

SIFIR MALİYETLİ VERGİLEMENİN (POST-CLEARANCE AUDİT) TEMEL ESASLARI (2)

M. Uğur GÖKÇE*

Musa ÜNAL*

3. Vergisel Boyut

Bilindiği üzere vergi; devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere gerçek ya da tüzelkişilerden aldıkları parasal tutarları⁷ ifade etmektedir. Vergiler, kaynağı milli gelir ve servet olan ve o vanda yaşamının bir bedeli olarak kabul edilen yükümlülükleri ifade eden bir kavramdır. Çağdaş devlet gelirlerinin %80-90 gibi önemli bir büyüklüğünü teşkil etmesi dolayısıyla geçmişten günümüze hemen hemen bütün devletler vergiye ayrı ve özel bir önem vermişlerdir. Bir taraftan devletlerin vergi gelirlerini, kaçığa izin vermeden ve sosyal adaleti bozmadan tahsil etme isteği, diğer taraftan ise vergi mükelleflerinin gelir ve servetlerinden karşılıksız olarak ödemek zorunda kaldıkları vergi miktarını asgari düzeyde tutma arzuları vergiye verilen önemin temel dinamiklerini oluşturmuştur.

Modern vergi sistemlerinde verginin sosyal adaleti sağlama, herkesin ödeme gücüne göre kişilerin çalışma arzu ve heveslerini kırmayacak ve tepki doğurmayacak şekilde hissettirilmeden alınma ve gerçek kamusal ihtiyaçlar için kullanıldığı için halk tarafından tereddüte mahal vermeyecek şekilde kabul görmesi gibi özellikler taşıdığı ve bu fonksiyonları yerine getirmesi gerektiği konusunda görüş birliği mevcut bulunmaktadır. Yasama organı tarafından konulan bir vergi ödeme mükellefiyetinin bu özellikleri taşımasının vergiye karşı duyulan anti tepkiyi ve toplum baskısını azaltacak unsurlar olduğu da aşikardır.

Vergiye bir başka açıdan baktığımızda mükellefleri ve kamuyu ilgilendiren iki noktası bulunduğu görülecektir. Bunların ilki; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin oranı ve tarifesi, verginin tahsil ve ödeme şekli gibi unsurları kapsayan, karşılıklı tarafların fayda ve zararlarını optimize etmesini esas kabul eden vergilendirme etkisi olarak kabul edebileceğimiz bölümüdür.

(*) Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğü, Stj. Gümrükler Kontrolörleri.

7 Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Ocak 1996, İstanbul, s. 215.

Bu husus hem mükellefleri ve hem de kamuyu yakından ilgilendiren boyutlardadır. Verginin ikinci önemli noktası daha çok kamunun ağırlığını hissettirdiği verginin denetimi olarak ifade edebileceğimiz kontrol konusudur.

Özellikle 1980'li yılların konjktürel ortamında Laffer yaklaşımı çerçevesinde vergi oranı azaltıldığında vergi hasılatının artırılabileceği görüşü ortaya atılmış ve birçok ülkede vergi oranları düşürülmesine rağmen hasılatın hatırı sayılır şekilde arttığı müşahade olunmuştur. (Ülkemizde 1998 yılında 4369 sayılı Kanun çerçevesinde yapılması düşünüldüğü gibi) Bunun yanında yetkili kamu kurumlarınca yapılan araştırmalar sonucunda vergi yükünün düşük olduğu ve kamu borçlanmasının büyük boyutlara ulaştığı, kronik enflasyonun yıllardır hüküm sürdüğü gelişmekte olan ülkelerde yeni ve vergilendirilmediği düşünülen bakir alanlara el atıldığı, endeksleme usulleri ile vergi matrahlarının yükseltildiği, denetim boşluğu ve vergi kaçakçılığının tükettiği vergi hasılatının bu yolla reel düzeyine çıkarılması gibi spesifik önlemler uygulamaya sokulduğu gözlemlenmiştir. Ancak bu yolla halktan çekilen vergiler memnuniyetsizliğin artmasına ve sosyal dengelerin daha da bozulmasına vesile teşkil etmiştir.

Halktan vergi alınması kadar bu

verginin sağlıklı, doğru ve adil olarak tahsil edilmesi ve vergi güvenliğinin korunması da devletlerin vazgeçilmez görevleri arasındadır. Bu görev en başta kamu vicdanının tatmini açısından gereklilik arzeder. Ancak verginin denetimi konusunda özellikle gelişmekte olan ülkelerde uzun yıllardan beri yaşanan gelişmeler; gerekli etkinliğin sağlanamadığını, vergi kayıp ve kaçaklarının sürekli artış trendinde seyrettiğini, vergi kaçırmanın kaçırmanın yanına kâr kaldığı görüşünün toplumda yerleşmesine neden olduğunu göstermiştir. Bu süreçte şüphesiz sürekli düşen vergi denetimi oranları da etkili olmuştur⁸.

Sıfır maliyetli vergileme yukarıda belirtilen gelişmelerin bir sonucudur ve global perspektifte düşünüldüğünde vergilemede denetimin etkinlik, etkenlik ve verimliliğini artırmayı amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın nirengi noktalarını bilgisayar teknolojilerinden maksimum faydalanma ve iç vergiler ile dış vergiler konusunda çalışan kurumların eşgüdümlü ve geri bildirimli çalışması oluşturmaktadır.

İlk aşamada idarelerde bilgisayar ağlarının kurulması ve modernizasyon konusunda yapılan çalışmalar devletlere bir külfet yüklemektedir. Ancak bir yandan sistemin oturmasından sonra sağlanacak vergi artışlarının reel getirisi,

8 GÖKÇE, M. Uğur, "Sıfır Maliyetli Vergileme = Post Clearance Audit"; Maliye Postası Dergisi, s. 448-449. Mayıs 1999, s. 57 ve 65.

diğer taraftan bu tür çalışmalara Dünya Bankası, OECD gibi uluslararası kuruluşların teknik, altyapı ve maddi destek sağlamaları gözönüne alındığında yapılacak yatırımın maliyetinin minimal seviyeye düşeceği görülecektir. Bunun haricinde yapılması gereken denetim elemanlarının bu yeni sürece hızla uyumlaştırılması ve hukuki alt yapının oluşturulmasıdır.

Konunun açıklığa kavuşabilmesi açısından Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan vergi denetimine ilişkin Ömer Tunç'un bir makalesinden alınan aşağıdaki satırlar dikkat çekici gerçekleri ortaya koymaktadır⁹.

"ABD'de her 100 mükelleften 97'si vergisini eksiksiz beyan etmekte ve ödemektedir. Vergi kanunlarına bu yüksek orandaki itaat, üstelik toplanan her 1000 \$ vergi için yapılan 4.8 \$ gibi düşük bir harcamayla sağlanmaktadır. Vergi sisteminin bu denli başarılı olmasının nedenlerinden biri, şüphesiz vergi incelemesi kurumunun son derece etkin ve işlevsel bir hale getirilmiş olmasıdır. ABD'de uygulanan vergi incelemesinin en çarpıcı özelliği, çok sayıda mükellefi incelemek ve genel inceleme oranını yüksek tutarak incelemenin caydırıcılık etkisini kurmak yerine az sayıda mükellefi incelemek, fakat incelemeye değer mükellefleri iyi bir yöntemle ayıklamak suretiyle bu etkiyi yerleştirme yoluna gi-

dilmesidir. Gerçekten de genel inceleme oranı, %1.34 gibi çok düşük bir rakamdır; fakat her 100 kişiden sadece 3'ü vergi kaçırdığı halde incelemeye alınan her 100 mükelleften 75'ine ceza salındığı gözönünde bulundurulursa, bu %1.34'lük kütlenin ne kadar isabetli seçildiği anlaşılır."

Yukarıdaki satırların dikkatlice analizi halinde sistemin oturması durumunda ülkemizde dahil olmak üzere birçok ülkede vergi indirimine gidilmesi gerekeceği sonucunu çıkarmak yanlış olmayacaktır. Bu yazının konusu olan sıfır maliyetli vergileme yada Post-Clearance Audit sistemi esas olarak gümrük idarelerinde uygulanmaya yöneliktir. Ancak gelişmiş batı ülkelerinde yaklaşık yarım asırdır sistem hem iç vergi ve hem de dış vergi idaresinde uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim Almanya tarafından 1950'li, Japonya tarafından 1968'li yılların başından beri uygulanan, dünyanın diğer birçok ülkesince ise 1963 yılından itibaren Kyoto Convention çerçevesinde uygulanmaya başlanan Sonradan Mali Kontrol ve Risk Analizi Sisteminin vergi denetimine dinamizm, etkinlik ve etkenlikle birlikte verim artışı getirdiği belirlenmiştir. Resmi belgelere yansımamakla birlikte ikili görüşmelerde çıkan sonuçlar dikkat çekicidir. Vergi konusunda oldukça muhafazakar kabul edilebilecek, vergi kaçırmanın en büyük suç telakki edildiği batı ülkelerinde

9 TUNÇ, Ömer; Maliye Yazıları Dergisi; "ABD'de Vergi İncelemesi" s.17-18 Mart-Haziran 1989, s. 60.

bile bu sistemle elde edilen vergi artışının eskiye göre 3 kat olduğunun belirtilmesi dikkate değer bir başarıyı ifade etmektedir.

Konunun gümrük açısından özellik gösteren üç boyutlu bir yapısı mevcuttur. Birincil boyut da gümrüklerin devletin dış ticaret politikasını uygulamasının getirdiği sorumluluğu (Tarife ve kotaların uygulanması, kaçakçılığın önlenmesi gibi) yermektedir. İkincil boyutu; gümrük işlemlerinin sonucundan iç vergileri de büyük oranda etkileyen sonuçlar doğmasıdır. Son ve üçüncül boyut ise devletin dış ticaretten elde ettiği gelirleri tahsil etmek noktasında gümrüklerin yapmış olduğu işlevde değerlendirilmektedir.

İç ve dış borçların önemli boyutlarda seyrettiği, vergilendirilen mükelleflerin üstündeki vergi yükünün üst sınırına yaklaştığı, uzun soluklu bir enflasyon sürecinde bu vergi yükü ile ticaretin kârlılığını yitirdiği ve yaşanan krizlerin etkilediği gelişmekte olan ülke ekonomilerinde denetimde sağlanacak bu yeni boyutlu yapılanma devlete önemli bir kaynak transferi temin edecektir. Başarıyı garantileyecek unsurlar ise siyasi idarenin kararlılığı ve konjonktürel ortamın uygun olması ile sistemin taraflarca doğru ve açık olarak anlaşılabilir olmasıdır.

B. KONTROL YÖNTEMLERİ

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde

* Konumuz Sonradan Kontrol (Sonradan Mali Kontrol) olduğundan diğer kontrol yöntemlerine değinilmemiştir.

gümrük işlemleri üzerinde kontroller genel olarak üç şekilde yapılmaktadır:

1. Ön inceleme ve eşyanın fiziki kontrolü
2. Ertelenmiş Kontrol
3. Sonradan Kontrol*

Gümrük İşlemleri Üzerinde Sonradan Kontrol;

Firma bazında her türlü defter, belge ve muhasebe kayıtları üzerinde yapılan inceleme ve tespitlere dayanır. Bu çeşit kontrole; "Sonradan Mali Kontrol" yada "Gümrük Mevzuatı Açısından İşletme Hesapları Denetimi" gibi adlar da verilebilir.

İncelemenin hazırlık döneminde incelemeye alınacak firmayla ilgili olarak;

- firmalardan, gümrük idarelerinden veya ilgili Bölgesel Bilgi ve Dökümantasyon bürolarından, gümrük işlemlerine ilişkin gerekli tüm bilgi ve belgeler temin edilir.

- Gerektiğinde Maliye teşkilatından, firmanın faaliyet alanına ve firmanın mali durumuna ilişkin bilgi talep edilir.

- firma hakkında diğer kurum ve kuruluşlar nezdinde araştırmalar yapılır.

Tüm hazırlıklar tamamlandıktan sonra uygun inceleme zamanı tespit edilerek firmaya bildirilir. Belirlenen

zamanda "İşletme Ziyareti" adı verilen ziyaretlerle kontrol ve inceleme işlemleri başlatılır. Elde mevcut belge, bilgi ve kayıtlar ile firmanın gümrük işlemlerine ilişkin belge ve kayıtları, muhasebe kayıtları, konuyla bağlantılı olarak üçüncü şahıslarla olan ticari ve mal ilişkileri, varsa mal stokları tüm yönleri ile inceleme ve kontrole alınarak sonuçları rapora bağlanır.

Sistemin en önemli özelliklerinden biri de altyapıyı oluşturan idari ünitelerin bilgisayar sistemi ile birbirlerine çok sıkı bağlı olmalarıdır. Burada da en önemli unsur merkezdeki bilgi bankasıdır. Bu bilgi bankasına, sonradan kontrol ve risk analizlerinde kullanılmak üzere, daha önce tamamlanmış olan gümrük işlemlerine ilişkin tarife, kıymet, kota, firma bilgileri ve mevzuat bilgileri veri kaydedilir.

C. SONRADAN KONTROLÜN İŞLEYİŞ SÜRECİ (BİR MODEL ÖRNEĞİ)

a) Öncelikle sonradan kontrol ünitesi oluşturulmalıdır.

b) Sonradan Kontrol Programının Geliştirilmesi

Sonradan kontrol mali denetimine giren birkaç kategori vardır.

- Belli ithalatçılar,
- Belli ihracatçılar,
- Serbest ticaret bölgeleri,
- Nakliyeciler manifestoları vb.

(Diğer alanların bu tür bir kontrole tabi tutulması risk analizi aracılığıyla olabilir.)

Sonradan kontrol Ünitesi, (Bu bazen özerk bir birim bazen gümrük idaresi içinde bir yapılanma olabilmektedir.) sonradan kontrol sistemi kapsamına alınacak kategoriler ve kontrolün nasıl yapılacağı hususlarında adım adım metodoloji belirlemelidir. Ör; İthalatçı veya ihracatçının, komisyoncuların kontrolü, taşıma senetlerinin ve kıymet kontrolü gibi.

c) Sonradan Kontrole Tabi Tutulacak Kişi veya Firmaların Belirlenmesi

Sonradan kontrole tabi tutulacak kişi veya firmaların belirlenmesi risk analizlerine dayandırılmalıdır.

Sonradan kontrol sisteminin en önemli elemanlarından biri risk analizidir. Bu konu bundan sonra ki bölümün konusu olup ayrıntıları ve sonradan kontrol sistemine olan etkileri ile birlikte incelenecektir.

c) Yıllık Sonradan Kontrol Planları

Her yıl yapılması gerekli kontrollerle ilgili olarak ve kontrolörlerin bir yıllık zaman içerisindeki çalışma saatleri gözönünde bulundurularak bir "Yıllık Kontrol Planı" hazırlanır. Bir yıllık zaman diliminde kontrolörlerin ne kadar kontrol yapabileceğine karar verebilmek için öncelikle kontrol edilmesi gereken her alan için ne kadar zaman gerekeceği belirlenir. Kontrolün her aşaması birkaç parçaya bölünerek kontrolün o aşaması için harcanan zamanın etkinliği de ölçülebilir. Bu yöntem, gümrük idaresinin sınırlı kaynaklarını daha etkin alanlarda kullanabilmesine olanak sağlar.

d) Denetim Süreci

Risk analizleri sonucu riskli alanlar ve incelemeye alınacak firma veya kişiler tespit edildikten sonra, sonradan kontrol birimlerince hazırlanan yıllık planlara uygun olarak incelemeyi yapacak personele görev dağıtımı yapılır.

Sonradan kontrol sisteminde, firmaların defter ve kayıtlarının incelenmesinde profesyonelliğe büyük önem verilmektedir. Sonradan kontrol sürecinin sonunda bulgulara ilişkin bir rapor hazırlanır ve eksiklerin tamamlandığını görmek için yapılacak gelecek ziyaretle ilgili hususlar görüşülür.

Sonradan kontrol süreci üç bölümden oluşmaktadır :

- i. Ön inceleme
- ii. Firmada inceleme
- iii. Sonuç
- i. Ön İnceleme:¹⁰

Ön inceleme, incelemeyi yapacak kişi tarafından incelemeye alınacak firma veya kişiye ait tüm bilgilerin toplanmasıdır. Sonradan kontrolün ilk aşaması olan ön incelemede, sonradan kontrole tabi tutulacak firmanın ticari sistemindeki güçlü ve zayıf yönleri tespit edilir ve bunlar değerlendirilir. Firmanın büyüklüğüne ve yerine göre, gümrük idaresi sonradan kontrolün firmada gerçekleştirilmesine ya da firmaya anket gönderilerek gerekli bilgilerin idareye gönderilmesine karar verebilir.

Bu tip bir ön incelemede, firma yapısı ve firmanın ortakları, eşya, ödeme şekli, kıymet, eşya ile ilgili yapılan harcamalar, detaylı ürün maliyet bilgileri ve muhasebe sistemi ile ilgili bilgiler toplanır. Bu bilgiler ticari açıdan önemli olduğundan tamamıyla gizli tutulmaları gerekmektedir.

Gümrük idaresi kontrol için, ithalatçı ile temasa geçerek ihtiyacı olan belge ve kayıtlarla ilgili bilgileri isteyebilir. Bu kayıt ve belgeler;

• Faturalar, Yükleme belgeleri, Si-parişler, Teslim tutanakları, Banka hesapları, Muhasebe kayıtları, Sözleşmeler, Royalti ve pazarlama anlaşmaları, Kanıtlayıcı belgeler, Büyük defter, Yazışmalar, Ödeme ile ilgili her türlü kayıt,

olabilir.

Bu bilgiler gümrük beyanlarından, kıymet beyanlarından veya istihbarat, gazete, dergi gibi diğer kaynaklardan da elde edilebilir.

İncelemeyi yapacak kişi, gerekirse, firmada incelemeye başlamadan önce firma tarafından cevaplanmak üzere, konu ile ilgili bir soru metni de gönderilebilir.

Gümrük idaresi, sonradan kontrol başlamadan önce sonradan kontrole tabi tutulacak firmaları, kontrolün kapsamı ile ilgili olarak iç kontrol yapmaları ve işlemleri gözden geçirmeleri hususlarında uyarmalıdır.

Tüm hazırlıklar tamamlandıktan sonra uygun inceleme zamanı tespit

¹⁰ KÜÇÜKOĞLU, Ayla; Uzmanlık tezi, 1998.

edilerek firmaya bildirilir. Belirlenen tarihte "İşletme Ziyareti" adı verilen bu ziyaretler yapılır ve inceleme başlatılır.

ii. Firmada İnceleme:

Sonradan kontrolün ikinci aşaması firmada bulunan belge ve kayıtların incelenmesidir.

Öncelikle, sonradan kontrolü yapmak üzere görevlendirilen kontrolör, kontrolün kapsamını, amaçlarını ve kontrolle ilgili diğer hususları açıklamak amacıyla, kontrole tabi tutulacak firma yetkililerin, danışmanlarının, muhasebecilerinin, kontrolörlerinin, avukatlarının ve gerektiğinde diğer gümrük idaresi yetkililerinin katıldığı bir ön bilgilendirme toplantısı düzenler.

Kontrolün profesyonel bir biçimde yürütülmesini sağlayabilmek ve mükemmel bir işbirliği kurabilmek üzere, kontrole tabi tutulacak firmanın, çalışanlardan herhangi biri tarafından değil, kontrol sırasında ihtiyaç duyulabilecek tüm belge, bilgi ve kayıtları firma adına sunabilecek bir yetkili tarafından temsil edilmesi önemlidir.

Kontrolün bu aşamasında gümrük idaresinin görev bölgesi içinde yeralan firmaların merkezine ve muhasebe birimlerine gidilerek inceleme yapılır. Bu incelemeye konu olabilecek başlıca belge ve defterler şunlardır:

a. Ticari Kayıt ve Belgeler

- Yazışmalar; mektup, faks, teleks...
- Anlaşmalar; alım ve satım sözleşmeleri, diğer anlaşmalar...

- Siparişler; sipariş mektubu...
- Taşıma senetleri; konşimento, hava konşimentosu, sigorta poliçesi, navlun faturası...
- Satış sözleşmesi; teminat mektubu, ödeme anlaşması, alacak ve borç kayıtları...
- Fiyat; fiyat listesi, telif mektubu, proforma fatura,
- Gümrük beyannameleri; ithalat beyannamesi, ihracat beyannamesi, kıymet beyanları...

b. Mali Kayıt ve Belgeler

- Vergi iadesi; kurumlar vergisi iadesi, gelir vergisi iadesi...
- Defter kayıtları; bilanço, kar ve zarar cetveli, defteri kebir...
- Şube defterleri; alım satım ilişkin yevmiye defteri, borç alacak hesabına ilişkin yevmiye defteri, günlük yevmiye defteri ve nakit hesabı...

Belge ve kayıtların incelenmesi iki alternatif yoldan da yapılabilir. Eldeki verilere dayanılarak önce ithalatla ilgili belgelerden başlanarak, karşılaştırmalar sonucu mali kayıtlarla ilgili belgelere ulaşılabilceği gibi, önce mali kayıtlarla ilgili belgelerden başlanarak ticari kayıt ve belgelerle inceleme tamamlanabilir. Şüpheli görülen veya anlaşılamayan kayıtlar ve belgeler hakkında firma yetkililerinden açıklama yapmaları istenebilir.

Gerektiği takdirde, Maliye teşkilatından firmanın faaliyet alanına, mali durumuna ve muhasebe bilgilerine ilişkin bilgi talep edilebilir.

Kontrol ile ilgili tüm bulguların ve gümrük işlemleri ile ilgili olarak tespit edilen tüm hataların firmaya bildirilmesi ve hazırlanacak sonuç raporunda belirtilmek üzere, firmaların bu bulgulara cevap verilebilmesinin sağlanması amacıyla firma yetkilileri ile son bir resmi görüşme yapılır.

iii. İnceleme Sonuçları :

İnceleme sonucunda elde edilen bulgular bir rapora bağlanır ve hazırlanan bu raporun bir kopyası da kontrol edilen firmaya iletilir.

İnceleme sonucunda, firmanın it-halat işlemlerinde hiçbir hata olmadığı ya da önemsiz bir vergi farkı olduğu tespit edilirse firma işlemleri onaylanır. Firmanın hatalı işlemleri sonucunda herhangi bir vergi farkının bulunması durumunda vergi farkı ek bir beyanla tamamlatılır.

İnceleme sonucunda bir gümrük suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde rapor, konuyla ilgili dava açılıp açılmamasına karar verilmek üzere ilgili bölüme gönderilir ve burada yapılacak soruşturma sonucuna göre işlem yapılır. Her durumda rapor sonucundan firmaya bilgi verilir.

Gizlilik hususunda ilgili kanun hükümlerine aykırı düşmemek kaydıyla gümrük idaresi, durum hakkında gelir idarelerine bilgi verebilir.

Sonradan kontrolün nihai aşaması olarak, sonradan kontrol ünitesi denetim elemanları kontrol sonucu öngörülen değişikliklerin yapılıp ya-

pılmadığını, verilen tavsiyelere uyulup uyulmadığını görmek üzere firmaya bir ziyaret daha yapabilir.

D. SONUÇ

Sonradan kontrol sisteminin gümrük idarelerine olan etkilerini; yaşanan sıkışıklıkları ortadan kaldırması, işlem hızını artırması, yolsuzluk ve suistimalleri asgari seviyeye çekmesi ve gümrük gelirlerini artırıcı etkide bulunması şeklinde özetleyebiliriz.

Yukarıda belirtilen etkileri; gerek denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, ölçülebilir somut bir nitelik kazanması ve gerekse devlet gelirlerinde önemi gözardı edilemeyecek artışlar sağlaması yönleriyle değerlendirdiğimizde sistemin faydalarını daha bariz bir şekilde görmek mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

1. GÖKÇE, M. Uğur; "Gümrüklerde Sonradan Kontrol ve Risk Analizi - Türkiye Üzerine Bir Deneme" adlı yayınlanmamış tez çalışması, 1998/ Aralık, ANKARA.
2. GÖKÇE, M. Uğur; "Sıfır Maliyetli Vergileme = Post Clearance Audit", Mayıs 1999, s. 448-449, s. 57 ve 65, Ankara.
3. KARATAŞ, Selma; Araştırmalar ve İnceleme Raporlarından Derlemeler, 1998/ANKARA.
4. KÜÇÜKOĞLU, Ayla; "Sonradan kontrol" konulu uzmanlık tez çalışması, 1998/ANKARA.
5. SEYDİOĞLU, Halil; "Uluslararası İktisat", 1992, İstanbul
6. Dış Ticaret Dergisi, 8-9-10-11. Sayılar ve Ekim Ayı Özel Sayısı.