

72751

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Hamza YILDIZ

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ'NİN GELİŞİMİ,
BUGÜNKÜ KONUMU, UYGULAMA ALANLARI - ÖRNEKLER-

72751

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. MUAMMER ERDOĞAN

ERZURUM - 1998

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Hamza YILDIZ

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ'NİN GELİŞİMİ, BUGÜNKÜ
KONUMU, UYGULAMA ALANLARI - ÖRNEKLER-**

Danışman

: Prof. Dr. MUAMMER ERDOĞAN

1998 - SAYFA : 70

Jüri

: Prof. Dr. MUAMMER ERDOĞAN

Bu çalışmanın amacı, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Bugünkü Konumu"nu araştırmaktır.

1989 yılında çıkarılan ve 1990 yılında uygulamaya konulan 3568 sayılı yasa, yeminli mali müşavirlik mesleğini, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlik meslekleriyle birlikte düzenlemiştir.

Yeminli mali müşavirlik mesleği, özellikle vergi ilişkileri açısından, artan ve karmaşık bir hale gelen sorunların çözümünde, devlet ile mükellefler arasında önemli bir köprü vazifesini üstlenmiş ve karşılıklı işbirliği ve güven ortamını tesis etmeyi amaçlamıştır.

Dört bölümden oluşan bu çalışmada, muhasebe ve muhasebecilik mesleğinin önemi üzerinde durularak, yeminli mali müşavirlik mesleğiyle ilgili tarihsel süreç ve yasal bilgiler verilmiştir. Ayrıca mesleğin ekonomiye katkısı araştırılmış, yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumlulukları incelenmiştir. Bunların yanı sıra yeminli mali müşavirlerin örgütlenmeleri, eğitim düzeyleri ve dağılımları 1996 yılı verilerine göre tesbit edilmiştir.

Çalışma, yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinin örnek bir işletmede uygulamalı olarak araştırılmasıyla tamamlanmıştır.

ABSTRACT

Master Thesis

Hamza YILDIZ

DEVELOPMENT of THE CERTIFIED AUDITORSHIP, PRESENT SITUATION, APPLICATION AREAS - EXAMPLES -

Supervisor : Prof. Dr. MUAMMER ERDOĞAN
1998 - PAGE : 70

Jury : Prof. Dr. MUAMMER ERDOĞAN

.....
.....

The object of this study is to research improvement and today's position certified audit profession. 3568 numbered law is set up this profession together accountant and fiscal consultant professions.

This profession is like a bridge (especially from taxation objects) between government and tax-payer. Its object is also to set up mutual cooperation and confidence.

This study includes four chapters. First, it has been mentioned on the importance of the accounting and accountant profession. Then, it has been touched on certified auditor's historical process and regulation. Also it has been searched economic contribution and examined certified auditor's duties and responsibilities. Moreover, it has been identified the certified auditor's organization, their educational levels, and regional dispersions according to the data of 1996.

This study is completed with application of the certified auditor's confirmation on a sample firm.

TEŞEKKÜR

Tez çalışmasının her aşamasında yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve tecrübelerinden son derece istifade ettiğim saygı değer hocam Prof. Dr. Muammer Erdoğan'a içtenlikle teşekkür ederim.

Yine çalışmaya başladığım günden itibaren her konuda bana yardımcı olan Prof. Dr. R. Metin Türko, Prof. Dr. Celaleddin Atamanalp, Yrd. Doç. Dr. M. Suphi Orhan ve Yrd. Doç. Dr. Turan Öndeş'e çok teşekkür ederim. Ayrıca tezin tashihinde yardımlarını esirgemeyen Arş.Gör. Adem Dursun, Arş. Gör. Bener Güngör ve Arş. Gör. Yaşar Öz'e teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No:</u>
ÖZET _____	i
ABSTRACT _____	ii
TEŞEKKÜR _____	iii
TABLolar DİZİNİ _____	vii
GİRİŞ _____	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Mahiyeti _____	3
1.2. Muhasebenin Önemi ve Ekonomideki Yeri _____	4
1.3. Muhasebecilik Mesleği _____	6
1.3.1. Muhasebecilik Mesleğinin Oluşumu _____	6
1.3.2. Ülkemiz Uygulamasında 3568 Sayılı Yasa ve Muhasebecilik Mesleği _____	7
1.3.2.1. Serbest Muhasebecilik _____	8
1.3.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik _____	9
1.3.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik _____	10
1.4. Muhasebecilik Mesleği ve Ekonomi İle İlişkisi _____	10
1.4.1. Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomideki Yeri ve Önemi _____	11
1.4.2. Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomiye Katkısı _____	11
1.5. Çeşitli Ülkelerde Muhasebecilik Mesleği _____	12
1.5.1. Hukuki Yapıları _____	15
1.5.2. Örgütlenmeleri ve Çalışma Şekilleri _____	17

İKİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

2.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi	20
2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Fonksiyonu	21
2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Tarihsel Süreç	22
2.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği İle İlgili Yasal Düzenlemeler	25
2.4.1. Amaç	25
2.4.2. Mesleğin Konusu	26
2.4.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları	26
2.4.4. Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı	27
2.5. Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Yasası İle İlgili Görüşler	27
2.6. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Tanınan Avantajlar	29
2.7. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ekonomiye Katkısı	30

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREV VE SORUMLULUKLARI

3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri	33
3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları	35
3.2.1. Tasdik İşlemlerinin Niteliği ve Hukuksal Sonuçları	36
3.2.2. Tasdikler, Tasdikten Doğan Sorumluluğun Kapsamı ve Niteliği	38
3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu İle İlgili Sorunlar	39
3.3.1. Yasalardan Kaynaklanan Sorunlar	40
3.3.2. Sorumluluğun Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar	41
3.3.3. Görev ve Sorumluluğun Ağırlığı	41

3.3.4. Yeminli Mali Müşavirlere Verilen Yetkilerin Yetersizliği	42
3.4. Yeminli Mali Müşavirlerin İnceleme Yetkisi	43

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

4.1. Örgütlenme	46
4.1.1. Odaların Kuruluşu	46
4.1.2. Odaların Gelirleri	48
4.1.3. Odaların Organları	48
4.2. Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensuplarının Dağılımı İle İlgili Bilgiler	48
4.2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Dağılımı	48
4.2.2. Meslek Mensuplarının Ayırımı	49
4.2.3. Eğitim Düzeyleri	50
4.3. Tasdik Uygulaması	50
4.3.1. Tasdik Sözleşmesi	50
4.3.2. Tasdik Raporu	54
SONUÇ	66
ÖZGEÇMİŞ	68
KAYNAKLAR	69

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 4.1. YMM'lerin Odalara Dağılımı _____	48
Tablo 4.2. YMM'lerin Fiili Görev Dağılımı _____	49
Tablo 4.3. YMM'lerin Cinsiyet Ayrımı _____	49
Tablo 4.4. YMM'lerin Eğitim Düzeyleri _____	50



GİRİŞ

Kalkınma çabası içerisinde bulunan tüm ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de ekonomik gelişmeye paralel olarak, devletin ekonomik yaşam içerisindeki artan görev ve fonksiyonlarını karşılamada vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Ancak, beyan esasına dayanan gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve diğer vergilerin, yoğun ve karmaşık olması, bunların zamanında ve tam olarak tahsil edilmesini engellemektedir.

Diğer taraftan özellikle son yıllarda ülkemiz ekonomisinde önemli bir yer işgal eden sermaye şirketlerinin yoğunlaşması, sermaye piyasasının gelişimini sağlamıştır. Sermaye şirketlerinin mali kaynakları olan hisse senedi ve tahvillere yatırım ise bütün yatırımcıların dikkatini çekmiş ve hemen hemen en büyük ilgi alanlarından birisini oluşturmuştur.

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan sermaye piyasasındaki gelişmeler mali ve ekonomik sorunların artmasına, karmaşık bir hale gelmesine yol açmıştır. Sermaye şirketlerinin bilançolarının denetimden geçirilmesi ve bu durumun herkes tarafından bilinmesi, başka bir deyişle, sermaye temini alanında ve genel olarak mali ilişkilerde emniyet, güven ve devamlılık zaruret haline gelmiştir.

İşte bu gelişmeler ülkemizde çok yakın bir geçmişte, modern vergi sistemlerinin yanı sıra; muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına yol açmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği'nin Gelişimi ve Bugünkü Konumu isimli bu çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Muhasebe ve Muhasebecilik Mesleği çalışmamızın ilk bölümünü teşkil etmektedir. Bu bölümde muhasebenin ve muhasebe mesleğinin tanımı, mahiyeti ve önemi üzerinde durularak, muhasebe mesleği bütün yönleriyle tanıtılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili mevcut bilgilerin yanı sıra mesleğin gelişimindeki tarihsel süreç özetlenmiş ve bu mesleğin ekonomiye katkısı araştırılmıştır.

Üçüncü bölüm, yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumlulukları ile sorunlarını kapsamaktadır.

Çalışmamızın dördüncü ve son bölümünde ise, yeminli mali müşavirlerin Türkiye'deki örgütlenmesi ve meslek mensuplarının dağılımı 1996 yılı verilerine göre düzenlenmiş, ayrıca yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleri, örnek bir işletme üzerinde uygulamalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Mahiyeti

Sayırsız ve hudutsuz ihtiyaçları bulunan her şahıs, ihtiyaçlarını karşılamak için sınırlı olan gelirini kullanırken çeşitli hesap tekniklerinden yararlanmak zorundadır.

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üretiminde bulunan işletmeler – de tıpkı şahıslar gibi mevcut gelirlerini, ihtiyaçlarını karşılamaya tahsis ederken çeşitli hesap tekniklerini kullanmaktadırlar. Ancak işletmelerin kullandıkları hesap teknikleri, kişilerin kullandıkları hesap tekniklerine göre daha ileri düzeyde olup üstelik çok karmaşıktır.

Gerek şahısların ve gerekse işletmelerin kullandıkları hesap teknikleri ise muhasebenin konusunu oluşturmaktadır.

Bir ölçü ve iletişim süreci olarak bilinen muhasebe genel olarak řu şekilde tanımlanmaktadır: "Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir".¹

İşletme açısından muhasebe ise; "işletme ile ilgili para ile ifade edilen verileri toplayıp işleyerek bunları raporlar aracılığıyla; iş sahiplerine, yöneticilere, devlete, yatırımcılara, çalışan personele, kredi kurumlarına ve halka ileten bir bilim dalı" olarak tanımlanmaktadır".²

Muhasebe aynı zamanda bir meslek dalı olup, işletmelerle ilgili ekonomik kararlar, çoğunlukla muhasebe bilgilerine dayanmak zorundadır.

¹Yüksel Koç Yalkın. Genel Muhasebe, İlkeleri ve Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 8. Baskı. Ankara. 1994. s.1.

² Hüseyin Ergin. "3568 Sayılı Kanun erevesinde Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Geliştirilmesindeki Eğitim Sorunları". Eskiřhir. Anadolu Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt IX. s. 1-2. s. 87.

Sürekli olarak değişim ve gelişim içerisinde bulunan ve dinamik bir bilim dalı olma niteliğinin yanı sıra, teknik niteliğinin de büyük bir ağırlığa sahip olduğu muhasebenin mahiyetini ve kapsamını şöyle özetlemek mümkündür:

a) Muhasebenin ilk fonksiyonu, işletmenin para ile ifade edilen faaliyetleri için sistematik ve düzenli bir kayıt sistemi kurmak, kaydedilen verilerin tasnif edilmesi ve raporlar halinde ilgililere sunulmasıdır.

b) Muhasebenin ikinci ve en önemli fonksiyonu ise muhasebe verilerinin analiz ve yorumlanmasıdır. Elde edilen verilerin anlamı, olaylar ve mali sonuçlar arasındaki ilişki, gelecek dönemlerin tahminleri muhasebenin daha doğrusu iyi bir muhasebecinin görevleri arasındadır.

Herhangi bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin sağlanması ve bu bilgilerin analiz ve yorumlanması, muhasebenin kapsamının çok geniş ve karmaşık olduğunun bir göstergesidir.³

1.2. Muhasebenin Önemi ve Ekonomideki Yeri

Muhasebe, işletmelerin amaçlarına ulaşmak için etkili rol oynayan önemli bir yönetim aracı olarak görev yapmaktadır. Çünkü çağımızda, özellikle gelişmiş batı ülkelerinde muhasebe, sadece geçmişteki ekonomik ve finansal olayları bir takım belgelere dayanarak kaydetmekle kalmamakta, aynı zamanda mali sonuçlar doğuran ekonomik olayların ve faaliyetlerin tesbiti, yorumlanması ve analizini de üstlenmiştir.

Başarılı bir işletme yönetimi için gerekli olan en iyi planlama ve etkin bir kontrol ancak muhasebeden elde edilecek tam ve doğru bilgilerle mümkün olabilecektir.

İşletme içi ve işletme dışı çevre şartlarındaki hızlı değişim ve gelişmeler, ekonomik ve sosyal şartlar, uluslararası ekonomik ilişkiler, yatay ve dikey bütünleşmeler, ülkelerarası ortak çalışmalar ve teknolojiye hızla değişim, işletmelerin ayakta kalabilmesini oldukça güçleştirmiş ve yapılarını karmaşık bir hale getirmiştir.

İşletmelerin her geçen gün artan fonksiyonları ve daha kompleks hale gelmesi, işletmeyle ilgili menfaat gruplarının sayısını da artırmıştır. Bu menfaat gruplarını; yöneticiler, işletme sahip veya sahipleri, kredi kurumları, işletmede çalışanlar, devlet ve

³ Koç Yalkın. a.g.e. . s.3.

kamu olarak sıralayabiliriz. Bu saydığımız menfaat gruplarının ihtiyacı olan gerekli bilgileri ise muhasebe sağlamaktadır. Yani yasal bir zorunluluk olmasa bile işletmeler mutlaka muhasebe kayıtlarını yapmak zorundadırlar.⁴

İşletme yöneticileri dışında muhasebe bilgilerini kullanmak durumunda bulunan diğer ilgililer, işletme içi hareketlerle ve günlük işlerle ilgilenmek yerine işletmenin tümü hakkında muhasebeden bilgi isterler.⁵

Şu halde ister makro düzeyde ekonominin tümünde, isterse belli bir firma içinde modern yönetim tekniklerinin uygulanabilmesi, faaliyet sonuçlarının takibi, gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir şekilde alınması uygulanacak iyi bir muhasebe ile mümkün olabilecektir.

Devlet asli görevini yerine getirirken, ekonomik, sosyal ve kültürel hayata yön verirken işletmelerle ilgili çeşitli verilere ihtiyaç duyar. Bu ihtiyaçları üç grupta toplamak mümkündür :

a) İsaletli para, vergi, fiyat ve ücret politikalarının tesbitinde, muhasebe verilerinden yararlanılacaktır. Mesela, başarılı bir vergi politikasının uygulanabilmesi için muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Hatalı muhasebe verilerine göre vergi alınması, vergileme prensiplerini alt üst ettiğı gibi ekonomik kalkınmanın sürdürölmesini ve hızlandırılmasını, fiyat istikrarının korunmasını güçleştirecektir. Öyleyse devletin ekonomik kalkınmayı başlatabilmesi ve arzu edilen seviyede sürdürölmesi için, objektif, güvenilir, homojen, karşılaştırma yapılabilir nitelikte ve gerçeğı yansıtan muhasebe verilerine ihtiyacı vardır.⁶

b) Makro ve sektörel planların yapılmasında, ülkenin ekonomik kalkınmasında etkinliğı sağlamak, kaynak israfını önlemek, dar boğazlara düşmemek ve ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeler içinde planlamanın uygulanabilmesi için, elde sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen verilere ihtiyaç vardır.⁷

⁴ Nihat Küçüksavaş. **Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli, Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulamalar**, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Genişletilmiş 4.Baskı. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994. s.7.

⁵ Ümit Ataman. **Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem İçi İşlemleri**. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 1995. s.3.

⁶ Nuri Uman. "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki. Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi". **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**. 10-11 Mayıs 1985 Ankara. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. Yayın No: 3. s.17.

⁷ Uman. a.g.b. s.18.

c) Milli gelir hesaplamalarında, maliyet muhasebesinin verilerine ihtiyaç vardır. Bu veriler doğru ve gerçeği yansıttığı sürece, yurtiçi gayri safi milli hasıla ve dolayısıyla milli gelir sağlıklı bir şekilde hesaplanabilir.⁸

1.3. Muhasebecilik Mesleği

Muhasebecilik mesleği; avukatlık ve doktorluk gibi profesyonel bir meslektir. Çalışmamızın konusunu teşkil eden yeminli mali müşavirlik mesleği, muhasebecilik mesleğinin bir koludur. Bu açıdan muhasebecilik mesleğinin oluşumu ile ekonomideki yeri ve önemini incelemek çalışmamıza oldukça ışık tutacaktır.

1.3.1. Muhasebecilik Mesleğinin Oluşumu

Muhasebe uzmanlığı, XVI. Yüzyılın sonlarına doğru Venedikte doğmuş bir serbest meslektir. Muhasebe uzmanı, işletme yöneticilerinin talebi üzerine, işletme tarafından düzenlenmiş finansal tabloların, “işletme gerçeklerini tam ve muhasebe ilke ve kurallarına uygun biçimde dürüstçe yansıttığını” onaylayan ve kendi mesleki sorumluluğu ile çalışan bir serbest meslek sahibidir.⁹

Bugünkü çağdaş anlamdaki muhasebe uzmanlığı mesleği, 18 ci yüzyıldan itibaren sanayileşme sürecindeki gelişmeye paralel olarak önce İngiltere’de ortaya çıkmış daha sonra ise ABD, Almanya ve Fransa gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde icra edilmeye başlanmıştır.

Mesleğin oluşumu, İngiltere’de 18. yüzyılın ortalarında, ABD’ de 1900’lü yılların başında, Almanya’da 1928 yılında ve Fransa’da ise 1940’lı yıllardan bu yana örgütlü bir şekilde ele alınmış ve kurumlaşmaya gidilerek uygulamaya konulmuş bulunmaktadır.

Bu ülkelerde başlangıçta finansal ve vergi muhasebeleri şeklinde oluşan uygulamalar daha sonraları muhasebenin bilhassa yönetim aracı olarak kullanımının da ağırlıklı olarak uygulanmasına yol açmıştır. Özellikle 1972 yılından itibaren ABD’ nin Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA, National Association of Accountants), Yönetim Muhasebesi Enstitüsü’nü kurmuş ve Yeminli Yönetim Muhasebesi Uzmanı (CMA.

⁸ Uman. a.g.b. . s.18.

⁹ Mustafa A. Aysan. *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*. Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3. İstanbul. 1974. s. 10-11

Certified Management Accountants) ünvanına sahip yeni bir muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına yol açmıştır.¹⁰

Ülkemizde ise muhasebe mesleği, 13.06.1989 tarihinde 3568 sayılı yasa çıkarılınca kadar hiçbir sınır ve ölçü kabul etmeden her kişi ve hatta rakam yazmasını bilen kişileri bile meslek elemanı olarak kabul etmiştir.

Muhasebe mesleğinin, her yönü ile konusu, tekniği, kuralları, yöntemleri ile önemli bir meslek dalı olduğu, belli bir temel eğitimi ve uygulama eğitimi almadan bu mesleğin yürütülemeyeceği dikkate alınırca ülkemiz açısından bu mesleğin batı ülkelerindekine benzer anlamda uygulamaya geçirilmesinin çok geciktirildiği anlaşılr.

3568 sayılı yasa ile muhasebecilik mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulmasıyla muhasebe uygulamalarında da önemli gelişmeler olmuş, eğitim ve uygulama arasındaki farklılıklar büyük ölçüde ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.¹¹

1.3.2. Ülkemiz Uygulamasında 3568 Sayılı Yasa ve Muhasebecilik Mesleği

İşletmelerin içerisinde bulunduğu finansal ve ekonomik sorunlar vergilerin çeşitliliği ve karmaşık durumu; muhasebe, işletme, iktisat maliye ve vergi konularında yüksek bilgi ve uzmanlık gerektiren "Muhasebe ve Mali Müşavirlik" mesleğini gerektirir. ABD ve Avrupa devletlerinin büyük bir kısmı bu gerçeği çok önce görmüş ve mesleğin kurumlaşmasını sağlamışlardır. Oysa, ülkemizde meslek yıllarca ihmal edilmiştir. Ülkemiz ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlendirme, geçmişteki yoğun çabalara rağmen ancak 13.06.1989 tarihinde gerçekleşmiştir.

3568 sayılı yasa meslekle ilgili düzenlemeler yaparken meslek mensuplarını, muhasebenin dar kapsamlı (serbest muhasebeciler) ve geniş kapsamlı (serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler) fonksiyonlarını yerine getirmek üzere üç kategoride toplamış, bundan böyle okuma yazma bilen her kişinin yalnız bu beceriye bağlı olarak muhasebecilik mesleğini sürdürmesini imkansız kılmış, ancak belli temel eğitim, staj ve sınav koşullarını yerine getirenleri meslek elemanı olarak kabul etmiştir.¹²

¹⁰ Hüseyin Özgen, "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları". Eskişehir, A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt IX, Sayı 1-2, Yıl 1991, s.66.

¹¹ Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe**, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997, sh. 14.

¹² Erhan Kotar, **Genel Muhasebe Temel İlkeler**, 1. Cilt, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996, s. 218.

1.3.2.1. Serbest Muhasebecilik

Serbest muhasebecilik mesleğinin konusu 3568 sayılı yasada, gerçek veya tüzel kişilere ait işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, mali tabloları ile vergi beyannamelerini ve diğer ilgili belgeleri düzenlemek şeklinde belirtilmiştir. Serbest muhasebeci olabilmek için ön lisans veya lise mezunu olmak ve 4-6 yıl süreli staj yapmak zorunluluğu vardır.

3568 sayılı kanunun 5/B maddesinde serbest muhasebeci olmanın özel şartları belirlenmiştir. Buna göre;

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık kamu yönetim ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya dengi yüksek öğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar.

b) Ticaret liseleri ve Maliye meslek liselerinden mezun olanlar staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci ünvanı ile çalışırlar. Bunlar, serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanını kazanmazlar.

Staj süresi ön lisans seviyesinden mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve Maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır.

3568 sayılı kanun, serbest muhasebeci olabilmek için, mesleki temel eğitim ve staj şartını gerekli kılmaktadır. Buna göre; Ticaret liseleri ile Maliye Meslek liselerinden mezun olanlara, meslek yasasında sözü edilen ilgili dallarında eğitim veren iki yıllık meslek yüksek okulları ile üniversitelerin ilgili fakülte ve bölümlerinden ön lisans eğitimi yapanlar, sınav şartı aranmaksızın ancak staj yapmak koşuluyla serbest muhasebeci olabilirler.

Serbest muhasebecilerin görevlerini yerine getirebilmeleri için en azından; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, genel muhasebe, envanter ve bilanço, T.T.K. ve V.U.K. hükümlerine göre kayıt araçlarını isbat edici belgeler, kayıt nizamı, değerlendirme ile ilgili hükümler, beyanname düzenleyebilecek kadar Vergi Kanunları (Katma Değer Vergisi dahil) derslerini almaları gerekir.

1.3.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

3568 sayılı kanunun 2.-A) maddesine göre, serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin:

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

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

c) Yukarıdaki bentde yazılı konularda, belgelerine dayandırılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerin düzenlemek tahkim bilir kişi ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için 4 yıllık lisans eğitimi (hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler) yapmış ve iki yıllık stajlarını tamamlamış olanların, yapılacak meslek sınavını başarmaları gerekmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için kanunun 4. maddesindeki genel şartların yanında 5. maddede ifade edilen şu özel şartların da bulunması gerekmektedir :

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dalında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya dengi, yüksek öğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisans üstü seviyede diploma almış olmak.

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir yanında 2 yıl çalışmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. (Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve

kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde yazılı konularda 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.)

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak. 5. maddede ifade edilen özel koşullar, serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin koşullarını belirtmektedir. Bu mesleğe atanacaklardan en az lisans seviyesinde diploma istenmekle beraber, diploma aldıktan sonra en az 2 yıl süre ile ve staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir yanında çalışmak ve bu süre sonunda açılacak sınavlarda başarılı olmak gerekir. Mesleki yetenek sınavının kapsayacağı konular 20 Eylül 1989 tarih ve 2288 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri, Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik" te sıralanmıştır.

1.3.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik

Çalışmamızın konusunu teşkil eden yeminli mali müşavirlik konusuna burada kısasaca temas edilecektir. Yeminli mali müşavirlik konusu çalışmamızın diğer bölümlerinde oldukça ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılacaktır.

Yeminli Mali Müşavirlerin görevi, gerçek veya tüzel kişilere ait işletmelerde müşavirlik yapmak, işletme ile ilgili çeşitli konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmak, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektedir. Yeminli mali müşavirler, sözkonusu bu görevleri gereği gibi yerine getirebilmek için geniş ölçüde temel eğitim, uygulama ve denetim yeteneğine sahip olmalıdırlar.

1.4. Muhasebecilik Mesleği ve Ekonomi İle İlişkisi

Muhasebe ve muhasebecilik mesleği ile ilgili yukarıdaki özet bilgilerden sonra, muhasebecilik mesleğinin ekonomi ile ilişkisini vurgulamak gerekir. İşletmeler için hayati önem arzeden muhasebe, elbette kişiler tarafından yürütülecektir. İşletmelerde muhasebeyi uygulayan sorumlu kişi veya kişilere muhasebeci denmektedir. Ancak bizim çalışma konumuz açısından söz konusu olan muhasebecilik mesleğidir. Yani işletme dışında bir meslek olarak icra edilen muhasebecilik mesleğinin ülke ekonomisindeki yeri, önemi ve katkısıdır.

1.4.1. Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomideki Yeri ve Önemi

Muhasebecilik mesleği, profesyonel bir meslektir. Bütün profesyonel meslek mensupları, kamu çıkarlarına hizmet anlayışıyla faaliyet göstermelidirler. Nasıl ki bir tıp doktoru kendisini hastalarına, bir avukat kendisini adalete adanmıştır, aynen öyle de bir muhasebe meslek mensubu da kendini finansal konularda hizmet vermek üzere topluma adayarak, kamu ya da toplumun çıkarlarını ön planda tutmalıdır. Topluma yapılacak hizmet, elde edilecek kazancın üzerine çıkarıldığı takdirde ancak bu meslek profesyonel bir meslek olarak varlığını sürdürebilir.

Çağımızda ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ekonomiyi hergün daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları ihtiyaç günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini kazanmaktadır.¹³

Ülkemiz ekonomisinin büyük bir dinamizm kazanıp, sanayileşme ve dış pazarlara açılma konusunda önemli mesafelerin alınmış olması, gümrük birliğine geçiş, sermaye piyasasının ortaya çıkması, tasarrufların önemli bir kısmının özel kuruluşlar kanalıyla üretim ve yatırıma dönüştürülmesi, anonim şirketlerin ve özellikle halka açık şirketlerin yaygınlaşması muhasebeyi ve muhasebecilik mesleğini ön plana çıkarmıştır.

Mali tabloların, şirket faaliyetlerinden sorumlu kişilerce hazırlanmış olması ve muhasebe ilkelerinin uygulanmasındaki esneklik, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu ise bağımsız muhasebe mesleğinin önemini bir kat daha artırmıştır.

Günümüzde defter tutma işleminin çok ötesine geçmiş olan muhasebe mesleği, artık ekonomik kaynakların büyük bir kısmını elinde tutan şirketlerden mali bilgilerin tam ve doğru olarak sağlanması hususunda önemli görevler üstlenmiştir.

1.4.2. Muhasebecilik Mesleğinin Ekonomiye Katkısı

Bilindiği üzere gelişmekte olan bir ülkede kamu finansman dengesinin sağlanması ve yatırım fonlarının prodüktif alanlara kaydırılması ülke ekonomisi açısından çok önemlidir.

¹³ Seval Kardeş, "Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:20, Ankara, 1995, s.5.

Kamu finansman dengesinin sağlanmasında, etkin bir vergi toplama sisteminin geliştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin olabildiğince önlenmesi gerekir. Muhasebeciler ekonominin kaydını tuttuklarından bu hususta büyük bir sorumluluk taşırlar.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve bütün faaliyetlerin kayıtlara yansıtılmasında bağımsız muhasebe mesleğinin rolü gözardı edilemez.¹⁴ Muhasebecilik mesleğinin sağladığı mali bilgiler sayesinde yatırımcılar ve diğer menfaat grupları, şirket aktiflerinin ne şekilde kullanıldığını ve bunların elverişli sahalara yatırılıp yatırılmadığını, yine bu bilgilere dayanarak değerlendirirler.

Ülke kaynaklarından en iyi şekilde yararlanma, isabetli yatırım tercihleri, israf ve işsizliğin önlenmesi, iç ve dış piyasalarla rekabet, paranın denetim altına alınması, kredi işlerinin düzene sokulması, kısaca sağlıklı, sürekli ve hızlı bir kalkınma, yasayla nihai yetkilerle donatılmış, bağımsız muhasebecilik mesleğinin etkili ve yaygın bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilecektir.

1.5. Çeşitli Ülkelerde Muhasebecilik Mesleği

Muhasebenin ve Muhasebecilik mesleğinin tarihi, insanlık tarihi kadar eskidir. Ancak, bağımsız muhasebe ve denetleme mesleğiyle ilgili yasal düzenlemeler son 100. yılın içinde 1880'den beri ve özellikle 1900 yıllarından sonra görülmektedir. Bu konuda ilk yasal düzenlemelerin 1880'de İngilterede, 1887'de ABD'de, 1897'de Almanya, 1881'de Fransada yapıldığı, bunları öteki Avrupa ve Dünya ülkelerinin izlediği yapılan araştırmalardan anlaşılmaktadır.

Bugün dünyada mevcut muhasebe uzmanlığı ile ilgili teşekküllerin en çok bilineni ve önemlisi şüphesiz İngiliz "Institute of Chartered Accountants" yani yeminli muhasip ve murakıplar enstitüsüdür. Bu kurum 1870'de kurulmuş, 1883'de "Society of Incorporated Accountants and Auditors" yani ruhsatlı muhasip ve murakıplar ortaklığı bu kuruma katılmıştır.¹⁵ Almanya'da muhasebe ve denetleme mesleği konusunda ilk yasal düzenleme, 19 Ağustos 1897 tarihinde Prusya Ticaret Odası yasasına dayanan 30 Ocak 1900 tarihli muhasebe denetçileri meslek örgütü yönetmeliği ile yapılmıştır.

¹⁴ Tansu Çiller, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomideki Yeri ve Önemi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 2, Sayı 23, Kasım 1994, s. 6.

¹⁵ TMUD, *Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı*, TMUD Yayın No:3, İstanbul, 1974, s. 43.

Bağımsız muhasebe ve denetleme mesleğine 1929 iktisadi bunalımın yaşandığı yıl ve onu izleyen yıllarda daha çok önem verildiği ve meslek hakkında yasal düzenlemelerin daha çok bu yıllarda yapıldığı görülmektedir.

Bu ülkelerdeki muhasebe uygulamaları, başlangıçta finansal ve vergi muhasebeleri şeklinde oluşarak bu meslek mensuplarının faaliyet konusunu teşkil etmekle birlikte genel hatlarıyla incelendiğinde göze batan en önemli özelliklerden birisi de muhasebenin aynı zamanda bir yönetim aracı olarak ele alınmış olmasıdır.

Batıdaki uygulamalara baktığımızda, her ülkenin yapısının, gelenek ve göreneklerinin farklı olmasına karşılık muhasebe ve denetleme mesleğini birbirine benzer şekilde yasal düzene kavuşturdukları görülmektedir.

Bu konuda yapılan yasalarda mesleğe kabul için genel ve özel koşullar belirlenmiş, öğrenim, staj ve sınavlar ön görülmüş, meslek mensuplarının hak ve ödevleri, disiplin işlemleri ve cezaları hükme bağlanmış ve meslek örgütleri kurulmuştur.

Bu mesleği yıllardan beri yasal düzene kavuşturmuş batıdaki bir kaç ülkenin, muhasebe ve denetleme ile ilgili kanunları ve uygulamaya konuluş tarihleri şöyledir:

Almanya : İşletme Denetçileri Meslek Düzeni Kanunu, 22 Temmuz 1961

Avusturya : İşletme Bilirkişileri Meslek Hakkı Kanunu , 22 Haziran 1955

Belçika : İktisadi Örgütleri Sağlam Bir Yapıya Dayandırma Kanunu, 22 Eylül 1948

Belçika : İşletme Denetçileri Kurumu Kanunu, 22 Temmuz 1953

Hollanda : Tescilli Muhasebeci İşlerini Düzenleme Kanunu, 22 Haziran 1962

Bu mesleği yasal düzene kavuşturmuş birkaç ülkenin bu meslek mensuplarına çeşitli buyruk, kanun ve tüzüklerle verdikleri ünvanlar ise şöyledir:

Almanya :

Wirtschaftsprüfer	: İşletme Denetçisi
Vereidigte Buchprüfer	: Yeminli Muhasebe Denetçisi
Steuerberater	: Vergi Danışmanı
Steuerbevollmächtigte	: Vergi Yetkilisi

ABD:

Public Accountant	: Kamu Muhasebecisi
Certified Public Accountants (C.P.A)	: Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi

Avusturya :

Wirtschaftsprüfer	: İşletme Denetçisi
Buchprüfer	: Muhasebe Denetçisi
Buchführer und Steuerberater	: Muhasebe ve Vergi danışmanı

Belçika :

Reviseur d'Entreprise	: İşletme Denetçisi
Expert Comptable	: Uzman Muhasebeci

Fransa :

Expert Comptable	: Uzman Muhasebeci
Comptable Agréé	: Yetkili Muhasebeci

Hollanda :

Registeraccountant	: Tescilli Muhasebeci
Accountant-Administratie	: Muhasebeci-Yönetmel Temsilci
Belastingadviseur	: Muhasebeci

İngiltere:

Chartered Accountant	: Beratlı Muhasebeci
Certified Accountant	: Ruhsatlı Muhasebeci
Cost and Work Accountant	: İşletme Muhasebecisi
Municipal Treasurer	: Muhasebeci (Kurum Haznedarı) ABD ve batı ülkelerinde bağımsız işletme dışı denetim kuruluşları olarak bilinen muhasebecilik mesleği ile ilgili kuruluşların hukuki yapıları, örgütlenmeleri ve çalışma şekilleri çalışmamıza ışık tutacaktır. ¹⁶

¹⁶ Cevdet Suner, "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Şekilleri", *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*, 10-11 Mayıs 1985 Ankara, SPK Yayınları, Yayın No:3, s. 65.

1.5.1. Hukuki Yapıları

Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Fransa, Almanya, ve Hollanda da ülkelerinde olan bağımsız, işletme dışı denetim kuruluşlarının hukuki yapıları, örgütlenmelerinin ve çalışma biçimleri özet olarak aşağıdaki gibidir.

Amerika Birleşik Devletleri :

Birleşik Devletlerde, ülkenin federatif yapısı icabı, çeşitli muhasebe uzmanlığı ile ilgili kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlar içerisinde en önemlilerden biri (American Institute of Accountant) dır.

Amerika'da enstitülere dahil muhasebe uzmanlarına (public accountants) yani kamu muhasipler veyahut resmi muhasipler denmektedir.

Amerika'da ilk Certified Public Accountant (C.P.A.) Kanunu 1896 'da New York Eyaletinde yürürlüğe girip, son halini 1971 'de almıştır. Her ne kadar kanunlar eyaletten eyalete değişiklik gösteriyorsa da New York eyaleti kanunu bize bir fikir vermeye yetecektir

C.P.A. olabilmek için gereken şartlar şunlardır:

- 1- En az 21 yaşında ve iyi hal sahibi olmak.
- 2- Muhasebe konusunda üniversite tahsili yapmış olup, 8 muhasebe, 2 hukuk 2 finans, 2 iktisat dersi almış olmak.
- 3- New York eyaleti Eğitim Bakanlığı'nın gerektirdiği imtihanı geçmiş olmak.
- 4- En az iki sene pratik tecrübe sahibi olmak.

C.P.A. olabilmek için Amerikan vatandaşı olmak veya Amerika'da ikamet etmek gereği yoktur.

Denetim raporu imzalayabilmek için Denetmen'in gerçek bir şahıs yahut da diğer şahıs C.P.A.'lar ile kurulmuş sorumluluğu sınırsız bir ortaklığın üyesi olması gerekmektedir.

İngiltere:

Chartered Accountant (C.A.)

İngiltere'de Institute of Chartered Accountants 1870 yılında kurulmuştur. 1900 senesinde çıkan şirketler kanunu bütün sorumluluğu sınırlanmış denetime tabi tutulması

mecburiyeti getirmiştir. İngiltere'de Chartered Accountant olabilmek için lise mezunlarının beş sene, üniversite mezunlarının üç sene, hali hazırda Chartered Accountant olan bir Denetmen'in yanında pratik eğitim görmesi ve üç seri imtihandan geçmesi gerekmektedir.

Yine Amerika'daki gibi denetim raporlarını ancak sorumluluğu sınırsız olan şahıslar veya ortaklar imzalayabilir.

Fransa:

"Expert Comptable" 19 Aralık 1945'te yayınlanan kararname ile yürürlüğe girmiştir.

Şartlar, Fransız vatandaşı olmak, iyi hal sahibi olmak, en az 25 yaşında olmak, ileri muhasebe diplomasına sahip olmak iki sene pratik tecrübe edinmiş olmaktır. Bunlara ilaveten Expert Comptable Cemiyeti'ne girip bu cemiyetin kurallarına tabi olması gerekmektedir.

Bazı şartlar yerine getirilirse Expert Comptable'lar sorumluluğu sınırlandırılmış şirketler halinde çalışabilmektedirler

Almanya:

24 Temmuz 1961'de kurulan Wirtschaftsprüfer kammet (Serbest Muhasebeciler Odası) tarafından idare edilmektedir.

W.P. olmanın şartları hukuk, iktisat, işletme veya mühendislik konusunda üniversite tahsili, 6 sene pratik tecrübe, ve şu konuları içeren da bir imtihanı geçmektir. geçmektedir.

- 1- Muhasebe ve işletme teorisi ve pratiği
- 2- Vergi hukuku
- 3- Meslek kuralları
- 4- Kanuni vecibeler ve denetim pratiği.

Almanya'da da W.P.'ler sorumluluklarını sınırlandıran şirketler halinde çalışabilmektedirler.

Hollanda :

Register Accountants

6 Mart 1967'de "Netherlands Instituut Van Register Accountants"ın kurulmasıyla meslek teşekkül etmiş ve 1971 şirketler kanunu ile Register Accountant'lar tarafından denetim mecburiyeti ortaya çıkmıştır. Register Accountant olabilmek için Enstitünün veya bir üniversitenin imtihanından geçmek gerekmektedir.

Register Accountant'lar ya yalnız başlarına yahutta diğer Register Accountant'lar ile beraber çalışabilirler.

1.5.2. Örgütlenmeleri ve Çalışma Şekilleri

Büyük denetim firmalarının, dünya çapında yayılmış müşterilerine hizmet veren yüzlerce partneri ve binlerce elemanı vardır. Bu büyük firmalarda genellikle denetim, işletme hizmetleri ve vergi konularında ihtisaslaşırlar. Denetim kadrosu genellikle bunların içinde en geniş olanıdır. Denetim kadrosu kendi içinde müşterilerin endüstri sektörlerine göre ayrıca ihtisaslaşırlar. Bu ihtisaslaşma petrol şirketleri, bankalar, imalat şirketleri, kamu organizasyonları gibi alanlarda olabilir.

İşletme hizmetleri işleri üretim kontrolü, bilgi sistemleri, elektronik bilgi işlemi konularında olabilir. Aynı şekilde vergi konusunda da kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi konularda ihtisaslaşmalar vardır.

Çok uluslu denetim firmaları idari işlerini tek bir merkezde toplar. Genel müdür yerinde bir "managing partner" vardır ve genellikle ortakların seçtiği bir idare heyetine karşı sorumludur. Yetki, her ofisin başında olan managing partner'e delege edilir. Bu ofislerde vergi, denetim ve işletme hizmetleri bölümlerinin başında da managing partnerler bulunabilir. Merkez, diğer ofisler arasındaki koordinasyonu sağlar. Merkeze lokal ofiste halledilemeyen konular ve problemler iletilir. Burada teknik kadro tarafından bu sorunlar cevaplanır.

Partner : Partnerler şirketin yüksek kademeli memurları olup, yapılan bütün işlerden sorumludurlar. Yönetim kurulunun saptadığı şekilde sorumluluklarına ve tecrübelerine göre şirkete çeşitli oranlarda ortaklırlar. Ortaklıkları oranında şirketin sermayesine katkıda bulunurlar ve yine bu oranda şirketin karından pay alırlar.

Bir denetim partnerinin görev ve sorumlulukları genel olarak şöyledir :

1- Şirketin kanaatini belirten bütün mektup ve raporları şahsen imzalamak.

2-Denetim boyutları veya genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin uygulanması konusunda karar vermek.

3- Kendisinin idaresinde (emrinde) olan astlarının yaptıkları işleri tetkik ve teftiş etmek.

Bunlara ilaveten partnerler müşterileri faturalandırmak ve yeni müşteri bulmaktan da sorumludurlar. Doğal olarak, partnerler mevcut ve muhtemel müşterilerle önemli konferanslara da katılırlar.

Manager ve Supervisor : Manager ve supervisorlar denetimin planlaması ve yürütülmesi, çalışma kağıtlarının tetkik edilmesi ve denetim raporlarında gereken revizyonların yapılması ve müşterinin problemleri olduğu zaman müşterinin yöneticileri ile temas edilmesi gibi işlerde partner ve seniorların sorumluluklarını paylaşırlar. Manager aldığı kararlardan tamamen sorumludur. Fakat önemli durumlarda son karar vermesi için partnere başvurmalıdır.

Senior : Senior genellikle denetim programlarının hazırlanması, çalışmanın yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanması gibi işin bütün detaylı çalışmalarından sorumludur. Seniorlar, asistanları işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları kağıtlarını tetkik etmek, işin daha komplike ve zor bölümlerini bizzat yapmak, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve iş esnasında müşteriyle olan görüşmeleri idare etmek gibi işler yaparlar. Denetim esnasında bazı kararlar verirler fakat önemli konuların neticelendirilmesini ve kararların verilmesini manager veya partnere bırakma durumundadır.

Asistan : Denetim delillerinin incelenmesiyle ilgili pek çok iş asistanlar tarafından yapılır. Yeni asistanlara işe başladıkları zaman dikkatlice talimat verilip, yaptıkları iş kontrol altında tutulur. Fakat zaman içinde çalışma programında belirtilen ve kendilerinden beklenen işi anlama yeteneklerini gösterdikçe kendi başlarına çalışmaya bırakılırlar. Şirkette ilerlemelerini etkileyen diğer bir faktör de asistanların kendi başlarına halledebilecekleri ve seniora danışmaları gereken problemleri ayırdedebilme kabiliyetleridir. Asistanların çalışma kağıtlarına yaptıkları işi anlaşılır bir biçimde aktarmaları önemlidir; çünkü bazı durumlarda senior'un asistanları değerlendirebilecekleri yer çalışma kağıtlarıdır. Yazılı ifade yeteneği, asistanların senior olmadan önce ortaya koymaları gereken bir yetenektir. Çünkü müşteriye gönderilen raporların yazılması

senior'dan beklenir. Bu raporlar çok iyi ve titizlikle yazılmalıdır, çünkü müşterinin denetim firmasının yaptığı işi değerlendirdikleri şey bu raporlardır.

Yukarıdaki elemanlar çalışmalarını bitirdikleri zaman ortaya "genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine" uygun olarak hazırlanmış bir takım mali tablolar çıkar. Müşteri olan şirket bu mali tabloları benimsediği takdirde, denetim şirketi kanaatini beyan ederek "genel kabul görmüş denetim standartlarına "göre ilişkide tabloları incelendiğini ve bu tabloların "genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine "göre hazırlanmış olduğunu belirtir.



İKİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Kapsamı oldukça geniş olan yeminli mali müşavirlik mesleği çalışmamızın esasını oluşturmaktadır. Deneyimli ve konunun uzmanı kişilerce yürütülen yeminli mali müşavirlik mesleği birinci bölümde de kısaca açıkladığımız üzere ülkemizde 3568 Sayılı Yasa ile düzenlenmiş ve uygulamaya konulmuştur.

Bu bölümde yeminli mali müşavirlik mesleği tanıtılarak konu ile ilgili tarihsel süreç ve yasal düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

2.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Önemi

Kalkınma çabası içerisinde bulunan ülkelerin, diğer ileri ülkelerde olduğu gibi mali müşavirlik mesleğine gereken önemi vermeleri zorunludur. Çünkü gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgilerin sağlanması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılmasında bu mesleğe büyük ihtiyaç vardır.

Çok iyi bir işletme iktisadı bilgisi bulunan, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak; işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlaması ve bu alanlardaki problemlerin çözümü ile uğraşan mali müşaviri; genel olarak, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini herşeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililer yararına sunan uzman kişi olarak tanımlamak mümkündür.¹²

Yeminli mali müşavirler; defter tutma, muhasebe bürosu açma ve bu bürolara ortak olma dışında serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptıkları işleri ve 3568 Sayılı Yasanın 12. maddesine göre tasdik işlemlerini yapan kişilerdir.

Yeminli mali müşavirler, muhasebe denetimi ile ilgili kişi ve kurumların beyanlarının doğru ve güvenilir olduğunu, kendi mesleki tecbüre ve bilgisiyle doğrulayarak tasdik ederler. Yeminli mali müşavirler, inceleme ve tastik işlemleri sırasında kendi mesleki sorumluluk çerçevesi içinde bağımsız olarak çalışırlar.

Bu kişilerin bilgi, beceri ve kariyerlerinin yanısıra, yüksek ahlâki niteliklere sahip dürüst kişiler olması mesleki açıdan oldukça önemlidir. Ayrıca yeminli mali müşavirler yüksek öğretim, staj, sınav ve ruhsat alma gibi kanuni gerekleri de yerine getirmiş kişilerdir.

2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Fonksiyonu

Daha önce de belirttiğimiz gibi kapsamı oldukça geniş olan yeminli mali müşavirlik çalışmaları; mesleki eğitim ve deneyime sahip, görevini özen ve titizlikle yapan uzman kişilerce yerine getirilebilir. Bu sebeple mali müşavirler; işletmecilik, hukuk, ekonomi, maliye, muhasebe ve denetim bilgilerine sahip olmalarının yanısıra, bu bilgileri iyi şekilde kullanabilme yeteneğine de sahip olmalıdırlar.

Yeminli mali müşavirlik mesleği vergicilik boyutu ağır basan bir meslektir. Bu açıdan yeminli mali müşaviri, tasdik konusuyla sınırlı kalmak üzere vergi inceleme yetkisi verilmiş yarı kamu elemanı olarak ta tanımlamak mümkündür.¹³

Yeminli mali müşavirlere 3568 Sayılı Yasanın 2. maddesinin "A" fıkrası "c" bendinde verilen muhasebeye ilişkin denetimin yanısıra yine aynı kanunun 12. maddesinin birinci fıkrası, mali tabloların ve beyannamelerin muhasebe prensipleri ile muhasebe standartları yanında mevzuat hükümlerine uygunluğunun yeminli mali müşavirlerce tasdik edileceğini de belirtmiştir. Burada sözkonusu olan mevzuat vergi mevzuatıdır.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 2.11.1990 tarihli, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 7. maddesiyle tasdik kapsamına alınan konu ve belgelerin tamamı vergiyle ilgili konu ve belgelerdir. Şu halde yeminli mali müşavirlik mesleği vergisel amaçlarla ihdas edilmiş bir meslektir.

Yeminli mali müşavir olabilmek için serbest muhasebeci mali müşavirlerin edindiği bilgilere uzun deneyime ihtiyaç duyulduğu gibi, ayrıca "Sınav Komisyonlarının Çalışma Usülleri, Sınav Esasları ve Sınav Koşulları Hakkında Yönetmelik" te belirtilen konulardan yeminli mali müşavirlik sınavına girmeleri ve başarılı olmaları gerekir.

¹² Mustafa Uçar. "Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği". *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 4, Sayı 39, Mart 1996, s.120.

¹³ Nurettin Canikli. "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler". *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 4, Sayı 39, Mart 1996, s. 57.

Yönetmeliğe göre yeminli mali müşavirlik sınavında adaylar aşağıdaki konulardan sorumlu tutulurlar.

- a) İktisat ve Maliye (Genel İktisat, İşletme İktisadi, Uluslararası İktisat, Maliye Teorisi ve Politikası)
- b) Türk ve Avrupa Topluluğu Vergi Mevzuatı
- c) İhtisas Muhasebesi (Banka ve Sigorta Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi)
- ç) Denetim Raporlama ve Revizyon
- d) Gümrük kanunu ve İdari Yargılama Mevzuatı
- e) Yabancı dil (İngilizce, Fransızca, Almanca dillerinden birinden yabancı dilden Türkçe'ye Mali konularda çeviri biçiminde yapılır).

2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Tarihsel Süreç

Ülkemiz uygulamasında yeminli mali müşavirlik mesleğinin, tarihsel gelişimini anlatabilmek için muhasebe eğitimindeki gelişmeye göz atmakta yarar vardır.

Muhasebe eğitiminin Türkiye’de modern anlamda uygulanmasının başlangıcı 19. yüzyıldır. 1859 Mülkiye mektebi, 1883 Yüksek Ticaret Mektebi daha sonra ise Cumhuriyetin ilanından sonra kurulan üniversitelerden mezun olan muhasebeciler, kamu ve özel sektörlerde modern muhasebe uygulama alanlarındaki çalışmaları yürütmektedirler.

Bugüne kadar Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Birliği, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı, muhasebe uygulamaları ile ilgili planlamaları birbirinden uzak sektör biçiminde, çalışmalar yapılmıştır.

Böyle birbirinden çok uzak olan, çok başlıklı, muhasebe çalışmaları ve müeyyideleri, aksine tam bir karmaşa yaratmış ve zamanın ekonomisine bir ivme kazandıramamıştır.

Serbest muhasebecilik ve Denetleme veya serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği dünyanın bir çok ülkesinde çok eski tarihlerde yasal düzenlemeye kavuşturulmuş ve bu meslekten makro ve mikro bazda ekonomik ve sosyal hayatın bir çok alanında yararlanılmıştır.

Ülkemizde ise, 1932 yılından beri oniki kez girişimde bulunulmasına rağmen, ancak onüçüncü girişimde yani 1989 yılında mesleğin yasal bir statüye bağlanması sağlanmıştır.

Ülkemizde ekonomik gelişme ve değişimler, özellikle dış ticaret dolayısıyla yabancı ticari kredi kurum ve kuruluşlarıyla ilişkilerin gelişmesi ayrıca, Avrupa Topluluğuna entegre olma çabaları, muhasebe ve denetleme mesleğinin ülkemizde de yasal bir düzenlemeye kavuşturulmasını zorlayan en önemli etkenler olmuştur.

İlk girişimin 1932'de o zamanki Ticaret Vekaleti'nce yapılan bir çalışma ile başladığı bilinir. İkinci girişimin 1938'de Avukatlık Kanu'nun görüşülmesi sırasında yine Ticaret Vekaletince yapıldığı söylenir. Ancak, bu iki girişim de, o günlerde ülkede yeterli sayı ve büyüklükte kurum ve işletme henüz bulunmadığı gerekçesi ile sonuçsuz kalmıştır.¹⁴

Bundan sonra mesleği yasal düzenlemeye kavuşturma girişi, Maliye Bakanlığı'nca 1945, 1956, 1962, 1966 ve 1980'de beş kez ele alınmıştır. Bu girişimlerin hepsi çeşitli nedenlerle sonuçsuz kalmış ve mesleğin yasal düzene kavuşturulması geciktirilmiştir.

Gecikme nedenleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

a) Önceleri, bu meslek konusunda bilgi birikimi azdı; mesleği uygulayacak olanlar da uygulanacak olanlar da yetersizdi.

b) Mesleğe, ilgili meslek kuruluşları ile ilgili bakanlıklar, yani Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret ve Sanayi Bakanlıkları sahip çıkmamıştır. Her nedense, Maliye Bakanlığı bu işe el atmıştır.

c) Meslek, daha çok vergi danışmanlığı olarak görülmüştür.

ç) Temsil konusu ilgililere iyi anlatılamamıştır.

d) Varolan bağımsız meslek mensupları değil de resmi ya da bağımlı muhasebeci ve denetçiler, mesleğe sahip çıkmaya çalışmışlardır.

e) Mesleğin önemi ve gereği ilgililere ve kamuya iyice anlatılmamıştır. Türk basını, bu konuda üzerine düşen görevi gereğince yapmamış, konuyu araştırıp ilgililere ve kamuya duyurmamıştır.

f) Öğretim kurumları ve özellikle yüksek öğretim kurumları, birkaç öğretim üyesi dışında, mesleğe gereğince sahip çıkmamıştır.

g) Siyasi iktidarlar, bu mesleğin ülke iktisadı için önemini bilememiş ya da çeşitli nedenlerle bilmemezlikten gelmişlerdir.

h) Uygulanabilir bir yasa tasarısı hazırlanmamıştır.

ı) Böyle bir yasadan çıkar uman maliyeci bürokratlar ve piyasada mali müşavir ünvanıyla çalışan eski maliyeciler ile böyle bir yasanın tüccar ve sanayicilere sağlayacağı yararları onlara açıklamayan çifte bağımlı kimi danışmanların istekleri doğrultusunda yasa tasarıları hazırlanmıştır.

i) Bundan çıkar umanların istekleri doğrultusunda hazırlanan yasa tasarıları ve etrafa yayılan dedikodularla kimi meslek mensupları arasında rekabet artmış ve her girişimde ortak muhasebeci, maliyeci ve hukukcu çıkar çatışmasına dönüştürülmüştür.

Ülkemizde, 1949-1950 yıllarında, köklü vergi reformları yapılırken bağımsız muhasebe ve denetleme mesleğinin de yasal bir düzene kavuşturulması önerilmiştir.

Bu mesleğin Vergi Usul Kanununa bir bölüm olarak konan maddelerle yasal düzene kavuşturulması düşünülmüş; ancak TBMM'ndeki görüşmeler sırasında, bunun meslek kanununun tekniğine aykırı olduğu, mesleğin ayrı bir kanunla yasal düzene kavuşturulabileceği sonucuna varılmıştır.

Aradan geçen 37 yıl içinde 5 yıllık kalkınma planlarında siyasal iktidarların hükümet programlarında yer almasına karşın, meslek yasal bir düzene kavuşturulmamıştır.

Durum böyleyken siyasal iktidar, yıllar öncesine dönerek 1985 yılı sonlarında Vergi Usul Kanununa ek olarak ve geçici maddeler koyarak mesleği yasal bir düzene kavuşturmak için ilk adımı atmıştır.

Vergi Usul Kanununa konan bu ek ve geçici maddeler uyarınca kanunun yürürlüğe girdiği 1986 yılı başından geçerli olmak üzere 6 ay içinde 20 kişilik bir kurul oluşturulacaktı, bu kurul ilgili yasal düzenlemeleri yapacaktı.

¹⁴ Mehmet Yazıcı, **Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik (Görüşler ve Değerlendirmeler)**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Yayın No: Genel 26, A.P.K.7, Ankara 1987, ss. 10-12.

Aradan 14 ay geçmesine rağmen ilgili kurul oluşturulmadı ve bu arada yanlış bir adım daha atıldı. 16 Ocak 1987 gün ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin bir tebliğ yayımlandı.

Böylece ayrı bir kanunla yapılması gereken düzenleme, bu kez 13 maddelik bir tebliğ ile üstün körü yapıldı.

Bu tebliğde belirlenen koşullara göre kurulacak bağımsız denetim kuruluşları bankaları, gerekli görüldüğünde menkul kıymetler ihraç eden anonim ortaklıkları denetleyecektir. Ancak bu denetim kuruluşlarını belirleyecek, denetleyecek ve gözetleyecek, oda, birlik gibi bir meslek kuruluşundan söz edilmemiştir.

2.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Bilindiği üzere yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.6.1989 tarihinde kabul edilen, 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile birlikte yapılmıştır. Yasadaki yeminli mali müşavirlikle ilgili kısımları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

2.4.1. Amaç

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirliğin amacı ilgili yasanın I. maddesinde müştereken belirlenmiştir.

Buna göre; "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 ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere serbest muhasebecilik, serbest muhasebecilik mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli müşavirler Odalar Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçilmelerine dair esasları düzenlemektir".

Bu kanunun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara, "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ", "Yeminli Mali Müşavir" denir.

2.4.2. Mesleğin Konusu

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu yine 3568 Sayılı Yasanın 2.A) maddesinde müşterek olarak belirtilmiştir. Şöyle ki, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

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

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

c) Yukarıda yazılı konularda belgelere dayanılarak inceleme, tahlil denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim bilir kişilik ve benzeri işleri yapmak,

Yukarıda sayılan işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Yasanın 2.B) maddesinde ise yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; A fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında ayrıca yasanın 12. maddesinde yer alan tasdik işlemlerini yapmak olarak belirlenmiştir. Bu yasaya göre yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

2.4.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları

3568 sayılı yasanın 9. maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmek için, aşağıdaki maddelerin yerine getirilmesi gerekmektedir:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak.
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak .

Şu kadar ki kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarda geçen hizmet süreleri ile hukuk,

iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

3568 Sayılı yasa uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

2.4.4.Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Yeminli mali müşavirlik sınavı, 3568 sayılı yasanın 7. Maddesinde öngörülen ve tayin edilen görevliler tarafından yapılır. 7. Maddeye göre sınav komisyonu, yedi üyeden oluşur. Üyelerin ikisi Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer üç üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek beş aday arasından, diğer iki üye ise Birlikçe teklif edilecek dört üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

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

Yeminli mali müşavirlik mesleğini kazananlar 11. Maddeye göre yemin yaparlar.Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi'nde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki 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".

2.5. Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Yasası İle İlgili Görüşler

Yeminli mali müşavirlik mesleğini diğer serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği ile birlikte düzenleyen 3568 sayılı yasa ile ilgili lehte ve alehte bazı görüşler bulunmaktadır.¹⁵

¹⁵ M.Atıf Kösebalan. "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ". *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 4, Sayı 44, Mayıs 1996, s. 17.

Şöyleki, 3568 Sayılı Kanunun 12. Maddesi ve VUK.'nun mükerrer 227. madde hükümleri aynı konuyu düzenlemekle birlikte, ayrı amaç ve içeriktedirler. 3568 sayılı yasanın 12. maddesi ve VUK' nun 227. maddesinde de değinildiği gibi, 12. maddede doğruluk denetimi, VUK' nun 227. maddesinde ise uygunluk prensiplerine uyması gerekmektedir. VUK kanunu, 3568 sayılı kanunun 12. maddesinden farklı olarak gecikme faizlerini de sorumluluk kapsamına almaktadır. Ayrıca meslek mensuplarına çok ağır sorumluluklar yüklendiği halde yasal bir çerçeve tam olarak oturtulamamıştır.

Bu konuların net bir şekilde ortaya konulmayışının sebeplerini şöyle sıralayabiliriz:

- Kanunlarla düzenlenmesi gereken hususların yönetmeliklere ve genel tebliğlere bırakıldığı gözlenmiştir. Özellikle sorumluluk içeren hususların kanunlarla düzenlenmesi gerekir.

- Yetkiler çoğunlukla Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bir kısım genel tebliğlerle kanunda yer almayan, diğer bir kısım genel tebliğlerle de kanunlarda yer alan hükümlere karşı düzenlemeler getirilmiştir.

- İnceleme yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiş, ancak, incelemeye ilişkin yasal düzenlemeler bulunmamakta ve müeyyidelere bağlamadığı için de nasıl yürütülebileceği hakkında tereddütler doğurmuştur.

- 3568 sayılı yasa önce serbest çalışan muhasebecileri belirli bir ünvanla bir çerçeveye oturtmuş, muhasebe mesleğini yapan kişilere büyük katkıda bulunmuş, Odalar ve Odalar Birliğini oluşturmuştur. 3568 sayılı yasanın muhasebe eğitime katkısı ise mesleki ünvanların getirilmesiyle başlıyor. Mesleğe, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir şeklinde üç değişik ünvan getirilmiştir. Getirilen ünvanları elde etmek için öngörülen şartlar ortaya yasayla konulmuştur. Bu şartlardan birincisinde taban eğitimi öngörülmüştür. Daha önce, yeni yasa çıkmadan muhasebeci olmak için herhangi bir şart yoktu. İlkokul mezunları dahi muhasebe büroları açıp çalıştırabiliyorlardı. 3568 sayılı yasa "Ticaret Lisesi veya Maliye Meslek Lisesi mezunu olmadan muhasebe mesleğinde faaliyette bulunamaz" koşulunu getirmiştir. Bu eğitimle çok yakından bağlantılı olarak mesleki eğitime tanınmış bir basamak gibi daha yukarı basamaklara çıkmak istiyorsanız veya Yeminli Mali Müşavir olmak istiyorsanız yapılan eğitim yeterli değildir. Daha yüksek öğrenim görmesini teşvik etmiştir. Bundan şunu anlıyoruz ki her ne kadar pratikte bazı beceriler yapılıyor ise de

yine de nihai netice elde etmek için öğrenim yapmasının kaçınılmaz olduğunu bir kere daha ortaya koymaktadır.

- 3568 sayılı yasa, yüksek eğitimi cazip hale getirmiş, hatta mecburi kılmış ve tüm eğitime olan talebi de artırmıştır. Talebin artırılması ise dezavantajları da beraberinde getirmiştir. Şöyleki, tüm sosyal bilim dalında eğitim alan, yani Maliye, İşletme, Bankacılık, Kamu Yönetimi, Siyasal Bilimler gibi okulların eğitimi, muhasebeci olmak için yeterli taban eğitimi olarak görülmüştür. Hatta konu daha da ileri götürülmüş, muhasebeyle ilgisi olmayan profesörlere dahi yeminli mali müşavir ünvanı verilmiştir.

- Diğer bir sorun ise, 3568 sayılı yasada eğitimle bağlantılı olan staj konusu ile ilgilidir. Yüksekokul öğrencileri için daha önce bulunan staj zorunluluğu, YÖK kanunu ile ortadan kaldırılmıştır. 3568 sayılı yasayla staj mecburiyeti yeniden zorunlu hale getirilerek bu boşluk doldurulmuştur. Bu durumun muhasebe eğitimine büyük katkısı olmuştur. Ancak staj sürelerinin gerekenden fazla konulması ise tartışmaların bir diğer konusunu oluşturmuştur.

2.6. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Tanınan Avantajlar

Maliye Bakanlığı, vergi inceleme değerini yükseltmek vergi mükelleflerinin yeminli mali müşavirlerle anlaşma yapmalarını özendirmek ve bu sözleşmelerden kaçanlar için caydırıcı rol oynamak amacı güderek, aşağıdaki tedbirleri almıştır¹⁶.

- Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki için sözleşme düzenleyerek beyannamelerini tasdik ettiren mükellefler; yatırım indirimi, yeniden değerlendirme ve kurumlar vergisi istisnalarından faydalanmak için, ayrıca yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmelerine gerek bulunmamaktadır.

- Yeminli mali müşavirlik sözleşmesi hazırlayan mükellefler, katma değer vergilerinin nakten veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın, yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebileceklerdir. Ancak muvazaalı sözleşme yaptığı saptanan mükelleflerin, her türlü KDV iadesi sadece vergi inceleme raporu veya banka teminat mektubuna istinaden yerine getirilecektir.

- Maliye Bakanlığı tarafından vergi inceleme programlarında, yeminli mali müşavirlere tasdik yaptırmayan mükelleflere öncelik verilecek daha sıkı denetim

¹⁶ Uçar. a.g.m. s.125.

yaptırılacak ve bunların üzerine gidilecektir. Toplam aktif değeri veya net satışları toplamı yüksek olan mükellefler tasdik işlemlerini yaptırmamış iseler bunlara da öncelik verilecektir.

- Yeminli mali müşavirler ile sözleşme yapanların ise defter ve belgeleri, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş sayılacaktır.

- Ülkemizdeki vergi kaybı veya vergi kaçağı, ülkemizi zor durumlara sokmaktadır. Çünkü devlet çoğunlukla hizmet alımlarını vergilerle yapmaktadır. Vergilerin ne kadar önemli olduğunu hepimiz bilmekteyiz. Ülkemizi güçlü ve istikrarlı bir devlet haline getirmek için önümüzde bulunan vergi kaçakçılığını aşmamız gerekmektedir. Bu görevi kamu idaresi yanında, yeminli mali müşavirlerin, devlet adına ve devlet menfaatine çalışan konumunda görev alması elbette vergilerin zamanında devlet hazinesine girmesinde büyük rol oynayacaktır. Bu çalışmalarda devletin yanında bağımsız denetçi olarak çalışan yeminli mali müşavirlik, örnek kurumlar arasına girecektir.

2.7. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ekonomiye Katkısı

Muhasebecilik mesleğinin ekonomideki yeri ve önemine birinci bölümde temas edilmişti. Burada ise mesleğin ekonomiye katkısı ele alınacaktır.

Küreselleşen dünya içerisinde Türkiye'nin yerini alması için gerekli koşulları yerine getirmesi gerekmektedir. Özellikle katılmak istediğimiz Avrupa topluluğunda, muhasebe ve denetleme düzenini kurmadan, muhasebe ve denetleme mesleğini yasal bir düzene kavuşturmadan, iktisadi olarak kalkınmış ve istikrarlı bir seviyeye yükselmiş tek bir ülke düşünülemez. Kaldı ki ülke ekonomisinde çok büyük bir öneme sahip olan yeminli mali müşavirlik müessesesinin gereği gibi oturtulamaması, istikrarı yakalamamızı her zaman engeller.

Bağımsız muhasebe ve denetleme mesleği, serbest piyasanın vazgeçilmez bir kurumudur.¹⁷ Merkezden planlı ekonomi politikası güden hiç bir devlette, bağımsız denetleme ve muhasebe mesleği ve muhasebe kuruluşu yoktur. Merkezden planlı ekonomi politikasını benimseyen ülkelerde, muhasebe ve denetleme işleri, merkezden planının bir parçası olarak, resmi merkez muhasebeci ve denetçilerince yürütülür. Yasal

¹⁷ Yazıcı, a.g.e. . s.13.

bir çerçeve içerisine oturtulmuş, bağımsız muhasebe ve denetleme mesleği serbest piyasa ekonomisinin emniyetini sağlayan bir subab işlevini görür ve güvencesidir.

Bu gerçeği önceden keşfeden ülkeler ise serbest muhasebe ve denetçilere gerekli önemi vererek ülke ekonomisine yön vermelerinde lokomotif görevi yüklenmiştir. Bu gerçeğin önemini anlamayan ülkeler ise siyasi çalkantılar ve çözülmesi güç olan ekonomik buhranların içine girmişler. Böylece söz konusu ülkelerin kalkınmaları ve toplum refahı olumsuz yönde etkilenmiştir.

Hesap düzeni olmayan iktisadi birimde ve bu tür birimlerden oluşan ülkelerde sağlam bir hukuk düzeni olamaz, iyi bir teknik düzen kurulamaz, dahası hak adil olarak dağıtılamaz.

Ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmeler için yani ticaret, sanayi, kooperatif, vakıf, dernek, sendika siyasal parti gibi tüzel kişiler için muhasebe ve denetim büyük ölçüde gerekli ve önemlidir. İktisadi birimlerin ölçü ve derecesi, ne oranda sağlam olursa, ülkenin iktisadi kalkınması da o oranda sağlıklı olur.

İyi bir muhasebe düzeni, kurum ve işletmenin yönetim ve gelişmesi için önemli bir araç; kötü ve düzensiz muhasebe kurum ve işletmenin batmasını çabuklaştıran bir silahtır. Bu anlamda iyi muhasebe, yönetim ve geliştirme aracı, kötü muhasebe ise, bozma ve yok etme silahıdır.

Türkiye'de muhasebe ve denetleme işleri ve mesleğinin yani yeminli mali müşavirlik mesleğinin, ülke gerçeklerine ve zamana uygun bir biçimde yasal bir düzene kavuşturulması, ülkenin kaynaklarından gereği gibi yararlanılmasına, yatırım tercihlerinin isabetli olmasına, üretim teknikleri geliştirilmesine yol açar.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin ülke ekonomisine diğer bir katkısıda, vergilerin zamanında ve gerçek kâr oranında devlet bütçesine kazandırılmasıdır. İktisadi kalkınmada hayati öneme sahip olan vergilerin sağlıklı olarak uygun zamanlarda bütçeye kazandırılmasında bu mesleğin önemi büyüktür.

Ülkemizde muhasebe ve denetleme mesleği yasal bir çerçeve içerisine oturtulmasıyla rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçağı, hileli iflas, hayali ihracat, dolandırıcılık her türlü yolsuzlukların önüne geçilebilecektir. Bunların yanısıra, paranın kontrol altına alınması, enflasyonun ve banka faizlerinin düşürülmesi, bütçe açıklarının kapatılması,

kısaca ÷lkemizin ekonomik açıdan kalkınması açısından yeminli mali müşavirlik mesleğinin önemli katkıları olacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREV VE SORUMLULUKLARI

Bu bölümde, yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumlulukları ile yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili sorunlar ele alınacaktır.

3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri

Muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluk denetimi yeminli mali müşavirlerin vazgeçilmez asli görevlerindendir. Her mali müşavir bu ilke ve standartları en iyi şekilde ayrıntılı ve doğru olarak bilmek zorundadır.¹⁸

1990 yılından itibaren uygulamaya konulan 3568 sayılı yasa ile yeminli mali müşavirlere verilen görevler aşağıda sıralanmıştır:

a) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil / terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iade işlemlerinin tasdiki (1 Sıra Numaralı Genel Tebliğ)

b) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan taşımacılık hizmetlerinden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin tasdiki (6 Sıra Numaralı Tebliğ).

c) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) ve (b) bendlerinde yer alan "Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakım şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetleri" ve "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere" ilişkin istisna uyarınca yapılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilmeyen katma değer vergisi iadesi işlemlerinin tasdiki (8 Sıra Numaralı Tebliğ).

¹⁸ Mehmet Bulut. "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğunun Sınırlandırılması". Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl 11, Sayı 253, Ağustos 1997, s. 53 - 58.

d) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesine göre, aynı Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilmeyen katma değer vergisinin iade işlemlerini tasdiki (9 Sıra Numaralı Tebliğ).

f) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerde doğan katma değer vergisinin iade edilmesine ilişkin işlemlerin tasdiki (19 Sıra Numaralı Tebliğ).

g) Vergi Usul Kanunu'nun 98. maddesinde yer alan yeniden değerlendirme işlemlerinin tasdiki (2 Sıra Numaralı Tebliğ).

h) Vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan şartların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet şartlarının devam ettiği hususlarının tasdiki (3 Sıra Numaralı Tebliğ)

ı) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi ve geçici 18. maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarları ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesine göre kurum kazancından indirilen kazanç ve iratların tasdiki (5 sıra Numaralı Tebliğ).

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle istisnaların büyük bir bölümünün uygulanmasına son verilmiş ve aynı kanunun geçici 18. maddesinin uygulama alanı kalmamış, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesi ise 3964 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁹

Bu değişikliklerden sonra 5 sıra Numaralı Tebliğ çerçevesinde yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi gereken istisnalar şu şekilde belirtilmiştir.

- i) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesinin 1 Numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnası,
- ii) Aynı maddenin 3 Numaralı bendinde yer alan turizm istisnası,
- iii) A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları istisnası,
- iv) İştirak hiselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna,

¹⁹ Canikli. a.g.m. s. 57

j) Yatırım indirimi uygulamalarının tasdiki (7. Sıra Numaralı Tebliğ).

k) Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannemeleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdiki (18 Sıra Numaralı Tebliğ).

Yukardaki son maddedeki tam tasdik uygulaması yeminli mali müşavirlik müessesinde bir dönüm noktası olup bu müessesenin kuruluş amacıyla doğrudan ilişkisi bulunmaktadır.

Bunların yanında, önceden belirtildiği üzere 3568 Sayılı Kanunun 2. maddesiyle yeminli mali müşavir tasdik işleri yanında gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelere muhasebe, finans, işletmecilik ve mevzuat alanında danışmanlık yapma ile inceleme, denetim bilirkişilik gibi görevler de verilmiştir.²⁰

3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

3568 Sayılı Yasa yeminli mali müşavirlik mesleği mensuplarına oldukça geniş yetkiler vermesinin yanı sıra çok önemli sorumluluklar da yüklemiştir. Burada sorumluluktan kasıt; meslek mensubunun kendi mesleki fonksiyonu ile ilgili sorumluluğudur. Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Bu cezalar ise hürriyeti kısıtlayıcı cezalarla para cezalarından meydana gelmektedir.

Mesleğin vakar ve onurunu sarsıcı davranışlarda bulunanlara, görevlerini tam olarak yapmayan veya görevin gerektirdiği güveni zedeleyen meslek mensuplarına ise durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları da verilebilir.²¹

V.U. K.'na 6.7.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227. maddeyle de tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarla ilgili bazı hükümler getirmiştir.

Gerek 3568 Sayılı Kanun ve gerekse V.U.K.; yeminli mali müşavir'lerin, tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına geniş düzenleme yetkisi vermiştir.

²⁰ Kırbas, a.g.m. s. 20

²¹ Mehmet Bulut, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Bakımdan Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl 9, Sayı 199, Mayıs - 1995, s. 22.

Maliye Bakanlığı 20 Ocak 1990 da çıkardığı yeminli mali müşavirlerin “Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te tasdike ilişkin usul ve esasları ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir.

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğunun niteliğini, amacını ve boyutlarını anlayabilmek için tasdik işlemlerinin, niteliğini ve hukuksal sonuçlarını belirtmek gerekmektedir.

3.2.1. Tasdik İşlemlerinin Niteliği ve Hukuksal Sonuçları

Yukarıda belirtildiği gibi, yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.

Tasdik edilen mali tablolar kamu yönetimince incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Tasdik raporu ibraz edilmeden vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istina, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanamayacaklardır (V.U.K. Mük. Md. 227/24)

3568 Sayılı Kanun’un 12. maddesinin 4. fıkrasına göre, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirlerin mükellefin yanında müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasının gayesi, kamu alacağının ziyaa uğratılmamasına yönelik olup, bu sorumluluğa verginin tahakkuk safhasına teşmil etmek mümkün değildir. Burada mükellef verginin asıl borçlusu, yeminli mali müşavir ise fer’i borçlusu durumundadır.²²

Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. maddesinin 3. fıkrasına göre de “beyanname 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

²² Mahmut Sekdur, "Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Yıl 11, Sayı 252, Temmuz 1997, s. 40 - 42.

ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

Yukarıdaki her iki kanunda yer alan hükümlerin incelenmesinden açık ve net bir tablo ortaya çıkmaktadır. 3568 Sayılı Yasadaki doğruluk denetiminin, V.U.K’un hükmünde ise uygunluk denetiminin amaçlandığı gibi bir sonuca varılabilmektedir.²³

18 Sıra Nolu Genel Tebliğ’de her iki amaca da yer verilmekle birlikte doğruluk denetimi amacı çok daha çarpıcı bir biçimde vurgulanmaktadır. Genel Tebliğe göre; Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavir 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 ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmalarından sorumludurlar.

Genel Tebliğ, yeminli mali müşavir’in yaptığı tasdik işlemini vergi incelemesi olarak nitelendirmektedir. Bir başka anlatımla, beyannamelerde yer alan vergi matrahının doğruluğu yeminli mali müşavirlerce tesbit edilir.

Yeminli mali müşavir matrahın doğruluğunu temin ve tesbit edebilmek için vergi inceleme dahil her türlü tekniği kullanmak zorundadır. Bu zorunluluğu yerine getirme konusunda yeminli mali müşavir’in yanılığı ortaya çıktığı takdirde yeminli mali müşavir mali ve idari cezai uygulaması ile karşı karşıya kalacaktır.

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesinde belirtilen doğruluk sorumluluğu herşeyi kapsamaktadır. Doğruluk % 100’ü kapsar Vergi sözkonusu olunca, sorumluluğun da % 100’ü içermesi normaldir. Verginin ya da matrahın % 100’ünün altında bir oranda sorumluluktan bahsedilmesi mümkün değildir.

Danıştay, nedeni ne olursa olsun ve nereden kaynaklanırsa kaynaklansın doğruluğu etkileyecek her hususun yeminli mali müşavir’in sorumluluğunda olduğunu açıkça belirtmektedir.²⁴

Tasdik işlemiyle de yeminli mali müşavirlerce altından kalkılması çok zor olan bir görev yüklenmiştir. Yeminli mali müşavir ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak durumundadır.

²³ Kırbaş. a.g.m. s:22

²⁴ Canikli. a.g.m. s. 59

3.2.2. Tasdikler, Tasdikten Doğan Sorumluluğun Kapsamı ve Niteliği

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğunun kapsamını ve niteliğini açıklayabilmek için hangi işlemlerin tasdik edildiğinin bilinmesi gerekir.

Yeminli mali müşavirlerin yapabilecekleri tasdikler şöyle sıralanabilir.²⁵

- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri,
- Münferit beyannameler,
- Diğer (KDV, muhtasar emlak vb.) beyannameler,
- Veraset ve intikal vergisi işlemleri (servet incelemeleri),
- Kurumlar Vergisi Kanunu 22 ve 24. maddesi gereğince beyannameler,
- Erteleme, taksitlendirme formları,
- Doğal afetlerde terkin işleri,
- Yatırım indirimi,
- Yeniden değerlendirme,
- Yeniden değerlendirme fonunun sermayeye eklenmesi
- Kaynak kullanımı destekleme primi iadeleri,
- Stok değerlemesi,
- Eğitim, spor ve sağlık kuruluşları istisnası
- Dernek, tesis vakıf ve benzerleri istisna ve muafıkları,
- İştirak kazançları, A tipi yatırım fonları,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler,
- Yatırım teşvik belgesi kapama işlemleri,
- Kredilere ilişkin tesbit işlemleri,
- 3984 Sayılı Kanun uyarınca RTÜK paylarının ödenmesi işlemleri,
- Standart dışı işlemler,
- Defter tutma dışında serbest muhasebeci mali müşavirin yapabildiği tüm işler.

Yukarıda belirtilen tasdiklerin amacı, Yönetmeliğin 5. maddesinde belirtilmiştir.

Buna göre;

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

²⁵ Uçar. a.g.m., s. 124

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

- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Birinci amaç ele alındığında yeminli mali müşavir mali tabloların gerçeği yansıtmasının sağlanmasından üçüncü kişilere (hisse senedi sahipleri ve diğer işletmeler) karşı sorumludurlar. Yanıltıcı bilgilerden zarar görenler gördükleri zararın tazmini yoluna gidebileceklerdir. Nitekim özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde çok büyük tazminat davalarının açıldığına tanık olunmaktadır

İkinci amaç ele alındığında da yeminli mali müşavirin mükellefe karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Mesleki özen gösterip göstermediği burada tartışma konusu olacaktır. Tazminat ve rücu davalarına muhatap olabileceklerdir.

Üçüncü amaç dikkate alındığında da yeminli mali müşavirin, tasdikin doğru olmaması halinde, vergi ziyana bağlı olarak ödemesi gereken vergi, ceza ve gecikme faizinden dolayı müştereken ve müteselsilen sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun'un 47 ve 49. maddeleri uyarınca görevlerini gereği gibi yerine getirmemelerinden dolayı cezai sorumlulukları olduğu gibi, ayrıca yine bu kanuna dayanılarak çıkarılan "Disiplin Yönetmelikleri" hükümlerine göre de cezalandırılacaklardır.

Yeminli mali müşavirler ceza uygulamasında devlet memurlarına ilişkin hükümleri tabi olacaklardır.

Buradaki sorumluluk kanundan ileri geldiği için yeminli mali müşavirin sözleşmeyle bu sorumluluktan kısmen ya da tamamen kurtulması ya da onu devretmesi söz konusu olmayacaktır.

3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu İle İlgili Sorunlar

Yeminli mali müşavirlerin, vergi kayıp ve kaçığını ülke ekonomisine kazandırmada büyük önemi vardır. Vergi kayıp ve kaçığının ülke ekonomisinde nasıl yaralar açtığı bilinmektedir. Yukarıda sözünü ettiğimiz vergi kayıp ve kaçığını önlemede sadece kamu idaresi yeterli değildir. Kamu hizmetlerine destek olacak yeminli mali

müşavirler, devlet adına hareket ederek kurumların ve devletin haklarını eşit bir şekilde koruyacak ve kollayacak şekilde düzenlemeleri, ekonomiye ivme kazandıracaktır.

Yeminli mali müşavirler ile diğer meslek mensupları için getirilmiş bulunan ticari faaliyet yapma yasağı bir takım sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Denetim, revizyon ve bağımsız denetim aslında meslek mensuplarının ortak çalışma görev alanlarına girmektedir. Yeminli mali müşavirlere verilen geniş bir görev sorumluluk, her alanda derin bir uzmanlığı gerektirmektedir. Yeminli mali müşavirler ile diğer meslek mensuplarının her alanda uzman sayılması beklenilmemektedir.²⁶

Yeminli mali müşavirlerin özellikle tasdik sorumluluğunda, yasalardan ve sorumluluğun niteliğinden kaynaklanan problemleri bulunmaktadır.

3.3.1. Yasalardan Kaynaklanan Sorunlar

Çok ağır sorumluluklar yüklenen meslek mensuplarına, yasal bir çerçeveye açık ve net bir şekilde oturtulmamıştır. Tasdikten doğan sorumluluğa ilişkin 3568 sayılı yasanın 12. ve Vergi Usul Kanun'un mükerrer 227. maddeleri hükümleri aynı konuyu düzenlemekle birlikte, ayrı amaç ve içeriktedirler. Yukarıda da bahsedildiği gibi, birincisinde doğruluk denetimi, ikincisinde ise uygunluk denetimi öngörülmektedir. Mükerrer 227. madde, 12. maddeden farklı olarak gecikme fazilerini de sorumluluk kapsamı içerisine almıştır.

Kanunlarla düzenlenip desteklenmesi gereken bir çok hususun yönetmelik ve genel tebliğlere bırakıldığı tesbit edilmiştir. Özellikle sorumluluk, kanunundan doğmaktadır ve esas itibarıyla kanunla düzenlenmesi gerekir. Örneğin yönetmeliğin 12. maddesine göre meslek mensuplarına, şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılma ve bu toplantılarda istenildiği takdirde açıklamalarda bulunma yetkisi verilmektedir. Böyle bir yetki kanunla verilmediğinden Ticaret Kanunu açısından ve özellikle ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunan şirketlerde sorunlar çıkabilecektir. Maliye Bakanlığına aşırı yetkiler verilmiştir. Bazı genel tebliğler; kanunda yer almayan, bazıları da kanunlarda yer alan hükümlere aykırı düzenlemeler getirmiştir. Yeminli mali müşavirlere inceleme yetkisi verilmiştir. Ancak incelemeye ilişkin yasal düzenlemede yer

²⁶ M. Cengiz Ünlü, "Meslek Mensuplarına Getirilen Ticari Yasaklar Karşısında Yeminli Mali Müşavirler İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Arasındaki İlişkiler", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl 10, Sayı 224, Mayıs 1996, s.33 - 36.

almadığı ve yaptırıma bağlanmadığı için nasıl yürütülebileceği konusunda sorunlar ortaya çıkabilecektir. Örneğin, verilen karşıt inceleme yetkisi nasıl kullanılacaktır. Meslek mensubu, arama tekniğine nasıl başvurabilecektir? Kaynaklar hiyerarşisine uyulmaması, çok sayıda davaya neden olarak konunun hukuksal istikrara kavuşmasını engelleyebilecektir.

3.3.2. Sorumluluğun Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Yeminli mali müşavirlerin, tasdikten doğan sorumluluğunun niteliği, açık ve net olarak düzenlenmemiştir. Sorumluluğun niteliğini hukuksal olarak ortaya koymak gerekir. 3568 sayılı yasanın 2. maddesinde, yeminli mali müşavirlere “Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelere; muhasebe, finans, işletmecilik ve mevzuat alanında danışmanlık yapma ile inceleme, denetim, bilirkişilik gibi görevler yanında, tasdik işlemi yapma görevi verilmiştir.

Vergi usul kanunun mükerrer “227.maddesinin 3. fıkrasına göre de “beyanname 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi ceza, gecikme fazilerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulular.”²⁷

Şu halde yeminli mali müşavir bir vergi sorumlusu mudur? Dar ve teknik anlamda vergi sorumlusu değildir. Ancak, mükellefin vergi idaresine karşı sorumluluğunu yerine getirme işlerinden dolayı vergi idaresine sorumludurlar. Yani yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu, dar ve teknik anlamdaki sorumluktan farklıdır.

3.3.3. Görev ve Sorumluluğun Ağırlığı

Yukarıda da belirtildiği üzere, ilgili yasa ile yeminli mali müşavirlere, vergi incelemesinin tüm tekniklerini kullanma görev ve sorumlulukları verilmektedir. Yeminli mali müşavir tüm belgelerin doğruluğunu araştırıp, randıman incelemesi yapacaktır. Ancak Türkiye gibi belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı

²⁷ Vergi Usul Kanunu 227. Madde.

belgelerin yaygın bir biçimde kullanıldığı bir ortamda yetersiz imkanlarla bu görevleri doğru bir biçimde yerine getirebilmek çok güçtür.²⁸

3.3.4. Yeminli Mali Müşavirlere Verilen Yetkilerin Yetersizliği

Yeminli mali müşavir herhangi bir inceleme elamanının sahip olduğu yetkilere sahip değildir. Arama tekniğine başvuramamaktadır. Karşıt inceleme konusunda yasal dayanak yoktur.

Danıştay kararında yeminli mali müşavirin tarh ve tahakkuk anından itibaren takip edilebileceği iddia edilmekte ise de Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyatın kimler adına yapılacağına ilişkin hükümler bu konuda duraksamaya yol açmaktadır. Aynı şekilde kimlerin dava açabileceği ve nelerin dava konusu olabileceği Vergi Usul Kanunu'nun 377. ve 378. maddelerinde belirtilmiştir. Burada yeminli mali müşavirin durumu tartışma yaratmaktadır.

Yine kimlere tebligat yapılacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda ve Tebligat Kanunu'nda hükümler bulunmaktadır. Burada da yeminli mali müşavire ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır.

18 No'lu Genel Tebliğe göre, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile saptanan yeminli mali müşavir nezdinde yapılacak takibat vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak takibat tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Danıştay kararına göre ise yeminli mali müşavir tarh ve tahakkuk aşamasında takip edilebilecektir.

Birinci görüş benimsendiği takdirde, mükellefin uzlaşmaya gitmesi, dava açmaması ya da açtığı davayı gereği gibi izlememesi halinde yeminli mali müşavirin kendisini savunmada güçlükler olacaktır.²⁹ Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 378. maddesinde mahkemenin mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri dinlemesi hükmü de uygulamada gereği gibi işlememekte, mükellefin insafına, yargıcın takdirine kalmamaktadır.

²⁸ Kırbaş. a.g.m. s. 23

²⁹ Turgun Candan. *Vergi Suçluları ve Cezaları*. Ankara, 1995, s. 675

Mükelleflerin defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemeleri, defter ve belgelerin çalınması, kaybolması yanması vb. durumlarda re'sen tarh edilen vergi ve cezalardan yeminli mali müşavirlerin sorumlu olup olmayacakları da belirsizdir.³⁰

3.4. Yeminli Mali Müşavirlerin İnceleme Yetkisi

Yeminli mali müşavirlerin, inceleme yetkisi 3568 sayılı yasanın 12. maddesinde açıkça belirtilmektedir. Konu vergi beyannamesi olduğu için incelemede vergi incelemesi olmak durumundadır. İlgili yasanın 12. maddesinin üçüncü fıkrasında da inceleme yetkisi vurgulanmaktadır. 3. cü fıkraya göre yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmiş mali tabloların, yetkili kılınan elemanlarca tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilebileceği belirtilmektedir. Kamu idaresinin yetkili elamanları Vergi Usul Kanunun 135. maddesindeki vergi inceleme elemanlarını da içine alır. Her hangi bir belgenin, vergi inceleme elemanlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilmesi için bu belgelerin vergi inceleme elemanları tarafından incelenmiş olması gerekmektedir. İnceleme yetkisi olan elemanlar ise yeminli mali müşavirlerdir. 3568 Sayılı Yasanın 12. maddesinde de belirtildiği gibi yeminli mali müşavirleri inceleme elamanı gibi kabul ettiği için yeminli mali müşavirler tarafından incelenmiş bir belgeyi inceleme yetkisi olan elemanlarca incelenmiş bir belge kapsamı içerisine almaktadır. İnceleme yetkisi Vergi Usul Kanununun 135. maddesine göre verilmektedir. Halbuki başka kanunlarla da kısmi dahi olsa bazı ünvanlarca doğrudan ya da dolaylı olarak bu yetkiler verilmektedir. Örnek verecek olursak Bankalar Kanununun 60. ve 61. maddesi Bankaların Yeminli Murakıplarına vergi inceleme yetkisi vermektedir. Yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapabilecekleri hususu dikkate alınmalıdır. Bu yetkinin kullanılabilmesi için açık bir kanun hükmü gerekte olup bu yetkinin yeminli mali müşavirlerce kullanılması mümkün değildir.

Yeminli mali müşavirlere vergi inceleme yetkisi (özellikle karşıt inceleme yetkisi) 19 Numaralı Tebliğle verilmemektedir. 19 numaralı Tebliğde 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesiyle verilen karşıt inceleme yetkisi konusuna açıklık getirilmektedir. İnceleme yetkisi açık olarak ilk defa 19 Numaralı Tebliğde de yer almamaktadır. Tasdik esasları yönetmeliğinin 15. maddesinin (d) bendinde belirtilen ve yeminli mali müşavirlerin işletme

³⁰ Kurtuluş Akdeniz, "Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1995, s. 79

kayıtlarında yer alan hususları ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırarak tesbit yapacaklarını öngören açıklama 19 Numaralı Tebliğ de yer alan açıklama ile aynı mahiyettedir. Öte yandan yetkinin sorumluluk ile dengeli olması kaçınılmazdır. Yeminli mali müşavirlerin, 12. madde de belirtilen doğruluk sorumluluğunun, son derece geniş olduğu yargı kararlarıyla da kabul edilmiştir. Sorumluluk son derece genişlikte yorumlanınca, yetkinin de aynı genişlikte yorumlanması gerekir. Yeminli mali müşavirin sorumluluktan kurtulabilmesi için gerekli ve yeterli yetki ile teçhiz edilmesi son derece doğaldır. Bu açıdan 12. maddenin yeminli mali müşavire karşıt inceleme yetkisi dahil, inceleme yetkisini verdiğini kabul etmenin dışındaki bir düşüncenin mantıksal tutarlılığı bulunmamaktadır.”³¹

Yeminli mali müşavirler;

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,
- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı,
- Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği gibi konularda inceleme yapmaktadırlar.

Ayrıca vakıflarla ilgili konularda da inceleme yapma yetkilerini şöyle sıralayabiliriz:

- Mal varlığının ve gelirinin ilgili mevzuatta belirtilen miktarlarda olup olmadığı, bunların amacına uygun olarak tahsis edilip edilmediği,
- Vergi muafiyeti talebinden önce kurulduğu tarihi takip eden yılbaşından itibaren iki tam yıl (münhasıran eğitim ve sağlık konularında faaliyette bulunanlardan 1 tam yıl) faaliyette bulunup bulunmadığı,
- Eğitim tesislerinin en az % 10 kapasitesinin yetenekli, ancak maddi imkânlardan yoksun öğrencilere, sağlık tesislerinde ise hizmetlerin ve yatak kapasitesinin en az % 10'unun maddi imkânı olmayan hastalara tahsis edilip edilmediği,
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

Diğer yandan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların inceleme kapsamı içinde bulunanlarını ise şöyle sıralayabiliriz:

³¹ Canikli. a.g.m. s.60

- Anonim şirket veya vakıf şeklinde kurulup kurulmadığı,
- Amaçlarının mevcut teknolojiyi geliştirmeye veya yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı,
- Yatırımların “yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesi”ne bağlanıp bağlanmadığı,
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular üzerinde yeminli mali müşavirler inceleme yetkisine sahiptirler.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Bu bölümde yeminli mali müşavirlik mesleğinin ülkemizdeki örgütlenmesi ve meslek mensuplarının dağılımı ele alınacak, tasdik işlemleri uygulamalı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1. Örgütlenme

Yeminli mali müşavirlerin örgütlenmesi 3568 sayılı yasanın 14. maddesine göre odalar vasıtasıyla olmuştur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bu yasada yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Odalar kuruluş amaçları ve kanunda belirtilenler dışında hiçbir faaliyet gösteremezler, kendilerine kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler, siyasetle uğraşamazlar, siyasi partiler, sendikalar ve derneklerle ortak hareket edemezler, siyasi partilere maddi yardım yapamazlar, onlarla siyasi ilişki ve işbirliği içinde bulunamazlar, milletvekili ve mahalli idarelerin seçimlerinde belli adayları destekleyemezler.

4.1.1. Odaların Kuruluşu

3568 sayılı kanuna göre, bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları bulundukları ilin adıyla anılır.

Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirilir.

Kanuna göre odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Gümrük Bakanlığına bildirmekle tüzel kişilik kazanırlar. Yine odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyetlerde bulunamazlar.

14. maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen yasaklara uymayan odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine Adalet Bakanlığının, Maliye ve Gümrük Bakanlığının teklifine dayanarak veya doğrudan doğruya isteği uyarınca bu kuruluşların bulundukları yer Cumhuriyet Savcılığının açacağı dava üzerine o yerdeki Asliye Hukuk mahkemesince karar verilir. Yargılama basit usule göre yapılır ve en geç üç ay içinde sonuçlandırılır.

Mahkemede beşinci fıkra yazılı organların görevlerine son verilmesi halinde kararda ayrıca, görevlerine son verilen organları bu kanunda yazılı usullere göre seçecek organları toplamak üzere, oda yönetim kurulu için oda genel Kurulu üyeleri arasından, Birlik Yönetim Kurulu için Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından beş kişi görevlendirilir. Seçim, görevlendirilen bu beş kişi tarafından bir ay içinde sonuçlandırılır. Görevlendirilen bu beş kişi bu fıkra yazılı süre içinde görevlerine son verilen organlar gibi görevli ve yetkili olup aynı şekilde sorumludurlar. Bu fıkra hükmüne göre seçilecek yeni organlar eski organların görev sürelerini tamamlar.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu Kanun uyarınca oda organlarının izlemesi hakkında onay mercii olarak verdiği kararları, görevli oda organları aynen yerine getirmekle yükümlüdürler. Bakanlık kararını, idari yargı merciinin yürütmenin durdurulmasına veya esasına ait kararı veya kanuni bir sebep olmaksızın yerine getirmeyen veya eski kararda direnme niteliğinde yeni bir karar veren veya kanunun mecburi kıldığı işlemleri Bakanlığın uyarısına rağmen yerine getirmeyen oda organları hakkında da yukardaki fıkralar hükümleri uygulanır.

Görevlerine son verilen organların yerine en geç bir ay içerisinde yenileri seçilir. Yeni seçilenler eskinin süresini tamamlarlar. Görevlerine son verilen organ üyelerinin kanunda yazılı cezai sorumlulukları saklıdır. Bu organların yukardaki fıkra gereğince görevlerine son verilmesine sebep olan tasarrufları hükümsüzdür.

Göreve son verme ve görevden uzaklaştırma hükümleri oda genel kurulu hakkında uygulanmaz.

4.1.2. Odaların Gelirleri

3568 Sayılı kanunun 16. maddesine göre odaların gelirleri şöyle gösterilmiştir.

- a) Odaya giriş ücreti
- b) Yıllık üye aidatları
- c) Yardım ve bağışlar
- d) Çeşitli gelirler

4.1.3. Odaların Organları

Aynı kanunda odaların organları şöyle belirlenmiştir.

- a) Genel Kurul,
- b) Yönetim Kurulu,
- c) Disiplin Kurulu
- d) Denetleme Kurulu

4.2. Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensuplarının Dağılımı İle İlgili

Bilgiler

Yeminli mali müşavirlerin odalara göre dağılımı, cinsiyet ayrımı ve eğitim düzeyleri ile ilgili 1997 yılına ait istatistiki bilgiler aşağıda verilmiştir.

4.2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Dağılımı

Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Göre Dağılımı Tablo 4.1.'de gösterilmiştir

Tablo 4.1. YMM'lerin Odalara Dağılımı

Sıra No	İLİ	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR
1	ADANA	82
2	ANKARA	767
3	BURSA	71
4	ESKİŞEHİR	41
5	İSTANBUL	1.191
6	İZMİR	255
	TOPLAM	2.407

Kaynak: Türmob Yayınları No: 30 Ankara 1996 s. 60

4.2.2. Meslek Mensuplarının Ayırımı

Belge sahibi olup fiilen görev yapan YMM'lerle yapmayanların odalara göre dağılımı Tablo 4.2.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.2. YMM'lerin Fiili Görev Dağılımı

Sıra No	İLİ	Fiili Görev Yapanlar	Fiili Görev Yapmayanlar
1	ADANA	47	35
2	ANKARA	226	541
3	BURSA	30	41
4	ESKİŞEHİR	7	34
5	İSTANBUL	622	569
6	İZMİR	141	114
	TOPLAM	1.073	1.334

Kaynak: Türmob Yayınları No: 30 Ankara 1996 s. 62

Meslek mensuplarının cinsiyet ayrımının odalara göre dağılımı ise Tablo 4.3.'te gösterilmiştir.

Tablo 4.3. YMM'lerin Cinsiyet Ayrımı

Sıra No	İLİ	KADIN	ERKEK
1	ADANA	4	78
2	ANKARA	51	716
3	BURSA	1	70
4	ESKİŞEHİR	2	39
5	İSTANBUL	46	1.145
6	İZMİR	4	251
	TOPLAM	108	2.299

Kaynak : Türmob Yayınları No: 30 Ankara 1996 s. 63

4.2.3. Eğitim Düzeyleri

YMM meslek mensuplarının odalara göre eğitim istatistik tablosu Tablo 4.4.'te gösterilmiştir

Tablo 4.4. YMM'lerin Eğitim Düzeyleri

İLİ	ÜNVANI	LİSANS	LİSANSÜSTÜ	ÜYE TOPLAMI
ADANA	YMM	63	19	82
ANKARA	YMM	610	157	767
BURSA	YMM	47	24	71
ESKİŞEHİR	YMM	9	32	41
İSTANBUL	YMM	919	272	1.191
İZMİR	YMM	171	84	255

Kaynak: Türmob Yayınları No: 30 Ankara 1996 s. 64

4.3. Tasdik Uygulaması

Tasdik uygulaması Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak çalışan Yeminli Mali Müşavir Zeki Cengiz Aydın'ın Radyo Ritim FM Yayıncılık A.Ş.'ni denetlemesi ve denetleme sonucunda ortaya koyduğu tasdik raporu ile açıklanmaya çalışılmıştır.

4.3.1. Tasdik Sözleşmesi

Dört ana bölümden oluşan tasdik sözleşmesinin tasdik uygulaması yeminli mali müşavir ile mükellef arasında yapılan ve örneği aşağıda verilen tasdik sözleşmesiyle başlamaktadır.

I. bölümünde; yapılan sözleşmenin tarihi, sayısı, dönemi ve tasdik konusu,

II. Bölümünde; yeminli mali müşavirin vergi dairesi, bağlı olduğu oda ile ilgili bilgiler ve açık adresi,

III. bölümünde, müşteri ile ilgili bilgiler verilmiştir.

IV. bölüm; beş alt başlıktan oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla,

1. Amaç,
2. Ücretin Tutarı ve Ödeme Şekli,
3. Sözleşmenin Süresi, Tarihi ve Sözleşme Yeri,
4. Tarafların Karşılıklı Sorumlulukları ve Yükümlülükleri,
5. Özel Hükümler

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK SÖZLEŞMESİ

I. BÖLÜM

SÖZLEŞMENİN

TARİHİ	SAYISI	DÖNEMİ	TASDİK KONUSU
02.05.1997	97/28	1996	Reklam Gelirleri

II. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

ADI SOYADI (ÜNVANI): ZEKİ CENGİZ AYDIN					
VERGİ DAİRESİ	*V.D. KODU	VERGİ DAİRESİ SİCİL NO	MÜHÜR NO	BAĞLI OLDUĞU ODA ADI	ODA SİCİL NO
Mithatpaşa		1150094292	794	AYMMO	866

ADRESİ:

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO	DAİRE NO	PTT KODU
Kızılay	Menekşe 2. Sokak	28	8	86420

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAX
Çankaya	Ankara	419 70 46	4197048

III. BÖLÜM**MÜŞTERİNİN**

ADI SOYADI (ÜNVANI): Radyo Ritim FM Yayıncılık A.Ş.		
VERGİ DAİRESİ	V.D. KODU	V.D. SİCİL NO
Kazım Kara Bekir		7340019037

ADRESİ:

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO	DAİRE NO	PTT KODU
	Çaykara Caddesi	3	320	

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAX
Merkez	Erzurum	233 06 00	2335962

*Vergi Dairesi Kodu'na ilişkin sütun boş bırakılacaktır.

IV. BÖLÜM**1. Amaç**

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili yönetmelikler gereği meslek mensubu ile müşteri arasındaki ilişkileri düzenlemektir.

2. Ücretin Tutarı ve Ödeme Şekli

a) Meslek mensubu için sözleşmede belirtilen işlerden dolayı kararlaştırılan ücret 17.500.000.(Yalnızonedimilyonbeşyüzbin) TL olup, rapor tevdiinde ödenecektir.

b) Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi pul ılsakı şeklinde ödenecektir.

c) Ücrete KDV dahil değildir.

d) İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.

e) Ücret, sözleşmede belirtilen şekilde ödenmediği takdirde meslek mensubu işi bırakır. Alacaklar için kanuni takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu Odaya bildirerek başka meslek mensubunun iş almaması konusunda tavsiyede bulunur.

3. Sözleşmenin süresi, Tarihi ve Sözleşme Yeri

İş bu sözleşme anılan işlerle sınırlı olmak üzere 1996 dönemini kapsar. İş bu sözleşme 02/05/97 günü Menekşe 2. Sokak No:28/8 Ankara adresinde 2 nüsha olarak düzenlenmiş olup, birer nüsha taraflara verilmiştir. Doğabilecek anlaşmazlıklarda Ankara Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

4. Tarafların Karşılıklı Sorumluluk ve Yükümlülükleri

a) Meslek mensubu sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve meslek ahlakı kuralları ile kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret istenmez. Müşteri, meslek mensubunun yazılı oluru almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.

b) Müşteri yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. Müşteri adres değişikliklerini 3 gün içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmadan bildirimlerde meslek mensubuna sorumluluk yüklenemez.

c) Müşteri; meslek mensubu tarafından, sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi yerine getirmekle yükümlüdür. Müşterinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilemeyen yükümlülüklerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

d) Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli taraflar arasında yapılacak ek protokolle belirlenebilir.

e) Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman fesh edebilirler. Ancak, sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Bu taktirde alınmış olan defter ve belgeler müşteriye geri verilir. Tarafların tazminat hakkı genel hukuk kurallarına tabiidir. Üzerine aldığı işi haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu işi için almış olduğu ücreti, alınan avanslar dahil geri vermek zorundadır.

Müşteri adına zorunlu olarak yapılan giderleri geri ödemez. Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde meslek mensubunun ücretinin tamamı ödenir. Şu kadar ki, meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali ile yol açmış olmasının yetkili adli mercilerce tesbit edilmiş olması kaydıyla ücreti geri ödenir. Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.

5. Özel Hükümler

.....

NOT: 1 Tarafların sözleşmede yazılı bulunan meslek yasasından ve yönetmeliklerden doğan karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ile ortaya koydukları özel hükümleri bu sözleşmenin kapsamı dahilindedir.

Müşteri

Kaşe-İmza

PUL

Meslek Mensubu

Mühür-Kaşe-İmza

4.3.2. Tasdik Raporu

Tasdik raporu; yeminli mali müşavir ile mükellefe ait ön bilgilerden sonra dört ana başlıktan oluşmakta ve raporun ekinde Bilânço, Gelir Tablosu, ile Faturalar Listesi yer almaktadır.

Mükellefe ait genel bilgiler raporun ilk ana başlığıdır. Daha sonra usul ve hesap incelemeleri ikinci ve üçüncü ana başlık olarak ele alınmış ve elde edilen sonuçlar, raporun IV. Başlığı sonuç kısmında açıklanmıştır.

Adı geçen Yeminli Mali Müşavir Zeki Cengiz Aydın'ın Radyo Ritim FM Yayıncılık A.Ş. nin 1.1. 1996 ve 31.12.1996 muhasebe dönemine ait verileri inceleyerek şirket hakkında çıkardığı tasdik raporu aşağıdadır.

RAPOR SAYISI: YMM - 06102027/50-14

ANKARA, 09/05/1997

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
REKLAM GELİRLERİ TASDİK RAPORU**

Adı - Soyadı : Zeki Cengiz AYDIN
Bağlı olduğu oda : ANKARA YMM ODASI
İncelemeyi Yapan Büro adresi : Menekse 2. sok. 28/8 Kızılay/ ANK.
Y.Mali Müşavirin Telefon Numarası : (312) 419 70 46 - 419 40 47
Fax Numarası : (312) 419 70 48

Dayanak Sözleşmesi Günü : 02.05.1997
Sayısı : 97/28
Ünvanı : Radyo Ritim FM Yayıncılık A.Ş.
İşi : Radyo Yayıncılığı
Adresi : Çaykara cd. Çaykara İş Hanı Kat:3
No: 320 ERZURUM
Mükellefin Vergi Dairesi : Kazım Karabekir
Hesap No'su : 7340019037
Telefon Numarası : (442) 233 06 00
Fax Numarası : (442) 233 59 82
İnceleme Dönemi : 1996
Sonuç : Raporun Sonuç Bölümünde
Açıklanmıştır.

I- GENEL BİLGİ

Kazım Karabekir Vergi Dairesi'nin 7340019037 sicil numaralı mükellefi olan Radyo Ritim FM Yayıncılık A.Ş. Çaykara Cad. Çaykara İşhanı Kat: 3 No: 320 Erzurum adresinde radyo ve televizyon yayıncılığı işi ile uğraşmaktadır.

Kurumun ticaret sicili numarası 9771/15031'dir. Kuruluş tarihi 17.06.1994 olup, ana sözleşme 03.08.1994 tarih ve 3587 no'lu Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanmıştır.

Kurum ile 02.05.1997 gün ve 97/28 Sayılı Y.M.M'lik Reklam Gelirleri Tasdik sözleşmesi imzalanmıştır.

1- Kurum Ortakları Hakkında Bilgi:

Kurumun sermayesi 400.000.000 TL olup tamamı ödenmiştir. Ortak sayısı 5 tir. Kurum ortaklarının adları ve adresleri aşağıdaki gibidir.

Ortağın Adı Soyadı	Hissesi	Adresi
Tahsin Çamurcuoğlu	% 20	Çağlayan mah. Çamurcu Petrol Erzurum
Mesut Gülrek	% 20	Çaykara cd. Dolar Ap. 2/4 Erzurum
Sadettin Söğüt	% 20	Gez. Mah. Günaçar Apt. 3/6 Erzurum
Timur Sehri	%20	Terminal Mah. 3. Sok. No: 5 Erzurum
Girne Sözan	% 20	Gez Mah. Günaçar Apt.3/9 Erzurum

2- İletişim Araçları Hakkında Bilgi:

Kuruma ait 233 06 00 no'lu telefon ile 233 59 82 no'lu fax cihazı bulunmakta olup tamamı kurum adına kayıtlıdır.

3- Kurumun İşyeri ve Çalışan İşçi Hakkında Bilgi:

Kurumun kanuni iş merkezi Çaykara Cad. Çaykara İşhanı Kat: 3/320 Erzurum adresidir. Kurumun işyeri kiralıktır. Muhtasar beyannameler Kurumun bağlı bulunduğu Kazım Karabekir Vergi Dairesi'ne verilmektedir.

4- Kurumun Faaliyet Konusu Hakkında Bilgi:

Kurum yerel alanda radyo yayıncılığı faaliyeti ile uğraşmaktadır. Kurum 24 saat yayın yapmakta olup yayın saatlerinin % 8 lik bölümünde reklam yayını yapılmaktadır. Kurumun radyo yayıncılığı dışında faaliyeti bulunmamaktadır. Kurum yayın faaliyetlerini Erzurum'da bulunan verici istasyonu aracılığı ile yürütmektedir.

5- Muhasebeden Sorumlu Elemanlar Hakkında Bilgi:

Kurumun mahasebesi Serbest Muhasebeci Ümit Saymaz tarafından tutulmaktadır.

6- Kurumun 1996 Hesap Dönemine Ait Bilançosu ve Vergi Beyannameleri:

Kurumun 01.01.1996 -31.12.1996 dönem faaliyetine ait kurumlar vergisi, katma değer vergisi beyannameleri yasal süreler içinde verilmiştir. Ancak kurumun düzenlediği faturalar yasal defterlere geç kaydedilmiştir. Bilançosu Ek: 1'deki gibidir. Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı Beyannameleri süresinde verilmemiştir. Ödenmesi gereken paylar raporumuzun aşağıdaki bölümünde belirtildiği gibi olup 12.08.1996 ve 01.05.1997 tarihlerinde ödenmiştir.

II- USUL İNCELEMESİ

A- Defterlerin Tasdikine İlişkin Bilgiler:

Kurumun 1996 yılında tuttuğu yasal defterlere ait bilgiler şöyledir:

Defter Adı	Tasdik Mercii	Tasdik Tarihi	Yevmiye No	Yılı
Yevmiye Defteri	Erzurum 2. Not.	29.12.1995	23602	1996
Defter-i Kebir	Erzurum 2. Not.	29.12.1995	23603	1996
Envanter Defteri	Erzurum 2. Not.	29.12.1995	23605	1996
Kasa Defteri	Erzurum 2. Not.	29.12.1995	23604	1996
Kambiyo Defteri	Erzurum 2. Not.	29.12.1995	23606	1996

B- Kanuni Defter ve Belge Kayıtlarının Kayıt Nizamı Yönünden İncelenmesi:

Tarafımızca incelenen defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olarak düzenlendiği ve kayıtlara geçirildiği görülmüştür. Defter kayıtlarının Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamı hükümlerine, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Genel Muhasebe Kurallarına uygun olmadığı tesbit edilmiştir. Bu durum Erzurum Defterdarlığına yazı ile bildirilmiştir.

III - HESAP İNCELEMELERİ

A- Kurumun Reklam Gelirleri ve Ödenmesi Gereken Reklam Geliri Üst

Kurul Payları:

20 Nisan 1994 Tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan ve bu tarih itibariyle yürürlüğe giren 13 Nisan 1994 Tarih ve 3984 Sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkındaki Kanun’un 12. maddesine göre, radyo televizyon kuruluşlarınca elde edilen brüt reklam gelirlerinin % 5’inin Üst Kurul payı olarak Kurul’a ödenmesi gerekmektedir. Ancak aynı Kanun’un Geçici 7. maddesinde % 5 pay oranının ilk üç yıl için % 4 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Reklam gelirlerinden doğan paylar elde edildikleri ayı takip eden ay içinde Üst Kurula ödenir. Anılan Kanun’un 13. maddesine göre reklam gelirlerinin tahsilinde 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Kurum tarafından 1996 yılına ilişkin olarak verilen Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı beyannameleri aşağıdaki gibidir.

Aylar	Reklam Geliri	Üst Kurul Payı	G. Zammı	Ödenen	Öd.Tarihi
Ocak	2.675.000	107.000	58.000	165.000	12.8.996
Şubat	12.950.000	518.000	233.000	751.000	12.8.996
Mart	34.400.000	1.496.000	539.000	2.05.000	12.8.996
Nisan	34.925.000	1.397.000	374.000	1.771.000	12.8.996
Mayıs	9.550.000	382.000	69.000	451.000	12.8.996
Haziran	48.675.000	1.947.000	175.000	2.122.000	12.8.996
Temmuz	97.500.000	3.900.000	----	3.900.000	12.8.996
Ağustos	Verilmemiştir				
Eylül	8.217.391	410.870	432.130	843.000	12.8.996
Ekim	66.760.869	3.338.043	3.004.200	6.342.243	01.5.997
Kasım	Matrahsız Beyan Edilmiştir.				
Aralık	114.900.000	5.745.000		3.447.000	9.192.000
01.5.997					
Toplam	433.553.260	19.240.913	8.331.330	27.572.243	

Kuruma ait fatura listesi rapora eklidir. Kurumun reklam gelirleri beyanneleri ile fatura listesi karşılaştırmalı incelendiğinde, birbirini doğrulamamaktadır. Fatura listesine göre beyannamelerin aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

Dönemi	Fiat. Toplamı	Üst Kurul Payı	Beyan Edilen Matrah	Üst Kurul Payı
Ocak	2.682.927	107.000	2.675.000	107.000
Şubat	12.814.065	513.000	12.950.000	518.000
Mart	37.398.331	1.496.000	37.400.000	1.496.000
Nisan	34.934.959	1.397.000	34.925.000	1.397.000
Mayıs	8.939.024	358.000	9.550.000	382.000
Haziran	46.676.517	1867.000	48.675.000	1.947.000
Temmuz	97.508.695	3.900.000	97.500.000	3.900.000
Ağustos	14.217.391	569.000	Verilmemiştir	
Eylül	3.000.000	150.000	8.217.391	410.870
Ekim	57.760.869	2.888.000	66.760.869	3.338.043
Kasım	--	--	Matrahsız	
Aralık	114.900.000	5.745.000	114.900.000	5.745.000
Toplam	432.832.778	18.990.000	433.553.260	19.240.913

Kurumun düzenlediği faturalara göre; Ağustos, Eylül, Ekim dönemlerinde beyan edilmesi gereken üst kurul payları ile kurumun beyan ettiği üst kurul payları birbirini tutmamaktadır. Kurum Ağustos ayında beyanname vermemiş, Eylül ve Ekim Aylarında fazla beyan etmiştir. Rapora ekli fatura listesinin incelenmesinden anlaşılabacağı üzere düzenlenen faturalar tarih ve sıra numarası izlememektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamı hükümlerine uyulmamıştır. Bu durum rapora ekli yazı ile Erzurum Defterdarlığına bildirilmiştir. Dolayısıyla üst kurul paylarının kurum beyanına göre alınması Defterdarlık inceleme elemanlarının inceleme sonucuna göre de ayrıca işlem yapılması gerekir.

Üst kurul payları 12. 08. 1996 ve 1.5. 1997 tarihlerinde Ziraat Bankası Erzurum Cumhuriyet Şubesi aracılığı ile ödenmiştir.

B- Kurumun Ödediği Gecikme Zamları:

Kurumun 1996 yılına ait reklam gelirleri üst kurul payına ait gecikme zamlarının Ocak - Temmuz dönemine ilişkin olanları 12.08.1996 tarihi itibarıyla, Ağustos - Aralık dönemlerine ilişkin olanları ise 01.05.1997 tarihi itibarıyla aşağıdaki şekildedir.

Aylar	Hesaplanan Gecikme Zammı	Ödenen Gecikme Zammı	Fark
Ocak	96.000	58.000	38.000
Şubat	389.000	233.000	156.000
Mart	898.000	539.000	359.000
Nisan	629.000	374.000	255.000
Mayıs	115.000	69.000	46.000
Haziran	292.000	175.000	117.000
Temmuz	---	--	--
Ağustos	682.000	--	682.000
Eylül	158.000	432.130	274.130
Ekim	2.599.000	3.004.200	405.200
Kasım	--	--	--
Aralık	3.447.000	3.447.000	--
Toplam	9.305.000	8.331.330	973.670

Yukarda görüldüğü üzere gecikme zamları 973.670 TL noksan ödenmiştir. Farkların üst kurula ödenmesi gerekir.

IV SONUÇ

Kazım Karabekir Vergi Dairesi'nin 7340019037 sicil numaralı mükellefi olan Radyo Ritm FM Yayıncılık A. Ş'nin 1996 dönemine ilişkin hesaplarının "Radyo ve Televizyon Kuruluşların Reklam Yayın İlkeleri ve Usulleri ile Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik" uyarınca Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Ödenmesi yönünden incelemesi sonucunda;

1- Kurumun Düzenlediği faturalar göre Ocak - Aralık 1996 aylarındaki toplam gelirleri tutarının 432.832.778 TL olduğu,

2- Raporun III/A bölümünde belirtildiği üzere üst kurul paylarının Ocak - Aralık 1996 döneminde toplam 18.990.000 TL olduğu, ancak kurumun 19.240.913. TL beyan ettiği,

3- Raporunun III/B bölümünde belirtildiği üzere Ocak - Aralık 96 döneminde toplam 973.670 TL gecikme zammının noksan ödendiği, bu tutardan kurumun fazla beyan ettiği üst kurul payı 250.913 TL'nin mahsubundan sonra 722.757 TL'nin kurum tarafından ödenmesi gerektiği,

4- Raporun III/B bölümünde belirtildiği üzere Kurumun yasal defterlerinin ve belgelerinin kayıt nizamına uyulmaması Erzurum Defterdarlığı'na bildirilmiş olup inceleme sonucuna göre işlem yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Zeki Cengiz AYDIN

Yeminli Mali Müşavir



EK : 1

Radio Ritim FM Yayıncılık A. Ş 'nin 1.1. 1996 - 31. 12. 1996 Muhasebe Dönemine

Ait Bilançosu (TL)

AKTİFLER

	Cari Dönem		
	01.01.1996	- 31.12.1996	
I- DÖNEN VARLIKLAR			
A- HAZIR DEĞERLER		365.986.515	
1 KASA	365.896.515		
B- STOKLAR		85.142.102	
1 TİCARİ MALLAR	85.142.102		
C- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		0	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			451.038.617
II- DURAN VARLIKLAR			
A- MADDİ DURAN VARLIKLAR		33.043.478	
1 - TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	33.043.478		
B- DİĞER DURAN VARLIKLAR		3.304.348	
1- GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	3.304.348		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			36.347.826
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			487.386.443

PASİFLER

	Cari Dönem		
	01.01.1996	- 31.12.1996	
I KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		61.822.358	
A-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	61.822.358		
1- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20.780.000	
B- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			
1. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜK. KARŞILIKLARI	20.780.000		
C- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			82.602.358
KISA VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI			
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			0
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOP.			
III ÖZ KAYNAKLAR			
A ÖDENMİŞ SERMAYE		350.000.000	
1 SERMAYE	350.000.000		
B- DÖNEM NET KARI (ZARARI)		54.784.085	
1 DÖNEM NET KARI	54.784.085		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			404.784.085
PASİF KAYNAKLAR			487.386.443

EK : 2**RADYO RİTİM A.Ş.'nin AYRINTILI GELİR TABLOSU (1 TL.)**

	Cari Dönem	
	01.01.1996 – 31.12.1996	
A-BRÜT SATIŞLAR		438.309.636
1- YURTİÇİ SATIŞLAR	438.309.636	438.309.636
NET SATIŞLAR		310.857.898
B- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		
1-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	310.857.898	127.451.738
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		51.887.653
C- FAALİYET GİDERLERİ (-)		
1- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	51.887.653	
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		75.564.085
OLAĞAN KÂR VEYA ZARARI		75.564.085
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		75.564.085
D- YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		20.780.000
1- DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜKÜML. KARŞILIK.(-)	20.780.000	
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		54.784.085

EK : 3

Şirketin aynı muhasebe dönemine ait faturalar listesi aşağıda sunulmuştur.

FATURALAR LİSTESİ

YEVMIYE TARİHİ NO	FATURA TARİHİ	NO	TUTARI	KDV	TOPLAM
10.03.1996 1	22.01.1996	66970	1.056.911	243.089	1.300.000
10.03.1996 1	29.01.1996	67068	1.626.016	373.984	2.000.000
	OCAK TOPLAMI		2.682.927	617.073	3.300.000
10.03.1996 1	16.02.1996	67069	1.626.016	373.984	2.000.000
10.03.1996 1	16.02.1996	67070	1.626.016	373.984	2.000.000
10.03.1996 1	25.02.1996	67071	3.252.033	747.967	4.000.000
10.05.1996 4	25.02.1996	67072	2.310.000	690.000	3.000.000
10.05.1996 4	25.02.1996	67073	4.000.000	920.000	4.920.000
	ŞUBAT TOPLAMI		12.814.065	3.105.935	15.920.000

10.03.1996	1	01.03.1996	66971	3.252.033	747.967	4.000.000
10.03.1996	1	01.03.1996	66972	12.195.122	2.804.878	15.000.000
10.03.1996	1	01.03.1996	66973	4.065.040	934.960	5.000.000
20.03.1996	2	12.03.1996	66974	4.065.000	934.950	4.999.950
20.03.1996	2	13.03.1996	66975	1.626.016	373.984	2.000.000
20.03.1996	2	14.03.1996	66977	8.130.080	1.869.920	10.000.000
20.03.1996	2	14.03.1996	66978	4.065.040	934.960	5.000.000
		MART TOPLAMI		37.398.331	8.601.619	45.999.950
10.05.1996	4	10.04.1996	67074	16.260.163	3.739.837	20.000.000
10.05.1996	4	25.04.1996	66979	14.000.000	3.220.000	17.220.000
10.05.1996	4	20.04.1996	67075	4.674.796	1.075.204	5.750.000
		NİSAN TOPLAMI		34.934.959	8.035.041	42.970.000
10.05.1996	4	02.05.1996	66980	5.000.000	1.150.000	6.150.000
10.05.1996	4	07.05.1996	67076	2.439.024	560.976	3.000.000
31.05.1996	5	22.05.1996	67077	1.500.000	345.000	1.845.000
		MAYIS TOPLAMI		8.939.024	2.055.976	10.995.000
10.07.1996	9	03.06.1996	67078	8.556.521	1.283.479	9.840.000
10.07.1996	9	03.06.1996	67079	6.096.5520	914.480	7.011.000
10.07.1996	9	03.06.1996	67080	10.000.000	1.500.000	11.500.000
10.07.1996	9	09.06.1996	67081	5.217.391	782.609	6.000.000
10.07.1996	9	17.06.1996	67082	3.478.260	521.740	4.000.000
10.07.1996	9	25.06.1996	66981	11.049.565	1.657.435	12.707.000
10.07.1996	9	29.06.1996	67083	4.278.260	641.740	4.920.000
		HAZİRAN TOPLAMI		48.676.517	7.301.483	55.978.000
10.07.1996	9	02.07.1996	66983	6.500.000	975.000	7.485.000
10.07.1996	9	03.07.1996	66984	56.521.739	8.478.000	65.000.000
20.07.1996	10	15.07.1996	66985	4.347.000	652.174	5.000.000
10.07.1996	9	15.07.1996	67085	3.000.000	450.000	3.450.000
10.07.1996	9	15.07.1996	67086	2.139.130	320.870	2.460.000
31.07.1996	11	22.07.1996	67087	6.000.000	900.000	6.900.000
31.07.1996	11	22.07.1996	67088	1.500.000	225.000	1.725.000
31.07.1996	11	22.07.1996	67089	2.500.000	375.000	2.875.000
20.07.1996	10	15.07.1996	66986	15.000.000	2.250.000	17.250.000
		TEMMUZ TOPLAMI		97.508.695	14.626.305	112.135.000

10.10.1996	17	02.08.1996	67090	9.000.000	1.350.000	10.350.000
10.09.1996	13	16.08.1996	66987	5.217.391	782.609	6.000.000
		AĞUSTOS TOPLAMI		14.217.391	2.132.609	16.350.000
10.10.1996	16	03.10.1996	66989	2.000.000	300.000	2.300.000
10.10.1996	16	04.10.1996	66990	13.043.478	1.956.522	15.000.000
20.10.1996	18	12.10.1996	66991	5.217.391	782.609	6.000.000
31.10.1996	19	21.10.1996	66992	13.000.000	1.950.000	14.950.000
31.10.1996	19	21.10.1996	66995	2.500.000	375.000	2.875.000
31.10.1996	20	31.10.1996	66996	22.000.000	3.300.000	25.300.000
		EKİM TOPLAMI		57.760.869	8.664.131	66.425.000
		KASIM TOPLAMI				
20.12.1996	22	16.12.1996	66997	900.000	135.000	1.035.000
31.12.1996	25	25.12.1996	66998	24.000.000	3.600.000	27.600.000
31.12.1996	25	25.12.1996	66999	30.000.000	4.500.000	34.500.000
31.12.1996	25	28.12.1996	67000	50.000.000	7.500.000	57.500.000
31.12.1996	24	30.12.1996	670091	10.000.000	1.500.000	11.500.000
		ARALIK TOPLAMI		114.900.000	17.235.000	132.135.000

GENEL TOPLAM

432.832.778

72.825.172

505.657.950

SONUÇ

Mali müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma çabası içerisindeki ülkeler için, gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması sebebiyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.

Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında muhasebe meslek mensupları, özellikle vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, A.B.D. 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir.

Ülkemizde ise, batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenme ancak 1.6.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı yasa ile gerçekleştirilebilmiştir.

Mali müşavirlik mesleğinin kesin ve herkes tarafından birleşilen bir tanımı yoktur. Genel olarak; serbest muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri, derin bir işletme iktisadî bilgisi, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlaması ve bu alanlardaki sorunların çözümlenmesi ile uğraşır. Bu genel tanımlamadan hareketle mali müşaviri, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini, herşeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişi olarak tanımlamak mümkündür. Yapılan tanımlamalar ülkelere, müşavirlerden beklenen hizmetlere ve bu hizmetlerin niteliklerine göre de değişmektedir.

Ülkemiz uygulamasında yeminli mali müşavirlerin temel görevlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- a) Bir işletmenin bilançosunun gerçek ve doğru bilgi verecek şekilde ve muhasebe usullerine uygun olarak çıkartılıp çıkartılmadığını araştırmak,
- b) Gelir tablosunun, ilgili muhasebe dönemi hasılat ve giderlerini gerçek ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit amacıyla, muhasebe defterlerindeki kayıtlara göre, düzenlenip düzenlenmediğini incelemek.

Yaptığımız bu çalışmada; yeminli mali müşavirlik müessesinin, ülkemizde, mükellef ve kamu idaresi arasında bir köprü vazifesini üstlenmiş olduğu, mükellefle devlet arasındaki işbirliği ve güven ortamını tesis etmeye başladığı gözlenmiştir. Ancak yeminli mali müşavirlere yasa ile verilen ağır görev ve sorumluluğun yasal bir çerçeveye açık ve net olarak oturtulamadığı, kanunlarla düzenlenmesi gereken bir çok hususun Maliye Bakanlığı'nca yönetmelik ve genel tebliğlerle yapıldığı tesbit edilmiştir.

Yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı yasa ile tanınan beyan tasdiki yetkisi oldukça önemli bir olgudur. Bu sebeple tasdikten doğan sorumluluğun da daha güvenilir bir çerçeve içerisine alınması gerekir. Sorumluluğun hukuksal niteliği açıklığa kavuşturulmalı ve yetkileri artırılmalıdır. Bilgi birikimlerinin yaygınlaştırılması, meslek mensuplarının özel ihtisas sahibi oldukları koularda birbirleri ile yardımlaşarak daha iyi bir hizmet verebilmeleri ve böylece hata ve sorumluluk risklerinin azaltılması amacıyla 3568 Sayılı Yasanın 2. maddesinde belirtilen ortak çalışma alanlarında, ortaklık veya şirket şeklinde çalışma yapabilmelerine imkân sağlanmalıdır.

3568 sayılı yasanın çıkarıldığı 1989 yılı itibariyle, Türkiye'de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2.113.221, kurumlar vergisi mükellefi 75220 olup, bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Buna karşın, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısı ise 2.330 kişi civarındadır.

Bu durumda devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısıyla, milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesinin hâlâ mümkün olmadığını rahatlıkla söyleyebiliriz. Yeminli mali müşavir odaları vasıtasıyla örgütlenen ve 1996 yılı itibariyle ruhsat almış ve toplam 6 ilde yoğunlaşmış (Adana 82, Ankara 767, Bursa 71, Eskişehir 41, İstanbul 1.191, İzmir 255) toplam 2407 yeminli mali müşavirin, bu boşluğu doldurma gayretinin de yeterli olmadığı açıktır.

Bu sebeple yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili yasadaki kayanaktan kaynaklanan boşlukların yine yasa ile düzenlenmesinin ve meslek mensuplarının sayısının artarak ülke geneline yeterince dağılmalarının, kalkınma hamlemize önemli katkıları olacaktır.

ÖZGEÇMİŞ

Hamza Yıldız 1961 yılında Erzurum'un Horasan ilçesinde doğdu. İlk, orta ve lise tahsilini burada tamamladı. 1990 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümünden mezun oldu. 1994 yılında Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında yüksek lisansa başladı. 1996 yılında Atatürk Üniversitesi Araştırma Hastanesinde müdür yardımcılığı görevine atandı. Halen bu görevi yürütmekte olup, evli ve üç çocuk babasıdır.



KAYNAKLAR

- AKDENİZ, Kurtuluş. **"Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar"**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 1995.
- ATAMAN, Ümit **Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem İçi İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1995.
- AYSAN, Mustafa A. **Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği**, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul, 1974.
- BULUT, Mehmet. **"Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Bakımdan Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu"**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl 9, Sayı 199, Mayıs - 1995.
- BULUT, Mehmet. **"Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğunun Sınırlandırılması"**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl 11, Sayı 253, Ağustos 1997.
- CANDAN, Turgun. **Vergi Suçluları ve Cezaları**, Ankara, 1995.
- CANİKLİ, Nurettin. **"Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler"**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 4, Sayı 39, Mart 1996.
- ÇİLLER, Tansu. **"Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomideki Yeri ve Önemi"**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2, Sayı 23, Kasım 1994.
- ERGİN, Hüseyin. **"3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Geliştirilmesindeki Eğitim Sorunları"**, Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt IX, Eskişehir, 1992.
- KARDEŞ, Seval. **"Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:20, Ankara, 1995.
- KOTAR, Erhan. **Genel Muhasebe Temel İlkeler**, 1. Cilt, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996.
- KÖSEBALAN, M.Atif. **"Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu "**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 4, Sayı 44, Mayıs 1996.

- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. **Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli, Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulamalar**, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Genişletilmiş 4. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994.
- ÖZGEN, Hüseyin. **"Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları"**, Eskişehir, A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt IX, Sayı 1-2, Yıl 1991.
- SEKDUR, Mahmut. "Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl 11, Sayı 252, Temmuz 1997.
- SEVİLENGÜL, Orhan. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe**, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.
- SUNER, Cevdet. **"Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Şekilleri"**, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, SPK Yayınları, Yayın No:3, Ankara, 10-11 Mayıs 1985.
- TMUD, **Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı**, TMUD Yayın No:3, İstanbul, 1974.
- UÇAR, Mustafa. **"Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği"**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 4, Sayı 39, Mart 1996.
- UMAN, Nuri. **"Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi"**, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 3, Ankara, 10-11 Mayıs 1985.
- ÜNLÜ, M. Cengiz. **"Meslek Mensuplarına Getirilen Ticari Yasaklar Karşısında Yeminli Mali Müşavirler İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Arasındaki İlişkiler"**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl 10, Sayı 224, Mayıs 1996.
- YALKIN, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe, İlkeleri ve Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara, 1994.
- YAZICI, Mehmet. **Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik (Görüşler ve Değerlendirmeler)**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Yayın No: Genel 26, A.P.K.7, Ankara 1987.