

**VERGİLEMEDE SERBEST MUHASEBECİ,
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN
YERİ VE ÖNEMİ
VE
3568 SAYILI YASANIN İRDELENMESİ**

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN*

I. GİRİŞ

Ekonomik ve teknik yapıdaki değişikliklere bağlı olarak toplumun gereksinimleri de değişmekte ve bunun sonucu olarak da devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve işlevleri büyük ölçüde artmaktadır. Günümüz devletin söz konusu toplumsal gereksinmelerini karşılayabilmek amacıyla yaptıkları hizmetlerini gerektirdiği giderlerin finanse edilmesi, büyük ölçüde vergilerden sağlanan kaynaklar ile olmaktadır.

Vergiler çoğunlukla mükelleflerin beyan esasına dayanarak toplanmaktadır. Vergilenecek unsurların ne olduğunun en iyi mükellef tarafından bilinebileceği düşüncesine dayanan bu yöntemde, mükellef matrahını bildirmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır. Kuşkusuz alınan vergilerin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildirimini doğruluğuna ve gerçekliğine bağlıdır. Devlet, mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek, beyan esaslı yönteminin işlerliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde bulundurmaktadır (1).

(*) G.Ü. Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi Dekanı, Muhasebe - Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

(1) Abdurrahman Akdoğan : «Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi» (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), T.C. Gazi Üniversitesi, Ankara, 1991.
Abdurrahman Akdoğan : «Vergi İncelemesi», A.İ.T.İ.A., Ankara, 1979.

Elemanları aracılığı ile Devlet, bu yetkisini kullanarak mükelleflerin bildirimlerini, ilgili mali tablo, hesap ve işlemlerini zaman zaman incelemektedir. Ülkemizde 1991 yılı verileri ile yaklaşık olarak gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısının Ticari kazançlarda 1447005, Zirai kazançta 100833, Serbest Meslek kazançlarında 82645, Diğerleri 330334 olmak üzere toplam 1960817, 2.113.224 kurumlar vergisi mükellef sayısının Sermaye Şirketleri 110918, ile Kooperatifler 30947, Dar Mükelleflerde 2616 olmak üzere toplam 155.920 ve bunların aynı zamanda katma değer vergisi beyanında bulunan mükelleflerde olduğu göz önüne alınıp, mevcut vergi inceleme yetkisi olan görevli denetim elemanları sayısının ise sadece 3047 kişi civarında olduğu (2) göz önünde bulundurulur ise, söz konusu vergi incelemelerinin Devlet kadrolarında görevli elemanlarınca etkin bir biçimde yapılamayacağı görülür.

Gerek doğru ve gerek muhasebe bilgilerinin elde edilmesine olanak verecek yeterliliği kanıtlanmış ehil kişilerce mükelleflerin muhasebelerinin tutulup beyannamelerinin düzenlenmesi, gerekse düzenlenmiş mali tabloların ve verilen beyannamelerin doğruluğunun tasdik edilmesi olanağını getiren 3568 sayılı «Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu» bu açıdan önemli bir boşluğu doldurmuştur.

Kuşkusuz 3568 sayılı Yasanın oluşturduğu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi yalnızca vergi boyutu ile ilgilenmemekte, finansal tablolardaki bilgileri kullanacak olan tüm bilgi kullanıcılarının (yönetimin, kredi verenlerin, ortakların, yatırımcıların, Maliye'nin diğer Devlet kuruluşlarının) gereksinmelerine cevap verecek biçimde muhasebe bilgilerinin, doğru tarafsız kanıtlanabilir özelliklerini taşıyarak güvenilir olmasına ve söz konusu bilgilerin zamanında sunulularak bir tahmin ve geribesleme özelliğinin bulunarak ihtiyaca uygun olmasına ve bilgi kullanıcılarının anlayabileceği ve karşılaştırmalar yapabileceği biçimde bilgilerin sunulmasının sağlanmasına da olanak vermektedir.

3568 sayılı Yasanın 1. maddesinde (3) belirtilen amaçta, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yük-

(2) Vergi İstatistikleri Yılı 1982-1991, Gelirler Genel Müdürlüğü: 1992, S. 68, 76, 104.

(3) 3568 sayılı Yasa, Resmî Gazete No : 20194, Tarih 13.06.1989.

sek meslek standartları gerçekleştirmek üzere Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetlerinin, esaslarının düzenlendiği vurgulanmaktadır.

31 Mayıs 1993 tarihi itibarıyla 3568 sayılı yasaya göre meslek ünvanı almış kişilerin dökümü yaklaşık olarak aşağıdaki gibidir :

	30.8.1991 - 31.5.1993 arası				
	30.8.1991 tarihine kadar Serbest	Bağımlı	Toplam	belge alanlar	Genel Toplam
Serbest Muhasebeci	10400	5197	15597	11403	27000
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	4756	3497	8230	6270	14500
Yeminli Mali Müşavir	423	1464	1887	60	1947

Biz, bu makalede sayıları küçümsenmeyecek boyutta olan ve her geçen gün müracaat dosyaları değerlendirildikçe sayıları artan söz konusu meslek mensuplarının vergilemedeki yeri ve önemli üzerinde duracağız.

II. 3568 SAYILI YASADA SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU

1) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu :

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı Yasanın 2/A maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerini ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, 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) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle il-

gili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

a, b ve c bentlerinde sayılan işleri bir işyerini bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir deneceği ilgili madde hükmünde belirtilmektedir.

Yasanın bu maddesinde hangi işlerin Serbest Muhasebeci, hangi işlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından yapılacağı konusunda bir ayırım olmadığı halde;

«Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği»nin(4) Dördüncü Bölümünde, «Meslek Mensuplarına İlişkin Esaslar» kısmının 32. maddesinde; serbest muhasebeciliğin konusu, yalnızca Yasanın 2/A maddesinin a bendi ile sınırlı tutulmuştur.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğin konusu ise a, b ve c bentlerinde belirtilen görevleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

2) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu :

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu ise Yasanın 2/B bendinde aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

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

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

c) Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Kanun'un 12. maddesi yeminli mali müşavirlerin 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 edeceklerini hükme bağlamaktadır.

d) Ayrıca; Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin (5) Dördüncü bölümünde, meslek mensuplarına ilişkin esaslar kısmının

(4) Resmi Gazete No : 20440, Tarih 21.02.1990.

(5) Resmi Gazete No : 20440, Tarih 22.02.1990.

32. maddesinde, yukarıda sıralanan görevler yanında, «ilgili mevzuat ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve diğer resmi mercilerce verilecek görevleri yapmak» da yeminli mali müşavirlerin görevleri arasında sıralanmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin (6) 5. maddesinde tasdik amacını ve 7. maddesinde tasdikinin kapsamını belirlemiştir. Söz konusu yönetmelik hükümlerine göre;

Tasdikin amacı;

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

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

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır şeklinde belirlenmiştir.

Tasdikin kapsamı ise vergi mevzuatları yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir :

A — Gelir Vergisi Yönünden;

a) Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,

b) Gelir vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,

c) Gelir vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi ve 82 nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,

d) Geçici vergi bildirimleri.

B — Kurumlar Vergisi Yönünden;

a) Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablo ve bildirimler.

b) Kurumlar vergisi kanununun 24 üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.

(6) Resmi Gazete No : 20370, Tarih 02.01.1990.

c) Kurumlar vergisi kanununun 22 nci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.

d) Geçici vergi bildirimleri.

C — Katma Değer Vergisi Yönünden;

a) Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri.

b) İade hakkı doğuran işlem ve belgeler.

c) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

D — Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden;

a) 7338 sayılı veraset ve intikal vergisi kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bunla ilgili beyannameler.

b) Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E — Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yönünden;

a) 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları «Erteleme ve taksitlendirme talep ve değerlendirme formları.»

b) 6183 sayılı Kanunun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

F — Damga Vergisi Yönünden;

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

G — Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetleri Yönünden;

a) Yatırım indirimi,

b) Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,

c) Yeniden değerlendirme,

d) Stok değerlendirme,

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

f) Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,

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

Görüldüğü gibi vergi olayları ile; ilgili olarak yeminli mali müşavire bir çok görevler verilmesi planlanmıştır. Ancak, yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak, Bakanlık'ca tebliği çıkartılmadıkça yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar. Bakanlık tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınıflandırmaya veya genişletmeye yetkilidir. Nitekim henüz tasdik yetkisi verilmiş belge ve konuların çok sınırlı sayıda olduğu görülmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca önümüzdeki günlerde tasdik konularının kapsamının genişletilmesi ile ilgili tebliğlerin yayınlanması beklenmektedir.

Gerek yasadaki gerekse ilgili yönetmeliklerde; yeminli mali müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları hükme bağlanmıştır.

Yasada ve yönetmeliklerde söz konusu meslek mensupları için öngörülen görevleri vergileme ile ilişkisini ayrı ayrı irdelemeye çalışalım.

III. VERGİLEME SÜRECİNDE SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN ROLÜ

Vergilemenin üç boyutu bulunmaktadır. Bunlar;

1) Vergi mevzuatı,

2) Vergi yöntemi,

3) Vergi yargısıdır.

Meslek mensuplarının vergilemedeki rolünü üç açıdan incelemeye çalışalım.

1) Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesinde Meslek Mensuplarının Rolü

Vergi mevzuatının günün koşullarına uygun hale getirilmesinde meslek mensuplarının, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odalarının, Yeminli Mali Müşavir Odalarının ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğinin dolaylı etkileri olabilmektedir.

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

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

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

şavir Odalarının bir çoğunda ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinde mevzuat komisyonları bulunmakta olup bu konuda çalışmalar yapılmakta ve ulaştıkları sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na iletmektedirler.

2) Vergi Yönetiminin Etkinliğini Artırmada Meslek Mensuplarının Rolü :

Vergi yönteminin etkinliğini artırmada meslek mensuplarının rolü büyüktür. Vergilendirme sürecinde tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları vardır. Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler vergilemenin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında etkili olduklarından, vergi gelirlerinin artmasına, vergi kaçaklarının önlenmesine katkı vererek vergi yönetiminin etkinliğini artırmaktadır.

Verginin tarhi; bilindiği gibi, bir mükellefin ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanmasıdır. Ancak vergi tarhiyatının yapılabilmesi için vergi matrahının hesaplanması ve daha sonra da matraha vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarının uygulanması gerekir. Normal koşullarda tarhiyat mükellefin yaptığı bildirim üzerinden yapılan bir idari işlem olduğundan matrahın hesabını mükellef yapmaktadır. Beyannameyi mükellef adına doldurup, matrahi hesaplayan ise muhasebeci veya mali müşavirdir.

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

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

Diğer taraftan yeminli mali müşavirler, kişi veya kurumların mali tablolarını ve muhasebe ile ilgili beyanların doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgisiyle güven altına alarak tasdik ettiklerinden, mali tabloların doğru ve gerçeği gösterdiğini onaylamış olmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikde; tasdik kapsamına giren ko-

nuların ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığı imza ve mühür kullanılmak suretiyle tesbit edilerek rapora bağlanmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin görevleri arasında sıralanmakla beraber henüz ilgili tebliğler çıkmadığı için tasdik kapsamına alınmayan konulara yönelik tebliğlerin biran önce yürürlüğe konması ve beyannamelerin mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin tasdikinden geçme mecburiyetinin gelmesi, vergi matrahlarının doğru hesaplanarak, vergi tarhiyatının daha sağlıklı yapılmasına ve vergi kayıplarının azalmasına yol açacaktır. Yine halen denetim kapsamı içinde bulunan Sermaye Piyasası Kanununa tabi bulunan şirketler yanında bu Kanuna tabi olmayan Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren diğer şahıs ve sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, vakıfların ve ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeni ile gerçek usule göre vergilendirilen diğer kişilerin mali tablolarının, beyannamelerinin mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerce denetlenip, tasdik ettirilmesi mecburiyetinin getirilmesi, vergi gelirlerinin artmasına olanak sağlayacaktır.

Yine, serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından muhasebesi tutulmayan ve yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmemiş bulunan mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü için de söz konusu mükelleflerin tasdik kapsamına alınmasında fayda vardır.

Verginin tahakkukunun da doğru olarak yapılmasında hata ve eksikliklerin mükellef adına anında düzeltilmesinde yine meslek mensuplarının rolü büyüktür.

Aynı şekilde vergi tahsilatının zamanında yapılmasında özellikle serbest muhasebeci ve mali müşavir vergi idaresi ile mükellef arasında köprü vazifesi görmektedir. Birçok serbest muhasebeci, mükellef adına vergileri yatırmaktadır.

Örnek olması bakımından, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirinin mükellef adına, en küçük bir işletme için) 1 ay içinde bu konuda yapmış olduğu işlerin özetini verecek olursak yapılan işleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz :

1 — Muhtasar beyannamenin tanzimi ve mükellefin imzası için işyerine götürülmesi.

2 — Muhtasar beyannamenin vergi dairesine verilmesi ve tahakkukunun yapılması.

3 — Tahakkuk eden muhtasar tutarının mükelleften tahsili.

4 — Tahsil edilen muhtasar beyanname bedelinin vergi dairesine yatırılması.

5 — Aynı işlemleri 4 defa ayrıca Katma Değer Vergisi beyanname için de yapılır.

6 — Kurumlar vergisi ve gelir vergisi beyannamelerinin tanziminde yukarıda sıralanan işlemler aynen tekrarlanır. 3'er taksit için her defasında (yıllık olarak 4 işlemde 12 işlem yapılır.)

7 — Diğer vergilerle ilgili beyannamelerin düzenlenmesi, verginin tahakkukunun yapılması, tahsilinin sağlanması.

Özetle 3568 sayılı Yasada belirtilmiş meslek mensupları vergileme sürecinin her aşamasında görev üstlendiklerinden vergi yönetimine işlevlerinin yerine getirilmesinde katkı vermektedir.

Meslek mensuplarının vergi yönetiminin etkin çalışmasına bir önemli katkıları da vergi uyumsuzluklarının çözümü aşamasında vergi uzlaşmalarında da kendisini göstermektedir.

Nitekim «Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik, edecekleri belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin» 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin, vergi incelemelerinde, tahriyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda, vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilecekleri ve açıklamalar yapabilecekleri belirtilmektedir (7).

Meslek mensupları yeterli mesleki bilgilere sahip olacaklarından mükellefi, uzlaşma konusunda uyarıp, gerek idarenin gerekse mükellefin haklarını koruyabilirler.

3) Vergi Yargısının Etkin Çalışmasında Meslek Mensuplarının Rolü :

Vergi yargısının etkin çalışmasında da meslek mensuplarının dolaylı rolü bulunmaktadır. Vergi uygulamalarının başarılılığı bakımından büyük önem taşıyan vergi yargısının, gerek vergi yönetiminin gerekse mükellefin çıkarlarını en iyi koruyacak bir yapıda olması zorunludur. Bunun için de hem çözümlerin adaletli olması hem de anlaşmazlıkların zaman kaybedilmeden sonuçlandırılması gerekir. Bu amaçla; uyumsuzluklara fırsat verilmemesi veya ortaya çıkan uyus-

(7) Resmi Gazete No : 20370, Tarih 02.01.1990.

mezlikların da yönetim aşamasında çözümlenmesi ve yargıya gidilmemesi vergi organlarının yükünün böylece azaltılması sağlanabilir. İşte bu noktada da meslek mensuplarının etkisi bulunmaktadır. Muhasebeyi tutanlar veya denetleyenler yeterli mesleki ehliyete sahip, vergi mevzuatını ve diğer mevzuatları iyi bilen kişiler olduğundan, muhasebedeki hataları zamanında düzelttikleri için beyannamelerin verilmesi sırasında esasen hatalı uygulamaları önlemektedirler. Kazara herhangi bir uyuşmazlık da çıkmış ise, bu sorun uzlaşma aşamasında çözülmeye ulaşılmaktadır. Böylece yargıya gidecek olayların sayısında azalmalar olabilir.

Herhangi bir nedenle vergi yargısına muhatap olan bir mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber yeminli mali müşavirler yargıda hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler. Aslında bu konudaki yetkinin genişletilmesi ve yeminli mali müşavirin mükellefi vergi yargısında avukata gerek duymadan temsil edebilme imkânının getirilmesi uygun olur.

IV. MESLEK MENSUPLARININ HUKUKİ SORUMLULUKLARI

Yeminli mali müşavirler, 3568 sayılı Yasanın 12. maddesine göre; yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Bu madde yeminli mali müşavirlere büyük sorumluluk yüklemektedir.

Ülkemizde hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkartılmasında temel sorumluluk işletme yöntemi ile birlikte yeminli mali müşavire de yüklenmiştir. Bu nedenle yapılan tasdiklerde çok dikkatli bir inceleme yapılması zorunludur. Aslında birçok ülke uygulamalarında meslek mensuplarına bu denli ağır sorumluluk verilmemiştir. Hata ve hilelerden doğrudan doğruya yönetim sorumlu olmaktadır. Meslek mensubunun sorumluluğu, mali tabloda yer alan bilgilerin, muhasebe belge ve kayıtlarına uygunluğunun tasdik edilmesi ile sınırlıdır. Kuşkusuz belgelerin, kayıtların, muhasebe olayını doğru yansıtmadığı araştırılacaktır. Ancak, doğru düzenlendiği zannedilen bir belgenin aslında gerçek bir olayı yansıtmadığı ortaya çıktığı için vergi kaybı olmuş ise, bunun da sorumluluğu kuşkusuz yönetime ait olmalıdır.

dir. Oysa bizim ülkemizde sorumluluk yönetimle birlikte yeminli mali müşavire de verilmektedir.

Yine Kanununun 48. maddesinde meslek mensubuna uygulanacak disiplin cezaları hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlara görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre; uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma gibi çeşitli cezalar verilebilmektedir.

Söz konusu disiplin cezaları, meslek mensuplarının görevlerini gerekli mesleki özen ve titizliği göstererek yapmalarını sağlamaktadır. Bu ise uygulamada hata ve hilelerin azalmasına ve vergi yönetiminin etkinliğinin artmasına olanak vermektedir.

V. SONUÇ VE ÖNERİLER

3568 sayılı Yasanın temel amacı muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak bir mesleğin yasallaşmasını sağlamaktır. 3568 sayılı Yasada tanımlanan meslek mensupları aracılığı ile vergi yöntemi etkinliğini artırmak ve vergi kayıplarını önleyerek vergi gelirlerini artırmayı planlamıştır. 3568 sayılı Yasa mali tabloların denetiminden geçirilmesini öngördüğünden mali tabloların doğru tarafsız ve gerçeği gösterecek biçimde düzenlenmesini güven altına almıştır. Mali tabloların bağımsız meslek uzmanları tarafından denetimden geçirilmesi, bu tablolardaki finansal bilgileri kullanacak olanlara güven sağlamaktır. Diğer finansal bilgi kullanıcıları yanında, bu durumdan önemli yarar sağlayacak bir kesim de vergi yönetimidir.

3568 sayılı Yasa'daki meslek mensupları aracılığı ile vergilemede sağlanacak yararlar şöyle özetlenebilir;

- Kamu idarelerinde yapılması gerekli denetleme işleri kolaylaşacaktır.
- Kamu idaresine sunulan beyanlar ve belgeler meslek mensupları tarafından düzenlendiği veya denetlenip tasdik edildiği için doğru bilgiler olacak ve anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükü hafifleyecektir.

d) Türk Vergi Sisteminin yozlaşmasına mani olunarak, muhasebecilik, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsuru gelişecektir.

e) Vergi Kanunlarının uygulanmasında doğacak uyumsuzluklar en az düzeye inecek ve vergi yargısına gitmeye gerek kalmadan uzlaşma yolu ile bir çok sorun çözümlenecektir.

f) Vergi gelirleri artacaktır.

Nitekim bu yararların sağlanacağını bekleyen ve 3568 sayılı yasada muhasebecilik mesleğini, vergi yasalarının uygulanmasında temel görevli ve misyon olarak alıp düzenleyen Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mesleğin ve meslek kuruluşlarının denetleme görevinin kendisine ait olması gerektiği düşüncesiyle mesleğin ve meslek örgütlerinin denetimini yasal olarak üstlenmiştir. Nitekim Odalar ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile ilgili her türlü düzenlemelerin, yönetmeliklerin, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın onayına sunulması şart olmaktadır. Hatta meslek mensuplarının gördükleri hizmetleri dolayısıyla alacakları asgari ücretlerin belirlenmesi bile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın onayına bağlanmıştır.

Aslında, meslek mensuplarının Yasada öngörülen görevlerini titizlikle yapmaları için mutlaka Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bu derece bağımlı olmaları gerektiği konusunda endişe duymaya gerek olmayabilirdi. Meslek kuruluşları da söz konusu denetleme görevini yapabilir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 3568 sayılı Yasanın kendisine verdiği olanaklardan azami yararı sağlayıp, vergileme bakımından idarenin yükünü hafifletmesi için acil olarak aşağıdaki konularda karar alması gerekir :

i — Yeminli mali müşavirlerin tasdik konuları genişletilmelidir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 7. maddesinde sayılan konuların tebliğleri hiran önce çıkartılarak tasdik edilmeleri sağlanmalı. Böylece vergi gelirlerinde artışlar yaratılabilir.

ii — Kaçak muhasebecilerin devre dışı kalmalarını sağlayacak mekanizmalar geliştirilmelidir. Muhasebe, ruhsatlı meslek mensupları tarafından tutulursa, vergi kayıpları önlenir. Bu nedenle kaçak

muhasebecilerin kontrol altına alınabilmesi için, mükelleflerin düzenledikleri beyannamelerin altına bağımlı muhasebecinin sigorta numarası, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirin ruhsat numaraları yazılmalıdır. Böylece mükellefin, meslek mensubu olmayan kişilere muhasebelerini tutturmaları önlenmiş olunur. Defterdarlıklarla, odalar işbirliği içinde olmalıdır.

iii — Şirketlerde kadrolu olarak bağımlı çalışan muhasebe elemanlarının ve muhasebe müdürlerinin 3568 sayılı Yasa kapsamına giren meslek mensubu olmaları sağlanmalıdır. 3568 sayılı Yasa kapsamına bağımlı muhasebeciler de alınmalıdır.. Nasıl ki doktorluk diploması olmayan doktorluk yapamaz, avukatlık belgeleri bulunmayanlar avukatlık ve hukuk müşavirliği yapamazlar ise muhasebecilik ruhsatı olmayanlar da muhasebecilik, mali müşavirlik yapmamalıdır. Aynı şekilde kurumlarda iç denetçi veya denetim elemanı olarak çalıştırılacak kişilerin mutlaka mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması sağlanmalıdır.

iv — Vergileme sürecinde meslek mensuplarından azami yararın sağlanabilmesi onların iyi bir ortamda çalışmasına da bağlıdır. Bu nedenle, serbest çalışan meslek mensuplarının sosyal güvenlik konularının çözümlenmesi ve asgari ücretlerin de meslek onuruna ve önemine yakışır düzeyde tutularak oy kaybı kaygılarından uzak, gerçek tutarlarında belirlenmesi gerekir. Bağımlı olarak çalışan muhasebecilerin de teknik eleman sayılması ve özlük haklarının buna göre korunması gerekir.

v — Yasanın düzeltilerek, yetkilerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine verilmesi uygun olur.