

Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Vergi Bülteni 2017 - 7

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

1.Önsöz

Ülkemizde muhasebe mesleğinin geçmişi çok uzun yıllara dayanmakla birlikte, mesleğin kimler tarafından ve ne şekilde icra edileceğini kurallara bağlayan bir yasanın çıkması için 1989 yılına kadar beklememiz gerekti. Anılan yılda yayımlanan 3568 sayılı yasayla mesleğimiz, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere fonksiyonel olarak birbirini tamamlayan iki parçaya ayrıldı. Böylece, muhasebe mesleği ile uğraşanlar ilk defa örgütlü olarak bir araya gelerek kamu tüzel kişiliğini haiz bir çatı altında toplandı.

Söz konusu kanunda mesleğin konusu, mesleğe kabul edilme şartları, yasaklar, disiplin ve ceza hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, serbest muhasebeci mali müşavirlerin defter tutması, denetim ve danışmanlık işleriyle uğraşması mümkündür. Yeminli mali müşavirler ise denetim ve danışmanlık işlerinin yanı sıra farklı olarak devletin kendisine verdiği yetki uyarınca tasdik işlemi yapabilmektedir. Bu çerçevede, uygulamaya konulan sistemin çalışma esaslarının, devletin vergi alacağının doğru bir şekilde tespit edilmesi ve emniyet altına alınması amacına dayandığı görülmektedir.

Diğer taraftan, finansal piyasaların sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından, menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan şirketlerin mali tablolarının gerçek durumu yansıtması çok önemlidir. Şirketin hisselerinin mevcut veya potansiyel yatırımcıları, şirkete borç verecek banka veya finans kurumları, çalışanların ücretleri için şirket yönetimiyle pazarlık masasına oturacak sendikalar ve şirketle ilişki içindeki diğer taraflar, kararlarında mali tablolarda yer alan verileri esas alırlar.

Bu çerçevede, aynı yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu'nun uygulanması açısından daha farklı bir yapılanmayı öngören bağımsız denetim olgusu gündeme geldi. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile bağımsız denetim alanında kapsamlı bir düzenleme yapıldı.



Bülent AK
Yeminli Mali Müşavir

Söz konusu düzenlemede bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetimle görevlendirdiği her kidedeki denetim elemanları bağımsız denetçi olarak tanımlandı. Bu şekilde, mesleğimizin daha farklı bir unvan ve kariyer çizgisiyle gelişmesinin de önü açılmış oldu.

Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin denetiminde radikal değişiklikler yapılarak bağımsız denetim konusunda mesleğimize yeni bir boyut kazandırıldı. Ancak kamuoyunun tepkileri sonucunda söz konusu değişiklikler henüz yürürlüğe girmeden, daha yumuşak geçiş sağlayacak düzenlemelerle değiştirildi. Buna göre ilk olarak 2012 yılında alınan bir Bakanlar Kurulu kararında belirlenen kıstaslara uyan sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmakta, bunun dışında kalan şirketlerin ne şekilde denetleneceği konusunda ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelik beklenmektedir.

Bağımsız denetim alanında uluslararası gelişmeleri yakalamak, AB düzenlemelerine uyum sağlamak ve Ticaret Kanunumuzda yapılan bu reformu hayata geçirmek üzere; 2011 yılında yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle bağımsız denetim alanında gözetim yapma yetkisini haiz Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Bu gelişmeler ışığında, ülkemizde denetim mesleğinin fonksiyonel olarak iki farklı yaklaşım çerçevesinde hayat bulduğunu söyleyebiliriz. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, Maliye Bakanlığı'nın gelir kaygılarını gidermek üzere vergi uygulamalarını esas alan yaklaşım çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Buna karşın, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin mali tabloların ve diğer finansal bilgilerin ne derece sağlıklı olduğuna yönelik muhasebe denetimi ise bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Şimdi mesleğimizle ilgili bu iki yaklaşımın üzerinde durarak, uygulamaları gerçekleştiren kişi ve kurumlar, kurallar, sorunlar ve çözüm önerilerine daha yakından bakmaya çalışacağız.

Okuyucularımıza yararlı olması dileğiyle, saygılarımızı sunarız.

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir

2. Vergi Uygulamalarını Esas Alan Denetim Yaklaşımı

2.1 3568 Sayılı Yasanın Amacı

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanması, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutularak, gerçek durumun ilgililere ve resmi makamlara yararlanması için tarafsız bir şekilde sunulması amaçlamıştır. Bu çerçevede, yüksek mesleki standartları gerçekleştirecek şekilde, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ile bunlar tarafından verilecek hizmetlerin esasları düzenlenmiştir

2.2 Meslek Mensuplarının Yetkileri

2.2.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yetkileri

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabilecekleri işler şunlardır:

- ✚ Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçek veya tüzel kişilere ait işletmelerin defterlerinin tutulması, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerinin düzenlenmesi vb. işlerin yapılması,
- ✚ Muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirmesi, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerin düzenlenmesi veya bu konularda müşavirlik yapılması,
- ✚ Belgelere dayalı olarak inceleme, tahlil, denetim yapılması, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verilmesi, rapor ve benzerlerinin düzenlenmesi, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapılması.

Ayrıca, vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması konusunda zorunluluk getirmeye, bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak, vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar, bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak bir genel tebliğ yayımlanmak suretiyle belirlenmiş olup, uygulamaya halen devam edilmektedir.

2.2.2 Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri

Yeminli mali müşavirler; defter tutmak hariç olmak üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabileceği tüm işleri yapabilir. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamaz. Buna karşın, yeminli mali müşavirlere kamu görevlisi olarak değerlendirilmelerine yol açacak derecede, çok üst düzey bir yetki, tasdik yapma yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan Tasdik Yönetmeliği ile tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre tasdik, gerçek veya 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 yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirlere de tıpkı kendi denetim elemanlarına sağladığı gibi mühür vermektedir. Yeminli mali müşavirler tarafından mevzuata uygun şekilde tasdik edilen belgeler, resmi makamlar nezdinde incelenmiş resmi belge olarak kabul edilmekte, düzenlenen raporlar ise vergi dairelerince vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yerine getirilmesinde esas alınmaktadır.

Maliye Bakanlığı tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir. Tasdik yönetmeliğinde yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler sayılmıştır. Ancak tasdik kapsamına alınan konu ve işlemlerle ilgili tasdik işleminin yapılabilmesi, Bakanlık tarafından tebliğ çıkartılması şartına bağlanmıştır.

Bakanlık tarafından yayımlanan tebliğlerle belirlenen konu ve işlemler, yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular arasına alınmakta olup söz konusu tebliğlerde aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslara yer verilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ çıkartılıp düzenleme yapılmadığı sürece, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamaz.

Ayrıca vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlanması ve buna ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Yayımlanan genel tebliğlerle söz konusu yetki de kullanılmış olup uygulamaya halen devam edilmektedir.

2.3 Yeminli Mali Müşavirlerin Faaliyetlerine İlişkin Veriler

2.3.1 Yeminli Mali Müşavirlik Yapanlara İlişkin Veriler

Güncel verilere göre ülkemizde 4.531 yeminli mali müşavir bulunmakla birlikte, bunların 2.305'inin aktif olarak çalışmadığı görülmektedir. Bu durumda aktif olarak faaliyet gösteren 2.226 kişiden söz edebiliriz. Yeminli mali müşavirlerin kayıtlı oldukları odalara göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

YMM Oda Adı	Çalışan Üye	Çalışmayan Üye	Toplam
İstanbul	1.185	980	2.165
Ankara	462	939	1.401
İzmir	225	186	411
Bursa	110	65	175
Adana	91	46	137
Gaziantep	83	24	107
Antalya	45	29	74
Eskişehir	25	36	61
Toplam	2.226	2.305	4.531

2.3.2 Yapılan Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Veriler

Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir tebliğle, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan mükelleflerin, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin yapacağı beyanname tasdikinin amacı, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavirler gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdür. Yeminli mali müşavirler beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere diğer mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapabilir.

Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı'nın yıllık vergi inceleme plan ve programları, yeminli mali müşavirlerle beyanname tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına dayandırılmaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflerin, beyannamelerini ayrıca serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Tam tasdik için sözleşme düzenlemiş olan mükelleflerin, yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna bağlanmış konularda ayrıca tasdik raporu ibraz etmelerine de gerek bulunmamaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde uygulama ne ölçüde kabul görüyor, verilere şöyle bir bakalım. Son beş yıl içerisinde Kurumlar Vergisi mükellefi sayısı ile bunlardan ne kadarının tam tasdik sözleşmesi imzaladığını gösteren tablo aşağıdaki gibidir. Ayrıca, yeminli mali müşavir başına ortalama 13,3 tam tasdik sözleşmesi yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yılı	Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı	Tam Tasdik Sözleşme Sayısı	Sözleşme Yapan Mükelleflerin Oranı (%)
2010	652.009	26.979	4,14
2011	663.967	27.556	4,15
2012	662.190	28.421	4,29
2013	662.225	28.740	4,34
2014	673.423	29.521	4,38

VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

2.4 Sorumluluk Konusunda Yaşanan Sorunlar

2.4.1 Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk Uygulaması

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan sorumludur. Doğru olmaması hâlinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu olur. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtir.

Kurumlar Vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle, bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmamasından sorumludur. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması da sorumluluk kapsamındadır.

Ayrıca yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarlarının vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak aktif ve pasif kıymetlerin değerlemeleri ile kaydi envanterin ve randıman hesaplamalarının yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dâhildir.

2.4.2 Sorumlulukların Saptanması ve Yapılan İşlemler

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemeler sonucunda, matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları yeminli mali müşavirin sorumluluğunun bulunup bulunmadığını da saptamak durumundadır. Bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirin sorumluluğu arasındaki ilişkinin inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulması gerekir.

Ancak günümüze dek denetim elemanları tarafından mütessesil sorumluluk konusunda ortaya konulan uygulama örneklerinin buna pek uygun olduğunu söyleyemeyiz. Çoğu inceleme raporu kasıf veya kusuru olup olmadığına bakılmaksızın “Madem ki matrah farkı var, yeminli mali müşavirin sorumluluğu da vardır.” anlayışından hareket edildiği ve denetim elemanları arasında bir uygulama birliğinin olmadığı görülmektedir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile saptanan yeminli mali müşavirler nezdinde takibat, vergi ve ceza tahakkuku kesinleştikten sonra başlatılmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirler yıllar önce çalışmış oldukları mükelleflerin incelenmeye alındığından çoğu zaman haberi dahi olmamakta, yıllar sonra icra memurları kapıya dayandığında tüm mal varlığını yitirecek bir sorumlulukla karşı karşıya kalmaktadır. Söz konusu vergi, ceza ve gecikme faizi tutarları kesinleşmiş olduğu için, meslek mensubunun kendisini savunma ve dava açma hakları da ellerinden alınmaktadır.

2014 yılında söz konusu sıkıntıları kısmen de olsa gidermek üzere, yeminli mali müşavirlerin çalışmış olduğu mükellefler nezdinde yapılmakta olan vergi incelemeleriyle ilgili olarak bilgilendirilmesine ve hiç değilse kendilerine karşı yöneltilecek iddialara karşı savunma yapabilmelerine olanak sağlayacak bir yasal düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan 2014 yılında, yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde, meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarına ilişkin olarak vergi müfettişlerince yürütülecek işlemlere ve izlenecek usullere açıklık getirmek ve uygulama birliği sağlamak üzere bir yönerge taslağı hazırlanmıştır.

Söz konusu taslağa göre vergi müfettişleri yapılacak incelemeler sırasında, meslek mensuplarının faaliyetlerini mali sorumluluk, disiplin hükümleri ve hapis cezasını gerektiren vergi suçları açısından değerlendirmeye tabi tutabilecektir. Meslek mensubunun sorumluluğunu gerektiren bir konunun bulunması hâlinde yazılı savunma alınması gerekiyor. Meslek mensubu otuz gün içinde cevap vermezse savunma hakkından vazgeçmiş sayılacaktır.

Yönerge taslağına göre, vergi müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sırasında, vergi kaybı ile meslek mensubunun davranışı arasında illiyet bağı kurulması, vergi kayıp ve kaçığının meslek mensubunun kusurlu veya kasıtlı davranışından kaynaklandığının delilleri ile birlikte açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir.

Vergi müfettişleri bu durumda ortaya çıkan vergi kaybına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinden, mükellefle birlikte meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği hususunu içeren ayrı bir görüş ve öneri raporu düzenleyecektir.

Meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunan, görevini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunduğu saptanan meslek mensupları hakkında, Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre işlem yapılması amacıyla görüş ve öneri raporu düzenlenecek ve meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya iletilecektir.

Söz konusu yönerge taslağında, vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri sırasında, mükellefin kaçakçılık fiiliyle vergi kaybına yol açtığı ve meslek mensubunun da bu suça katıldığına saptanması hâlinde, hapis cezasını gerektiren bu suç nedeniyle meslek mensubu hakkında vergi suçu raporu düzenlenecek ve dava açılması amacıyla Cumhuriyet Savcılığına gönderilecektir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), söz konusu yönerge taslağını inceleyerek görüş ve önerilerini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na iletmıştır. TÜRMOB yönetimi, yönerge taslağının meslek mensuplarının potansiyel suçlu olduklarına ilişkin bir yaklaşımla hazırlandığı ve olumsuz karşılandığını bildirmiş, söz konusu taslağın iyileştirilmesi yönünde önerilerde bulunmuştur.

2.4.3 Düzenlenmiş Sorumluluk Raporlarına İlişkin Veriler

Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanı tarafından yapılan açıklamalara göre; 2012 yılında 236, 2013 yılında 346 ve 2014 yılında 193 olmak üzere son üç yılda yeminli mali müşavirler hakkında toplam 775 sorumluluk raporu yazılmıştır. Son üç yılda hakkında beş ve üzerinde sorumluluk raporu yazılan yeminli mali müşavir sayısı 22'dir. Hatta hakkında 29 adet sorumluluk raporu yazılan bir yeminli mali müşavirin olduğu da belirtilmiştir.

VDK Marmara Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'na bağlı müfettişler tarafından 2012, 2013 ve 2014 yıllarında düzenlenen sorumluluk raporlarına bakıldığında; raporların sahte belge kullanılması, haksız yere KDV iadesi alınması, hasılat faturalarının kayıtlara yansıtılmaması, kasa hesabının alacak kalanı vermesi, şahsi harcamaların gider olarak kaydedilmesi gibi konularda meslek mensubunun gerekli özen ve dikkati göstermediği gerekçesiyle düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

Mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunduğu, görevini yapmadığı veya kusurlu olarak yaptığı vb. iddialarla hakkında disiplin soruşturması açılması için başvuruda bulunan meslek mensupları hakkında yapılan işlemlerin sonuçlarına da bakalım:

İstanbul YMM Odası Disiplin Kurulu Başkanı tarafından yapılan açıklamalara göre; 2004 ve 2014 yılları arasında disiplin soruşturulması açılması istemiyle odaya 483 yeminli mali müşavir hakkında 1.456 dosya iletilmiştir. Çalışan YMM sayısının yaklaşık 1.200 olduğu dikkate alındığında bu sayının kabul edilemez boyutta (%40,25) olduğu görülmektedir. Bunun nedeni Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının matrah farkı bulduklarında, herhangi bir kusur veya ihmal aramadan yeminli mali müşaviri sorumlu tutmasıdır. Raporlarda hangi fiille disiplin suçu işlendiğine bile yer verilmemektedir. Bu nedenle bu 1.456 dosyadan 1.200 adedi işleme konulmamıştır.

2.4.4 Çözüm Önerileri

Öncelikle şunu ifade etmek gerekir ki, sorumluluk uygulamasının işleyiş tarzında bir sıkıntı bulunuyor. Yeminli mali müşavirler, mükellef adına salınan vergiler ile kesilen cezalar konusunda taraf değildir. Söz konusu vergi ve cezalar konusunda dava açılması, uzlaşmaya gidilmesi vb. konularda tek başına yetkili olan mükelleftir. Yeminli mali müşavirin tüm mal varlığına el konulması sonucunu doğuracak bir davaya müdahil olma olanağı bile yoktur. Yani borç mükellefin ama sorumluluk konuya ilişkin tek bir söz bile söyleme hakkına sahip olmayan meslek mensubunun. Bu yaklaşımın sağlıklı olduğu söylenemez.

Diğer taraftan, denetim elemanları tarafından düzenlenen sorumluluk raporlarının bir örneği yeminli mali müşavirlere verilmemekte, kendilerini savunma ve dava açma hakları ellerinden alınmaktadır. Bu durumun da normal olduğu söylenemez.

Yapılan bir sözleşme ve hazırlanan bir rapor sonucunda, kusuru bulunup bulunmadığı doğru dürüst araştırılmaksızın, meslek mensubunun ne zaman, nasıl ve hangi boyutta karşısına çıkacağı belli olmayan, mükellefin olası tüm vergi borçlarından dolayı sınırsız sorumlu kefil olarak değerlendirilmesi doğru olmasa gerek. Yukarıda aktardığımız sorunlara ilişkin olarak çözüm önerilerimize yer verelim:

✚ Sorumluluğun çok net bir şekilde kusura bağlanması, kusur ve zarar arasındaki illiyet bağının delillerle ortaya konmasına ilişkin, ikincil bir düzenleme değil, yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

✚ Sınırı olmayan sorumluluk anlayışı hukuk devleti ilkelerini benimsemiş hiçbir ülkede bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirlik kurumu devletin muhtemel vergi kaybını karşılayacak bir sigorta olarak düşünülemez. Dolayısıyla sorumluluğun çeşitli ölçütler göz önünde tutularak makul karşılanacak bir tutar olarak belirlenmesi yönünde adım atılması ve sınırlandırılması gerekir.

✚ Ülkemizde inceleme oranları düşük düzeydedir. Çoğu zaman mükelleflerin zaman aşımına girecek yılları incelemeye alınmaktadır. Yargı sürecinin de ağır işlediği göz önüne alındığında, on yıl önce kısa bir süre hizmet verip düzgün çalışmadığını düşündüğünüz için bıraktığınız bir mükellefle ilgili olarak sorumluluk uygulaması nedeniyle kapınız çalınabilir. Dolayısıyla sorumluluğun raporun verildiği tarihten başlamak üzere 2 - 3 yıl gibi bir süreyle sınırlandırılması yerinde olacaktır.

✚ Mükellefin kayba uğrattığı vergi borçlarından sınırsız ve süresiz sorumluluk yerine, kusurunun bulunması durumunda yeminli mali müşavir adına makul ölçülerde idari para cezası kesilmesi daha doğru olacaktır. Bu durumda meslek mensubunun kendisini savunması ve gerekirse dava açabilme haklarını kullanmasının da önü açılmış olacaktır.

✚ Denetim, mükelleflerin yıl içinde gerçekleştirdiği işlemlerin tamamının incelenmesi anlamına gelmez. Böyle bir denetim yaklaşımı kabul edilemez ve imkan dahilinde değildir. Bu nedenle, kusurlu olarak vergi kaybına neden olduğu durumlarda bulunan matrah farkının beyan edilen tutarın % 10'unu ve belirli bir tutarı aşmaması halinde sorumluluk uygulamasına gidilmemesi üzerinde düşünülmelidir.

✚ Yeminli mali müşavirler görevlerine ilişkin suçlardan dolayı kamu görevlisi olarak yargılanmakta olup verdikleri hizmet de kamu yararına sayılmaktadır. Vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması için, tam tasdik uygulamasının belirli büyüklük ölçülerini aşan firmalar açısından zorunlu olması gerekir.

✚ Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara ilişkin mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğde, yıllık vergi inceleme plan ve programlarında tasdik sözleşmesi yaptırmamış mükelleflerin öncelikle inceleneceği yazılı olmakla birlikte, tam tersine öncelikle tam tasdik yapan firmalar incelemeye alınmaktadır. Bakanlığın kendi yayımladığı tebliğe uyması gerekir.

3. Mali Tabloların Denetimini Esas Alan Yaklaşım

3.1 Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kurumlar

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin olarak, çeşitli düzenleyici otoriteler tarafından belirli sektör veya işletmelere yönelik olarak günümüze dek ayrı ayrı düzenlemeler yapılmış ve farklı uygulama alanları oluşmuştu. Bankalarda başlayan bağımsız denetim uygulaması zorunluluğu, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. İzleyen yıllarda ise bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları da bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiştir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun kurulmasıyla birlikte, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlere de denetim zorunluluğu getirilmiştir.

Bağımsız denetim alanındaki bu çok başlılığın giderilmesi ve yetki karmaşasına son verilmesi, Türk Ticaret Kanunu’nda işlevi olmayan murakıplık sistemine son verilerek bağımsız denetime geçilmesi konusunda yapılan reformun hayata geçirilmesi, denetimin kalitesini artırmak üzere kamu gözetimi dâhil olmak üzere gereken önlemlerin alınması ve AB müktesebatına uyum sağlanması için yeniden yapılanma ihtiyacı bulunuyordu.

Bu çerçevede, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

Bağımsız denetim konusundaki nihai yetki ve sorumluluk KGK’ya verilmiştir. Ancak KGK’nın diğer düzenleyici ve denetleyici kurum, kurul ve kuruluşlardan bazı durumlarda görüş alması gerekecek, bazı durumlarda ise KGK bunlara kısıtlı düzenleme yapılması konusunda izin verebilecektir.

3.2 Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

Önceleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan sınavlar neticesinde başarılı olan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli müşavirlere bağımsız denetçi lisansı verilmekteydi. Söz konusu sınavlar daha sonra Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumları Birliği tarafından yapılmaya başlanmıştı. Ayrıca her kurum kendi uygulamasında denetim yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarını kendisi yetkilendirme yoluna gidiyordu. Diğer taraftan TÜRMOB yönetimi de bağımsız denetçi lisansının verilmesi ve denetçi kütüğünün oluşturulması konusunda sürece dâhil olabilmek için bir hayli uğraş vermişti.

Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile murakıplık sistemine son verilerek sermaye şirketlerinin tamamına bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmesi sonucunda, tüm meslek mensuplarını bağımsız denetçi lisansı elde etmek için bir heyecan dalgası sardı. Bu çerçevede, TÜRMOB tarafından bir eğitim hamlesi başlatıldı ve binlerce meslek mensubuna bağımsız denetimle ilgili kurslar verildi. Fakat KGK'nın kuruluşuyla bu yöndeki çabalar yine bir sonuç vermemiş oldu.

KGK'nın bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi konusunda tek yetkili kurum olarak belirlenmesiyle birlikte tüm gözler bu kuruma çevrildi. Bu arada yapılan yasal düzenlemelerle, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin, işletme büyüklüğünü gösteren aktif büyüklüğü, yıllık hasılat tutarı ve çalışan sayısı gibi ölçütlere göre Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlendiği bir sisteme geçildi.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanarak kimin ne şekilde bağımsız denetçi olarak yetkilendirileceğinin belli olmasıyla meslek mensuplarının gergin bekleyişi sonunda bitti. Daha önce sınav sonucunda veya mevzuatta tanınan istisna sonucunda bağımsız denetçi olmak üzere lisans belgesi almış bulunanlar ilk grupta olmak üzere bağımsız denetçi olma hakkını elde etti. İkinci grupta ise meslek mensubu olarak en az 15 yıl tecrübesi bulunanlar, kurum tarafından belirlenen eğitim programını başarıyla tamamlamaları şartıyla bağımsız denetçi olma hakkına kavuştular. Geçiş döneminden sonra, meslek mensupları ancak kurumun düzenleyeceği sınavda başarılı olmak şartıyla bağımsız denetçi olabilecektir.

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanmış ihraççılar ve kurumlar, faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları, kurum tarafından yetkilendirilen ve ortakları meslek mensubu olan sermaye şirketleridir. KAYİK olarak belirlenen kuruluşların denetimi, sadece denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır. Diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabilecektir. Söz konusu yönetmelikte, gerek mevcut denetim kuruluşları gerekse ilk defa yetkilendirilen denetim kuruluşları, geçiş döneminde yönetmelik hükümlerine uyum sağlamak kaydıyla yetkilendirilmiştir.

3.3 Bağımsız Denetçilere ve Denetim Kuruluşlarına İlişkin Veriler

Kamu Gözetimi Kurumu, günümüze dek bağımsız denetçi olmak üzere yapılan başvuruların 13.735'ine olumlu cevap vermiştir. Ancak 1.727 başvuru sahibine henüz gereken harç ve ücretleri ödemedikleri için tescil işlemi yapılmamıştır. Dolayısıyla resmi sicile 12.008 denetçinin kaydı yapılmış olup bunların 2.447'si yeminli mali müşavir, geriye kalan 9.561'i ise serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşımaktadır.

Ayrıca KGK yapılan başvuruları değerlendirerek bugüne dek 180 bağımsız denetim kuruluşunu yetkilendirmiştir. Yetkilendirilen kuruluşlar ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık tutulmaktadır.

3.4 Bağımsız Denetimde Sorumluluk

3.4.1 Mali Sorumluluk

660 sayılı KHK'nin 24. maddesi "Denetimden doğan sorumluluk" başlığını taşımaktadır. Söz konusu madde uyarınca, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır.

Sözleşmeden doğmak üzere müşteriye zarar verilmesi söz konusu olabileceği gibi, aynı zamanda sözleşmeye taraf olmayan mali tabloların kullanıcıları olan yatırımcı, kreditorler veya alacaklılara da zarar verilmiş olabilir. Burada yer verilen sorumluluk kavramının her iki durumu da kapsadığını düşünmek gerekir.

Diğer taraftan, denetçinin ve denetim kuruluşunun hukuken sorumlu tutulabilmesi için, söz konusu zararların hazırlanan raporların standartlara aykırı olması veya raporlarda yer alan bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olmasından kaynaklanması gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile denetçinin doğan zarardan sorumlu tutulabilmesi için kusurunun olması gerekir.

Türk Borçlar Kanunu'nda kusurlu ve hukuka aykırı fiille bir başkasına zarar verenin, bu zararı gidermekle yükümlü olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu fiilden zarar görenin, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat etmesi gerekir. Uğranılan zararın tutarı tam olarak ispat edilemiyorsa, hâkim olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri dikkate alarak zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirleyecektir.

Diğer taraftan, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir.

06.06.2013 tarih ve 01/20 sayılı Kurul Kararıyla Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle hazırlanan Bağımsız Denetim Mesleki Sorumluluk Sigortası Tebliği'nin yayımlanmasına karar verilmiş olsa da söz konusu tebliğ henüz yayımlanmamıştır.

3.4.2 İdari ve Mesleki Sorumluluk

660 sayılı KHK ile yapılan düzenleme ile Kamu Gözetimi Kurulu'na aşağıda sıralanan konularda görev ve yetkiler verilmiştir:

- ✚ Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirmek ve tescil işlemlerini yapmak,
- ✚ Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- ✚ İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- ✚ Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite güvence sistemi incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi, bu kuruluşların faaliyetlerinin kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi, harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeler yapılmaktadır.

KAYİK'leri denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarının asgari üç yılda bir, diğerlerinin ise asgari altı yılda bir yukarıda belirtilen şekilde incelenmesi öngörülmüştür. Ayrıca planlanmış incelemelerin yanı sıra ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hâllerde kurumun inceleme yapma ve yaptıрма yetkisi saklıdır.

Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise usul ve esasları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak yapılmaktadır. Kurum, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi gerekli hâllerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri aracılığı ile de yürütebilir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yerine getirmesi gereken yükümlülükler çok ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olup bunlara kısaca aşağıda yer verilmiştir:

- ✚ Denetim kuruluşları ve denetçilerin, yaptıkları denetimlerde kalite ve güvenilirliği sağlaması gerekir.
- ✚ Denetim kuruluşları, asgari şartları kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi kurmak ve faaliyetlerini bu çerçevede yürütmek zorundadır.
- ✚ Denetim kuruluşları ve denetçiler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış gibi konularda, ayrıntıları kurum tarafından belirlenen mesleki etik ilkelere uymak zorundadır. Denetim kuruluşlarının; denetçiler ve denetime katılanlardan yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alması gerekir.
- ✚ Denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetimlerini ayrıntıları ilgili yönetmelik hükmünde belirtilen şekilde esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmek zorundadır.
- ✚ Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz. Ancak, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilir, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilir, seminer düzenleyebilir veya eğitim verebilirler.
- ✚ Denetim kuruluşları ve denetçilerin, diğer meslektaşlarına karşı haksız rekabette bulunmama yükümlülüğü olup, ayrıntılı olarak belirlenmiş denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalara uyması zorunludur.
- ✚ Denetim kuruluşları ve denetçilerin, belirli konularda bildirimde bulunma zorunluluğu, yaptıkları denetimlere ilişkin verileri saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.
- ✚ KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının ayrıntıları belirlenen şekilde şeffaflık raporunu hazırlayarak duyurmaları gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetim kuruluşları ve denetçilerin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi durumunda fiilin ağırlığına göre kurul kararıyla sırasıyla uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi idari yaptırımların uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali yaptırımını gerektiren fiillerin nelerden oluştuğu, yönetmelikte çok ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Ayrıca 660 sayılı KHK hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden bağımsız denetim kuruluşlarına, Kurul tarafından on bin liradan elli bin liraya kadar idari para cezası verilir. İdari yaptırımlara karar verilmiş olması ayrıca idari para cezasına karar verilmesine engel teşkil etmez.

3.5 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Gözetim Sonuç Verileri

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan gözetim faaliyetlerinin sonucuna ilişkin olarak henüz yayımlanmış bir rapor bulunmamaktadır. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetimde kalite kontrolüne yönelik olarak 2013 yılında yapılan çalışmaların sonucunda elde edilen veriler bir rapor halinde yayımlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 2013 yılında 22 bağımsız denetim kuruluşu nezdinde kalite kontrol amaçlı incelemelerde bulunulmuştur. İncelenen kuruluşlar risk profillerine, gözetim faaliyetleri sonuçlarına ve ihbar ve bildirimlere göre seçilmiştir. Bu incelemelerin 13'ü kapsamlı kalite kontrol, 9'u sınırlı kalite kontrol incelemesi şeklinde gerçekleştirilmiş olup kapsamlı kalite kontrol çalışmalarından ikisine ilişkin incelemeler devam etmektedir. Kalite kontrol çalışmalarında toplamda 52 adet çalışma dosyası incelenmiştir. Anılan dönemde bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen kalite kontrol çalışmalarının sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Kurul Listesinden Çıkarılan Kuruluş Sayısı	Kuruluşlara Verilen İdari Para Cezası Sayısı	Kişilere Verilen İdari Para Cezası Sayısı	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaktan İki Yıl Men Cezası Verilen Kişi Sayısı	Mevzuata Aykırılıklar Hakkında Bilgilendirilen ve Uyarılan Kuruluş Sayısı	Herhangi Bir Yaptırım Uygulanmayan Kuruluş Sayısı	İncelemesi Devam Eden Kuruluş Sayısı	Toplam Kalite Kontrol Çalışma Sayısı
2	9	4	4	6	3	2	22

3.6. Bağımsız Denetim Yapılanmasında Yaşanan Sorunlar

3.6.1 3568 Sayılı Yasaya Göre Meslek Mensuplarının Yapılanması

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, meslek mensubu olarak bireysel olarak faaliyette bulunabilmektedir. Bunun yanı sıra birden çok meslek mensubu bir araya gelerek, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu şeklinde çalışabilecekleri gibi, şirket de kurabilmektedir.

Ancak, ortaklık bürosu veya şirket sadece aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir. Diğer bir ifade şekliyle, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin ortak şirket kurmaları mümkün değildir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından işletmelerin defterleri tutulmakta, bilanço, kar-zarar tablosu vb. belgeleri düzenlenmekte ve beyannameleri hazırlanarak vergi dairesine verilmektedir. Diğer taraftan, bu konuların tamamı yeminli mali müşavirler tarafından vergi mevzuatına uygunluk açısından denetlenmekte ve tasdike tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasında fonksiyon ve çıkar çatışması olduğundan, her iki meslek grubunun da sağlıklı bir şekilde hizmet vermesini sağlamak üzere, ortak şirket kurmalarının önüne engel konulmuştur.

Diğer taraftan, birden çok meslek mensubunun serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirketi altında çalışmalarını bir genelgeyle düzenleme altına alınmıştır.

Söz konusu genelge uyarınca, birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurabilecekleri ortaklık bürosu ve şirket türleri şu şekilde sıralanmaktadır:

- ✚ Ortaklık Bürosu (Adi Şirket),
- ✚ Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket,
- ✚ Limited Şirket,
- ✚ Anonim Şirket.

Kurulacak ortaklık bürosu veya şirketlerin, kurucu meslek mensuplarının unvanlarını taşıması zorunludur. Yani faaliyet konusunun alanını “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” olarak seçen şirketlerde, ortakların tamamının serbest muhasebeci mali müşavir olması ve kurulacak şirketin unvanında da bu mesleki unvanın yer alması gerekmektedir.

Aynı şekilde, yeminli mali müşavirlik yapmak üzere kurulan şirketlerde, ortakların tamamının yeminli mali müşavir ruhsatına sahip olmaları ve şirketin unvanında da “Yeminli Mali Müşavirlik” ibaresinin kullanılması gerekmektedir.

3.6.2.SPK Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

Konuya ilişkin yapılan ilk düzenlemelerde, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetiminin, bağımsız denetleme kuruluşları tarafından görevlendirilen yetkili denetleme elemanları (denetçiler) tarafından yapılacağı belirtilmişti.

Yönetmelik ile belirlenen şartlar dahilinde bağımsız denetleme faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar gerekli belgelerle birlikte SPK’ya başvuruda bulunuyordu. Sunulan bilgi ve belgeler, bağımsız denetim kuruluşunun personel, donanım ve organizasyonu üzerinde gerekli incelemeler yapıldıktan sonra, aranan koşulları taşıyanlar bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşlar olarak liste halinde ilan ediliyordu.

Bu çerçevede, birçok bağımsız denetim şirketi kurulmuş ve uygulamalar zamanla oturmuştur. Bağımsız denetçilerin bireysel olarak faaliyet göstermesi ve hizmet vermeleri ise mümkün olmamıştır.

Diğer taraftan, 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının şirket yapısı altında ne şekilde çalışacaklarını düzenleyen genelgede, bağımsız denetim kuruluşlarının da bu genelge hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin ortak olarak bağımsız denetim şirketi kurmalarına da engel olunmuştur.

TÜRMOB’un görüşlerinde zamanla yumuşamalar olmuştur. Ortakları YMM ve SMMM olan şirketlerin tescillerinin YMM ve SMMM Odaları tarafından yapılmamaları durumunda, bu şirketlerin tescil işlemlerinin TÜRMOB tarafından yapılabileceğine karar verilmiştir.

Ancak, YMM Oda Başkanları Kurulu Toplantısında söz konusu karar değerlendirilmiş olup ortaklık bürosu veya şirketlerin aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabileceği, YMM - SMMM ortaklığı şeklinde şirketler kurulamayacağı, kurulsay bile bu şirketlerin hukuki olmadığı, tescillerinin de Odalar veya TÜRMOB tarafından yapılamayacağı konusunda görüş birliğine varılmıştır.

3.6.3.TTK ve KGK'ya Göre Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

Türk Ticaret Kanununa göre denetçi, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve bağımsız denetim yapmak üzere KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliğini yayımlayarak bağımsız denetçi olarak yetkilendirmede esas alacağı kıstasları ortaya koymuştur. Bu çerçevede, daha önce sınav sonucunda veya mevzuatta tanınan istisna sonucunda bağımsız denetçi olmak üzere lisans belgesi almış bulunanlar ile meslek mensubu olarak en az 15 yıl tecrübesi bulunanlardan kurum tarafından belirlenen eğitim programını başarıyla tamamlayanlar bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiştir.

Söz konusu yönetmeliğe göre bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi için ise aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- ✚ Bağımsız denetim şirketinin sermaye şirketi olması,
- ✚ Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- ✚ Faaliyet konusunun bağımsız denetimle sınırlı olması (3568 sayılı Kanun kapsamında mesleki alanda da faaliyet gösterilebilir),
- ✚ Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- ✚ Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- ✚ Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması,
- ✚ Denetçilerinin bağımsız denetçi belgesine sahip olması,
- ✚ Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ✚ En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- ✚ Denetim kadrosunun asgari denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

- ✚ Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- ✚ Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- ✚ Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerin yazılı olarak oluşturmuş olması,
- ✚ Denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütebilmesini sağlayacak şekilde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması, tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması.

Kamu Gözetimi Kurumu, denetim kuruluşları tarafından yapılan başvuruları yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde değerlendirmiş ve bunun sonucunda faaliyette bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmiştir.

Diğer taraftan, yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının bir kısmında ortakların YMM ve SMMM'lerden oluştuğu görülmektedir. KGK, YMM-SMMM ortaklığında şirket kurulabilmesi yönünde ileri bir adım atmıştır. Ancak, gelişmeler ne yönde olacak bunu zaman gösterecektir.

3.6.4. Yurtdışında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yapılanması

Doktorluk, avukatlık, mimarlık ve denetçilik gibi bazı meslek dallarında yapılan işler sermayeden daha çok mesleki bilgi ve deneyimin kullanılmasına dayanmaktadır. Bu nedenle, bu tür hizmetlerin ne şekilde ve kimler tarafından verileceği yasal düzenlemelerle belirlenmekte ve mesleği icra edecek olanlara ruhsat (lisans) verilmektedir. Bununla birlikte, yurtdışı uygulamalarında da söz konusu meslek grupları farklı ortaklık modelleri veya şirket yapılanmaları altında bir araya gelebilmektedir.

Bu çerçevede, ABD ve İngiltere'de bağımsız denetim kuruluşları sınırlı sorumlu ortaklık (Limited Liability Partnership/LLP) veya şirket olarak (Limited Liability Company/LLC veya Professional Limited Liability Company/PLLC) yapılanmaya başlamıştır. Böylece ortaklığın verdiği hukuki olanaklardan yararlanılırken ve şirketleşmenin önü açılırken, mesleği bilfiil icra eden meslek mensuplarının sorumluluklarının yaptıkları işlerle sınırlı tutulabilmesine olanak sağlanmıştır.

Bu tür sınırlı sorumlu ortaklık ve şirketler ilk olarak ABD’de 1977’de Wyoming ve 1982’de Florida eyaletlerinde ortaya çıkmış, Amerikan Gelir İdaresi’nin direnç göstermesine rağmen 1996’da kabul edilen bir yasa ile tüm eyaletlerde uygulama olanağı bulmaya başlamıştır. Bu model benzer sistemi olan ülkelerde de yaygın uygulama olanağı bulmaktadır.

Sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP) esasen şahıs ortaklığıdır. Bu ortaklık türü büyük bir ölçüde yukarıda belirtilen meslek gruplarında gündeme gelmektedir. Bu modelde ortaklığın borç ve yükümlülüklerinden dolayı her ortak müştereken ve müteselsilen sorumluyken, diğer ortakların ihmal ve kusurları nedeniyle doğan zararlardan ise herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

Sınırlı sorumlu ortaklıklarda, ortakların her birinin mesleğin icra edilmesi konusunda lisans sahibi meslek mensubu olması zorunludur. Ayrıca, bu tür ortaklıklarda ortaklık hissesinin devri mümkün olmadığı gibi, miras olarak dahi intikal ettirilemez. Ortaklar çalıştığı müddetçe ortaklık ilişkisi sürer, ortağın ayrılması veya vefat etmesi halinde ortaklık ilişkisi sona erer.

Diğer taraftan, sınırlı sorumlu ortaklıkların tüzel kişilik olarak hak ehliyeti yönünden üzerlerinde herhangi bir sınırlama yoktur. Mal varlığı edinebilme, dava açabilme ve açılan davalarda taraf olabilme açısından tam bir ortaklık hükmünde olup, sınırsız süreli kurulabilme olanağı bulunmaktadır. Ayrıca, ortakların sorumluluğu konulan sermaye ile sınırlı olup şirket borçlarından dolayı ortakların şahsi malvarlığına başvurulamaz. Sınırlı sorumlu ortaklıklarda bir ortağın hata, kusur veya ihmallerinden dolayı yapılan işlemle ilgisi olmayan diğer ortakların sorumlulukları bulunmaz.

Ortakların sınırlı sorumluluğu, esnek ve doğrudan yönetim, kuruluş maliyetlerinin görece olarak düşüklüğü, daha az bürokratik kuruluş formalitesi, kuruluş yanında tasfiye sürecinin kolaylığı, profesyonel meslek hukuku uygulamaları açısından avantajı, diğer ortakların işlemlerinden sorumsuzluk gibi nedenlerle sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP) özellikle batılı ülkelerde tercih edilen bir ortaklık modeli olarak öne çıkmaktadır.

3.6.5. Yaşanan Sıkıntıların Giderilmesine Yönelik Öneriler

Bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasında esasen fonksiyonel bir farklılık veya çıkar çatışması yoktur. Her iki meslek grubu da aynı şekilde faaliyet göstermekte, bağımsız denetçi olarak aynı yetkiye ve unvana sahip bulunmaktadır. Bu nedenle, meslek mensupları sadece bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterecekler ise bağımsız denetim kuruluşunda YMM ve SMMM ortaklığı olmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Ayrıca, KAYİK olarak belirlenen şirketlerin haricinde kalan şirketler ve kuruluşların denetimine ilişkin olarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanması ve Bakanlar Kurulunca çıkarılması gereken yönetmelik hala yayımlanmamış olup, söz konusu şirketlerin denetiminde uzun bir süredir tam bir karmaşa yaşanmaktadır. KGK'nın görüşü alınarak söz konusu yönetmeliğin bir an önce çıkarılmasında fayda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanunu'nda ve KGK uygulamalarında bağımsız denetim kuruluşları fiilen denetçi gibi kabul görmektedir. Oysa, bağımsız denetçilik faaliyeti sermayeden daha çok mesleki bilgi ve deneyimin kullanılmasına dayanmaktadır. Bu çerçevede sermaye şirketi olarak kurulan bağımsız denetim kuruluşlarının denetçi olarak kabul edilmesi ve hizmet kusurlarından doğan zararlardan sorumlu tutulması doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilemez.

Özellikle sorumlu denetçi sıfatıyla imzalanan raporlardaki hatalar nedeniyle doğan sorumluktan dolayı bağımsız denetim kuruluşu hakkında mali veya idari bir yaptırım uygulandığında, söz konusu bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinden sorumlu ortak kadar olaydan sorumluluğu olmayan diğer ortaklar da etkilenmekte ve zarar görmektedir. Üstüne üstlük raporu imzalayan ortağın şirketten ayrılmış olması halinde bütün mali yük bağımsız denetim şirketinin üstüne kalmaktadır.

Nitekim, yeminli mali müşavirler bir şirket çatısı altında bir araya gelseler bile, kurulan şirket yeminli mali müşavir sayılmamaktadır. Şirket tarafından verilen yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin ortak sıfatına haiz bir yeminli mali müşavirin mührü ve sorumluluğu altında yerine getirilmesi söz konusu olmaktadır. Hizmet kusurunun bulunması halinde mali ve idari tüm yaptırımlar şirket hakkında değil, sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirin kendisine uygulanmaktadır.

Bu çerçevede önceki kısımda ana esasları açıklanan batılı ülkelerde bağımsız denetim şirketlerinin yapılanmasında uygulama olanağı bulan sınırlı sorumlu ortaklık veya şirketlerin özellikleri göz önünde bulundurularak sorunları giderecek bir model geliştirilmesi yerinde olacaktır.

4. Sonsöz

Muhasebe mesleğinin ülkemizde yasal bir çerçeveye oturtulması çabaları çok uzun bir sürece yayılmıştır. Atatürk döneminde 1932 yılında Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ilk meslek yasa tasarısı, bir süre bakanlıklar arasında dolaştıktan sonra bakanlık arşivlerinde kaybolmuştur. 1938 yılında hükümet tarafından hazırlanan “Hesap Mühassıslığı Kanun Tasarısı” ise Meclis’te gösterilen yoğun tepkiler üzerine geri çekilmek durumunda kalmıştır.

Mesleğin yasal bir statüye kavuşturulması için yıllar boyunca girişimde bulunulmaya devam edilmiş, nihayet 1989 yılında 3568 sayılı yasanın çıkarılmasıyla gösterilen çabalar meyvesini vermiştir. Muhasebeyi ve denetimi meslek edinmiş olanlara, gösterecekleri faaliyet şekline göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı verilmiştir.

Her iki meslek grubu da esasen denetim yetkisine sahip olmakla birlikte, yeminli mali müşavirlere belirlenmiş vergisel konularda tasdik yetkisi verilmiştir. Bu şekilde vergi denetim elemanlarının iş yükü hafifletilmeye çalışılmış, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar vergi dairelerince gerçekleştirilen işlemlerin yerine getirilmesinde esas alınmaya başlanmıştır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olup kayba uğratılan vergiler, vergi cezaları ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Meslek mensuplarının tasdik işlemleri nedeniyle süre ve miktar sınırı olmaksızın sorumlu tutulması konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Yazımızda ayrıntılı olarak ele alınan öneriler çerçevesinde söz konusu uygulamanın gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanunu’nda gerçekleştirilen reformla sermaye şirketlerinin denetiminde murakıplık sistemine son verilmiştir. Kapsamı Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenen şirketlerde bağımsız denetim sistemine geçilmiş olup, bunun dışında kalan şirketler için ise farklı bir denetim yapılması öngörülmüştür.

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış ihraççılar ve kurumlar esasen öteden beri bağımsız yaptırma zorunluluğuna tabi tutulmaktaydı.

Yapılan düzenlemeyle bunların yanı sıra aktif büyüklükleri, hasılat tutarları, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren kuruluşlara da bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kapsamın dışında kalan anonim şirketler ile kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları için ise farklı bir denetim şekli öngörülmüştür. Buna ilişkin usul ve esasların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Ancak, yapılan yasal düzenlemenin üzerinden bir hayli süre geçmiş olmasına karşın söz konusu yönetmelik günümüze değin yayımlanmamıştır. Yaşanan kargaşanın giderilmesi için, KGK'nın görüşü alınarak söz konusu yönetmeliğin çıkarılması yerinde olacaktır.

Ayrıca yazımızda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, meslek mensuplarının sadece bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaları halinde YMM ve SMMM ortaklıklarının önündeki engellerin kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, bağımsız denetim kuruluşlarının ortağı olan denetçilerin düzenledikleri raporlarda yer alan kusurlar nedeniyle ortaya çıkan zararlardan şirketin sorumlu tutuluyor olması nedeniyle, olayla ilgisi bulunmayan diğer ortaklar da zarar görmekte ve şirketin varlığı tehlike altına girmektedir. Denetim piyasasındaki hareketlilik nedeniyle söz konusu ortakların şirketten ayrılmaları halinde tüm yük bağımsız denetim şirketlerinin üstüne kalmaktadır.

Batılı ülkelerde uzun yıllardır uygulama alanı bulan bağımsız denetim şirketlerinin yapılanmasında ön plana çıkan sınırlı sorumlu ortaklık veya şirket modelleri ülkemiz açısından da cazip bir seçenek olabilir. Sınırlı sorumlu ortaklık modelinde ortakların diğer ortakların hatalarından kaynaklanan zararlardan dolayı herhangi bir sorumluluğunun olmaması, ortaklardan birinin ayrılmasıyla birlikte ortaklık ilişkisinin sona ermesi ve tasfiye sürecinin kolaylığı gibi özellikler yaşanan sıkıntıların çözülmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir.

KGK, SPK, TÜRMOB ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gibi ilgili kurumların bir masa etrafında bir araya gelerek, piyasanın ihtiyacına cevap veren ve uygulamada yaşanan sorunları giderecek yönde yurtdışı uygulamalarını da dikkate alan bir model geliştirmeleri ve bunu sağlayacak yasal ve ikincil düzenlemelerin bir an önce yapılmaya başlanmasında fayda görülmektedir.