden olmuşlardır. Bu kişiler arasında hukukçuların yer alması ve bunların baro yöneticisi olmaları, mükerrer 227.maddenin iptalini kapsayan ve hukukun çarkları arasında eriten gayretleri içine sokmuştur. Danıştay'ın bu konuda aldığı kararlardaki hız, hukukçuların bakış açısı için bir örnektir.

Meslek mensupları, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi uyarınca meydana gelen vergi ziyayı, ceza ve gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Burada vergi idaresinin amacı, vergi alacağını daha rahat tahsil etmek ve meslek mensuplarının yaptığı işte daha dikkatli olmalarını sağlamaktır. Meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk son derece ağır bir yaptırım içermektedir.

Ancak; bu yaptırımın nasıl uygulanacağı tam olarak açıklığa kavuşturulmuş değildir. Zira meslek mensuplarının sorumluluğunun kriterleri tam olarak belirlenebilmiş değildir. Uygulamada genellikle ortaya vergi ziyayı çıktığı anda yeminli mali müşavirler için sorumluluk müessesesi devreye sokulmakta; serbest

muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler için herhangi bir işlem yapılmamaktadır²²¹.

Kanaatimizce meslek mensupları için müteselsil sorumluluk uygulaması yerindedir. Ancak; uygulamada hiçbir kasıt ve ihmali olmadığı halde müteselsil sorumluluk ve ödemeyle karşı karşıya kalan meslek mensuplarının da korunması gerektiği inancındayız. Müteselsil sorumluluk müessesesinin adil ve kullanışlı bir hale gelebilmesi için kasıt unsurunun mutlaka aranması gerekmektedir. Bununla birlikte; idare, sorumluluğun şartlarını ağırlaştırır ve sorumluluk uygulamasını kasıt unsurunun bulunup bulunmamasına göre yaparsa bu müessese etkinlik kazanacaktır.

Buna göre, öncelikle meslek mensubunun işini yaparken mesleki standartlara uygun şekilde mesleki özen gösterip göstermediği tespit edilmelidir. Bu tespitten sonra meslek mensubunun sorumluluk taşıdığı haller dolayısıyla ihmal ve suçunun olduğu saptanmış ve bu durum kesinleşmişse meslek mensuplarına; meslekten men, para cezası ve bazı hallerde hapis cezaları verilebilmelidir²²².

²²¹ Burhan GÜNDOĞDU, “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu – II”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2006,S.167, s.121

²²² Gündoğdu, a.g.m, s.121

SONUÇ

Ekonomik ve teknik yapıdaki değişikliklere bağlı olarak toplumun gereksinimleri de değişmekte ve bunun sonucu olarak da devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve işlevleri büyük ölçüde artmaktadır. Günümüz devletin söz konusu toplumsal gereksinimleri karşılamak amacıyla yaptıkları hizmetlerin gerektirdiği giderlerin finanse edilmesi büyük ölçüde vergilerden sağlanan kaynaklarla olmaktadır.

Vergiler, çoğunlukla mükelleflerin beyan esasına dayanarak toplanmaktadır. Vergilenecek unsurların ne olduğunun en iyi mükellef tarafından bilinebileceği düşüncesine dayanan bu yöntemde, mükellef, matrahını bildirmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır. Kuşkusuz alınan vergilerin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildirimini doğruluğuna ve gerçekliğine bağlıdır. Devlet, mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek, beyan esas yöntemini işlerliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde bulundurmaktadır.

Elemanları aracılığıyla devlet, bu yetkisini kullanarak mükelleflerin bildirimlerini, ilgili mali tablo, hesap ve işlemlerini zaman zaman incelemektedir. 2007 yılının Haziran ayı verilerine göre ülkemizde 7.603.875 vergi mükellefinin olduğunu ve buna karşılık; vergi inceleme yetkisi olan görevli denetim elemanları sayısının ise sadece 3.054 olduğu göz önüne alınırsa, söz konusu vergi incelemelerinin devlet kadrolarında görevli elemanlarca etkin bir şekilde yapılamayacağı görülür.

Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı takdirde, vergileme ilkeleri çığnendiği gibi, ekonomik kalkınmanın sağlanması, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin sağlanması gibi hedeflere ulaşmak güçleşecektir. Ayrıca, ülkenin kalkınmasında planlanan hedeflere ulaşmak, kaynak israfını önlemek, yatırımlar arasındaki tercihlerde rasyonellikten ayrılmadan, ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeleri içinde belirlenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için; zamanında ulaşılabilen, sağlam, güvenilir ve objektif muhasebe verilerine her zaman ihtiyaç vardır. Belirlenen bu amaçları

gerçekleştirebilmek ve sağlıklı muhasebe verileri elde etmek için işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin doğru, tarafsız, tutarlı, objektif olması ve gerçeği yansıtması gerekir.

Yeterliliği kanıtlanmış, ehil kişilerce mükelleflerin gerek muhasebelerinin tutulup beyannamelerinin düzenlenmesi, gerekse düzenlenmiş mali tabloların ve verilen beyannamelerin doğruluğunun tasdik edilmesi olanağını getiren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” bu açıdan önemli bir boşluğu doldurmuştur.

Şüphesiz 3568 Sayılı Kanun’un tesis ettiği; serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müesseseleri yalnızca vergi boyutu ile ilgilenmemekte, finansal tablolardaki bilgileri kullanacak olan tüm bilgi kullanıcılarının (yönetimin, kredi verenlerin, ortakların, yatırımcıların, maliyenin, diğer devlet kuruluşlarının) gereksinimlerine cevap verecek biçimde muhasebe bilgilerinin doğru, tarafsız, kanıtlanabilir özelliklerini taşıyarak güvenilir olmasına ve söz konusu bilgilerin zamanında sunulması bir tahmin ve geri besleme özelliğinin bulunarak ihtiyaca uygun olmasına ve kullanıcıların anlayabileceği ve karşılaştırmalar yapabileceği biçimde bilgilerin sunulmasının sağlanmasına da olanak vermektedir.

Öncelikle muhasebe mesleği bir kariyer mesleğidir. Bu nedenle diğer ülkelerde meslek mensupları büyük saygınlık kazanmışlardır. Muhasebecilik bir katiplik mesleği değildir, sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları tarafından, 1932 yılından beri mesleğin örgütlenmesi için yoğun bir mücadele verilmiştir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, uzun yıllar süren çabalardan sonra 1989 yılında yasalaşabilmiştir. Ülkemizde muhasebe mesleği alanındaki örgütlenmede çok geç kalınmıştır. Bu mesleğe, başta Maliye Bakanlığı olmak üzere sağlıklı finansal tablolara ihtiyacı olan tüm vergi mükelleflerinin ve finans kurumlarının ihtiyacı vardır. Kısa geçmişine rağmen bu meslek kanunu ile birlikte meslek mensupları çok önemli bir boşluğu doldurmuşlardır. Meslek mensupları, vergi idaresi ile mükellefler arasında adeta bir köprü vazifesi görerek vergi kanunlarının uygulanmasında aydınlatıcı ve yol gösterici olmuşlardır.

Meslek mensupları, hata yapılma olasılığı yüksek olan; amortismanların hesaplanması, yeniden değerlendirme, kanunen kabul edilmeyen giderlerin tespiti, dönem karının hesaplanması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı gibi olaylara karşı, belge düzenin sağlanması, kayıtların zamanına ve usulüne uygun olarak yapılarak sağlıklı raporların hazırlanıp bunların hem işletme sahiplerinin hem de üçüncü şahıslar ile kamuya sunulması ve nihayet vergilerin önceden belirlenmiş teknikler kullanılarak doğru olarak hesaplanması hususlarında çok önemli bir görev üstlenmektedirler. Meslek mensupları, mükellef ile idare arasında irtibatı sağlayarak, karşılıklı ilişkilerin daha süratli yürütmesine ve mükelleflerin devlete verdiği her türlü belge ve bilgilerdeki yanlışlıkların en aza indirilmesine büyük katkı sağlamaktadırlar. Ayrıca, idare ile mükellefler arasında uygulamadan doğan uyuşmazlıklar azalmaya başlamış ve yargıya intikal eden dosya sayısında azalma sağlanmıştır.

Piyasa ekonomisinin gelişebilmesi yanında; devletin, tüketicilerin, çalışanların ve işletme sahiplerinin ihtiyaç duydukları mali ve istatistiksel bilgilere geniş ölçüde, güvenilir şekilde ve minimum maliyetle ulaşılabilmesi için gerekli olan temel müesseselerden birisi de mali müşavirlik müessesesidir.

Türkiye’de denetim fonksiyonu, vergiyle ilişkisi nedeniyle doğrudan doğruya kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla işletmelere yönelik kamu (devlet) denetimi şeklinde gelişmiştir. Bugünkü şartlarda Maliye Bakanlığı denetim elemanları, bu görevlerini, vergi mükelleflerinin sadece %2 veya %3’üne ulaşarak yerine getirebilmektedir. 3568 Sayılı Kanun ile birlikte mali alandaki denetim eksikliğini giderecek ilk adım atılarak, meslek mensuplarına özel denetim yapma yetkisi verilmiştir. Getirilen yasayla birlikte, hem vergi denetimi hem de tasdik kurumu kabul edilmiştir. Yasayla, vergi denetiminin özelleştirilmesi anlamına gelecek bir uygulama benimsenmiş, uygulama sürecinde ise; yasaya tabi meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler tartışma konusu olarak sürekli gündemde kalmıştır.

Gelişmiş ülkelerde; “vergi için muhasebe” değil “bilgi için muhasebe” mesleğin özünü oluşturmaktadır. Oysa; yürürlükteki meslek yasasının ağırlıklı yönünü vergicilik kapsamaktadır. Hatta muhasebe denetimi ile vergi denetimi adeta tek çatı altında toplanmıştır. Çünkü; vergi yönetimimizin en önemli sorunlarından

birisi, mükelleflerce beyan edilen mali bilgilerin doğruluğunun yeterince denetlenmemesidir. Mükellefleri, doğru beyana yönelten en önemli unsur denetlenme korkusudur. Ülkemizdeki vergi denetimlerinin son derece yetersiz olduğu tüm kesimlerce bilinen bir gerçektir. Bu nedenle denetim endişesi taşımayan mükellefler, kolaylıkla gerçeğe aykırı beyanlarda bulunabilmekte ve gerçek gelirlerini idareden gizleyebilmektedirler. Şüphesiz bu durum, vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenini oluşturmaktadır.

Mükelleflerin, kayıp ve kaçaklar konusunda tutumlarını belirleyen diğer bir etken de siyasi iktidarın duruşudur. Siyasi iradenin kararlılığı, bir ülkede vergi bilincinin oluşabilmesi için çok önemli bir unsurdur. Ne yazık ki günümüz koşullarında siyasi iktidar ve mali idare, vergi sisteminde dolaylı vergilere ağırlık vererek, gerçek geliri vergilendirmeye yönelmeden tütün, alkol, benzin gibi unsurların tüketilmesinden vergi olarak işin kolayına kaçmaktadır. Bu durum, mükelleflerde vergi bilincinin oluşumuna mani olmakla birlikte; gerek mükellefler gerekse idare açısından meslek mensuplarının ürettiği raporların değerini azaltmaktadır. Bununla birlikte; siyasi iktidarlar, baskı gruplarının istekleri doğrultusunda bir kısım gelirlerin vergilenmesinden imtina edebilmekte ve vergi yükünü başka kesimlere yöneltebilmektedirler. Böylece, daha fazla vergi yüküne maruz kalan kesimlerde vergiye karşı bir direniş baş göstermektedir. Siyasi tercihlerden etkilenmeyen, toplumsal yapıya uygun bir vergi politikası belirlenerek hayata geçirilmeli ve uygulamada adalet ve eşitlik ilkelerini gözeten geniş tabana yayılabilecek bir yöntem izlenmelidir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanabilmesi için, vergilerin gerek toplanması gerekse harcanması esnasında kamu yararı gözetilmelidir.

Meslek mensupları; bir taraftan mevzuatta sıklıkla yapılan değişiklikleri takip etmekte, diğer taraftan da her ay düzenli olarak üstlendikleri sorumluluklarını yerine getirmek için büyük gayret göstermektedirler. Bu yoğun tempo, bir müddet sonra fiziksel ve ruhsal olarak telafisi olmayan rahatsızlıklara yol açabilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından tebliğlerle yapılan düzenlemeler sırasında mesleğin yapılabirlik seviyesinin göz önünde bulundurulması, mesleğin icrasını etkileyecek ağır yükümlülüklerden ziyade uygulanabilir yükümlülüklerin getirilmesi gerekmektedir. Meslek mensuplarının sorumluluklarının sınırı çok iyi belirlenmeli ve

bu konular kanun ile düzenlenmelidir. Bu hususlar dikkate alındığında, meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı bünyesindeki istihbarat arşivlerinden faydalanması sağlanmalıdır. Ayrıca, idarece mükelleflere yapılan tebligatların bir sureti eş zamanlı olarak mükellefin muhasebecisine de yapılmalıdır. Böylece unutulma gibi durumlar ortadan kalkacağı gibi meslek mensupları gerekli olan süreci daha çabuk başlatacaklardır.

Diğer taraftan, yargıya intikal etmiş vergi uyuşmazlıklarında meslek mensuplarının mükellefleri adına dava açma ve savunma yetkilerinin olmaması; uygulamada hem ciddi zaman kaybına neden olmakta hem de mükellefin mali mevzuata hakim uzman uygulayıcılar tarafından savunulmasını engellemektedir. Bu nedenle 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nda gerekli düzenlemelerin yapılarak meslek mensuplarına, mükellefleri adına dava açma yetkisi verilmelidir. Ayrıca meslek mensuplarının bürolarına dokunulmazlık getirilmelidir.

Mükelleflerin kullanacağı banka kredileri için, bankalar tarafından mutlaka meslek mensubunca düzenlenmiş ve tasdik edilmiş finansal raporlar istenmelidir.

Meslek mensupları birbirlerinin işlemlerini çapraz kontrolle denetlemelidirler. Böylece, hem mesleki dayanışma sağlanmış olur hem de kötü niyetli meslek mensupları tespit edilir.

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler vergilemenin; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında etkili olduklarından vergi gelirlerinin artmasına ve vergi kaçaklarının önlenmesine katkı vererek vergi yönetiminin etkinliğini artırmaktadır. Çağdaş vergileme sistemlerinde, işlerinin nev'i ne olursa olsun ve hiçbir hadle sınırlı olmaksızın tüm vergi mükelleflerine meslek mensuplarıyla çalışma zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan düzenlemelerle birlikte, benzer uygulanmanın Türk vergi sistemine de girmiş olması; muhasebesi meslek mensuplarınca tutulmayan – dolayısıyla beyannameleri meslek mensuplarınca imzalanmayan - ve yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmemiş beyanların doğruluğunun kontrolü ve verginin tahakkukunun da doğru olarak yapılmasında hata ve eksikliklerin mükellef nezdinde düzeltilmesi adına olumlu bir gelişmedir. Bu uygulamanın vergi gelirlerinin artırılmasına olanak sağladığı kanaatindeyiz.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenemediği, vergi kayıplarının büyük artış gösterdiği, kayıt dışı ekonominin artık bir sektör haline geldiği herkesçe bilinen bir gerçektir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede sınırlı sayıdaki inceleme elemanın çabaları yetersiz kalmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın, vergi denetimini tabana yayabilecek güçle donatılmış mükerrer 227. maddeyi işletmesi ve muhasebe meslek mensuplarından vergi denetiminde daha fazla yararlanması gerektiği düşüncesindeyiz.

şüphesiz vergi gelirlerinin arttırılmasında meslek mensuplarının olumlu bir etkisi söz konusudur. Ancak; vergi gelirlerinin arttırılmasında asıl önemli etken siyasi iradenin kararlılığıdır. Vergi sistemimizdeki sorunlar belirgin bir şekilde ortaya konularak, siyasi etkileşimden uzak sağlıklı, kalıcı ve tarafsız önlemler alınmalıdır. Siyasi irade, mutlaka gerçek geliri vergileyecek düzenlemeleri yapmalı ve herkesten ödeme gücüne göre vergi alma kararlılığını göstermelidir. Unutulmamalıdır ki, meslek mensupları, idare ile mükellef arasında bir köprüdür. Kanuni düzenlemeler dahilinde, devletin güvencesi olan vergiyi en az kayıp ve en az maliyetle hazineye ulaştırmaya çaba göstermektedirler. Eğer vergi gelirlerinin arttırılması isteniyorsa, yönetim denetim ve yargı üçlüsünün dengeli bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Mesleki yeterlilikleri kanunla belirlenmiş, hak ve sorumluluklarının çerçevesi çizilmiş, mesleki sorumluluğunun bilincinde olan meslek mensuplarına angarya denebilecek işler yüklemek yerine bu kişilerin deneyimlerinden ve bilgi birikimlerinden faydalanılması halinde, vergi gelirlerinin arttırılması ve denetimde etkinliğin sağlanması aşışından meslek mensupları her zaman olumlu katkılarda bulunacaklardır.

KAYNAKÇA

AKBAY, Mehmet, “**Dünyada ve Türkiye’de Serbest Mali Müşavirlerin Fonksiyonları ve Önemi**”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

AKBAY, Mehmet, “**ABD’de Ruhsatlı Kamu Muhasıpliği**”, 1981’den 2003’e vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

ADOĞAN, Nalan, “**Vergilemede SM, SMMM ve YMM Yeri Ve Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi**”, Gazi Üniversitesi E.S.E.F.Dergisi, Haziran, 1993

AKYOL, Murat, “**Verginin Tanımı, Amacı, Ve Önemi**”, <http://www.kaykusuz.tripod.com> (Erişim: 21/11/2005)

ALPTÜRK, Ercan, “**Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Borçlar Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Avrupa Birliği Hukuku Zemininde Değerlendirilmesi**” Vergi Sorunları Dergisi, Haziran-2004, Sayı:189.

APAK, Talha, “**Muhasebe Meslek Mensupları Anketi Üzerine Bir Değerlendirme**”, http://www.apakymm.com/talha_apak_muhmeslek.htm , (ErişimRİŞİM:24/05/2008)

APAK, Talha, “**Elektronik Vergi Yönetimine Yönelik E-Beyanname Uygulaması (Dönemi) Başladı**”, http://www.apakymm.com/makalelerimiz/talha_apak_e_beyanname.htm , (Erişim:19/05/2008)

ARIKAN, Zeynep. “**Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri**”, Vergi Sorunları Dergisi, S:199, Nisan, 2005

AVDER, Erdoğan, “**Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**” <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/yazdir.php> (Erişim:19/06/2007)

AVDER, Erdoğan, “**Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı**”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003> (Erişim:03/08/2007)

AYDIN, Vehbi, “**Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Şanlıurfa, 2006.

AYMANKUY, Yusuf, SARIOĞLAN, Mehmet, “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama**”, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf> (Erişim: 17/05/2008)

AYSAN, Mustafa, PAKDEMİR, Recep, YILMAZ, Fatih, “**Muhasebe ve Denetim Meslek Yasasının Uygulanmasında Yaşanan Güçlükler ve Çözüm Önerileri**”, Birinci Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu’nda Sunulan Bildiri

“**Bağımsız Denetim Sektörü Raporu**”, http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf (Erişim: 10/07/2008)

BARLAS, Adnan, “**Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği**” 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

BAŞER, Metin, “**Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye**”, Dördüncü Muhasebe Denetimi Sempozyumu’nda Sunulan Bildiri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/1-METINBASER.doc> (Erişim: 30/11/2007)

BENLİGİRAY, Yılmaz, ERDOĞAN, Nurten, “**Muhasebe Uygulamaları**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Bası, Eskişehir, 1995.

BEYAZITLI, Ercan, ÇELİK, Orhan, “**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/03ErcanBayazitliOrhanCelik.pdf> (Erişim: 11/06/2007)

BEYLİK, Ali, “ **Vergi Yönetiminde Gelişmeler E-Beyanname**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 279, Kasım, 2004,

CALHOUN, Charles, “**A.B.D.’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler**”, (Çev. Ahmet Köse), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/3-CHARLESHCALHOUN.doc> (Erişim: 12/09/2007)

“Code Of Ethics For Professional Accountants”, **International Federation of Accountant’s Ethics Comittee**, <http://www.icaew.com/index.cfm?route=135844> (Erişim: 06/08/2007)

ÇAKIR, Hülya, “**Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi- I**”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/hulya/002> (Erişim: 17/09/2007)

ÇALDAĞ, Yurdakul, “**DENETİM VE RAPORLAMA FİNANSAL TABLOLAR VE ANALİZ TEKNİKLERİ**”, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2007.

ÇELEN, Erol, “**Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İikesi**”, Mali Çözüm Dergisi, , S:55, Haziran, 2001.

ÇELİKLİ, İbrahim, “**Bilirkişiliğin Gerekliliği**”, <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=64> (Erişim: 16/05/2008)

ÇİFTÇİ, Yavuz, ÇİFTÇİ, Birgül, “**Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırması)**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül, 2003.

DEMİR, Ahmet, “**Tekdüzen Muhasebe Sistemi**”, Çağdaş Müşavirlik Paz. Tic. Ltd. Şti, 3. Baskı, İstanbul, 1997.

DEMİRBILEK, Müslüm, **“İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”**, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

DOĞAN, Zeki, HATUNOĞLU, Zeynep, **“Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”**, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1996.

DOĞRUSÖZ, Bumin, **“Odalara Müdahale”**, 08/05/2008 tarihli Referans Gazetesi.

EĞİLMEZ. Mahfi, **“Kayıt Dışlık ve Vergi Denetimi”**,
<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=244024&tarikh=10/01/2008> ,
(Erişim: 10/05/2008)

EĞİLMEZ. Mahfi, **“Hangi Vergi”**,
<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=161696> , (Erişim:10/05/2008)

EYÜPGİLLER, Saygın, **“Vergi İdaresinin Yapılandırılması, Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler”**, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2001.

FİDAN, Hakan, **“Bilgi Çağında Yeni Muhasebeci Kimliği Ve Eğitimi”**,
(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.

GENÇ, Süleyman, **“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi Yayını Eki, Temmuz-1989.

GENÇYÜREK, Levent, **“Basit Usulde Vergileme ve Ortaya Çıkan Olumsuz Tablo”**, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_basit.htm ,
(Erişim:14/05/2008)

GÜNDOĞDU, Burhan, “**Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu – II**”, Yaklaşım Dergisi, S.167, Kasım 2006,

GÜREDİN, Ersin, , “**Denetim**”, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 1994.

İŞSEVEROĞLU, Gülsün, “**Meslek Ahlakı**”,

<http://www.kigem.com/content.asp?bodyID=790> (Erişim:17/05/2008)

KARAASLAN, Ali, “**Yeminli Mali Müşavirlik**”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

KAYA, İdil, “**FASB – IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru**”, VI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Belek/Antalya, 16-20 Nisan 2003.

KAYA, Mevlüt, “**Bilgisayarların Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerindeki Yeri**”, Yaklaşım Dergisi, S: 45, Eylül-1996.

Kayıtdışı İstihdamla Mücadele Projesi Verileri

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2006/10/20061004-13-1.pdf>

(Erişim: 19/10/2007)

KILIÇDAOĞLU, Kemal, “**Kayıt Dışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği**”, TÜRMOB Yayınları, No:33, Ankara, 1997.

KILDİŞ, Yusuf, “**Kayıt Dışı Ekonomi**”,

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf , (Erişim:19/05/2008)

KOTAR, Erhan, GÜCENME, Ümit, “**Fransa’daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyumu**”, Muhasebenin Tarihsel Ve Çağdaş

Konularından Geleceğe Bakış Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Ankara, 1995,
http://www.turmob.org.tr/EKutuphane/Dokuman_Detay.aspx?belge=642

(Erişim: 18/09/2007)

KÖSE, Yasemin, SABAN, Metin, “**Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar arası Düzenlemeler ve Gelişmeler**”, XXIV.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda sunulan bildiri , Muğla, 27-30 Nisan 2005,

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=73&dad=MALI%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:70%20OCAK%20ŞUBAT%20MART%202005>, (Erişim: 10/06/2007)

KUMKALE, Rüknettin, “**Nazım Hesaplar**”,

http://www.alomaliye.com/ruknettin_kumkale_nazim_hesaplar.htm

(Erişim: 06/05/2007)

KURDOĞLU, Nurten, “**Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesaplar**”,

<http://gaziantep.smmmo.org.tr/wordlar/NAZIMHESAPLAR.doc>

(Erişim: 13/02/2007)

MARAŞAP, Bayhan, “**Muhasebe Mesleğinde İş Tatminin Türkiye Açısından İncelenmesi**”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1995.

MELEN, Mithat, “**Mükellefler**”,

<http://www.muhasabenet.net/forum/viewtopic.php?t=2013> (Erişim: 13/05/2008)

ÖKSÜZ, Fuat, “**Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar**”,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/11-%20FUAT%20OKSUZ.doc>

ÖZAL, Özcan, YILDIRIM, Oya, TEK, Nergis, **Muhasebe, İlkeler ve Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**”, Ege Üniversitesi Basım Evi, İzmir, 1995.

ÖZEN, Şevki, “**Muhasebe Nedir & Muhasebe Tarihi**”,
<http://www.sevkiozenen.blogcu.com/2805080/> (Erişim: 19/06/2007)

ÖZKAN, Serdar, ÇELİK, Orhan, “**Avrupa Birliği İle Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standartları**”, Muhasebe Gündemi, İZSMMMOMO Yayını, İzmir, 2007.

ÖZKAN, Azzem, “**Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesi İle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkileri**”,
<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/aozkan/mulkiyet.pdf> (Erişim: 10/05/2007)

PUR, Hüseyin Perviz, “**Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği (Vizyonu) ve Sorumluluğu**”
<http://www.tmud.org.tr/yayinlar/muhasebedenetim.doc> (Erişim: 16/09/2007)

SARAÇOĞLU, Ümit, “**Vergi Usul Kanunu’nda Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler**”, 1981’den 2003’e Vergi Dünyası Kompakt Disk Arşivi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003.

SAS 220 Statements of Auditing Standarts About Materiality,
http://www.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeIII/sas220.pdf (Erişim: 05/07/2007)

“**Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Uygulamalarındaki Sorunları ve Çözüm Önerileri**”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Tarafından TÜRMOB’a Sunulan Rapor, İstanbul, Haziran 2006.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03/01/1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmî Gazete

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, 23/08/1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazete

SEVİĞ, Veysi, “**Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci**”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/10%20-%2058VeysiSevig.doc> , (Erişim: 02/06/2008)

SEVİĞ, Veysi, “**Stopaj Yoluyla Vergilendirme**”,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=69644&ForArsiv=1
(Erişim: 14/05/2008)

SEVİĞ, Veysi, “**Meslek Etiği**”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/05-%2057VeysiSevig.doc> (Erişim:17/05/2008)

TANER, Berna, AKKAYA, Cenk, “**Sermaye Piyasası Faaliyet Alanı ve Menkul Kıymetler**”, Birleşik Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., 1. Baskı, İzmir, 2004.

TOPKARA, Nazım, “**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslekleri ve Türkiye’deki Uygulaması**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Sakarya, 1997.

TOSUNER, Mehmet, “**Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler**”, Vergi Sorunları, S:85, Ekim, 1995

TUNCER, Selahattin, “**Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına**”,
<http://www.huk.gov.tr/makale5.html> (Erişim:30/11/2007)

TÜMER, Sabri, “**Türklerde ve Osmanlı Devletinde Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi**”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi’nde Sunulan Bildiri,

İstanbul, 13-16 Kasım 2006,

<http://www.mmb.org.tr/Default.aspx?pid=25120&nid=28366>

(Erişim: 30/11/2007).

TÜRKER, Masum, “**Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi**”, Dayanışma Dergisi, İZSMMMO Yayını, Aralık 2005.

TÜRKER, Masum, “**Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Öndenetim**”, Dayanışma Dergisi, S:83, Şubat 2005.

TÜRKER, Masum, “**Muhasebe Mesleği ve Mükerrer 227’nin Düşündürdükleri**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/34MaliCozum/03-MASUMTURKER9.doc> , (Erişim:11/06/2008)

TÜRKER, Masum, PAKDEMİR, Recep, SELVİ, Yakup, YILMAZ, Fatih, “**Sınırlı Uygunluk Denetimi**”, TÜRMOB Yayınları, No:198, Ankara, 2003.

UZAY, Şaban, GÜNGÖR, Şükran, “**Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri:Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması**”, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/SUZAY_MS.pdf , (Erişim:24/05/2008)

ÜLKER, Sema, “**Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları**”, 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu’nda Sunulan Bildiri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN/03-SEMAULKER.doc> (Erişim:17/09/2007).

YALKIN, Yüksel Koç, “**Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**”, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara, 2005.

YAVUZ, TAYYİP, “**Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**”,(yayımlanmamış doktora tezi) , İzmir, 2000.

YILDIZ, İhsan, “**Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği**”,
<http://makale.turkcebilgi.com/kose-yazisi-53083-muhasebe-mesleginin-bugunu-ve-gelecegi-.html> , (Erişim: 10/09/2007)

YILDIZ, Hüseyin, “**Vergi Sistemimiz Kayıt Dışlığı Beslemeye Devam Ediyor**”,
<http://www.aksam.com.tr/yazar.asp?a=57795,10,28> (Erişim:13/05/2008)

YÜKSELEN, Cemal, “ **Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama**”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:39, İstanbul, 2002.

1923’den 1942’ye Muhasebe Mesleği,
http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/tmud_muhasabe.doc (Erişim: 30/11/2007)

http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82
(Erişim: 27/10/2007)

<http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm> (Erişim:28/10/2007)

¹ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E366C162-17E4-4FBE-80EB-7A506A615138/0/Framework.pdf> (Erişim:28/10/2007)

<http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=135410> , (Erişim: 11/07/2007)

http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf (Erişim:28/10/2007)

http://www.ifac.org/MediaCenter/files/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf ,
(Erişim:28/10/2007)

<http://turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc> , (Erişim: 27/10/2007)

<http://turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc> , (Erişim: 27/10/2007)

<http://turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc> (Erişim: 28/10/2007)

<http://turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc> (Erişim:28/10/2007)

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx>

(Erişim: 03/04/2008)

<http://muhasabefinans.freeservers.com/sayi2.html> , (Erişim: 19/06/2007)

<http://www.sec.gov/comments/s7-24-06/s72406-21.pdf> (Erişim:27/10/2007)

