

MESLEK MENSUPLARININ AZAMI İŞ KAPASİTESİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMA TASLAĞI VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bilindiği üzere, işlemlerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun¹ 2 nci maddesinde mesleğin konusu açıklanmış olup, bu madde hükmü çerçevesinde yer alan mesleki faaliyetler şahsi emek ve mesai ile mesleki bilgi birikimine dayanmakta ve meslek mensuplarınca şahsi sorumluluk altında yürütülmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² 65 inci maddesinde de, “serbest meslek faaliyeti” sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun³ mükerrer 227 nci maddesinde, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Söz konusu madde hükmü ile mükelleflere muhasebe ve defter tutma hizmeti veren ve mükelleflerin vergi beyannamelerini düzenleyen serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler ile mükelleflere tasdik hizmeti veren yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları açıklanmış olup, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikten doğan sorumlulukları 3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinde de ayrıca düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde kendilerine yetki tanınan meslek mensupları, devletin denetim yükünü azaltmaları ve taşıdıkları sorumluluk açısından son derece önemli bir role sahiptirler. Bu nedenle, meslek mensuplarının faaliyetlerini gerekli mesleki özeni göstererek yürütmeleri büyük önem taşımaktadır.

Bilindiği gibi, 03/01/1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları belirlenmiş olup, anılan yönetmelikte serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yapacağı denetim faaliyetine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin 22 nci maddesinde, meslek mensuplarının; mesleki faaliyetlerini yapabilmek için gerekli yardımcı eleman çalıştırabilecekleri, 29 uncu maddesinde, Kanun’un 2 nci maddesindeki mesleğin konusuna giren işleri, serbest meslek faaliyeti olarak yalnız mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının yapabileceği belirtilmektedir.

¹ 13/06/1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anılan yönetmeliğin 30 uncu maddesi ile 3568 sayılı Kanununun 45 inci maddelerinde ise, birden çok meslek mensubunun çalışmalarını; serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilecekleri, şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluğun işi yapan meslek mensubuna ait olacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır.

Ayrıca, aynı yönetmeliğin 56 ncı maddesinde, meslek mensuplarının, yapacakları denetimi düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmaları gerektiği, bu kayıt düzeninin, çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirileceği, çalışma kağıtlarının; meslek mensuplarının denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmeleri sonucu ulaşılan kanaati ihtiva eden kağıtlar olduğu ifadesi yer almaktadır.

Diğer taraftan, 02/01/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile yeminli mali müşavirlerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerine göre, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yalnızca kendilerinin şahsi emek ve sorumlulukla yerine getirmesi mümkün olup, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı elemanlar vasıtasıyla mesleki faaliyetlerini yürütemeyecekleri tabiidir. Meslek mensuplarının çalışmalarını birleştirmek istemeleri halinde mesleki faaliyetlerini ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirmeleri gerekmektedir.

Öte yandan, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mükellefler ile aralarında düzenledikleri hizmet ve tasdik sözleşmelerinin elektronik ortamda internet vergi dairesine bildirim ile ilgili düzenleme çerçevesinde Başkanlığımızca edinilen bilgiler ışığı altında ve yine Başkanlığımıza intikal eden Vergi İnceleme Raporları doğrultusunda bazı meslek mensuplarının kendi kapasitelerinin üzerinde iş kabul ettikleri ve bu nedenle üstlendikleri işlerin doğruluğu yönünde gereken mesleki özenin gösterilmediği ve bu suretle hazine kaybına sebebiyet verdikleri anlaşılmaktadır. Bu durumun diğer meslek mensupları açısından haksız rekabet oluşturduğu da tabiidir.

Dolayısıyla, kapasitelerinin üzerinde iş kabul eden meslek mensuplarının, gereken mesleki özeni gösteremeyecekleri bu işlerden dolayı kişisel olarak mali ve disiplin sorumluluklarının olacağı hususu öncelikle kendileri tarafından göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bununla birlikte mevzuatımızda, meslek mensuplarının yıl içerisinde kabul edebilecekleri iş sayısı ya da günlük mesaisinin kaç saat olabileceği hususlarında şimdiki kadar herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak, uygulamada, bazı meslek mensuplarının bir yıl içerisinde şahsi emek ve mesai vererek yapabileceğinden çok daha fazla sayıda iş kabul ettiği görülmektedir. Bu durumda, böyle bir meslek mensubunun gerekli mesleki özeni gösterdiğini söylemek mümkün değildir.

Bu çerçevede, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen faydanın sağlanması ve meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun giderilmesi bakımından bu konuda bir iş kapasitesi belirleme ihtiyacı oluşmuştur.

Bu itibarla, aşağıdaki tablolarda yer alan kriterler dikkate alınarak bir puanlama yapılmıştır. Bu puanlamaya göre, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler bir takvim yılı içerisinde **100 puanı aşamayacak şekilde** iş kabul edebilecektir.

Tablo (I) (serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir)

Kod Numarası	alışan Sayısı	Net Aktif Büyüklüğü (TL)	Yıllık Hasılat (TL)	Puan Katsayısı
1	≤2	≤100.000	≤200.000	1
2	≤4	≤200.000	≤400.000	1,25
3	≤6	≤300.000	≤600.000	1,5
4	≤8	≤400.000	≤800.000	1,75
5	≤10	≤500.000	≤1000.000	2
6	≤15	≤1.000.000	≤2.000.000	2,25
7	≤20	≤1.500.000	≤3.000.000	2,5
8	≤25	≤2.000.000	≤4.000.000	2,75
9	≤30	≤2.500.000	≤5.000.000	3
10	≤40	≤5.000.000	≤10.000.000	3,25
11	≤50	≤7.500.000	≤15.000.000	3,5
12	≤60	≤10.000.000	≤20.000.000	3,75
13	≤70	≤12.500.000	≤25.000.000	4
14	≤90	≤25.000.000	≤50.000.000	4,25
15	≤110	≤37.500.000	≤75.000.000	4,5
16	≤130	≤50.000.000	≤100.000.000	4,75
17	≤160	≤100.000.000	≤200.000.000	5
18	≤190	≤150.000.000	≤300.000.000	5,25
19	≤220	≤200.000.000	≤400.000.000	5,50
20	≤250	≤250.000.000	≤500.000.000	5,75
21	>250	>250.000.000	>500.000.000	6

Notlar :

- 1- Mükellefin puan katsayısı hesaplanırken yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ltlerinin en az 2 tanesini karşılayan kısımdaki kod numarası esas alınacaktır.
- 2- 65 ve üzerindeki yaşlarda bulunan serbest muhasebeci mali müşavirler hakkında puan katsayısı 2 kat olarak uygulanır.
- 3- Serbest muhasebeci mali müşavirin defter tutma hizmeti verdiği mükelleflerin, serbest muhasebeci mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezi dışında olması halinde puan katsayısı %25 arttırılarak uygulanır.
- 4- Serbest muhasebeci mali müşavirin defter tutma hizmeti verdiği mükellefin işletme hesabı esaslı veya serbest meslek kazanç defterine göre defter tutması halinde, mükellefin işsiz durumunda puan katsayısı 0,5 olarak işçili durumunda ise 0,75 olarak dikkate alınır.
- 5- Söz konusu puan katsayıları "1" meslek mensubuna aittir. Mesleki faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi halinde her ortağın kapasite puanı ayrı ayrı hesaplanacaktır.
- 6- Yukarıdaki puan katsayıları hizmet işletmelerinde 0,25 düşülerek, imalat ve inşaat işletmelerinde 0,25 arttırılarak uygulanır.

- 7- Yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ölçütlerinden yıllık hasılatın tespitinde mükellefin hizmetin verileceği yıldan önceki takvim yılına ait gelir tablosundaki net satışlar bölümünde yer alan tutar esas alınacaktır.
- 8- Yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ölçütlerinden çalışan sayısının tespitinde hizmetin verileceği yıldan önceki takvim yılına ait ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.
- 9- Meslek mensubunun bürosunda istihdam ettiği çalışanlarının 3568 sayılı Kanuna göre ruhsatlı meslek mensubu olması durumunda meslek mensubunun toplam kapasite limiti olan 100 puanı, her bir çalışan için %10 artırılır. Her hal ve takdirde kapasite puan limiti 120' yi geçemez.
- 10- Meslek mensubunun şirket olarak mükellefiyeti bulunduğu, şirket bürosunda istihdam edilen çalışanların 3568 sayılı Kanuna göre ruhsatlı meslek mensubu olması durumunda meslek mensubunun toplam kapasite limiti olan 100 puanı, her bir çalışan için %10 artırılır. Artırılan tutar ortak sayısına bölünerek toplam kapasite limiti bulunur. Her hal ve takdirde kapasite puan limiti 120' yi geçemez.

Mükellefin Kod Numarasının Belirlenmesine İlişkin Örnek:

Çalışan Sayısı	Net Aktif Büyüklüğü (TL)	Yıllık Hasılat (TL)	Kod Numarası
-	50.000	80.000	1
2	100.000	150.000	1
3	180.000	230.000	2
5	310.000	500.000	3
8	220.000	390.000	3
3	230.000	410.000	3
15	500.000	800.000	5
22	1.100.000	1.600.000	7
80	12.000.000	21.000.000	13
150	22.000.000	55.000.000	14

Uygulama Örneği (1): Bir SMMM kod numarası 1,2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 olan işletmelerden sırasıyla, 13, 12, 9, 7, 6, 4, 3, 3, 2, 1 adet ile 2015 yılı için hizmet sözleşmesi yapmıştır. Bu meslek mensubunun iş kapasitesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kod Numarası	İşletme Sayısı	Puan Katsayısı	Hesaplanan Puan
1	13	1	13
2	12	1,25	15
3	9	1,5	13,5
4	7	1,75	12,25
5	6	2	12
6	4	2,25	9
7	3	2,5	7,5
8	3	2,75	8,25
9	2	3	6
10	1	3,25	3,25
Toplam İşletme Sayısı: 60		Toplam Puan	: 99,75

Tablo (II) (Yeminli mali müşavir)

Kod Numarası	Çalışan Sayısı	Net Aktif Büyüklüğü (TL)	Yıllık Hasılat (TL)	Tam Tasdik Puan Katsayısı	KDV ve ÖTV İadesi ile Diğer Tasdik İşlemleri Puan katsayısı
1	≤10	≤500.000	≤1000.000	1,5	0,50
2	≤15	≤1.000.000	≤2.000.000	1,80	0,60
3	≤20	≤1.500.000	≤3.000.000	2,10	0,70
4	≤25	≤2.000.000	≤4.000.000	2,40	0,80
5	≤30	≤2.500.000	≤5.000.000	2,70	0,90
6	≤40	≤5.000.000	≤10.000.000	3	1
7	≤50	≤7.500.000	≤15.000.000	3,60	1,20
8	≤60	≤10.000.000	≤20.000.000	4,20	1,40
9	≤70	≤12.500.000	≤25.000.000	4,80	1,60
10	≤90	≤25.000.000	≤50.000.000	5,40	1,80
11	≤110	≤37.500.000	≤75.000.000	6	2
12	≤130	≤50.000.000	≤100.000.000	6,75	2,25
13	≤160	≤100.000.000	≤200.000.000	7,5	2,50
14	≤190	≤150.000.000	≤300.000.000	8,25	2,75
15	≤220	≤200.000.000	≤400.000.000	9	3
16	≤250	≤250.000.000	≤500.000.000	9,75	3,25
17	>250	>250.000.000	>500.000.000	10,5	3,50

Notlar :

- 1- Mükellefin puan katsayısı hesaplanırken yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ölçütlerinin en az 2 tanesini karşılayan kısımdaki kod numarası esas alınacaktır.
- 2- Süresinde Tam tasdik sözleşmesi olan mükellefler ile KDV ve ÖTV iadesi tasdik sözleşmesi yapıldığında kapasite puanlaması %50 indirilerek uygulanır.
- 3- 65 ve üzerindeki yaşlarda bulunan yeminli mali müşavirler hakkında puan katsayısı 2 kat olarak uygulanır.
- 4- Yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin, yeminli mali müşavirin iş yerinin bulunduğu il merkezi dışında olması halinde puan katsayısı %25 arttırılarak uygulanır.
- 5- Söz konusu puan katsayıları "1" meslek mensubuna aittir. Mesleki faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi halinde her ortağın kapasite puanı ayrı ayrı hesaplanacaktır.

- 6- Yukarıdaki puan katsayıları hizmet işletmelerinde 0,25 düşülerek, imalat ve inşaat işletmelerinde 0,25 artırılarak uygulanır.
- 7- Yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ölçütlerinden yıllık hasılatın tespitinde mükellefin hizmetin verileceği yıldan önceki takvim yılına ait gelir tablosundaki net satışlar bölümünde yer alan tutar esas alınacaktır.
- 8- Yukarıdaki tabloda belirtilen işletme büyüklük ölçütlerinden çalışan sayısının tespitinde hizmetin verileceği yıldan önceki takvim yılına ait ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.
- 9- Meslek mensubunun bürosunda istihdam ettiği çalışanlarının 3568 sayılı Kanuna göre ruhsatlı meslek mensubu olması durumunda meslek mensubunun toplam kapasite limiti olan 100 puanı, her bir çalışan için %10 artırılır. Her hal ve takdirde kapasite puan limiti 120' yi geçemez.
- 10- Meslek mensubunun şirket olarak mükellefiyeti bulunduğu, şirket bürosunda istihdam edilen çalışanların 3568 sayılı Kanuna göre ruhsatlı meslek mensubu olması durumunda meslek mensubunun toplam kapasite limiti olan 100 puanı, her bir çalışan için %10 artırılır. Artırılan tutar ortak sayısına bölünerek toplam kapasite limiti bulunur. Her hal ve takdirde kapasite puan limiti 120' yi geçemez.

Uygulama Örneği (2): Bir YMM kod numarası, 2,5,7,9,10,12,13 olan işletmelerden sırasıyla, 4, 3, 2, 3, 2, 2, 1 adet ile 2015 yılı için tam tasdik hizmet sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca, süresinde tam tasdik sözleşmesi yaptığı 5, 9 ve 12 kod numaralı işletmelere sırasıyla 6, 4 ve 8 farklı aylık dönemler itibariyle KDV iadesi tasdik sözleşmesi, tam tasdik sözleşmesi yapmadığı 9 kod numaralı işletmeye 3 farklı aylık dönemler itibariyle KDV iadesi tasdik sözleşmesi ile 10 kod numaralı işletmeyle 2 adet diğer tasdik işlemi için sözleşme yapmıştır. Bu meslek mensubunun iş kapasitesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tam tasdik kapasitesi

Kod Numarası	İşletme Sayısı	Puan Katsayısı	Hesaplanan Puan
2	4	1,80	7,20
5	3	2,70	8,10
7	2	3,60	7,20
9	3	4,80	14,40
10	2	5,40	10,80
12	2	6,75	13,50
13	1	7,50	7,50
Toplam İşletme Sayısı: 17		Toplam Puan	: 68,70

KDV ve ÖTV iadesi tasdik kapasitesi

Kod Numarası	Dönem Sayısı	Puan Katsayısı	Hesaplanan Puan
9	3 (1 aylık*3)	1,60	4,80
5	6 (1 aylık*6)	0,90/2 =0,45	2,70
9	4(1 aylık*4)	1,60/2=0,80	3,20
12	8(1 aylık*8)	2,25/2=1.125	9
Toplam Dönem Sayısı: 21		Toplam Puan	: 19,70

Diğer tasdik kapasitesi

Kod Numarası	Tasdik Konu Sayısı	Puan Katsayısı	Hesaplanan Puan
10	2	1,80	3,60
Toplam Tasdik Konusu Sayısı: 2		Toplam Puan	: 3,60

Toplam kapasite puanı: 68,70 ÷ 19,70 + 3,60 = 92