

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR - BAĞIMSIZ DENETÇİ VE TASDİK - MALİ TABLO DENETİMİ ÇELİŞKİSİ: MESLEĞİN GELİŞİMİNE ETKİLERİ

Doç.Dr. Münevver YILANCI*

Yrd.Doç.Dr. Birol YILDIZ**

ÖZET

Türkiye’de bağımsız denetçilik mesleğini ve faaliyetlerini düzenleyen temel kanun 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunudur. Ortaya çıkışı ve kanunı düzenlemeler dikkate alındığında meslek yasasıyla ortaya çıkan tasdik prosedürünün meslek mensubunun "bağımsız uzman" niteliğine zarar veren ve onu bir vergi denetçisi konumuna koyan yanı ağır basmaktadır. Çalışmada bağımsız denetçi-yeminli mali müşavir ve mali tablo denetimi-tasdik karşılaştırması yapılarak aradaki çelişkilere dikkat çekilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi, Yeminli Mali Müşavir, Tasdik, Mali Tablo Denetimi

ABSTRACT

Turkish Law number 3568 is the essential law that regulates accounting professions and their activities. But the law includes important contradictory regulation about auditing. Especially the attesting function of certified public accountant is the major problematic area of the law. Because, attesting function renders accounting professional to a tax accountant or a government officer and damages the development of profession in Turkey. The study is an analytical criticism of the portion of The Law 3568 related to attesting function.

Key Words: Independent Auditor, Certificated Auditors, Attest Function, Financial Statement Audit.

* Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

** Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

Denetim, bireyler, işletmeler, devlet ve tüm ekonomi açısından hayatı role sahiptir. Ancak önemli olan kimin için, kimin tarafından, hangi amaçlarla ve nasıl denetim yapılacağına ortaya konmasıdır. Aksi takdirde amaçlar, yapılan iş ve sorumluluk sahipleri arasında bir kavram kargaşası olacaktır. Kanımızca 3568 sayılı yasa¹ ile düzenlenmiş bulunan Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve yasaya bağlı olarak çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmiş bulunan tasdik işlevi, denetimin amacı, yapan kişi, ilgili taraflar ve yapılan iş açısından bir takım çelişkiler taşıyan bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yazımızda bir bağımsız denetçi olarak yeminli mali müşavirlik mesleği, bu meslekten asıl beklenen işlevler, buna karşılık tasdik işlevinin amaç, kriter ve ilgili taraflar açısından düzenlenmesindeki çelişkiler belirtilmeye çalışılacaktır. Ayrıca meslek yasasında değişiklik tasarılarının gündeme geldiği şu günlerde mesleğin gelişimi açısından öneriler yer alacaktır. Bu çerçevede mesleğin en iyi biçimde örgütlendiği ABD'deki model esas alınarak karşılaştırmalar, analizler ve değerlendirmeler yapılacaktır.

2. DENETİMİN TANIMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association) denetimi şöyle tanımlamaktadır:² Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik

faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir."

Bu tanımdaki kritik unsurları şöyle analiz edebiliriz:

- Sistematik bir süreç olma özelliği,
- Tarafsız kanıt toplama ve değerlendirme,
- Beyanlarla, kriterler arasındaki uygunluk derecesinin belirlenmesi,
- Sonuçların ilgili kişilere iletilmesi,

Bu genel denetim kavramı altında, denetimin temel unsurlarındaki farklılıklar nedeniyle üç farklı denetim türü karşımıza çıkmaktadır:

- Finansal tablolar denetimi,
- Uygunluk denetimi,
- Faaliyet denetimi.

Finansal tablo denetimi raporlanan finansal tabloların belirlenmiş olan kriterlere uygunluğunu belirlemeyi amaçlayan denetim türüdür. Finansal tablo olarak genellikle bilanço, gelir tablosu, nakit akım tabloları gibi tablolar denetlenirken, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri önceden belirlenmiş kriterler olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygunluk denetiminde ise, işletmenin yapmış olduğu işlemlerin kriter olarak yasalara, yönetmeliklere, mevzuata, işletme politikalarına ne kadar uygun olduğu belirlenmeye çalışılmaktadır. Faaliyet denetiminde, işletme faaliyetlerinin ne derece etkin ve etkili olduğu incelenir. Bu denetim türü bir performans denetimidir.

1 12.6.1989 tarih ve 20194 nolu R.G.

2 Walter G.KELL, William C. BOYNTON, Richard E. ZIEGLER, Modern Auditing, John Wiley And Sons., New York, Fourth Ed., 1989, s.4.

Tablo 1: Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri

Denetim Türü	Kriter
Mali Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
Uygunluk Denetimi	Yasalar, Mevzuat ve İşletme Politikaları
Faaliyet Denetimi	İşletmenin Hedefleri, Performans ve Verimlilik Kriterleri

Ayrıca denetçinin tarafsızlık niteliğine göre de üç farklı denetçi türü karşımıza çıkmaktadır:

- Bağımsız denetçi,
- İç denetçi,
- Devlet denetçisi.

Bağımsız denetçiler müşterilerine serbest meslek faaliyeti çerçevesinde veya bir muhasebe firması olarak organize şekilde, ancak bağımsız olarak denetim hizmeti veren profesyonel meslek mensubudur. Sonraki bölümlerde bağımsız denetçi konusu ayrıntılı olarak inceleneceği için bu konuda daha fazla bilgi burada verilmeyecektir. İç denetçi bir işletme ile hizmet akdi çerçevesinde çalışan meslek mensubudur. Bu anlamda, iç denetçilerin bağımsızlığı söz konusu değildir. Gerçekte iç denetçilerin de işletme içindeki görevlerini başarılı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri için belli ölçüde bağımsız olmaları gerekir Ancak bu bağımsızlık işletme içinde doğrudan üst yönetime bağlı ol-

ma, yönetim hiyerarşisinin dışında olmak şeklinde ancak sınırlı bir bağımsızlıktır. Sonuçta bir iç denetçi ancak üst yönetimin belirlediği çerçevede bağımsızdır. Devlet denetçisi ise devlet adına denetim yapan meslek mensubudur. Bu nedenle devlet denetçisi niteliği gereği bağımsız olamaz.

Yukarıda sayılan denetim türleri ve denetçi türleri arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler serbest meslek mensubu olarak genellikle finansal tablo denetimi yapmaktadırlar. Ancak bir bağımsız denetçi aynı zamanda bir işletme için uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi de yapabilir. İç denetçiler ise işletme içinde uygunluk ve/veya faaliyet denetimi yaparlar. Devlet denetçileri ise sadece bir işletmenin faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve mevzuata uygunluğunun denetlendiği uygunluk denetimi yaparlar.

Bağımsız denetçi, iç denetçi ve devlet denetçisi ile, yaptıkları denetim faaliyetleri ve gördükleri işlevler birbirinden kesin olarak ayrılmış durumdadır.

Tablo 2: Denetçi Türleri Denetim Alanları ve Denetim Görüşüyle İlgili Taraflar

	Denetim Alanları	İlgili Taraflar
Bağımsız Denetçi	Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi, Yatırımcılar, Kredi Verenler, Devlet,...
İç Denetçi	Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi
Devlet denetçisi	Uygunluk Denetimi	Devlet ve Kamu Kurumları

Bundan sonraki bölümlerde meslek mensubunun Türkiye’de düzenlenmiş haliyle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin ne tür bir denetçi olduğu ve bunlar tarafından yapılan tasdik işlemlerinin denetim türleri içindeki yeri belirlenmeye çalışılacak, ayrıca muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili genel bir değerlendirme yapılacaktır.

3. BAĞIMSIZ DENETÇİLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

3.1. Bağımsız Denetçi Kavramı

Birinci bölümde belirtildiği gibi bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmetleri sunan muhasebe firmalarının üyeleri veya bireysel olarak çalışan serbest meslek erbabı kişilerdir. Bu nedenle bağımsız denetçi kavramı dış denetçi kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılır. Ayrıca A.B.D.’de bu mesleği ancak Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (Certificated Public Accountant –CPA) unvanını almış kişiler icra edebildikleri için, dış denetçi veya bağımsız denetçi kavramı yerine sadece CPA kavramı da yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Bağımsız denetçiler doktor veya avukat gibi bir ücret karşılığı çalışırlar. Bir kamu muhasebe firmasındaki bir bağımsız denetçi ile avukatlık mesleği arasında bir çok benzerlik bulunmaktadır. Ancak çok önemli bir fark bulunmaktadır. Denetçiden, denetim görevini yaparken ve sonuçları raporlarken bağımsız olması beklenir, fakat avukatlardan müşterisini savunması ve taraf tutması beklenir. Bir denetçinin bağımsız olabilmesi, denetim sırasında müşterinin tarafını tutmaksızın hareket etmesiyle ve denetim sonuçlarının da bu güveni sağlayacak biçimde objektif olarak ortaya çıkmasıyla mümkün olur. Ayrıca bağımsızlık gereği denetçinin müşterisi ile bağlantısının olmaması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi mali tablolardaki bilgilere yeni bir bilgi eklemeyiz. Bağımsız denetçinin asıl işlevi mali tablolara kredibilite ve güven sağlamaktır. Bundan dolayı bir bağımsız denet-

çinin en önemli sermayesi itibarı ve bağımsızlığıdır. Bağımsızlığını, itibarını ve başkalarına karşı güvenirliliğini kaybetmiş bir denetçinin denetimle sağlayacağı bir katma değer yoktur.

Bu nedenle denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken genel kabul görmüş denetim standartları gereğince dürüst ve tarafsız davranmak zorundadırlar. Nitekim A.B.D.’de "bağımsızlık" meslek mensuplarının yaptığı denetim faaliyetlerinde temel unsur olarak görülmüş ve detaylarıyla düzenlenmiştir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından, genel standartlar içerisinde ikinci standart olarak "Bağımsızlık" standardına yer verilmiştir. Kökeni AICPA olan bu standartlar tüm dünyada kabul görmüş ve dış denetim faaliyetlerini yönlendiren esaslardır.

A.B.D.’de mesleğin düzenlenişıyla ilgili olarak AICPA bu standartların yanı sıra, mesleki davranış düzenlemelerini (The Code of Professional Conduct) oluşturmuştur. Meslek mensuplarının mesleki ilişkilerindeki hareketlerini yönlendirmede bir rehber görevi yapan bu düzenleme, prensipler ve kurallar olarak iki ana kısma ayrılmıştır. Prensipler genel kavramsal çerçeveyi oluşturmakta kurallar ise detayları belirlemektedir. Prensiplerin IV. maddesinde ve 101 nolu kuralda "bağımsızlık" detaylarıyla açıklanmaktadır.

Bağımsızlık standardı, denetçinin hem işletme yöneticilerine hem de mali tablo bilgileriyle ilgilenen diğer bilgi kullanıcılarına (devlet buna dahildir) bağımlı olmamasını gerektirir. Bu standarda uymak için denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık dürüstlük ve tarafsızlık gerektirir. Dürüstlük mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarını yanıltmamaktır. Tarafsızlık, denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan kendi kararını kendisinin vermesidir³.

Bağımsız denetçiler bilgi, eğitim ve deneyimlerinin üstünlükleri nedeniyle, daha önce sözünü ettiğimiz finansal tablo, uygunluk ve fa-

3 Celal KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitapevi, 1995, s.16.

aliyet denetimlerinin üçünü de yapabilecek niteliktedirler⁴. Ancak çoğunlukla finansal tablo denetimi yaparlar. Bağımsız denetçilerin müşterileri kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, devlet veya bireyler olabilir.

3.2. Ülkemizdeki Durum

3.2.1. Mevcut Yasal Çerçeve

Ülkemizde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği 1989 yılına kadar yasal bir dayanakta yoksun kalmıştır. 13.6.1989 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu", meslek mensuplarını üç tür meslek unvanıyla tanımlamaktadır:

- Serbest Muhasebeci
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir.

Aynı kanunun 2 .maddesinin A fıkrası muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunu tanımlamaktadır. Buna göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu :

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Kanunun 2. maddesinin B fıkrası ile de

yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; A fıkrasındaki (b) ve (c) bentlerinde yazılı olan işlerle birlikte bu kanunun 12. Maddesinde yer alan tasdik işlerini yapmak olarak belirlenmiştir.

Özetle, meslek mensuplarından serbest muhasebeciler dışındaki serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı meslek kanunu'nun 2 maddesinin A fıkrasının c bendi ile "denetleme" yapma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca da yeminli mali müşavirler ayrılarak, onlara "tasdik" yapma yetkisi verilmiştir.

Bu haliyle 3568 sayılı kanun, muhasebecilik ve denetim işlerini yapan serbest meslek erbabı için, "bağımsız denetçi" mesleğini düzenleyen bir kanun olarak görülmelidir.

3.2.2. 3568 Sayılı Yasanın Bağımsızlık Yaklaşımı

3568 sayılı kanunla muhasebecilik ve bağımsız denetçilik mesleği düzenlenmek istenmiştir. Ancak 3568 sayılı meslek yasası ve ilgili düzenlemeler incelendiğinde karşılaşılan çelişkili durum meslek mensubunun bağımsızlığı konusunu tartışmalı hale getirmektedir.

Öncelikle daha önce sık sık dile getirildiği gibi meslek kanunu Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. 3568 sayılı kanunun gerekçesi incelendiğinde mali müşavirlik mesleği "işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak" şeklinde doğru bir yaklaşımla tanımlanmıştır.

Ancak kanunun gerekçesinin sonraki bölümlerinde ve genelinde devletin vergi alacağına doğru tespit edilmesine yönelik kaygı hakimdir. Örneğin, kanun gerekçesi "Ekonomik gelişmeye paralel olarak, Devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere

4 KELL, A.g.e., s.7.

olan ihtiyaç büyümüştür." ifadesiyle başlamaktadır. Yine gerekçede, mesleğin ortaya çıkmasındaki amaç daha net bir şekilde ortaya konarak "Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulamasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir." denilmektedir. Aynı şekilde "Bu kanun tasarısıyla, mükellef, mali müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve Devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır." ifadesi ve gerekçenin son paragraftaki "Türkiye'de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2.113.221, kurumlar vergisi mükellefi 75.220 olup, bunlar aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Buna karşılık, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanı sayısı ise 2.330 kişi civarındadır. Bu durumda, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı, milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine imkan yoktur." denilmesi devletin serbest muhasebecilik, serbest muhasebecilik mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğine bakış açısını açıkça ortaya koymaktadır.

Bu açıklamalar ışığında, daha meslek yasasının ortaya çıkış aşamasında serbest muhasebecilik, serbest muhasebecilik mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğine bağımsız denetçilik yerine, aslında "vergi muhasebeciliği" ve "vergi denetçiliği" rolü biçildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

3.1.1990 tarihli ve 20391 sayılı R.G.'de yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" mesleğe ve meslek mensuplarının ça-

lışmalarına ilişkin en önemli yasal düzenlemelerden biridir. Aynı yönetmeliğin meslek mensuplarının Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık özelliklerinin belirtildiği 6. maddesinde; dürüstlük, güvenirlik ve tarafsız olma şartının mesleğin temelini oluşturduğu belirtilmektedir. Ayrıca 9. maddede de "Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur." denilmektedir. Buradan bağımsızlık ve tarafsızlığın meslek için en önemli ilkelerden biri olması gerektiğinin kanun koyucu tarafından da kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Fakat sadece uzman ve tarafsız bir kişi olarak bağımsız denetçi ile, gerekçede ortaya konan anlayış çerçevesinde oluşturulmuş YMM mesleği arasındaki temel farklılık; YMM mesleğinin devlet tarafından bir vergi denetçisi olarak görülmesi ve kullanılmak istenmesidir. Bu durum yasaya ve mesleği temel düzenlemelerine de aynen yansımıştır. Nitekim başta 3568 sayılı meslek kanunu olmak üzere yasal düzenlemelerdeki hususların bu düşünceyi destekleyecek nitelikte olduğu görülebilir. Bunlardan bazıları aşağıda ele alınmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesi YMM'lerin tasdik işlemiyle ilgili yetkilerinin ve sorumluluklarının dayanağını oluşturan kanun maddelerinden biridir. Bu maddeye göre YMM'lerin tasdik etmiş oldukları mali tablolar kamu memurlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilmektedir. Ancak kanunda; verilen ayrıcalığa karşılık olarak YMM'lerin yaptığı tasdikin doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan müstereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca kanun YMM'lerin yapabilecekleri tasdik işlemlerinin neler olabileceğine ilişkin çerçeveyi belirleme yetkisini Maliye ve Gümrük Bakanlığının çıkaracağı yönetmeliklere bağlamaktadır.

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁵ le

5 2.1.1990 ve 20390 nolu R.G.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkisini kullanmıştır Söz konusu bu yönetmeliğin amaç ve kapsam başlığıyla başlayan 1. maddesi, yönetmeliğin amacı ve kapsamını şöyle belirlemektedir: *"Bu yönetmeliğin amacı, yeminli mali müşavirlerce, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin, vergi, istisna, muafiyet, indirim, tecil veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır."* Bu yönetmeliğin 7. maddesinde tasdik işleminin kapsamı ve YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler: a) Gelir Vergisi Yönünden b) Kurumlar Vergisi Yönünden c) Katma Değer Vergisi Yönünden d) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden e) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden f) Damga Vergisi Yönünden g) Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve muafiyetler şeklinde 7 başlık altında toplanmıştır Maliye Bakanlığı bu konulardaki tasdik uygulamasının başlangıcını, şekil ve asgari bilgileri belirleme işlemini çıkardığı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliği ile yapmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlerin, ilgili tebliğler çıkmadan yukarıda sayılan bu konularda tasdik işlemi yapamayacakları 7. maddenin son paragrafı olarak yer almaktadır. Buradan anlaşıldığı üzere tasdik yapılacak işlem ve belgelerin tamamı vergisel nitelikli belge ve işlemlerdir.

Yönetmeliğin 10. maddesi ile YMM'lere verecekleri tasdik hizmetine ilişkin tasdik sözleşmesinin bir örneğini 15 gün içinde bakanlığa gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

YMM'lere bu yönetmeliğin 12. maddesinin ilk fıkrasının (a) bendinde tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi inceleme yetkisi verilmektedir. İkinci fıkrada ise kamu idare ve müesseselerine tasdik konusuyla sınırlı olmak üzere isteyecekleri bil-

gileri verme yükümlülüğü getirilmektedir. Buna benzer şekilde ayrıca YMM lere tasdik konularıyla ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi verilmiştir.

Ancak bir devlet denetçisinin sahip olabileceği bu yetkilerle donatılan YMM'ler, 3568 sayılı kanunun "Görevle İlgili Suçları" düzenleyen 47. maddesinde belirtildiği üzere; görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun "devlet memurlarına" ait hükümleri uyarınca cezalandırılır Maliye ve Gümrük Bakanlığı 3568 sayılı kanunun 46. maddesi ne göre meslek mensuplarının uygulayacağı ücret tarifesiyle ilgili son söz hakkına sahiptir

Kanun koyucu YMM'leri devletin vergi denetmeni gibi görmesine karşın kimi zamanda, YMM'leri mükelleflerin yaptıkları veya yapmaları gereken işlemlerden sorumlu tutmak suretiyle vergi alacağını garantiye almak konusunda daha da taraflı bir tavır seğılemektedir. Örneğin, yayınlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesine göre; hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki temel sorumluluk mükellefle birlikte YMM'e aittir. Aynı maddede YMM'nin işletmeye hata ve hileleri ortadan kaldıracak öneriler götürmesini isteme ve eğer işletme yönetimi bu değişiklikleri yapma konusunda isteksiz davranması halinde durumu ilgili mercilere bildirme yükümlülüğü getirilmektedir. Bir başka deyişle meslek mensubuna ihbar zorunluluğu getirmektedir. Oysa meslek mensubunun görevi tarafsız ve bağımsız bir uzman olarak gördüğü olumsuz durumları raporunda belirtmek olmalıdır

Vergi denetçiliği mantığının en iyi örneklerinden biri YMM'leri tasdik işlemlerinde kullandıkları mühürlerde görülmektedir "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 40. maddesinde YMM'lerce kullanılacak mühürün tanımına göre mühür, iç içe iki daire ve üstte T.C. rumuzu ve ay yıldız ile 1923 tarihi ile Yeminli Mali

Müşavir ibaresi ve mühür numarası yer alacak şekildedir. Bir devlet memuru tarafından kullanılan mühründen bir farkı bulunmamaktadır

Yukarıda ortaya konulduğu gibi meslek mensuplarının bağımsız olduğundan bahsetmek mümkün değil gibi görülmektedir. Yasa koyucunun bağımsızlık kavramına verdiği anlam devletin yanında olmaktır. Meslek mensupları bağımsız olarak mali müşavirlik ve denetçilik hizmeti veren kişilerden çok, özel bir devlet denetçisi konumundadır. Devlet Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğini vergi yönetiminin bir uzantısı olarak görmektedir⁶. Mükellef de şu anda mali müşaviri ve YMM'i vergisel ödevlerinin bir parçası olarak, bir uzantısı olarak kabul etmektedir. Bundan dolayı mükellef (müşteri) ile mali müşavir ve YMM arasında sürekli bir çatışma hali söz konusudur. Mükellef ile meslek mensubu bir çok konuda karşı karşıya gelmektedir.

4. FİNANSAL TABLO DENETİMİ VE TASDİK

4.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin araştırılmasını ve bu konuda bir görüş bildirmeyi kapsar. İncelemeler sırasında kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınır

Finansal tablo denetimi, finansal tablolarını denetletmek isteyen firma tarafından tayin edilen dış denetçilerce yapılır⁷. A.B.D.'de C.P.A. firmaları ile işletmeler arasındaki tasdik sözleşmelerinin çok büyük çoğunluğu finansal tablo denetimi içindir⁸. Finansal tablo denetiminde, işletmenin finansal tablolarının geneli çerçevesinde ortaya koyduğu her türlü iddia, incelemenin kapsamına alınır. Ayrıca finansal tabloların denetlenmesine duyulan gereksinimin yasal bir nedene dayanmaktan çok, ekonomik

gerekçeler nedeniyle ortaya çıktığını belirtmek gerekir.

Denetim sürecinde, bağımsız denetçi ekonomik olaylara ilişkin olarak işletme veya organizasyon tarafından ortaya konan iddiaların doğruluğu hakkında araştırma yapar ve bu araştırması sonucu elde ettiği "görüşü" bilgi kullanıcılarına sunar. Bu görüş finansal tablolarının geneli hakkındadır ve olumlu olabileceği gibi olumsuz veya şartlı şeklinde de olabilir. Bağımsız denetçi yapmış olduğu denetim incelemesi sonucu, nedenini belirtmek şartıyla bir görüş bildirmemek hakkına da sahiptir. Finansal tablo denetimi ile ortaya çıkan sonucu müşteri firmaya bir denetim raporu olarak sunar ve bu denetim raporu müşteri işletme tarafından finansal tabloların eki olarak kullanılır. Ancak müşteri bu konuda tamamen serbesttir. Finansal tablolarla ortaya konan bilgiler ve iddialar konusunda bağımsız denetçinin hiçbir sorumluluğu bulunmaz. Denetçinin sorumluluğu bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş ile sınırlıdır ve hiçbir zaman tam bir garanti şeklinde algılanmaz. Denetçinin görüş belirttiği bir denetimde, denetim standartlara uygun olarak gerçekleştirilmiş ise denetçinin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirdiği kabul edilir.

Finansal tablo denetimi anlaşmalarında, bağımsız denetçi kendisinden denetim talebinde bulunan müşteriyi kabul edip etmemekte serbesttir. Müşteri firma ile bağımsız denetçi arasındaki ücret serbest olarak belirlenmekte ve büyük ölçüde denetim yapan bağımsız denetçinin veya denetim firmasının saygınlığına ve kamuoyundaki güvenilirliğine bağlı kalmaktadır.

3568 sayılı yasa ise, denetim kavramı yanında bir tasdik kavramı getirmiştir. Yasa, denetim açısından çok fazla işlerlik kazanmamış, denetim işlevi daha çok tasdik üzerine yoğunlaşmıştır. Ancak, tasdik ile ilgili yapılan tanım ve düzenlemeler gerçek finansal tablo denetimini hayata geçirmekten çok uzaktır.

6 Salih ÖZEL, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı (I), Mükellefin Dergisi, Sayı :93, Eylül 2000, s.111-119; Salih ÖZEL, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı (II), Mükellefin Dergisi, Sayı :94, Ekim 2000, s.81-90.

7 KELL, s.5.

8 Kurt PANY, O. Ray WHITTINGTON, Auditing, Irwin, Chicago, 1997, s.3.

4.2 Tasdik

Tasdik işleminin dayanağı 3568 sayılı kanunun 12. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmeleri - nin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlara uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler." denilmektedir. Yasanın bu maddesine dayanılarak çıkarılan Tasdik Usul ve Esaslarını düzenleyen yönetmelikte tasdik işlemi "Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmeleri - nin mali tablolarının ve beyannamelerinin yeminli mali müşavirlere denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması -dır." şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımda "imza ve mühür kullanılmak suretiyle tesbitten", söz edilerek Yeminli Mali Müşavirler'den sanki bir "garanti" vermeleri beklenmektedir.

Tasdik işleminin amacı aynı yönetmeliğin 5. maddesinde "a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanlışlı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlamak, b) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak, c) Vergi idaresi ve mükellef arasında güveni temin etmek." şeklinde belirtilmektedir. Ancak tasdik işlevinin devletin vergi ve sosyal güvenlik gibi kuruluşlarının bilgi gereksinimini karşılamaktan başka bir amaca hizmet ettiğini söylemek mümkün değildir. Çünkü şu anda YMM'ler sadece yönetmeliklerle belirlenmiş belli sayıdaki vergisel konuda tasdik işlemi yapmaktadırlar.

Tasdik işlevinde, YMM, tasdik çerçeve-

sinde vergisel konulardaki tüm işlemleri incelemek zorundadır ve yine 3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasıyla yapmış olduğu tasdik işleminden dolayı işletme ile birlikte %100 sorumludur. Hatta yaptığı tasdikten dolayı ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından müşterisiyle birlikte müteselsil sorumluluk yüklenmektedir. YMM'ler yapmış oldukları tasdikten dolayı bir bilgi kullanıcısı olan devlete karşı vergisel sorumlulukları belirlenmiş olmasına rağmen, bu sorumluluktan başkaca bir sorumluluk (özellikle de diğer bilgi kullanıcıları açısından) yasada düzenlenmiş değildir.

Buna karşın, AICPA 1986'da yayınladığı Tasdik sözleşmeleri için standartlarla ilgili raporunda, tasdik sözleşmesini şöyle tanımlamıştır:

"Bir tasdik sözleşmesi, sözleşmenin bir tarafını oluşturan bir muhasebecinin (CPA), diğer tarafın sorumluluğunda olan yazılı beyanın güvenilirliği hakkında yargısını ifade edeceği (belirteceği) yazılı bir iletiyi yayınlamayı ve yayınlamamayı taahhüt etmesidir".

Görüldüğü gibi tanımda tasdikten ne anlaşılması gerektiği 3568 sayılı yasadaki çok farklı olarak ifade edilmiştir. 3568 sayılı yasada, tasdik etmekten söz edilirken, AICPA'nın tanımında tasdik ifadesi hiç kullanılmamakta bir yargıdan (bir netice, bir sonuçtan) söz edilmektedir. Bu tanımda bir denetim sonucunda elde ettiği neticenin, yargının ifade edilmesi ön plana çıkarılmıştır. Çünkü önemli olan denetimde bir inceleme neticesinin açıklanmasıdır. 3568 sayılı yasada ise tasdik kavramı ön plana çıkartılmıştır. A.B.D.'deki uygulamada AICPA'nın Tasdik standartlarıyla ilgili açıklamalarda, tasdik sözleşmelerinin kesinlikle bir "garanti" vermeyi kapsamayacağı açıkça belirtilmektedir⁹

Bir başka boyutta 3568 sayılı kanunun çerçevesinde YMM'lere yapılan tasdikte hemen hemen tek bilgi kullanıcısı devlettir ve devlet tarafından yasal gerekçelere dayandırılarak istenmektedir. Tasdik sırasında da sadece vergisel id-

9 A. Martin MILLER, Larry P. BAILEY, GAAS GUIDE-[Generally Accepted Auditing Standards] 1989, HBJ Publishers, New York, 1989, s.51.03.

dialar inceleme kapsamına alınmaktadır. Ayrıca bir YMM yapmış olduğu tasdik sözleşmesinde yasal bir uygunsuzluk saptadığında öncelikle müşteriye düzeltme talebini iletmesi, ve müşterinin bu talebi kabul edip gereğini yerine getirmemesi halinde de yetkili makamlara durumu bildirme zorunluluğu vardır. Bu durum bir serbest meslek erbabı olarak YMM'lerin yaptığı tasdik işleminin daha çok bir vergi denetimi olduğunun en ilginç vurgulayıcılarından biridir. Nitekim YMM tasdik kapsamında yapmış olduğu incelemeler ile ilgili sonuçları ilgili resmi dairelere periyodik olarak bildirme mecburiyeti bulunur. İlginç olan bir diğer konu da, tam tasdik zorunluluğu bulunan bir işletme eğer kendisine tasdik yapabilecek bir YMM bulamazsa, oda kendisine bir YMM bulmaktadır. Bağımsız denetçiler açısından böyle bir zorunluluk, kabul edilebilir boyutta olmayan bir durumdur.

Tasdik kavramındaki bu hata düzeltilerek, Yeminli Mali Müşavirlere yaptıkları inceleme neticesinde edindikleri kanaatin açıklanması olarak değiştirilmelidir. Aksi takdirde, bu haliyle tasdikten beklenen hedefi aşan bir ifadeyle Yeminli Mali Müşavirlere ağır bir sorumluluk yüklenmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi ABD'de yapılan tasdik sözleşmelerinin büyük çoğunluğu mali tablolar denetimi içindir.

5.SONUÇ

3568 sayılı yasa muhasebecilik mesleğini üç grup altında tanımlayarak, muhasebe ve denetim işlevlerini yapabilecek meslek erbabını birbirinden ayırmıştır. Denetim görevini sadece serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere vermiştir. Ancak, yeminli mali müşavirler için, ayrıca bir tasdik müessesesi getirilerek işleri karışık ve içinden çıkılmaz bir duruma getirmiştir.

Esas olan denetim tek bir olaydır ve mali tablo denetimi kriterleri genel kabul görmüş muhasebe kavram ve prensipleridir. Bu kriterlere uygun olarak yapılan bir denetim, işletmenin

gerçek mali tablo rakamlarına ulaşılmasını sağlayacağı için, dolaylı olarak zaten vergi matrahlarının ve diğer hususlarının da doğruluğunu sağlayacaktır.

3568 sayılı yasa, tasdik müessesesi ile mesleğin temel amacını vergi kanunları açısından bazı konu ve belgelerin tasdikine yöneltmiştir. Burada kriter vergi kanunları (mevzuatı) olup, tasdik yapılan konu ise beyannameler ve bazı vergi uygulamalarıdır. Bu durum daha önce belirttiğimiz gibi meslek mensuplarını vergi denetmeni haline getirdiği gibi; bir mali tablo denetimi yapılmaksızın sadece bazı kısımların tasdik edilmesi gibi kanımızca çok sakıncalı bir uygulamaya da neden olmaktadır.

Kuşkusuz, Yeminli Mali Müşavirler müşterilerine vergiyle ilgili hizmetler de verebilirler. Ancak bu hizmetler, CPA firmalarında olduğu gibi vergiyle ilgili işlemlerde yardımcı olunması ve vergi planlamasıyla ilgili hizmetlerden öte gitmemelidir. Ayrıca meslek mensubu bu hizmetleri yerine getirirken de temel mesleki standartlara bağlı kalmalı ve özellikle "bağımsızlık" standardına uygun hareket etmek zorunda olmalıdır. Bu hizmetlerin sunuluşunda temel hedefin de vergi denetimi değil, vergi danışmanlığı olması gerekir.

Meslek gerçek işlevine, ancak vergi muhasebeciliği ve vergi denetçiliğinden uzaklaştığı zaman kavuşacaktır. Meslek mensubu bağımsız uzman ve denetçi olarak hizmet vermeye başladığında mükellef tarafından daha çok aranan ve ihtiyaç duyulan biri olacaktır. Böylelikle mükellef meslek mensubunun uzmanlığından daha fazla yararlanma imkanı bulacaktır. Bundan, meslek mensuplarına duyulan saygının da olumlu şekilde etkileneceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Meslek mensubu mükellefle devlet arasında sıkışıp kalan biri olmayacaktır.

Yeminli Mali Müşavirler, yapılacak yasal düzenlemelerle, acilen, temel hedefleri olması gereken mali tablo denetimine yöneltilmelidir.

KAYNAKLAR

KELL, Walter G., William C. BOYNTON, Richard E. ZIEGLER, **Modern Auditing**, John Wiley and Sons, New York, 1989

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1995.

MILLER, A. Martin, Larry P. BAILEY, **GAAS GUIDE-[Generally Accepted Auditing Standards] 1989**, HBJ Publishers, New York, 1989

ÖZEL, Salih, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı (I)", **Mükellefin Dergisi**, Sayı :93, Eylül 2000, s.111-119;

ÖZEL, Salih, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı (II)", **Mükellefin Dergisi**, Sayı :94, Ekim 2000, s.81-90.

PANY, Kurt, O. Ray WHITTINGTON, **Auditing**, Irwin, Chicago, 1997

