

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU VE BU SORUMLULUKLARIN YAPTIRIMLARI

Prof.Dr. Salih ÖZEL*

GİRİŞ

Bilindiği üzere hukuk devletinde toplumsal yaşantımızın bir düzene konulabilmesi için hukuk kuralları düzenlenmektedir. Hukuk kurallarını yazılı olup olmamalarına göre iki bölüme ayırmak mümkündür. Bunlarda sırasıyla yazılı hukuk kuralları yazılı olmayan hukuk kurallarıdır

Yazılı hukuk kuralları genellikle yasama erki tarafından üretilip uygulamaya konulan "kanun"lardır. Ancak yasama erkinin verdiği yetkiye dayanılarak yürütme tarafından üretilen kararname, genelge, tebliğ ve yönergeler'de yazılı hukuk kavramı içinde yer almaktadır

Yazılı olmayan hukuk kuralları ise örf ve adet kurallarından oluşmaktadır. Örf ve adet hukuku daha çok genel etik değerleri içermektedir. Her mesleğin ayrıca kendine özgü özel meslek

etikleri mevcuttur. Örf ve adetlerin ticari olmayanlarının yaptırımı yoktur. Ülkemiz uygulamasında sadece ticari örf ve adetler bir yaptırım gücüne bağlanmıştır. Ancak, bu yaptırım gücü kanunlardan sonra gelmektedir. Hiç bir örf ve adet hukukunun kuralları yasal kurallara aykırı olmaz.

Biz bu çalışmamızda örf ve adet hukuku üzerinde hiç durmayacağız. Çalışmamızı yazılı hukuk kuralları üzerinde yoğunlaştıracamız.

Ülkemizde 12 yıldır uygulama olanağı bulan yeminli mali müşavirlik mesleğinin genel değerlendirilmesinde hemen göze çarpan özellikleri şöylece özetleyerek sıralamak mümkündür.

- Yasal yapılandırılması evrensel bağımsız denetim yasal yapısını henüz yakalayamamıştır

* YMM, G.Ü. Emekli İktisadi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi

- Bağımsızlığını henüz elde edememiş ve merkezi otoritenin vesayetinden kurtulamamıştır

- Üstlenmiş olduğu denetim görevi farklı özellikler nedeniyle "vergi denetimi"nde odaklaştırılmıştır

- Sorumlulukların sınırları çok geniş tutulmuş ve adeta belirsizlik kazanmıştır.

- Sorumluluklarının saptanması zorlaşmış, sorumluluklarının yaptırımları karmaşık hale sokulmuştur.

- Sorumluluk saptanmasında genellik ve eşitlik ilkelerinden büyük ölçüde sapmalar olmuştur.

- Sorumluluk saptanmasında çok sayıda meslek ve kamu örgütü görev üstlenmiştir.

- Sorumluluk saptanmasında objektif ölçülerden çok subjektif ölçülere yer verilmiştir.

Sonuç olarak mesleğin yeniden ele alınarak bir revizyona tabi tutulması zorunluluk haline gelmiştir.

Biz bu çalışmamızda (1) yeminli mali müşavirlerin meslekten doğan sorumluluklarının nerede başlayıp nerede bittiğini araştırdık, sorumluluklarının ağırlığını ve adeletsizliğini saptamaya çalıştık, (2) Sorumlulukları yasal dağılımı içinde saptamaya çalıştık, (3) sorumlulukların yasal yaptırımlarını inceledik ve adil olmaları için saptamaya çalıştık, (4) uluslararası bağımsız denetim meslek kuruluşlarının sorumlulukları ve yaptırımları ile karşılaştırmaya çalıştık.

I. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetim mesleğinin evrensel boyutları içinde sorumluluk saptanmasına bakacak olursak, çok karmaşık bir yasal yapıya kavuşturulmuş olduğunu hemen anlarız. Dünyada ve ülkemizde meslekte çalışanlar ile meslek çalışmasına taraf olan "müşteri" ve "bilgi kullanıcıları" arasında sorumlulukları belirleme tartışmaları halen devam etmektedir. Sorumluluk

saptanmasında birbirlerine zıt iki kutup oluşmuştur.

Müşteriler ve bilgi kullanıcıları sorumluluk alanını alabildiğince genişletme uğraşısında bulundukları halde, meslekte çalışanlar ise önceden taraflar arasında belirlenmiş bulunan sorumluluk alanını giderek küçültmek istemektedirler.

Ülkemizde ise, yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları ne müşteri ne de meslek çalışanlarının bireysel ya da örgütsel görüşleri alınmadan bilgi kullanıcılarından "vegi yönetimi" ile "yasama erki" tarafından tek taraflı olarak saptanmış bulunmaktadır. On yıllık "sorumluluk" anlayışının değerlendirilmesinden çıkan sonuca göre vergi yönetimi sürekli olarak sorumluluk alanını yetki alanını göz önüne almadan artırma eğilimi içinde olmuştur.

Önce, yeminli mali müşavirlik mesleğinin yetki ve görev alanının sınırlarının açık seçik belirlenmesi ve sonrada meslek örgütleri ve müşteri örgütlerinin bu konudaki görüşleri alınarak, vergi yönetimi ile birlikte sorumluluk alanının ya yapılacak akit'lerde ayrıntılarıyla saptanması ya da yasalarla saptanması bir zorunluluk haline gelmiştir.

1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin yasal yapısında her ne kadar mesleğin konusu birbirini tamamlayan (1) muhasebe denetimi ile (2) vergi denetimi ise de vergi yönetimi bu konuda kendisini yetkili görerek denetimin ağırlığını yörüngesinden tamamen saptırarak vegi denetimine kaydırmış bulunmaktadır. Uygulamada yeminli mali müşavirlik denetiminin konusu nerdeyse tamamen "vergi denetimi"ne indirgenmiştir. Bu durum yasanın amacını saptırmadır.

Yeminli mali müşavirler (a) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmalarıyla ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (b) yukarıda

ki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tatblo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak, (c) 3568 sayılı yasanın 12. maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak (Md:2) olarak belirlenmiştir.

Maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi (a) ve (b) şıklarında yer alan işlevleri yeminli mali müşavirler de, serbest muhasebeci mali müşavirler de yapabilmektedir. Ancak (c) şığında yer alan "tasdik işlemi" ni sadece yeminli mali müşavirler yapabilecektir. Buna karşın yeminli mali müşavirler "muhasebeyle ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar

12.maddeye göre Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ve 02.01.1990 tarihinde 20390 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan "yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkındaki yönetmelik" yeminli mali müşavirlerin görev ve yetkilerini daha açık seçik belirlemiş bulunmaktadır.

Yönetmelik meslek konusuna açıklık getirmekte, mesleğin "denetim" fonksiyonunu daha da öne çıkarmaktadır. Gerek meslek yasasından, gerekse söz konusu yönetmeliğin maddelerinden çıkan sonuca göre, yeminli mali müşavirlik meslek mensuplarının birbirinden farklı üç asli görevi ortaya çıkmaktadır. Bunlar önem sırasına göre, (1) denetim, (2) muhasebe ve vergi danışmanlığı, (3) tasdik işlemi'dir. Yine yönetmelikten anlaşıldığına göre denetim de iki ayrı önemli konuyu içermektedir, bunlardan birisi "(a) muhasebe denetimi, (b) vergi denetimi"dir.

(1) Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi yapılan tüm muhasebe işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlarına "uygunluk" denetimidir. Yönetmelikte muhasebe denetiminin uygunluk denetimi olduğunu kabul etmiştir.

(2) Vergi Denetimi

Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır diye tanımlanmıştır (V.U.K. Md.134).

Vergi denetimi muhasebe denetiminden bir çok farklılık göstermektedir. Zira vergi denetiminde, denetim "ölçütleri" olarak topluca vergi mevzuatı kullanılmaktadır. Denetimin amacı devlete ödenen vergilerin "doğruluğu"nu kanıtlamaktır. Bu nedenle, denetim sürecinde ortaya çıkan bilmemezlilik anlayamamazlık sonucu yapılan hataları düzeltmek, ilgili konularda eğitmek, doğru beyanda bulunmasını sağlamak, vergi kaçırmalarını önlemek gibi işlevleri de kapsamaktadır. Bu çalışmalarda "muhasebe denetimi" yanında vergi denetiminin kapsamı oldukça ağırlık kazanmıştır.

Vergi denetiminin fonksiyonu (1) araştırma ve incelemeyi gerektirmekte (2) vergi kaçırma ve (3) doğruyu bulma uğraşısı haline dönüşmektedir.

İşletmelerde tam tasdik denetimi yapan yeminli mali müşavirler çoğu kez muhasebe denetiminin tüm gereklerini yerine getirmeden kaçınmakta, denetim çalışmalarını daha çok aşırı sorumluluk nedeniyle vergi denetiminde yoğunlaştırmakta ve muhasebe denetimini tam olmasada kısmen ihmale uğratmaktadırlar.

Vergi denetimi içerik açısından bir "vergi incelemesi" dir. Vergi inceleme yetkisine sahip olan görev ve unvanlar yasalarla belirlenmiştir (V.U.K.Md. 135). Ancak, yeminli mali müşavirler "vergi inceleme yetkisi"ne sahip olanlar arasında yer almamaktadır. Diğer bir deyimle "yasalarımızda yeminli mali müşavirlere vergi inceleme yetkisi verilmemiştir"¹.

Vergi inceleme yetkisi olmayan bir meslek mensubu "vergi denetimi" yapamaz ve yapmamalıdır. Vergi denetimi mutlaka yetkilendirmeyi gerektirmektedir. Vergi denetimi yeminli mali müşavirler tarafından da yaptırılmak isteniyor ise bu konuda mutlaka yetkilendirilmeleri zorunludur.

1 ÇAKMAK Şefik, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 245 "Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi İadesi".

Hukuk açısından yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi çok dar anlamda daha çok "vergi danışmanlığı" kapsamında kalmalıdır. Zira, yetkisiz yapılacak bir vergi denetimi yeminli mali müşavire önceden pek kolay kolay saptanamayan sorumluluklar yükleme eğilimindedir.

Yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları arasındaki (a) danışmanlık ve (b) tasdik işlemleri üzerinde de durmak gerekecektir.

(a) Danışmanlık

Yasa ile verilen görevin içeriğinde muhasebe ve vergi denetimi, tasdik işlemi yanında ayrıca, muhasebe ve vergi konularında "danışmanlık" görevinde mevcuttur. Ancak, muhasebe ve vergi denetimi yapmaksızın yeminli mali müşavirlerin "danışmanlık görevini" bağımsız olarak tek başına kullanmalarda mümkündür (Meslek Kanunu Md.2/b).

Nitekim bir kısım yeminli mali müşavirin denetim işine hiç bulaşmadan sadece "danışmanlık" yaptıklarınada tanık olmaktadır. "Danışmanlık" fonksiyonu çok kapsamlı bir fonksiyondur, yasada ve yönetmelikte türü ve nitelikleri belirlenmemiştir. Danışmanlık sadece muhasebe ve vergi konularıyla sınırlı mı olacaktı yoksa her tür danışmanlığı özellikle "yönetim danışmanlığını" içermekte midir? bu sorunun yanıtı verilmelidir. Danışmanlık görevinde yeminli mali müşavire sınırlı olsa sorumluluk yüklemektedir.

(b) Tasdik İşlemi

Muhasebe denetimi + vergi denetimi "tasdik işlemi" ile bir sonuca ulaştırılmak istenmiştir. (Meslek Kanunu Md:2/A).

"Tasdik gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tesbiti ve rapora bağlanmasıdır" diye tanımlan-

mıştır (Yönetmelik Md.4).

Ayrıca beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. (V.U.K.Mükerrer Md. 227/2).

3568 sayılı Kanun kapsamındaki yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporunda; imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdiki yapan yeminli mali müşavir, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere yapmış olduğu tasdikin doğruluğundan sorumludur.

Yapılan tasdikin doğru olmaması durumunda; ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan, tasdiki yapan yeminli mali müşavir mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur (Meslek Yasası Md:12).

Yeminli mali müşavirlerin temelde görevi "denetim"dır. Ancak yasalarla belirlenen denetim olayı birbirinden farklı iki ayrı denetim biçimini içermektedir. Bunlardan birisi "muhasebe denetimi" diğeri de "vergi denetimi"dır.

Genellikle her iki denetim biçimi bir arada yapılmaktadır. Her iki denetimden de "uygunluk" değil "doğruluk" beklenmektedir. "Doğruluk" sözcük anlamı olarak çok iddialı hatta ulaşılmaması hemen hemen mümkün olmayan bir hedef niteliğindedir. Hiç kimse hiçbir konuda matematik problemlerinin çözümü hariç "doğruluk" konusunda sonuç bildirmede yüzde yüz doğrudur iddiasında bulunamaz. Zira, doğruluk hiçbir şüpheye soruya yer kalmayacak şekilde kanıtlarla ulaşılmaması gereken otopik bir hedeftir.

Doğruluk iddiası her zaman içinde şüphe saklayan ve yanılgı içeren bir olgudur bu nedenle "gerçekle" "yalan" arası bir içerik taşımaktadır. Her doğruya yüzde yüz inanılmaması gerekir. Özellikle yeminli mali müşavirlerden

istenen muhasebe ve vergi denetiminde "doğruluk" anlamını tam olarak içeren bir sözlük olması hemen hemen mümkün değildir. Zira, denetim alanı çok bilinmeyenler içermekte kayıt dışı ve suç ekonomisinin çoğu kez olumlu yada olumsuz yönlerini paylaşma eğilimindedir.²

Görüldüğü gibi "tasdik işlemi" yeminli mali müşavirlik mesleğinin üstesinden kolay kolay gelinemeyeceği, ağır sorumluluklar içermektedir.

1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevi, Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları

Yeminli mali müşavirlerin görevleri, bu görevlerin yerine getirilmesinde kullunmakta olduğu ölçütleri, ürettikleri hizmetlerden yararlanan bilgi kullanıcılarını şöyle bir tabloda göstermek olanaklıdır. Bu tabloyu uluslararası "bağımsız denetim" ile karşılaştırmakta yararlı olacaktır.

Y.M.M. Görevi	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
1. Muhasebe Denetimi	1. Muhasebe Belgeleri, Muh. Kayıtları, Mali Tablolar	1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Henüz yok)	1. Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, İşletme Ortakları, İşletme Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası
2. Vergi Denetimi	2. Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri (Satın alma, üretme, pazarlama, finansman, işl. yönetimi)	2. Vergi Mevzuatı (Yasa, Yönetmelik, tebliğler, özelgeler, yargı kararları)	2. Vergi Yönetimi
3. Danışmanlık	3. Mali Konularla Sınırlı	3. Vergi Mevzuatı	3. İşletme Yönetimi
4. Tasdik İşlemi	4. Muhasebe ve Vergi Denetim Alanları	4. Muhasebe ve Vergi Denetim Ölçütleri	4. Vergi Yönetimi ve İşletme Yönetimi

2 ÖZEL Salih Prof.Dr. Yaklaşım Dergisi Sayı 101 "Yasal Olmayan Dış Satım ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği"

Tablodan da görüldüğü gibi yeminli mali müşavirler, birbirini tamamlayan dört işlevde görev alanında yerine getirmekle birlikte "muhasabe denetimi"nde "uyum" yeterli sayılmakla birlikte, "vergi denetimi" ile "tasdik işlemi"nde çoğunlukla "doğruluk" aranmaktadır. Yeminli mali müşavirlik mesleği uygulamada "denetim" fonksiyonundan çok tasdik işlemine kaydırılmıştır³

Tasdik işleminin amacı vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasındaki "güveni" sağlamaktır⁴ Denetim, vergi yükümlüsünden çok vergi yönetimine dönük olarak algılanmakta ve yasal alt yapısıda buna göre oluşturulmaya çalışılmaktadır Sorumluluk saptanmasında bu alt yapıya uygun olarak hazırlanmıştır

Meslek, ancak "muhasabe denetimi" sınırlarına çekilebilir ve odaklaştırılırsa o takdirde evrensel boyut kazanabilecek, işletme ve bilgi kullanıcılarına istenilen yararı sağlayacaktır

Uluslararası "Bağımsız Denetim Mesleği"nin görevleri, ölçütleri ve bilgi kullanıcıları ise şöyledir.

1.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Genel anlamda sorumluluk bireyin kendi davranışlarını yada kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın "sonuçlarını üstlenmesi" diye tanımlanabilir.⁵

Yasal sorumluluk ise "hukuka aykırı davranıştır"⁶ yasal sorumluluğu kendi içinde "mali sorumluluk" ve "ceza sorumluluğu" olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

1.3.1. Sorumluluk Kavramı

Bireyler toplumsal bir ortam içinde yaşama durumundadır. Toplumdaki bireylerin birbiri ile olan ilişkilerinin bir düzen içinde yürütülmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur. Toplumsal yaşamın gerektirdiği düzeni de daha önceden toplum tarafından kabul edilip uygulamaya konulan yazılı yada yazısız kural ve ilkeler sağlamaktadır.

Söz konusu kural ve ilkelerin ortak amacı, toplum içinde yaşayan bireylerin hem birbirlerine olan ilişkilerini, hemde topluma karşı

Bağımsız Denetçiler	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
1. Muhasebe Denetimi (Vergi Denetimi ve Danışmanlık bunun içine dahildir.)	1. Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları ve Mali Tablolar	1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları	1. İşletme Yönetimi, ortaklar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketici kuruluşları ve diğer gruplar

Görüldüğü gibi uluslararası "bağımsız denetim mesleği" muhasabe denetimi görevini üstlenmiştir. Muhasebe denetimi içinde hiç bir zaman ağırlığı yüzde 15-20 yi aşmayan bir vergi denetimi içermektedir. Söz konusu denetim "uyum" denetimidir, doğruluk denetimi değildir.

olan davranış ve ilişkilerini hemde devlete karşı olan davranış ve ilişkilerini düzene koymak, çıkar çatışmalarını önlemek ve toplumda yaşanabilir bir ortam hazırlamaktır

Toplum düzenini sağlayan ilke ve kuralları ise, görgü, ahlak, din ve yasal kurallardır. Kurallar kişiyi belli bir davranışa zorlamaktadır.

3 YILANCI Münevver -YILDIZ Birol, Doç.Dr.-Yadr.Doç.Dr. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Sayı 5 Sf:75

4 YILANCI Münevver-YILDIZ Birol a.g.d. Sf:74

5 Okul Sözlüğü Türk Dil Kurumu Yayını Ankara 1994 Sf: 683

6 GÖZÜBÜYÜK Şeref Prof.Dr. Hukuka Giriş ve Hukuk Temel Kavramları Ank. 201 Sf:186

Kurallara uymama hali, "sorumluluk" doğması-na neden olmaktadır Bir diğer deyimle sorumluluğu doğuran olay kurallara uymama halidir. Kurallara uymama halinde bazı kuralların yaptırımını bazı kurallarında yaptırımsızlığı söz konusudur. Kurallar toplumda bir düzen sağlamakla birlikte, bireylerin özgürlüklerini de kısıtlamaktadır. Bu yönüyle hem yararlı, hemde zararlı yönleri mevcuttur. Önemli olan kuralların belirlenmesinde bileşkenin ve dolayısıyla dengenin sağlanmasıdır

Yasal olmayan kurallar "etik" değerleri içermektedir. Etik değerler ise "genel etik değerler" ve "mesleki etik değerler" olarak ikiye ayrılmıştır Yazılı kuralların kaynağı etik değerler olsa bile yazılı hale gelince, hukuk kuralları niteliğini kazanmaktadır Hukuk kurallarının büyük çoğunluğunun bir yaptırımı mevcuttur

Kurallara uyulmamasının sonucu bir sorumluluk hali oluşturmakta, sorumlulukta bir yaptırımla cezalandırılmaktadır

Hukuk kuralları toplamda, güven, eşitlik, barış ve özgürlük sağlamaktadır

Toplumu düzenleyen kurallar arasında yer alan görgü ve ahlak kuralları bireylerin davranışlarını etkilemekle birlikte çoğu kez yazılı olmayanlarının yaptırımı yoktur Din kurallarının yaptırımları da çoğu kez henüz tam olarak ne olduğu bilinmeyen başka bir dünyadaki yaptırımları içermektedir Ama tümünün amacı ortaktır ve toplumu düzene koymaktır.

1.3.2. Sorumluluk Türleri

Sorumluluk kavramını bireysel açıdan ele alıp "(1) İçsel sorumluluk (2) dışsal sorumluluk" olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

(1) Yeminli Mali Müşavirlerin İçsel Sorumlulukları

Bireyin kendi mesleğini kusursuz yapabilmesi için mesleğin gerektirdiği "mesleki bilgiye" hem kuramsal, hemde uygulamalı olarak sahip olması gerekmektedir. Bu durum hem sorumluluk içerir, hemde "mesleki bir etik" değer içerir.

Bu donanımına sahip olmayan yeminli mali müşavir, istese de, istemese de "etik" olmayan davranışlara yönelme durumuna düşer. Yeminli mali müşavire çalışmalarında taraf olanlar, yapılan işin kalitesini haklı olarak beğenmezler Yeminli mali müşavir mesleki yetersizliğinden kaynaklanan bu eksikliğini tamamlamadıkça "doyum ve tatmin duygusu" azalır, rasyonel davranamaz, hataları çoğalır etik olmayan davranışları artar İşini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz güçlü ve yoğun baskıların bir sonucu olarak etik olmayan davranışlar daha da çoğalır

Bu gibi durumlarda meslek mensubu ya mesleğe yararlı olamayacağına kanaat getirerek mesleği bırakmalı, yada mesleği yapabilmesi için eksik olan kuramsal ve uygulamalı bilgilerini mutlaka tamamlamalıdır

Eksiklikleri tamamlamak da bir etik davranıştır Pek tabi eksikliklerini giderinceye değin işlerini azaltmalı, hatta hiç iş almamalıdır

Bu mesleğe giren herkes "mesleki bilgileri"ni yaşam boyu hiç ara vermeden sürekli olarak yeni bilgilerle tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır

(2) Yeminli Mali Müşavirlerin Dışsal Sorumluluğu

Yeminli mali müşavirlerin çalışma alanını oluşturan "işletme"ler çıkar çatışmalarının çok yaşandığı yerlerdir. Örgütsel yapıları işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları yeminli mali müşavirin çalışmalarını çok yakından etkilemektedir. Örneğin, işletme yönetimi etik olmayan davranışlar içinde olabilir, işletme içinde çalışanlar da bu etik olmayan davranışlara katılabilirler, en azından karşı çıkmayabilirler Hatta işletmede yükselmenin yolu etik olmayan davranışlara bağlı olabilir.

Bu gibi durumlarda yeminli mali müşavirin hiç içsel sorunu olamasa bile çalışmasının sonuçlandırılmasında dışsal sorunlar etik değerler nedeniyle daha da önem kazanacaktır

Yeminli mali müşavir bu gibi durumlarda işini kaybetme pahasına etik davranmak zorundadır. Aksi halde etik olmayan davranışların sorumlusu durumuna düşecektir.

Dışsal etkenlerin biriside "rekabet" tir. Her ne kadar yeminli mali müşavirler arasında yasal olarak bir rekabet yasağı var ise de "iş kapma" açısından gizliden gizliye yürütülen bir rekabet mevcuttur. Bu gibi durumlarda, ister istemez rekabete katılanları etik olmayan davranışlara itmektedir.

Yeminli mali müşavirlik mesleği "parası" ön plana alınarak yapılabilecek bir meslek değildir. Bir kişinin üstesinden gelebileceği sayıda iş alınmalı "belirli ideal bir kalite"de hizmet verilmelidir.

Yapılan hizmet hem meslektaşına doyum sağlamalı hemde hizmetten yararlanacak tarafları her açıdan memnun etmelidir. Bu meslek parası ön plana alınarak yapılacak olur ise, etik olmayan davranışları artırıcı rol oynar

Dışsal etkenlerin birisi de, işletme çalışanları ile çalışma sırasında karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulup kurulamamasıdır. Güvene dayalı bir iletişim kurulamaz ise, o takdirde etik olmayan davranışların sayısı artma eğilimi göstermektedir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinde özellikle iletişim önemli yer tutmaktadır.

Ülkemiz vergi mevzuatı, çok değişkenlik gösteren karmaşık ve içerdiği dil itibarıyla anlam farkları taşıyan, hem algılama, hemde yorumlama aşamasında farklı sonuçlara ulaşabilen bir niteliğe sahip olduğu için, meslek mensuplarını istemeden etik olmayan davranışların tuzağına çekmektedir. Ayrıca, "sahte ve yanıltıcı belge" saptaması da oldukça zor ve ayrı bir uğraş istemektedir. Bu nedenle "etik davranışlar" istenmeyecek doğrulanmaktadır.

İş dünyasının "doğruluk" ve "dürüstlük" anlayışından biraz farklıca etik değerlere daha yumuşak yaklaşımı ve kendine özgü bir anlayışı

mevcuttur. Globalleşme eğilimleri, iş kültüründe zaten var olan etik davranışlara esnek yaklaşımı giderek daha da gevşetmektedir.

Ülkemizde her yörenin ve her işletmenin etik konusundaki davranışları birbirinden büyük farklılıklar göstermekte ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin çalışmalarında etik açısından ona yardımcı olacak bir nitelik taşımamaktadır. Ülkemiz insanı bunu kanıtlamak istercesine "amaca ulaşmak için her yol mubahtır, gemisini kurtaran kaptandır, minareyi çalan kılıfını hazır lar, özümünü ye bağını sorma" gibi hep çıkar üzerine atasözleri üretmiştir.

Sorumluluğu "(a) akti sorumluluk (b) akti olmayan sorumluluk" diye ikiye ayırarak incelemek konunun daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak için gereklidir kanısındayız.

a) Yeminli Mali Müşavirin Akdi Sorumluluğu⁷

Bir YMM nin akti sorumluluğunu saptayabilmek için önce:

- 1- Bir aktin var olması,
- 2- Aktin ihlal edilmiş olması,
- 3- İhlalden bir zarar doğması,
- 4- Zarar ve akdin ihlali arasında illiyet bağı olması,
- 5- YMM nin kusurunun saptanması gerekmektedir. YMM'nin akti sorumluluğunu tam olarak saptayabilmek için bunların özetle olsa teker teker incelenmesi gerekmektedir.

(1) Bir Aktin Varlığı

Uluslararası deneim normlarına göre bağımsız denetim hizmeti bir sözleşmeye bağlanmalıdır. Bu denetim normu AT ülkelerinde ve ülkemizde de geçerlidir. Sözleşmesiz denetim yapılamaz. Uluslararası bağımsız denetim sözleşmeleri, genellikle uluslararası denetim raporlarında yer alan;

7 ÖZEL Salih Prof.Dr., Yaklaşım Dergisi Sayı 106 "Yeminli Mali Müşavirin Akti Sorumluluğu, Sf: 19-26

a- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının saptanması,

b- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının o dönemde değişikliğe uğratılıp uğratılmadığının saptanması.

c- Mali tablolarda verilen açıklamaların o dönemde değiştirilip değiştirilmediğinin ve yeterli açıklama yapıp yapılmadığının saptanması üzerine akdedilmektedir.

Ülkemizde sözleşme yapmak zorunlu ise de, yapılacak sözleşmelerin içerikleri meslek üst örgütü ile vergi yönetimi arasında yapılmakta, sözleşmeleri imzalayan YMM ler ile denetim yaptıran müşteri yada vergi yükümlüsü bu konudaki görüş ve önerileri dikkate alınmamaktadır. Bir akdin konusu yasaların gösterdiği sınırlar dairesinde serbestçe belirlenebilir. Ülkemizde iki tip yeminli mali müşavirlik sözleşmesi saptanmıştır

Birisi "yeminli mali müşavir denetim ve tasdik sözleşmesi" adı ile uygulamaya konmuştur. Bu sözleşmenin "amacı ve kapsamı" olduğu şekliyle aşağıya çıkarılmıştır

(2) Sözleşmenin Amacı ve Kapsamı"

(2.1.) Sözleşmenin Amacı:

Vergi beyannemesi ve ekli mali tablo ile bildirimlerinin denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden de incelenmesini, bu inceleme sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların denetim normlarına uyularak yapılmış çalışmalar çerçevesinde ve bu çalışmaların sonucuna bağlı olarak doğruyu yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Tasdike esas alınacak denetleme ilke ve standartların mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak oluşturulur.

(2.2) Sözleşmenin Kapsamı ve Sınırı:

Beyanname ile eki Mali Tablo ve bildirimlerinin, mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına ve ye-

minli mali müşavirlik denetimi normlarına göre incelendiğinin tasdik edilmesi sözleşmenin kapsam ve sınırını teşkil eder

İkincisi "Yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi" adını almıştır Söz konusu sözleşmenin amacı ve kapsamı kısaca aşağıdaki gibi saptanmıştır

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

Birinci sözleşmede temel amaç:

"a- Mali tablo bildirimlerinin denetleme ve standartlara göre uygunluk yönünden incelenmesi.

b- Denetim çalışmalarının denetim normlarına uygun olarak yapılması.

c- Tasdike esas alınacak denetleme ilke ve standartların mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin göz önüne alınıp oluşturulmasıdır"

Görüldüğü gibi ülkemizde henüz ne ulusal denetim standartları ne denetim normları ne de genel kabul görmüş muhasebe standartları saptanıp yürürlüğe geçirilmiştir. Hali hazırda yapılan söz konusu sözleşme içerikleri bir bilinmeyen üzerine oturtulmuştur. Bu sözleşmelere dayalı olarak YMM'ler tarafından yapılan çalışmalar, tamamen bir aldatmacadır ve denetimler uluslararası arenada hiç bir hüküm ifade etmemektedir. Denetim olayı var olan bir ölçü ile karşılaştırma olayıdır. Var olan zaten belgelere ve kayıtlara yansımıştır. Var olan ile "olması gereken" karşılaştırılacaktır. Olması gereken denetim ölçüleri ise: "genel kabul görmüş muhasebe standartları" ile "genel kabul görmüş denetim

standartları"dır Sadece vergi denetiminde kullanılacak denetim ölçütleri mevcuttur ve vergi mevzuatıdır Sözleşmelerde ise onlardan söz edilmemiştir.

Var olan ile olması gereken karşılaştırılacak, denetçi tarafından "sapmalar" saptanacaktır Olmayan ölçünün saptanması da olmaz. YMM olmayan ölçü yerine kendisi bir ölçü üretme durumunda kalmakta ve kendi ürettiği ölçülere göre saptamalar yapmakta yada inanmaya inanmaya olmayan ölçülere uygun olduğunu daha da öteye giderek "doğru olduğunu" yalan yere bildirerek mühürle onaylamaktadır

Nereden bakılırsa bakılsın bu durum bir komediyi andırmaktadır ama komedi değil acı bir dramdır Bu sözlerimiz ikinci sözleşme için de geçerlidir. Bu mesleği ve meslek mensuplarını bu duruma düşüren kamusal yönetim anlayışdır Meslek bağımsız ve özerk olacak olur ise evrensel denetim anlayışına uygun bir gelişme gösterecek ve yörüngesine oturacaktır

YMM'lerin akdettikleri sözleşmeler bir "hizmet sözleşmesi" değildir. Zira, yeminli mali müşavir iş verene bağımlı olarak çalışmaz ve çalışmalarında ondan emir almaz. Mesleki bilgisinin üstünlüğü nedeniyle bağımsız olarak vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında "hakem" rolü oynar. Bir kısım hukukçularımıza göre, yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları akitler "istisna akti"dir. Bir kısmına görede "vekalet" akdidir. Biz "istisna" akti olduğu görüşüne katılmıyoruz. Zira, akit konusu yeminli mali müşavire (a) muhasebe denetimini, açık seçik ve yasal olmasada (b) vergi denetimi yapma yükümlülüğü yüklemektedir. Muhasebe denetimi yapma yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi için "ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartları" mevcut olmadığından daha baştan akit ihlal edilmiş olmaktadır. Vergi denetimi ne yasal olarak nede akit konusu olarak açık seçik belirlenmemiş olmasına karşın vergi denetimi yapılabilmesi için gerekli ölçüt "vergi mevzuatı" mevcuttur. Ülkemizde aktin konusunda yer almasına karşın henüz "ulusal denetim standartları" ile "ulusal denetim normları" hazırlanıp yürürlüğe konulamamıştır

Muhasebe standartlarının denetim standartlarının mevcut olmaması ve YMM tarafından kullanılamaması "aktin ihlaline" neden olmaktadır Hatta yapılan akit yasalar karşısında geçersiz duruma düşmektedir. Bir bilinmeyen üzerine akit yapmak yasal olarak olanaksızdır

Yeminli mali müşavirlik aktinin incelenmesinden de görüleceği üzere,

- Aktin konusu bir iş görmeyi,
- İşin müşterinin yararına uygun yapılması,
- Muhasebe ve vergi denetimlerinin belirli süre içinde yapılmasını,
- Yapılan denetimlerin kusurlu yapılmasından yeminli mali müşavirin sorumlu olacağını,

İçermektedir. Bunların her birisinin ihmalı yada kusurlu olarak yapılmış olduğunun saptanması halinde "aktin ihlali" sayılabilir

Aktin ihlali

Yeminli mali müşavirin sözleşmenin "amacı ve kapsamı" içinde yer alan iş görmeyi safsaklarsa yada iş görürken gereken "özen ve titizliği" göstermezse, bu durumda "aktin ihlali" sayılır

İş görme yükümlülüğü asli görev olmakla birlikte "gereken özen ve titizliğin gösterilmesi" bir yan yükümlülüktür ve aktin ihlali olayında etkin bir rol oynamaktadır

İşin müşterinin yararına uygun yapılması "muhasebe ve vergi denetimi" sonucu, bilgi kullanıcılarının zararını doğuracak bir durumun ortaya çıkmaması gibi sonradan saptanacak bir özür içermemesi anlamını taşımaktadır

Örneğin, denetlenmiş mali tabloların incelenmesi sonucu bilgi kullanıcısı vergi yönetimi "vergi ziyana" neden olan bir hususa rastlarsa yeminli mali müşavir görevini müşterinin yararını doğrultusunda yapmamış sayılabilecektir

Sözleşme içeriğinden böyle bir sonuç çı-

karmak açık seçik mümkün değil ise de vergi yönetimi sözleşme dışında vergi yasası ve meslek yasası ile böyle bir sonuca ulaşmak istemektedir. Her ne kadar aslolan akit ise de yargı organları aktin dışına taşarak akit ile yasalar arasında bir ilişki kurmaya gerek görmeyerek aktin ihlalini ileri sürebilmektedirler.

Yeminli mali müşavir denetim işlevini belirli bir sürede bitirmek zorundadır. Sözleşmenin ön gördüğü sürede bitiremez ve yasalarca kabul edilen bir özür gösteremez ise akti ihlal etmiş olur.

Bu sayılan nedenlerin yerine getirilmesi aktin ihlali sayılmakla birlikte yeminli mali müşavirin sorumluluğunun kabulü için yeterli değildir. Yeminli mali müşavirin sorumlu olabilmesi için ihlal sonucu zarar doğmuş olması, zarar ile akit arasında illiyet bağı bulunması ve sonuç olarak yeminli mali müşavirin "kusurlu" olduğunun saptanması gerekmektedir.

Aktin İhlalinden Zarar Doğması

Zarar doğması hali hem aktin ihlali anlamına gelmekte hemde yeminli mali müşavirin "akti sorumluluğu"nın doğduğu anlamına gelmektedir. Yeminli mali müşavirin "zarar" olarak doğan sorumluluğu "maddi zarar" niteliğindedir. Maddi zarar ise, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen eksilmedir⁸.

Manevi zarar ise, bir kişinin kişilik haklarına yapılan hukuka aykırı bir tecevüz nedeniyle kişilik değerinde kişi varlığına iradesi dışında oluşan bir eksilmedir (B.K. Md.49). Yeminli mali müşavirlerin mesleki fiileri nedeniyle manevi zarar oluşmayacağı kanısındayız.

Zarar ile Akit Arasında İlliyet Bağı Bulunması

Yeminli mali müşavirin sorumluluğunun saptanabilmesi için önce bir maddi zararın doğması ve doğan bu maddi zararın da akitle arasında mutlaka bir bağlantı kurulabilmesi zorunlu-

dur. Türk hukukunda illiyet bağının belirlenebilmesi için "uygun illiyet bağı kuramı" na başvurmamak gerekmektedir⁹.

Uygun illiyet kuramı ise, "zararın gerçek nedeni olan ve olayın normal akışına ve genel hayat deneyimlerine göre niteliği ve meyli itibarıyla somut olayda gerçekleşen sonucu genel olarak oluşturmaya elverişli yada bu türden bir sonucun gerçekleşmesi olasılığını objektif olarak önemli ölçüde artırmış bulunan zorunlu koşulla zararlı sonuç arasındaki bağa uygun illiyet bağı"denir¹⁰.

İlliyet bağının kesilmesi halinde sorumluluk kalkar. İlliyet bağının kesilmesine neden olan hususlar (a) zorunlu neden (mücbir sebep) (b) üçüncü kişinin kusuru (c) bizzat müşterinin (vergi yükümlüsü) kusurudur.

Sözleşmelere göre,

"3.4. İlgili mevzuata göre, hesap tutma ve hesap çıkarma iş sahibinin yükümlülük ve sorumluluğundadır Olaylar belgelerin, yaşamın doğal akışına göre, iş sahibinin bilgisi içinde olduğu kabul edilir.

3.5. Yapılacak tüm denetim ve tasdik işlemlerinde işsahibi ve yetkili muhasebecisi, hesapların olaylara uygun olarak tutulduğunu ve çıkarıldığını, hesapların dayanağı belgelerin gerçek olduğunu kabul etmiş sayılır ve bunların olaylara uygunluk ve belgelerde doğruluk beyanını, yazılı olarak YMM'e verme yükümlülüğü altındadır YMM ayrıca gerçekliğinden ve içeriğinden kuşku duyduğu her belge ve bilginin doğruluğunun kanıtlanmasını iş sahibinden isteme hakkına sahiptir Bu talep yerine gelmediği takdirde YMM sözü edilen belgeyi beyanname ve mali tabloların veya bildirimlerin düzenlenmesinde dikkate almayabilir. Bu takdirde YMM sorumlu tutulamaz.

3.6. İş sahibi YMM tarafından, sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca

8 EREN Faruk Prof.Dr., İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi, İnşaat Sözleşmeleri, Yönetici, İşletmeci, Mühendis ve Hukukçular için Ortak Seminer Notları, Ankara 1996 Sf:87

9 ŞENOCAK Kemal Dr. Mesleki Sorumluluk Sigortası Turhan Kitabevi Ankara 2000 Sf.328

10 EREN F. Prof.Dr. A.g.k. Sf: 509

yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi yerine getirmekle yükümlüdür. İş sahibinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilmeyen yükümlülüklerden YMM sorumlu tutulamaz.

3.7. Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak YMM'e verilen bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve YMM tarafından belirtilen tarihe kadar teslim edilmemesinden doğacak risklerden iş sahibi sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli, taraflar arasında yazılı olarak belirlenebilir."

İlliyet bağının saptanması yargı yoluyla yapılmaktadır Zarar ile illiyet bağının yargı organında kanıtlanması, müşteriye, kusursuzluğun kanıtlanması da yeminli mali müşavire düşmektedir.

"Uygun illiyet bağı"nın kesin olarak kanıtlanması oldukça güç bir iştir

Kusur

"Kusur için kesin bir tanım yapmak mümkün olmamakla birlikte, hukuk dili ve öğretisinde "irade eksikliği" yada "hukuk düzeninin kınadığı davranış" olarak algılamak mümkündür.

Kusur bir eksikliğin bir özürün anlatımı için kullanılmaktadır Kusur "soyut" bir kavramdır. Bu nedenle tanı konması güçtür Çoğu kez somutlaştırmak için ölçü olarak "ortalama bir davranış biçimi" örnek alınmaktadır¹¹.

"Ortalama bir davranma biçimi" olarakta "yeminli mali müşavirlik mesleği"nin "sosyal çevresi" meslek grubu içindeki yeri aynı koşullar altında görev yapan normal ve akla uygun bir insan tipi ele alınmakta, bu kişinin benzer durum ve koşullar altında göstereceği örnek davranış biçimi esas alınmaktadır Örnek alınan biçimden her sapma "kusur" un oluşmasının bir parçasıdır Zarara neden olan kusur, yasalara, yönetmeliklere, tebliğlere uymama biçiminde ise o zaman kusur soyut olmaktan çıkar ve so-

mutlaşır ve bu nedenlerle ortalama bir davranma biçimini örnek almaya gerek yoktur. Zira, ayan beyan kusur somut olarak ortadadır

Kusurun somutlaştırılması için bazı hallerde "bilir kişi" nin görüşüne de başvurulabilir. Bu görüşler "teknik saptama" yada bu konuda "görüş bildirme" ile sınırlıdır yargıcı aydınlatma dışında bir amacı yoktur

Hukuk bilimi kendi içinde kusuru (a) ağır kusur (b) hafif kusur olmak üzere ikiye ayırmaktadır

(a) Ağır Kusur

Ağır kusur, en basit özen kuralının çiğnenmesi, aynı durum ve koşullarda her aklı başında insanın zorunlu sayacağı önlemlerin savsaklanması, diğer bir deyimle ihmaldir¹². İhmalde meslek diliyle "gereken özen ve titizliğin" gösterilmemesidir.

(b) Hafif Kusur

Aynı durum ve koşullarda ancak, dikkatli ve uyanık kişinin göstereceği özenin gösterilmemiş olmasıdır Kusur genelde ciddiye alınma, gereken özeni ve ilgiyi göstermeme, önem vermeme, savsaklama gibi sözcüklerle anlatılmak istenirse de bu fiillerin yeminli mali müşavirlik mesleğindeki kusurun anlatımındaki özdeşkesi "özen göstermeme" dir.

Hem ağır hemde hafif kusurların hukuksal tanımı yoktur Her iki kusurda da "zarar" oluşmuş ise "akti sorumluluk" mevcuttur. Sadece ağır kusurun yaptırımı (cezai) hafif kusura oranla biraz daha ağır olabilmektedir

Hukukçular arasında ağır kusur cezalandırılınsın hafif kusur cezalandırılmasın yada her iki kusur da derecesine göre cezalandırılınsın gibi tartışmalar halen devam etmektedir. Hele hele kusuru derecelendirmek tümünden olanaksızdır Derecelendirme soyut bir haldir, sadece yargıçlara "takdir hakkı" kullanma olanağı sağlamaktadır Söz konusu takdir hakkı da yine somut bir hak değildir, bir yargıcın "ağır kusur" olarak gördü

11 EREN F. a.g.k. Sf: 551

12 ŞENOCAK K. a.g.k. Sf: 326

ğü bir hali bir başka yargıç "hafif kusur" olarak değerlendirebilmekte biri bir ağır yaptırıma karar verirken bir diğere aynı durum ve aynı konu için pekala hiçbir yaptırım gereği duymayabilmektedir. Kusurun saptanmasında hele hele dercelendirilmesinde "değer yargısı" kişiden kişiye değişebilmektedir.

Kusurla ilgili olarak yapmaya çalıştığımız açıklamalar sadece ülkemiz için geçerli değildir. Çağdaş yargılama düzenini kurmuş ülkelerde "kusur" kavramını tam açıklığa kavuşturabilmiş değildirler.

Özetleyecek olur isek, bir yeminli mali müşavirin yaptığı işten sorumlu tutulabilmesi için,

- Bir aktin varolması
 - Söz konusu aktin yeminli mali müşavir tarafından ihlali
 - Aktin ihlali sonucu bir zararın oluşması
 - Oluşan zarar ile ihlal edilen akit arasında bir illiyet bağı kurulabilmesi
 - Yeminli mali müşavirin kusurunun saptanması
- zorunludur.

Kusurun saptanmasında "gerekli mesleki özen gösterme" uluslararası denetim standardı bir ölçü olarak kullanılmakta ve büyük kolaylık sağlamaktadır.

Uluslararası "gerekli mesleki özen" standardı "denetimin yapılmasında ve denetim raporunun düzenlenmesinde mesleğin gerektirdiği dikkatin gösterilmesini" istemektedir. Her denetçi denetim görevini en iyi şekilde yerine getirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülük çok önemli mesleki etik değerleri içermektedir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin uygulamasında "gerekli mesleki özen" çok aşılıyor denetimde "doğruluk" istenmektedir (meslek yasası md:12) (yön.md:20). Doğruluk üzerine "akit" yapmak "kusur"lu davranmayı baştan kabul etmek demektir.

Bize göre yeminli mali müşavirlerin "kusur"larının saptanmasında "gerekli mesleki özen" in gösterilip gösterilmediği ölçü alınmalıdır. Zira, dünya uygulaması "gerekli mesleki özen" in gösterilip gösterilmediğinin saptanması hukuka en büyük yardımdır, soyut bir kavram olan kusur "özen" ile somutlaşmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları her iki sözleşme örneğinde de "mesleki özen" standardına yer verilmemiştir.

"Yeminli mali müşavirlik denetim ve tasdik sözleşmesi"nde "3.3. YMM nin iş sahibine karşı sorumluluğu mesleki kusuru ile sınırlıdır" denmiştir. Ancak, "2.1. sözleşmenin amacı"nda ise "doğruluğu yansıtır yansıtmadı"ğının imza ve mühür kullanmak suretiyle onaylanması deyimi "kusur" saptamayı "mesleki kusur"dan "doğruluk" fiiline kaydırmış bulunmaktadır.

Mesleki kusur "gerekli mesleki özen" in gösterilmemesinden doğabileceği gibi mesleki özen gösterilmiş olsa bile doğruluk mutlak anlamda yüzde yüz doğruluk içerdiği için bu durumun yeminli mali müşavirler tarafından saptanması hemen hemen olanaksızdır.

"Yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi"nde "4/e maddesinde..... kendi kusur ve ihmali" demek suretiyle "doğruluk" yerine zım-mende olsa "gerekli mesleki özen" standardına bilmeyerekte olsa gönderme yapılmıştır.

Ancak, her iki akit örneğinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluk saptanmasına yardımcı olmak şöyle dursun sorumluluk saptanmasını iyice içinden çıkılmaz bir duruma dönüştürmüş içerik taşımaktadır.

Hal böyle olunca yeminli mali müşavirlerin "gerekli mesleki özen standardı" ne meslek yasasında nede iki örnek akit'te yer almadığı için ister istemez kusur saptanması genel hukuk kurallarına göre yapılmaktadır (B.K. Md.390). Bu durumda yeminli mali müşavirlerin aleyhine bir durumdur.

Yeminli mali müşavir görevini yaparken "gerekli mesleki özen"i göstermek zorundadır.

Zira, Borçlar Kanunu mesleki özen için bir ölçü getirmiştir. Buna göre, "yükümlülük altına girdiği şeyi dikkatle ve özenle yapma zorundadır, gereken özen ve dikkati göstermemekten doğan zarardan sorumludur (B.K. Md:321). Yasada kusur saptanması "özen"e bağlanmıştır

Mesleki özen soyut ve somut iki kavram olarak ele alınabilir. Soyut olarak ele alınacak olur ise, yeminli mali müşavirin yükümlendiği işi başarıp başaramayacağı onun nitelik standardı ile yakından alakalıdır yükümlendiği işi ne kadar dikkat ve özenle yapmak istesede istesin o konuda kuramsal ve uygulamalı bilgileri ve deneyimleri yeterli değilse mesleki özeni soyut bir içerik alır, böyle bir durumu sezinlerse yapamayacağı yada kaldırmayacağı yükün altına baştan girmemeli bir akit yapmamalıdır yada bu konudaki eksik bilgilerini çalışarak, araştırma yaparak öğrenmeli ve ondan sonra yükümlendiği işi görmelidir. Bir yeminli mali müşavir her türlü koşulda mesleğinin gerektirdiği kuramsal ve uygulamalı bilgileri bilme zorundadır Bilmez ise hiç şüphesiz bundan sorumlu olur. Ancak her bakımdan yapabileceği bir işin yapılması sırasında gereken mesleki özeni göstermemiş ise işte böyle bir "mesleki özen" somuttur ve kusur saptama ölçüsü olabilir.

b) Yeminli Mali Müşavirin Akit Dışı Sorumluluğu

Yeminli mali müşavirlerin akit dışı sorumluluğu ya akit'te yer almadığı halde yasalarda yer alan meslekle ilgili sorumluluk içerikli maddeler nedeniyle doğan yada hiç akit yapmaması yada yaptığı aktin yasal olmayan konuları içermesi hallerinde akit dışı sorumluluk doğabilir.

Akit dışı sorumluluk doğabilmesi için "(1) yasaya aykırılık (2) fiil (3) kusur (4) zarar (5) illiyet bağı" olması gerekmektedir (B.K. Md.41).

Yasaya Aykırılık

Yeminli mali müşavir görevini yerine getirirken "yasal genel kurallara" uyma zorundadır. Eğer yasal kurallara bilerek yada bilmeyerek uymamış ise sorumluluktan söz edilebilir.

Fiil

Fiil yeminli mali müşavirin görevini yerine getirirken isteyerek yada istemeyerek yasal genel kurallara uymaması halidir. Fiil bir tutum ve davranışı içerir, davranışı kurallara uymama yönünde ise "fiil" ile "yasalara aykırılık" yanyana gelmiş olur, sorumluluk biraz daha belirginleşir.

Kusur

Yeminli mali müşavir görevini yaparken göstermesi gereken özen ve titizliği göstermediği sabit olur ise o takdirde sorumluluğun en önemli unsurlarından biri olan kusur unsurunda tamamlanmış olur. Kusurun kanıtlanması görevi müşteriye aittir.

Zarar

Yeminli mali müşavirin yasal genel kurallara uymaması halinde ortaya bir zarar çıkacak olur ise yeminli mali müşavirin sorumluluğu daha da somut hale gelmektedir.

İlliyet Bağı

Gerek bile bile gerek ihmal gerekse tedbirsizlik gibi nedenlerle haksız bir surette diğer bir kişiye bir zarar verilmiş ise zarar veren bunu geri ödemek zorundadır (B.K. Md.41).

Yeminli mali müşavir bir zarara neden olan fiili gerçekten sabit olur ise o takdirde illiyet bağı kurulmuş olur ve sorumluluk tam olarak yasal açıdan doğmuş olur.

Yeminli mali müşavir hiç akit yapmadan iş görmesi halinde yeminli mali müşavir ile müşteri arasında hiç bir akti ilişki bulunmamasına rağmen yeminli mali müşavirin gördüğü iş dolayısıyla yasal genel kurallara göre sorumluluğu doğabilmektedir. Bu nedenle mutlaka sözleşme yapılmasından yanayız. Zira, sözleşme yoksa sorumlulukta yoktur gibi bir düşünceye kapılmamak gerekmektedir

Akit yapmadan iş gören yeminli mali müşavir başkası adına tasarrufta bulunan kimse her türlü ihmal ve ileriye düşünmeden yapılan işten sorumludur. Şu kadarki o kimse iş sahibi-

nin karşılaştığı zararı önlemek için yapmış ise sorumluluğu biraz hafifletilir (B.K. Md: 411).

Akit yapan yeminli mali müşavir ile akit yapmayan yeminli mali müşavir arasında sorumluluk açısından pek önemli bir fark yok gibi görünüyor da, akit yapmayan yeminli mali müşavir, eğer bu çalışmayı yapmaması halinde iş sahibinin daha büyük bir zararla karşılaşabileceğini kanıtlarsa o takdirde sorumluluğu yasa ya göre daha hafiflemektedir. Bu durumda akit yapmayan yeminli mali müşaviri daha iyi konu ma getirmiş bulunmaktadır.

Ülkemizde yeminli mali müşavirlerin kurslarından diğer bir deyimle "doğru" olmama dan kaynaklanan "mesleki sorumlulukları" ile "yasal sorumlulukları" birbiri içine karışmıştır. Borçlar hukuku yanında, ayrıca vergi hukukunda ve meslek yasasında da "yasal sorumluluğa yer verilmiştir.

a) Borçlar Hukuku

İşletme yönetimi her zaman yapılan denetimin "doğru" olmadığı saptanacak olur ise ve işletme bundan zarar gördü ise bu doğan zarardan denetçiyi sorumlu tutulmaktadır İşletme yönetiminin Borçlar Yasasına göre denetçiye "rucu" hakkı mevcuttur (B.K. Md.50).

b) Vergi Hukuku

Meslek yasasının 12. maddesi ile getirilen yasal sorumluluk ile yetinilmemiş aynı madde içeriği vergi usul yasasının mükerrer 227. maddesinde de tekrarlanmıştır. Tekrarlanan metin aynen şöyledir. "Yukarıda fıkra hükümlerine göre beyannamayı imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar."

c) 3568 Sayılı Meslek Yasası

Yeminli mali müşavirlerin 3568 sayılı ya-

saya göre bir kamu görevi olarak belirlenmiş olmasına rağmen gerek kamu görevi görevlileri niteliğini taşımamaları, tasdik sözleşmeleri de istisna akdi niteliği taşıdığı için gerek "dar" gerekse "geniş" anlamda kamu görevlisi sayılmaları bize göre olanaksızdır Bu nedenle sorumlulukları da kamu görevi sorumluluğu taşımamaktadır

Yeminli mali müşavirleri, tasdik konuları ile ilgili olarak en başta gelen sorumluluğu ziyaa uğratılan vergilerle ilgili. Yeminli mali müşavirlerin çalışmalarının yasal dayanağı olan 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte sorumlu oldukları ifade edildikten sonra, tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği açıklanıyor Tabii, sorumluluk sadece vergi ve cezalarla sınırlı değil. Meslek mensuplarının görevleri ile ilgili yada görevleri sırasında işledikleri suçlarla ilgili olarak, Türk Ceza Kanunu'nun devlet memurları ile ilgili hükümleri uyarınca cezalandırılacakları ve bağlı bulundukları meslek odaları tarafından haklarında disiplin soruşturması yapılacağı da yine aynı Kanunun 47. ve 48. maddelerinde hükme bağlanmış durumdadır

Yeminli mali müşavirlerin parasal sorumluluklarının uygulanışı ile ilgili olarak orta ya çıkan bir hukuki anlaşmazlık sebebiyle, Danıştayca verilen bir karar da da: "3568 sayılı Kanun'da öngörülen sorumluluk Vergi Usul Kanunu'nda vergi sorumluluğu müessesinden değişik niteliğe sahiptir. YMM ler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe ve usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin etme amacına yöneliktir 3568 Sayılı Kanun'un 12. maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğru

ru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır.

Yeminli mali müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir.

Sorumluluğun müteselsilen olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlar Hatta, aynı sorumluluğun her ikisinin birden takibine de bir engel yoktur." şeklinde hüküm verilmiştir.

Görüldüğü gibi, yeminli mali müşavirlerin, tasdik ettikleri hesap ve işlemlerle ilgili olarak, tartışmasız ve yetkililerinin toplumsal açıdan önemine paralel olarak çerçevesi oldukça geniş çizilmiş sorumlulukları mevcuttur.

Kamu görevi sayılan, ama gerçekte yasal olarak kamu görevi niteliklerini taşımayan bağımsız bir "muhasabe" ve "vergi denetçisi" olan yeminli mali müşavirin yetkileri çok sınırlı tutulmuş buna karşın sorumlulukları bir kamu "vergi denetçi"sinin sorumluluklarının çok üstünde ve hali hazır yetkileri ile orantı kurulamayacak kapsamda sorumluluk yüklenmiştir.

Elbette her mesleğin kendine özgü sorumluluğunun olması kaçınılmazdır ve gereklidir. Ancak, yüklenilen sorumluluğun hem gerçekçi hem adil ve hemde akli ve mantıklı olması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirlerin yasaların amaç ve sınırlarını da aşan bir çok sorumluluk kapsamı içine sokuldukları da bir gerçektir.

Suç ekonomisinin bir parçası olan "yasal olmayan dış satım olayı"nda müşterek ve müteselsil sorumluluk" müessesesi, hiç bir fiil ve davranış ile olaya karışmamış olsa bile karış-

mışçasına yeminli mali müşavir sorumlu tutulabilmektedir. Adeta, neden karışmadın, karışsa idin gibi bir iddia ile karşı karşıya getirilmek istenmektedir.¹³

c) Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluk Belirlenmesinde Özel Durumlar

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının belirlenmesinde rastlanan özel durumlara özet halinde de olsa değinmekte yarar görmekteyiz.

(a) Yeminli mali müşavirlerin sahte ve yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinden sorumlu tutulması.

Daha öncede işaret ettiğimiz gibi yeminli mali müşavirlerin yasalarda açık seçik "vergi inceleme" yetkisi yoktur. Bu nedenle "sahte ve yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerine "tam iştiraki" kanıtlanmadıkça söz konusu fiilden sorumlu olmaması gerekmektedir Zira Türk Ceza Kanununa göre bir fiilin suç sayılabilmesi için şu iki unsurun var olması zorunludur. Bunlar sırasıyla kanunun suç saydığı fiilin mutlaka işlenmiş olması, ikincisi de sanığın suç işleme kastı olması gerekmektedir¹⁴. Ancak yeminli mali müşavir, denetim yaptığı işletmenin muhasabe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasabe standartlarına ve vergi mevzuatına uygun olup olmadığının saptanmasından sorumlu olmalıdır¹⁵

(b) Karşıt inceleme sorumluluğu

Karşıt inceleme bir denetim tekniğidir. Bu tekniğin uygulanabilmesi için "vergi inceleme yetkisi" ne gereksinim vardır Zira, vergi yönetimi bu denetim tekniğini "vergi incelemesi" olarak algılamaktadır Öyleyse "vergi inceleme yetkisi" de gerekli hale gelmektedir. Konuyu sadece bir denetim tekniği gibi görecektir isek yeminli mali müşavir bu tekniğe diğer denetim teknikleri arasında zaman zaman başvurabilecektir. Ancak, vergi iadesi özellikle KDV iade tasdik çalışmalarında bu tekniğin kullanılmasını

13 Salih ÖZEL Prof.Dr., Yaklaşım Dergisi Sayı:101 Yasal Olmayan Dış Satım ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sf:21

14 KILIÇ Yılmaz, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:65 Sf:104

15 KORKUSUZ Mehmet, Yaklaşım Dergisi Sayı:19 Sf:135

zorunluluk haline getirmiştir. Bu istem karşısında teknik, vergi inceleme kavramına dönüşmüştür¹⁶. İncelemenin fiilen uygulamada başarılı olup olamayacağı tartışma konusudur. Ama önemli bir gerçekte, karşıt incelemenin yeminli mali müşavire yüklediği sorumluluk kaldıramayacağı kadar ağırdır ve adaletsizdir (KDV Genel Tebliğ Seri No:84). Zira, alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının yada dolaylı bir ilişki yada organizasyonun var olduğu saptanması halinde de yeminli mali müşavirin fiile katılmadığı sabit olsa bile sorumluluğu devam etmektedir¹⁷.

(c) Müteselsil Sorumluluk

Bilindiği üzere, özel hukukta mevcut olan bir "müteselsil sorumluluk" müessesesi ile ayrıca "vergi hukuku"nda da aynı içerikte olmakla, birlikte bir müteselsil sorumluluk müessesesi mevcuttur (B.K. Md: 141-V.U.K. Md.11).

Özel hukuktaki "müteselsil sorumluluk" ya sözleşmeden yada borçtan doğmasına karşın, vergi hukukunda sorumluluk ya vergi yükümlülükleri arasındaki teselsül yada vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu arasındaki teselsül yada sorumlular arasında teselsül den doğmaktadır¹⁸. Yeminli mali müşavirler ne vergi yükümlüsü nede vergi sorumlusudur. Böyle olmasına karşın özellikle KDV iade tasdik raporları sonucunda "vergiyi ziyaa uğratma" konusunda bir "irtibat" sağlanabilir ise yeminli mali müşavirde "müşterek müteselsil sorumluluk" zincirine dahil edilmektedir.

Danıştay kararlarına göre müteselsil sorumluluk soyut bir kavramdır. Müteselsil sorumluluğu doğuran olay kişilerin aralarında "vergiyi ziyaa uğratma" konusunda "irade birliği" nin saptanması gerekmektedir. İrade birliği yok ise sorumlulukta yoktur. Vergi yönetiminin

anlayışına göre "irade birliği" olmasa dahi yeminli mali müşavir tasdik işleminden ötürü olayın içine çekilerek müteselsil sorumlu tutulmak istenmektedir. Vergi yönetimi yayınladığı KDV si 27,28,30,37,38,51 ve 70 Seri Nolu Genel Tebliğleriyle "KDV sini hazineye intikal ettirmeme" halinde doğan "müteselsil sorumluluk Danıştayın 11. dairesi tarafından alınan 27.03.2000 tarih ve Esas No. 1998/4856 Karar No. 2000/1115" bir kararla "herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen verginin indirim ve iade konusu yapılamayacağı"na ilişkin paragrafı iptal edilmiştir¹⁹. Bu nedenle müteselsil sorumluluk sadece mal ve hizmet alım ve satımıyla sınırlı olarak doğmuş olacaktır.

(d) Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak

Bilindiği gibi hem meslek yasası, hemde vergi yasalarına göre, yeminli mali müşavirler "tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratan vergi ve bunun cezasından vergi yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulmakta" dır. Bu sorumluluğun saptanmasında ve uygulanmasında büyük çoğunlukla Danıştay'da aynı görüşleri paylaşmaktadır.

Vergi yönetimi vergi ziyai ve cezaları için sorumlulardan dilediğine baş vurabilmektedir. Vergi ziyai çoğu kez "vergi kaçakçılığı suçu" nun doğmasında neden olabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için yasa iki tür fiil belirlemiştir²⁰. Bu fiiller ise şu iki gruptan oluşmaktadır (V.U.K. Md. 359).

Birinci Grup:

"Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen

16 ÇAKMAK Şefik a.g.d. Sf:10

17 UZUNOĞLU Nihat, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 245 Sf: 33

18 BAYKARA Bekir, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 222 Sf: 37

19 KIZILOĞLU Şükrü Prof.Dr., Yaklaşım Dergisi, Sayı 92 KDV'de Müteselsil Sorumlulukla İlgili Bir İptal Kararı, Sf: 43-44

20 ÖZER Atilla Prof.Dr., Yaklaşım Dergisi Sayı 110 Sf: 43

başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar."

İkinci Grup:

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin aslı veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, bu belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar."

vergi kaçakçılığı fiillerini, işleyen kişiler olarak kabul edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı fiillerine iştirak halinde iştirak edene verilecek ceza bakımından maddi çıkar sağlayıp sağlamadığına göre karara bağlanmaktadır.

İştirak hali ise "maddi çıkar sağlama" ile bağlantı kurularak saptanmaya çalışılmıştır (V.U.K. Md.360). Bu fiillere maddi yarar sağlamadan katılanlar ise cezanın dörtte birine tabi tutulmaktadır.

Türk ceza yasasında ise iştirak hali, iştirak edenin fiilindeki yoğunluk göz önüne alınarak saptanmaktadır. (T.C.K. Md. 64). Türk ceza yasasında ayrıca "azmettirme hali"de yer almaktadır²¹.

Tasdikin şu yada bu nedenle doğru olmadığı sonradan saptanırsa ve bu saptama sonucu "vergi ziyai" ortaya çıksa tasdiki yapan yeminli mali müşavirle "vergi kaçakçılığı" fiili arasında ister istemez bir ilişki kurulması kaçınılmazdır

Ancak ceza yasasının "kaçakçılık suçları"

ile ilgili maddelerinde "vergi ziyaa" koşulu yoktur.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri bile rek yapanlar, hata ve hileleri isteyerek yapanlar saptanabilir ise kaçakçılık suçundan maddi zarar sağlansın sağlanmasın fail duruma düşebilirler. Yalnız yeminli mali müşavirlerin gerek hata ve hilelerin saptanmasında gerekse "muhasebe + vergi denetimi" görevini yerine getirirken gereken "özen ve titizliği" göstermedikleri saptanırsa "kaçakçılık" suçuna iştiraktan değil gereken özen ve titizliği göstermemekten sorumlu olmaları gerekmektedir. Ancak, kaçakçılık fiiline gerçekten iştirak ettikleri saptanacak olur ise o zaman sorumlulukları kaçınılmazdır. Yeminli mali müşavirlerden sorumluluk için "kusurlu bir irade"nin var olup olmadığı aranmalıdır. Bilindiği gibi ceza hukukunda "kıyas" yoktur ve kıyas uygulanamaz.

Anayasaya göre "ceza sorumluluğu kişiseldir (A.K. Md. 38/6).

Vergi usul yasasında ise "kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi" koşulu vergi kaçakçılığı suçu için önde gelen bir koşuldur. Vergi matrahının azaltılması, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, verginin noksan tahakkuk ettirilmesi, haksız yere verginin geri verilmesini sağlamak gibi fiillerin tümü "vergi kaçakçılık suçu" nun doğmasına neden olmaktadır²².

Vergi yönetimi ceza yasasından çok farklı olarak "kaçakçılık" olayına "vergi düzeninin korunması" ve "vergi gelirlerinin korunması" olarak bakmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirleride vergi yükümlüsü ile birlikte bu fiillerden sorumlu tutma eğilimini göstermektedir. Tasdik raporunda işin içine birde "doğruluk" denetimi katılınca, doğruluk denetimi de yüzde yüz doğruluk olarak algılandığı için yeminli mali müşavirler mesleğinin kaldıramıyacağı kadar büyük bir sorumluluk altına sokulmuş bulunmaktadır.

21 ÇAVUŞ Adnan Yaklaşım Dergisi, Sayı 90 Sf: 198

22 ÇAVUŞ Adnan Yaklaşım Dergisi, Sayı 104 Sf: 191

(e) Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Kağıtları ve Dosyalarıyla İlgili Sorumluluğu

Bilindiği gibi hem vergi denetimi hemde muhasebe denetimi "kanıt toplanarak" yapılmaktadır. Çoğu kez kanıt toplamada geleneksel kanıt toplama teknikleri ve yöntemleri kullanılmaktadır. Kanıtların mutlaka belgelenmesi kaçınılmazdır. Belgeleme ise ancak, "çalışma kağıtları" düzenlenerek yerine getirilebilir.

Çalışma kağıtları yeminli mali müşavirin denetim sırasında izlediği yolları, uyguladığı denetim tekniklerini ve yöntemlerini topladığı denetim kanıtları ve ulaştığı sonuçları yazılı olarak gösteren tek belgedir²³.

Her denetim için ne türde ve miktarda çalışma kağıdı düzenleneceği konusunda belirlenmiş bir norm yoktur. Bu nedenle her yeminli mali müşavir kendi çalışma kağıdı düzenini kendisi kurma durumundadır.

Kanımızca, yeminli mali müşavirin çalışmada kağıtlarında gösterdiği "özen ve titizlik" derecesinin saptanabilmesinde kullanılacak tek kanıt çalışma kağıtlarıdır.

Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında temel sorumluluk müşteriye aittir²⁴. Ancak, yeminli mali müşavirler hata ve hileleri ortaya çıkarmakla yükümlüdür. Ortaya çıkarılan hata ve hileler önce düzeltilmeye çalışılır, düzeltme önerileri yerine getirilmezse, özellikle vergi denetimlerinde ortaya çıkan hata ve hileleri vergi yönetimine bildirmek yasal bir zorunluluktur. Bu hususlar ayrıntılı olarak çalışma kağıtlarına mutlaka yansıtılmalıdır.

Yeminli mali müşavirin sorumluluğunun saptanmasında kendisini savunurken gereken özen ve titizliği gösterdiğini hata yada hilede bir "kast" olmadığını, bilerek yada bilmeyerek suç sayılan fiile iştirak etmediğini ancak çalışma kağıtları kanıtlayacaktır. Halbuki ülkemiz uygulama-

masında denetçinin sorumluluğunun saptanmasında şu anda hiç bir kanıtlama merciğinde çalışma kağıtları kanıtlama aracı olarak kullanılmamaktadır. Bu durumda YMM yi savunmasız bırakılmaktadır.

Halbuki sorumluluğun saptanmasında çalışma kağıtları en güvenilir kanıt durumundadır²⁵.

2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUK SAPTANMASI

Ülkemiz uygulamasında tasdik "doğru" olmadığına "(1) vergi yönetiminin, (2) meslek örgütüne, (3) yargı erkine" anlaşılmaması halinde yeminli mali müşavirler adı geçen üç kamu organı tarafından ya tek tek yada birlikte sorumlu tutulabilmektedir.

Uygulamada çoğu kez ilk sorumluluk saptaması vergi yönetiminin yapılması ve durum meslek örgütüne duyurulmaktadır.

Meslek örgütü vergi yönetiminin bu konudaki saptamasını uygun görür ise hem kesin sorumluluk saptanması hemde cezasının saptanması için konuyu Disiplin Kurulu'na sevk etmektedir. Disiplin kurulunca cezalandırılan bir YMM'in hem sorumluluk saptanması hemde bununla ilgili cezalandırma oda yönetiminin meslek üst örgütüne onaylanmak üzere gönderilmekte, üst örgütte sorumluluk saptamasını cezayı aynen kabul ederek kesinleştirmekte yada değişiklikler yapabilmektedir.

Yasal sorumluluk her ne kadar "yargı erki" tarafından saptanmakta ise de vergi yönetimi yargı erkine bu konudaki kararını beklemeden bir önlem olarak kendi kararı ile kesinleştirmiş cezanın uygulamasına başlayabilmektedir. Halbuki, örgüt disiplin kurulu yargıya intikal eden konuların karara bağlanmasını bekleyip, yargının alacağı karara göre disiplin cezası vermelidir.

23 GÜREDİN Ersin Prof.Dr. Denetim 1994 Sf:135

24 ERDOĞAN Nurten Doç.Dr. Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu Sf:31

25 KASAPOĞLU Vedat, Mükellefin Dergisi Sayı 98 Sf: 119

Görüldüğü gibi, ülkemizde yeminli mali müşavirlerin denetim hizmetlerinin "kalite kontrolü" çok karmaşık olarak "vergi yönetimi + meslek alt ve üst ve yargı erki" tarafından karma bir sistemle yerine getirilmektedir.

Vergi yönetiminin, yeminli mali müşavirlik mesleğinin sorumluluk sınırlarının belirlenmesinde çıkardığı yönetmelik ve tebliğlerle her zaman mesleğe bir güvensizlik hakim olmuştur. Hem bir mesleğe güven duymayacaksınız hem de o mesleğe ağır görevler yükleyerek mesleği ağır sorumluluklar altına sokacaksınız. Bu durum akla ve mantığa sığmayan bir çelişkidir.

Yeminli mali müşavirlerin yasal olarak "vergi inceleme" yetkisinin olup olmadığının, işletmenin hata ve hilelerini saptayarak vergi kaybını önlemelerinin zorunlu olduğu hakkında yetkisinin olup olmadığının, karşı inceleme yetkisinin bulunup bulunmadığının tartışılmakta olduğu bir ortamda bu konularda yeminli mali müşavirin sorumlu tutulmasının mantığıda anlaşılamamaktadır²⁶.

Sorumluluk ve yetki açısından bir çok belirsizlikler ve çelişkiler içinde bulunan yeminli mali müşavirlerin sorumluluk saptanmasında tek güvendiği yasal organ yargı erki olmasına karşın, yargı organının da bu konularda yeminli mali müşavirlere yardımcı ve destek olduğu söylenemez.

Kanımızca yasada "vergi yükümlüsü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olma" hükmü yerine, yine aynı yasada olduğu gibi "vergi kanunları ile diğer kanunlardaki sorumluluklar, müteselsil sorumluluk dahil saklıdır" dense ve onunla yetinilse idi daha doğru olurdu. Vergi yükümlüsü, vergi yasaları karşısında tek vergi yükümlüsü olarak kalır, yeminli mali müşavir vergi yükümlülüğünü gerçek vergi yükümlüsü ile paylaşma durumuna düşürülmezdi. Vergi yükümlüsü her zaman tasdik edilmiş hesaplarında sonradan "ek vergiyi, cezasını, gecikme faizini" tasdik eden yeminli mali müşavirden müteselsil sorumluluk nedeniyle genel

hükümlere göre rucu hakkına sahiptir (B.K. Md:50).

Özetleyecek olur isek "mesleki sorumluluk sınırları"nın belirlenştirilmesi konusunda yargı erki'nin yeminli mali müşavirlere bu güne kadar olduğu gibi bundan sonrada yardımcı olmayacağı anlaşılmaktadır Sorumluluk sınırlarının belirlenştirilmesi sonucu yeminli mali müşavirlerin en başta gelen can alıcı bir sorundur ve mutlaka çözümlenmelidir.

3568 sayılı meslek yasasının dışında 1986 yılında 3239 sayılı yasanın 13. maddesi ile vergi usul yasasına "yeminli mali müşavirlik" matlabı ile "ek madde" eklenmiş ise de bu ek madde 1987 yılında Anayasa Mahkemesinin E:1986/5-K:1987/9 sayılı kararıyla iptal edilmiştir Bu maddenin amacı, Bakanlar Kurulu kararlarıyla yeminli mali müşavirlik mesleğini vergi yönetiminin yeminli mali müşavirlik mesleğine bakış açısını göz önünde bulunduracak olur isek, maddenin iptalinin mesleğin hayrına olduğunu söylemek mümkündür. Bu maddenin iptalinden sonra 06.07.1994 tarihinde, 4008 sayılı yasanın 6. maddesi ile vergi usul yasasına mükerrer 227. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre "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 tutulurlar" denilmektedir.

Bu madde ile ilgili olarak Danıştay da açılan bir dava sonucuna göre, yasada "uygun olmaması" deyimini yerine "doğru olmaması" halinde yeminli mali müşavirler ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı yargı erki tarafından onanmıştır

Vergi yönetimi yasa ve yönetmeliklerle yapamadığı "meslek sorumluluk sınırları"nı genişletmeyi bu kez tebliğler ile sürdürmeyi yeğlemiştir.

26 ÇAKMAK Şefik, a.g.d. Sf.9-11

SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği Sıra No:18 yeminli mali müşavirlerin "müştereke ve müteselsilen sorumluluğunun tesbiti" 19 sıra Nolu Tebliğ 27 sıra Nolu Tebliğ ve 29 Sıra Nolu Tebliğlerle karşıt inceleme" yapma zorunluluğu dahada ağır koşullara getirilerek sorumluluk sınırları çok zorlanmıştır

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin sorumluluk sınırının nerede başlayıp nerede bittiğinin saptanması şu anda hemen hemen mümkün değildir. Hele hele "karşıt inceleme" tekniği mal ve hizmet satanlarla, bunlara mal ve hizmet satanlardan dahada öteye götürülmek istenmesi hemde bunun tebliğ ile yapılmak istenmesi olanaksız bir şeyin meslek mensuplarından istenmesi ne akla ne mantığa nede yasalara sığmamaktadır.

Bu konuda kendisi yasalar karşısında haksızlığa uğradığı kanısını taşıyan meslek mensuplarının, hak aramak için baş vurabileceği son merci yargı erki olduğu halde, bu merciğinde, haksızlığı giderme konusunda pasif bir davranış içinde olduğunu, bu konudaki kararlarını değerlendirecek hükmetmemiz kaçınılmaz olmaktadır

3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUGU İLE İLGİLİ YAPTIRIMLAR

Bir hukuk devletinde toplumların toplu yaşamlarındaki iç düzenini ahlak ve dini kurallardan çok hukuk kuralları sağlamaktadır

Hukuk kuralları bireylerin tutum ve davranışlarını bir düzene koymak için "kısıtlama" ya tabi tutmaktadır Her kısıtlama bireylerin tutum ve davranışlarına sınır koymaktır Her kısıtlamaya uyulmaması halinde sorumluluk doğmaktadır.

Yasal kurallara uyulmaması halinde sorumluluğun bir gereği olarak "suç" oluşmaktadır. Her sorumluluğun bir diğer deyimle her suçun yine yasal bir yaptırımı mevcuttur Zira, yasal kurallara uymama bir "kusur" sayılmaktadır

Suç şu şekilde tanımlamak olanaklıdır²⁷

"Suç, kusur yeteneği bulunan bir bireyin, hukuka aykırı KUSURLU DAVRANIŞIDIR."

"Suç, genelde (1) cürümler, (2) kabahatler olarak ikiye ayrılmaktadır Cürüm, idam, ağır hapis, hapis, ağır para cezası ve kamu hizmetinden yasaklılık gibi cezaları içermektedir

Kabahatler ise, hafif hapis, hafif para cezası yada belirli bir meslek yada sanattan menidir. Son yıllarda "kabahat"ın suç kavramından çıkarılması istenmektedir

Suç ve cezanın mutlaka yasalarla belirtilmiş olması bir anayasa ilkesidir. Yasalarda yer almayan suçların cezası da olmaz.

Kusur olmadanda suç olmaz. Kusur ise yasaların suç saydığı bir fiildir ve bilerek yada bilmeyerek yapılmaktadır diye tanımlamak olanaklıdır önce bir fiil olması bu fiil ile fail arasında yakın ilişki bulunması gerekmektedir

Hukuk kuralları her zaman yoruma muhtaçtır Yorum çoğunlukla KIYAS yoluyla yapılmaktadır Ancak, ceza hukukunda kıyas yoktur Bu nedenle işlenmiş bir fiilin ceza kanununda yapılmış olan suç tanımına uygun olup olmadığının saptanması bir zorunluluktur Cezanın verilebilmesi için suçun işlenmiş olması gerekmektedir. İşlenmeyen suça ceza verilmez.

Hukuk kurallarına uyulmaması haline, hukuk dilinde "hukuka aykırılık" denir Fiilin hukuka aykırılık içermesi ve bununla saptanması bir zorunluluktur.

Yeminli mali müşavirlerin meslek sorumluluklarının bir çoğu "kusursuz sorumluluk"tan doğmaktadır Zira, yeminli mali müşavirler denetim yaptığı işletmede bilerek özellikle isteyerek "vergi ziyayı" na neden olmak istemezler Ancak, tasdikten sonra şu yada bu nedenle hiç bir kusurları olmadığı halde bir vergi ziyaa ortaya çıkarsa bu vergi ve cezasından vergi yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulmaktadır Burada

27 ÖZTÜRK Bahri, ERDEM R.Mustafa, ÖZBEK Ö.Veli, Ceza Hukuku, Sf:4

yeminli mali müşavirin sorumluluğunu doğuran olay "nedensellik bağı - sebep - sonuç" ilişkisi-²⁸dir.

Tasdik işlemi "doğruluk" üzerine inşa edilmiştir. Ama, "hukuka aykırılık" saptanmıştır hukuka aykırılık eyleminden vergi ziyayı doğmuştur, tasdik işlemi sırasında gereken özen ve titizlik gösterilmiş olsa bile nedensellik bağı nedeniyle sorumluluk doğmuş olmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavir denetim sırasında gereken özen ve titizliği göstermiş olsa bile "vergi ziyayı"ndan "nedensellik bağı" kurularak suç isnat edilecek ve "kusur"dan da bahsedilebilecektir.

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi, yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları (1) Etik değerlerden (2) Akit'ten (Borçlar Kanunu) (3) Vergi incelemesi nedeniyle vergi kanunlarından (4) Meslek Kanunundan (5) Genel Hukuk kurallarından (Özel ve Kamu Hukuku) doğmaktadır.

Yeminli mali müşavirlere görevleri nedeniyle ortaya çıkan kusurları nedeniyle isnat edilen suçlar için, şu soruların yanıtını vermek bir zorunluluk haline gelmiştir.

(1) Isnat edilen suçların "ölçütleri" objektiftir mi ?

(2) Suçlama karşısında yeminli mali müşavir "dinlenilme hakkını" tam olarak kullanabilmektedir mi ?

(3) Yeminli mali müşavir denetim sırasında mesleği gereği göstermesi gereken özen ve titizliği göstermiş olduğu saptanmış olsa bile "doğruluk denetimi" nedeniyle ve nedensellik ilkesi ileri sürülerek "kast" olmadığı halde mesleki kusur sayılarak cezalandırılmasının ne derece hukuka uygunluğu savunulabilecektir ?

Bu soruların yanıtları tam olarak verilebilir ise, o takdirde YMM lerin sorumlulukları açıklık kazanabilecektir

(1) Objektif hukuk akla dayanır. Ölçütü (a) genel olmalıdır (aynı niteliği taşıyan tüm olaylara uygulama) (b) Hukuksal eşitlik taşımalıdır (Bireyden bireye değişmemeli herkese eşit uygulanmalıdır).

(a) Genel Olma İlkesi

Yeminli mali müşavirlerin "vergi inceleme yetkisi" olup olmadığı halen kuşkulu ve tartışmalı durumda iken "mesleki kusur" a dayanak olarak sorumlu tutulmaktadır. Halbuki vergi inceleme yetkisine sahip kamu görevlilerine mesleki kusurları saptansa bile yeminli mali müşavirlere reva görülen cezaların hemen hiç birisi verilmemektedir. Hukuk devletinde ve özellikle ülkemizde tüm yasal düzenlemeleri "pozitif hukuk" içinde düzenlemekte olduğunu iddia edersin sonrada objektif ölçütleri istediğin gibi kullanacaksın bu tutum ve davranış pozitif hukuktan uzaklaşmadır.

(b) Hukuki Eşitlik Taşımalıdır İlkesi

Aynı benzeri olayı Kanun karşısında ayrı ayrı değerlendirerek ve ayrı ayrı cezalandırmak ve sonrada eşitlikten söz etmek olanaksızdır. Her hukuk kuralı bir değer yargısına dayanır. Ancak, her olaya ayrı bir değer yargısı olmaz. Eşit olaya eşit değer yargısı olur.

Yeminli mali müşavirlerin işlediği suçlar herkes tarafından işlenebilecek suç değildir. Bu nedenle kendine özgü bir meslek kusuru suçudur. Mali suçlar grubunda yer almaktadır.

Suçun ve yaptırımların saptanması da çok karmaşık bir sisteme bağlanmıştır.

Suçun ve yaptırımların saptanmasında ya sal olarak görev alan kuruluşları şöylece sıralamak olanaklıdır.

(1) Oda Disiplin Kurulu

(2) Birlik Disiplin Kurulu

(3) Vergi Mahkemeleri

(4) İdare Mahkemeleri

28 GÖZÜBÜYÜK Şeref A. Prof.Dr., Hukuka Giriş, Sf: 186-187

(5) Danıştay

(6) Adli Yargı

(7) Yargıtay

(8) Sayıştay

(1) Oda Disiplin Kurulu

3568 sayılı meslek yasasına göre, oda disiplini kurulunun görevleri, oda yönetim kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktır (Md:26).

Verilebilecek cezalarıda meslek yasası şöyle belirlemiştir (Md: 48).

- Uyarma
- Kınama
- Geçici olarak meslekten alı koyma
- Yeminli sıfatını kaldırma
- Meslekten çıkarma

Hangi hallerde hangi cezaların uygulanacağıda 31 Ekim 2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Disiplin yönetmeliği ile belirtilmiştir (Yön.Md:4-9).

Meslek yasası sadece "disiplin cezaları" matlabı altında ceza türlerini saymakla yetinmiş ayrıca yeminli mali müşavirlerin hangi meslek kusuru için hangi cezanın verileceğini saptamıştır Böylece mesleki kusurların saptanması yasama erki tarafından yürütme erkine bırakılmıştır

Yürütme erki de bu görevini yönetmelik ile yerine getirmiş bulunmaktadır.

Yasama organı, yürütme organına,

- Devletin organizasyonu ve tasarrufları
- Yürütme organının kural ve tasarrufları
- Yürütme organının subjektif tasarrufları

rının bir kısmında suç belirleme ve ceza koyma yetkisi vermiş bulunmaktadır.

Hukuk Devletinde temel amaç suçta ve cezada kanunluk ilkesidir²⁹. Suç ve ceza kanunla düzenlenmelidir.

Yeminli mali müşavirlerin mesleki kusurları nedeniyle suç ve cezalarının saptanmasında söz konusu ilke "yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma" gibi cezalarla büyük ölçüde çiğnenmiş bulunmaktadır.

Ceza hukuku kuralları kıyas yasağına tabidir, diğer yandan çok dar anlamda yoruma açık buna rağmen, yürütme organının suç ve ceza için belirlediği kurallar hem kıyas açısından hemde yorum açısından daha toleranslı uygulama olanağı bulabilmekte ve hukuk kurallarını büyük ölçüde ihlal etmektedir.

Suç ve cezada kanunilik ilkesine mutlaka uyulmalıdır Aksi halde yürütme karşısında bireyler haksızlıklara uğrama durumunda kalabilirler.

Disiplin kurullarının "kıyas" ve "dar anlamda yorum" anlayışına da uygulamalarında ne oranda yer verdikleri kesin olarak bilinmemekle birlikte tüm disiplin kurullarının beraber aynı suça aynı cezayı vererek eşit uygulama ilkesine de ne oranda uymakta olduklarıda bilinmemektedir.

(b) Birlik Disiplin Kurulu

Birlik disiplin kurulu oda disiplini kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir. Birlik Disiplin kurulunun itirazların reddine dair kararları Maliye Bakanlığının tasdiki ile kesinleşir (Meslek Yasası Md.38).

(c) Vergi Mahkemeleri (2576 sayılıYasa)

Vergi ihtilaflarına bakmakla görevli özel olarak oluşturulan "vergi mahkemeleri" vergi yükümlülerini ve kendilerine vergi cezası kesi-

29 SOYASLAN Doğan Doç.Dr. Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi, Sf:3

lenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açabilecekleri bir yargı organıdır Vergi yönetiminde vergi konularında vergi mahkemelerinde dava açabilir (V.U.K. Md.377). Vergi mahkemelerinde suç ve ceza saptanmasında yetkili bir yargı organıdır

(d) Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından görülen davalar da verilen kararları inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

(e) Danıştay (2575 Sayılı yasayla kurulmuştur)

Vergi mahkemesinde açılan "vergi davasını kaybeden tarafca" temyiz amacıyla Danıştay'a başvurulabilmektedir.

Ortalama bir yaklaşımla danıştaya başvuru- ruların %79 u vergi yönetimi tarafından %29 da vergi yükümlülükleri tarafından yapılmıştır³⁰.

Danıştay, bir yandan idari uyuşmazlıklar- la ilgili en üst düzey yargı erki işlevini sürdürür- ken diğer yandan bireylerin yürütme ile ilgili çalışmalarında hakemlik rolü yapmaktadır

Buraya kadar yapılan açıklamalar vergi yargılama hukuku içinde kalmıştır. Ancak, ye- minli mali müşavirlerin meslek kusurundan kaynaklanan suçu vergi yargılama hukukunun sınırlarını aşacak olur ise o takdirde konu adli yargıya intikal edebilir

(f) Adli Yargı

Yeminli mali müşavirler, muhasebe ve vergi denetimini yapmak için müşteri ile arala- rında bir tasdik sözleşmesi yapmak zorundadırlar. Şu yada bu nedenle yeminli mali müşavir tarafından tasdik sözleşmesine uymama gibi bir durum saptanacak olur ise akitten doğan sorum- luluk nedeniyle müşteri Borçlar Kanununa göre adli yargıya baş vurabilir.

Yeminli mali müşavir denetim hizmetini

yerine getirirken yasalara uyma zorundadır. Hizmet ifası sırasında yasalara uymadığı saptanırsa, sözleşmeyi ihlal etmemiş olsa bile yasalara aykırı hareket ettiği için sorumlu tutulabilecektir.

Yasalara aykırılık fiilinin oluşabilmesi için "fiil, kusur, zarar ve illiyet bağı"nın mevcut olması gerekmektedir

Müşteri yeminli mali müşavirin hazırladığı tasdik raporu nedeniyle herhangi bir zarar görür ise Borçlar Kanununa göre yeminli mali müşavire "rucu hakkı" mevcuttur (B.K. Md.50).

(g) Yargıtay

Adli yargıda görülen davalar yargıtayın aracılığıyla kesinleşmektedir

(h) Sayıştay

Maliye Bakanlığı ihraç nedeniyle Katma Değer Vergi iadesinin belirli bir kısmını yeminli mali müşavirin inceleyip vereceği bir rapora bağlamıştır. Yeminli mali müşavirin verdiği rapora dayalı olarak yapılan Katma Değer Vergisi İade raporlarında şu yada bu nedenle yasal olmayan bir iade yada mahsup işlemi ortaya çıkacak olur ise hazineyi zarara uğrattığı için Sayıştay da kovuşturma açabilmekte suç ve ceza saptaması yapabilmektedir. Avrupa Topluluğunda mali suçlara sadece parasal cezalar verilmektedir.

Dünya uygulamalarının çoğunda "mali suçlar" ve yalnızca "sözleşme"den doğan suçlar için "hürriyeti bağlayıcı" ceza uygulanmamasına karşın ülkemiz uygulamasında çeşitli nedenlerle bu suçlara da hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilebilmektedir.

Avrupa Topluluğu uyum yasaları hazırlanırken bu hususun gözönünde bulundurulması zorunludur³¹. Ülkemizde Vergi Usul Kanununa göre Borçlar Kanununa göre ve Ceza Kanununa göre mali suçlarada hürriyeti bağlayıcı ve özgürlükleri kısıtlayıcı cezalar verilebilmektedir

30 KIZILOĞLU Şükrü Prof.Dr. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yay. Sf:85

31 DOĞANAY İsmail, Yaklaşım Dergisi, Sayı 110 Sf: 81

Uygulamada verilen cezalar, meslek yasasında sıralanan disiplin suçlarının dışında çok genellik kazanan suçların cezalarında verilebilmektedir.

Aynı fiil için disiplin cezaları dışında bir ceza verilmişse bu cezaya birde disiplin cezası verilebilmektedir. Bir fiil iki ayrı ceza ile cezalandırılmaktadır. Halbuki hukukta ilke olarak her bir fiile ilgili yasayla belirlenmiş bir tek ceza verilebilmektedir.

4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ SORUMLULUKLARININ SAPTANMASININ YAKIN BENZERİ BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Dünya denetim sorumluluk anlayışı hem uluslararası "Bağımsız Denetim Mesleği" nde hemde Avrupa Topluluğu ülkelerinde, ülkemizde uygulanmakta olan yeminli mali müşavirlik mesleğinin sorumluluk anlayışından çok farklı bir yasal yapıya sahiptir. Önce dünya uygulamasında ve Avrupa Topluluğunda görev anlayışında farklıdır.

Bağımsız denetim mesleğinin görevi, genel olarak muhasebe denetimidir ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına "uyum" araştırılır. Bir diğer deyimle "uygunluk" denetimidir. Denetimin içinde elbette vergi denetimi mevcuttur. Ancak, çalışmanın sadece yüzde 15-20 sı vergi denetimidir. Denetimin başarı yada başarısızlığı çalışma kağıtlarının incelenmesi sonucu saptanan çalışmada gösterilen özen ve titizliğin derecesine bağlanmıştır.

Halbuki ülkemizde yeminli mali müşavirlik mesleğinin "denetim hizmeti" çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerle meslek yasasının amaçları aşılarak "muhasebe denetimi"nden "vergi denetimi"ne kaydırılmıştır. Yasal olarak "vergi inceleme yetkisi" verilmemesine karşın hizmet vergi denetimine odaklanmıştır. Yetkisiz vergi denetlenmesinin yanında genellik ve eşitlik ilkelerinde çığnenerak gerçek vergi inceleme yetkisi olanların hiç birine bu sorumluluklar yüklenmediği halde yetkisizlerin bu oranda sorumluluk altına sokulmalarını akıl ve mantıkla

bağdaştırmak olanaksızdır.

(a) Bağımsız Denetim Mesleğinin Sorumluluk Saptanması

Bağımsız denetçinin "mesleki sorumluluğu"nun saptanması genellikle "mesleki özen ve titizliği" göstermediği nedeniyle meslek örgütü tarafından saptanmakta, yasal sorumlulukları ise "yargı erki" tarafından saptanmaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim hizmetini "mesleki özen ve titizlikle" yerine getirip getirmediği çoğunlukla kendi meslek örgütleri içinde oluşturdukları "kalite kontrol kurulları" tarafından saptanmaktadır.

Örneğin, AB devletlerinde sorumluluk saptanması meslek örgütü içinde yer alan "dava kurulu" tarafından yerine getirilmektedir.

Yasal sorumlulukların saptanması ise her ülkede var olan "yargı erki" tarafından yapılmaktadır.

Bağımsız denetçiler denetim hizmeti sırasında "mesleki sorumluluk" sınırlarını aşan davranış ve tutumları nedeniyle diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi ülke yasalarına göre sorumlu olabilmektedirler. Bu tüm dünyada uygulanan genel bir kuraldır.

Denetçilerin mesleki sorumlulukları dışına taşan tutum ve davranışları nedeniyle en çok "Borçlar Hukuku" na göre sorumluluk altına girmekte olduklarına tanık olmaktadır.

(b) Avrupa Topluluğunun Bağımsız Denetim Mesleğinin Sorumluluk Saptanması

Avrupa topluluğuna dahil ülkelerde bağımsız denetçilerin mesleki sorumlulukları mesleki örgütler tarafından yerine getirilmekte ve cezalandırmalarda mesleki örgütler tarafından yapılmaktadır.

Mesleki sorumluluk saptanmasında ülkeler arasında önemlice uygulama farklılıkları mevcuttur.

Buna rağmen birlik ve beraberlik sağlayıcı çalışmalara da rastlanmamaktadır.

Yasal sorumluluk "yargı erki" tarafından yerine getirilmektedir. Yapılan denetimlerin kalite kontrolleri her ülkede farklı farklı uygulanmakta, uygulama merci'leri ise,

(1) meslek örgütleri

(2) devlet örgütleri (bir Bakanlık, Ticaret, Sanayi, Maliye gibi)

(3) Ticaret ve Sanayi Odaları

olarak gözlenmektedir.

Avrupa Topluluğu ülkelerinin hemen tümünde, bağımsız denetçilerin "mesleki sorumlulukları" yanında "yasal sorumlulukları" da o önemde ağırlık taşımaktadır

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilindiği gibi yeminli mali müşavirler (1) muhasebe denetimi (2) vergi denetimi (3) vergi danışmanlığı (4)Tasdik işlemi yapmaktadırlar.

Meslek gerçek işlevine ancak, muhasebe denetimine odaklaşmakla evrensel boyut kazanabilir ve uluslararası bağımsız denetim mesleği içinde yerini alabilir.

Meslek, bağımsızlığını elde edebilir ve muhasebe denetiminde "uygunluk" denetimine yönelebilirse hem evrensel kimlik kazanacak hemde müşteriye dönük bir işlevi yerine getirmiş olacaktır. Bu çalışmadan vergi yönetimi bilgi kullanıcısı olarak bu gün sağladığı yarardan çok daha fazla yarar sağlayacaktır. Zira, denetlenmiş muhasebe bilgilerinden üretilmiş mali tabloların hata ve hile barındırması en aza indirilmiş olacaktır.

Yeminli mali müşavir muhasebe denetimi sırasında "vergi incelemesi" yapmamakla

birlikte üst düzeyde "vergi danışmanlığı" hizmeti verecektir. Vergi danışmanlığı muhasebe denetiminin olmazsa olmaz bir ön koşuludur.

Mesleğe evrensel boyut kazandırılacak olur ise o zaman mesleğin akitten doğan ve yasalardan kaynaklanan sorumluluklarının saptanması daha kolay olacak, sorumluluklar genellik ve eşitlik kazanacaktır.

Doğruluk denetimi hiç bir zaman yerine getirilmesi olanaksız bir varsayıma dayandırılmıştır

Zira, "doğrudur diye yazmak doğru olmasına yetmediği gibi, doğru olmakta doğru olduğunu kabullenmiye yetmemektedir."

Yanlışlık, doğruluk kavramları her zaman tartışmalıdır.Tartışmaları bir sonuca ulaştırmakta hemen hemen olanaksızdır

Yeminli mali müşavir tasdik raporunda "doğru tanı" koymuş olsa bile bu tanımın çerçevesinin içini kendi kişisel inançları doğrultusunda doldurma durumunda kalmaktadır

Halbuki denetimin temel amacı, "doğru" yada "yanlış" tanı koymadan çok olması gerekeni, olmaması gerekeni, birde hiç olmayanı bulup saptamadır. Diğer ise denetimi amacından saptırmadır. Mesleğe evrensel boyut kazandırılmak isteniyor ise "doğruluk" denetimi yerini "uygunluk" denetimine bırakmalıdır

Sorumlulukların saptanması kolaylaşınca yaptırımlarının saptanması da kolaylaşacak, saptamada ölçü alınan subjektif kıstaslar yerini objektif kıstaslara bırakacaktır

Avrupa Topluluğuna katılmak istediğimiz bir sırada buna daha da fazla gereksinmemiz olduğu kanısındayız.