

TÜRK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN AKSALIKLARI ve TASDİK YETKİSİNİN PAYLAŞILABİLİR BİR YETKİ OLUP OLMADIĞI KONUSUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

PROBLEMS OF TURKISH SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS
AND THE DISCUSSION OF WHETHER CERTIFICATION POWER IS
SHAREABLE



Şakir VEZİROĞLU*

ÖZ

Türkiye’de muhasebeye dayalı beyan usulü-nü benimseyen vergilerin kabul edildiği 1920’li yıllardan bu yana vergi denetimi oranlarının düşüklüğü ve denetim elemanı sayısının yetersizliği vergi denetimi geçmişimizin önemli konularındandır. Devletin vergi denetimi konusundaki ağır yükünün hafifletilmesi amacıyla süreç içinde bazı uygulamalar denenmiş olmakla birlikte 3568 sayılı kanunun kabulü ile tasdik yetkisi ile donatılmış yeminli mali müşavirlik mesleğinden yararlanma anlayışı benimsenmiştir. Ancak mesleğin uygulamasında özellikle tasdik denetiminin işlevini olumsuz etkileyebilecek Yeminli Mali Müşavirler tarafından da dile getirilen çeşitli aksaklıkların bulunduğu gözlemlenmektedir. Mesleğin işleyişine ilişkin aksaklıklar ile tasdik denetiminin mahiyeti birlikte değerlendirildiğinde tasdik yetkisinin paylaşılabılır bir yetki olup olmadığı

ABSTRACT

Since 1920s when taxes that were declared on accounting basis were adopted, the low rates of tax audits and lack of tax auditors have always been important issues of our tax audit history. While there has been some practices in order to relieve the heavy burden of tax audit on the state in the meantime, after the Law no. 3568, benefiting from the sworn-in certified public accountants who have been fully authorised with certification power, has been adopted as the main approach. However, it has been noticed that there have been some problems which could affect particularly the audit function of certification and expressed also by the sworn-in CPAs. Having taken into consideration both these problems and the function of certification power, the fact that whether certification power is a shareable one deserves close examination.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sakir.veziroglu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-3088-8974.

Veziroğlu, Ş. (Ağustos 2020). Türk Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Aksaklıkları ve Tasdik Yetkisinin Paylaşılabılır Bir Yetki Olup Olmadığı Konusunun Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 251, (141-157).

hususlu değerlendirmeye değer bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Tasdik Yetkisi, Doğruluk Denetimi.

Jel Sınıflandırma Kodları: M42, M49.

GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarının vergi uygulamalarına olan bağımlılık derecesi ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Vergisel düzenleme farklılıkları temel olarak muhasebe ile vergi arasındaki ilişkiyi ve vergi sisteminin muhasebe sistemini etkileme derecesini belirlemektedir.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının vergi uygulamalarına olan bağımlılık düzeyi yüksektir. Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebeye dayalı beyan usulünü benimseyen kazanç ve muamele vergilerinin kabulü, muhasebe ve vergi uygulamaları arasındaki etkileşimde belirleyici rol oynamıştır. Muhasebe uygulamaları devlet öncülüğünde ve vergi temelli bir yaklaşımla gelişim göstermiş ve vergi için muhasebe anlayışı benimsenmiştir.¹

Muhasebe ve vergi uygulamaları arasında ki bu ilişki zaman içinde muhasebe mesleğinin şekillenmesinde de etkili olmuştur. Muhasebe uygulamalarında olduğu gibi muhasebecilik mesleğinin örgütlenmesine de Hazine ve Maliye Bakanlığı öncülük etmiş ve meslek, bakanlığın denetiminde gelişim göstermiştir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılan atıflar, ülke ekonomisinde yaşanan gelişmeler, vergilemede beyan esasının genel olarak kabul görmesi, mükellef sayılarının

Keywords: Sworn-in certified public accountant, certification power, audit of attestation

Jel Classification Codes: M42, M49

daki artış ve yasanın temel gerekçelerinden birinin vergi denetiminin yaygınlaştırılması olarak belirlenmiş olması muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını etkilemiştir.²

Bu etkileşimin önemli sonuçlarından biri yeminli mali müşavirlik mesleğinin 3568 sayılı kanun ile Türkiye’ye özgü bir şekilde vergi denetimi mesleği olarak kurgulanmış olmasıdır. Bu nedenle mesleğin ihdası ile dünyanın her yerinde yalnızca belirli kamu görevlilerine verilen bir yetki olan (vergi denetimi) tasdik yetkisinin kısmen serbest meslek sahiplerine devredilme olgusu ilk olarak ülkemizde yaşanmıştır.³

Bir taraftan tasdik yetkisi gibi kamu makamlarına ait olan önemli bir yetkinin paylaşılması diğer taraftan muhasebe örgütü içindeki fonksiyonu nedeniyle yeminli mali müşavirlik mesleğinin, vergi denetimi, vergi denetim elemanları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler ve mükellefler üzerinde bıraktığı etki önemli olup her biri ayrı bir çalışmaya konu olabilecek niteliktedir.

Bu çalışma, yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili mesleğin ihdası çalışmalarında, TBMM komisyonları ve genel kurul görüşmelerinde dile getirilen tereddütler ile bugün mesleğin işleyişine ilişkin YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumlarından ve bilimsel çalışmalardan elde edilen verileri karşılaştırmalı olarak ele alarak mesleğin

¹ Engin DİNÇ ve Oğuz Yusuf ATASEL. “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. (<http://acikerisim.ktu.edu.tr/jspui/bitstream/123456789/205/>). Erişim tarihi: 03 Haziran 2020.

² Oktay GÜVEMLİ ve Mehmet ÖZBİRECİKLİ. “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”. (<http://muftav.org/images/stories/dergi/sayi1/146-180.pdf>). Erişim tarihi: 03 Haziran 2020.

³ Ahmet BAYRAK. Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Dünyası. Haziran 1986.

aksayan yönlerini ortaya koymayı, bu aksaklıklar nedeniyle tasdik denetiminden olumlu sonuçlar elde edebilmenin mümkün olup olmadığı, aksaklıkların telafi edilebilir olup olmadığı ve sonuç olarak tasdik yetkisinin paylaşılabılır bir yetki olup olmadığı hususlarında yargıya varmayı hedeflemektedir.

1- TÜRK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili doğru tahliller yapabilmek için öncelikle mesleğin hangi gerekçe ile hayata geçirildiğini, bu konuda ileri sürülen görüşleri ve değerlendirmeleri ve nihai olarak mesleğin nasıl kurgulandığını bilmek durumundayız. Elde edilen bilgiler, mesleğin bugünkü işleyişine ilişkin değerlendirmede kolaylık sağlayacaktır.

1.1- Mesleğin Ortaya Çıkışı ve Yapısı

Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası konusunda karşımıza iki dönem çıkmaktadır. Bunlardan ilki Anayasa Mahkemesinin iptali⁴ ile sonuçlanan 1985 yılı 3239 sayılı kanunla Vergi usul kanununa ek 141. Madde düzenlemesi diğeri ise başarı ile sonuçlanan 1989 yılı 3568 sayılı kanunda yer alan düzenlemedir.

1985 ve 1989 yıllarında kaleme alınan kanun gerekçeleri⁵ incelendiğinde yeminli mali müşavirlik mesleğinin,

İşletmecilik ve vergicilik konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi ve bu konularda danışmanlık yapacak, muhasebe denetimini ve muhasebenin doğru ve güvenilir bilgi verme fonksiyonunu yerine getirecek, en önemlisi tüm bunları gerçekleştiren gerekli tedbirleri alarak verginin doğru hesaplanmasını temin edecek ve vergilerin

doğru hesaplandığını kamu adına tasdik edecek mükelleflere yardımcı ve idarenin denetim yükünü azaltacak yeni bir meslek olarak takdim edilmiştir.

YMM modelinin gerekçesinde hem muhasebe denetimine hem de vergi denetimine ilişkin vurgular dikkati çekmektedir. Yeminli mali müşavirlik mesleği, dünya uygulamalarına bakıldığında çeşitli farklılıklar bulunmakla birlikte muhasebe denetimi mesleğidir. Fakat Türkiye uygulamasında mesleğe muhasebe denetimi yanı sıra tasdik yetkisi olarak ifade edilen vergi denetimi işlevi de eklenmiştir.

Türk YMM modelinde, tasdik yetkisinin paylaşılması düşüncesi üzerine, yetkinin kimlere verileceği ve tasdik yetkisinin paylaşılmasının ne tip sonuçlar doğurabileceği konularının Meclis komisyonlarında ve genel kurulda görüşülmesi sırasında ortaya çıkan tereddütler⁶ şu şekildedir.

- *YMM yetkisinin verileceği kişilerin tarifinde Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi almış kişiler vurgusu yapıp yapılmayacağı*
- *Yetkinin taşra vergi denetim elemanlarına ve konu ile ilgisi olmayan akademisyenlere verilip verilmeyeceği*
- *Bakanlık mensubu merkez inceleme elemanlarının yetkilerinin bir kısmının devlet memuru olmayan ve ücret mukabilinde iş yapacak serbest meslek mensuplarına verilmemesinin sayısız mahzur taşıdığı*
- *Yetkinin çok az kişiye verildiği, bunun memlekette bazı kişilere imtiyaz getireceği*
- *Devleti temsil eden gücün şahıslara verilmesinin mahzurlu olduğu*
- *Yeminli malî müşavirlerin birtakım belgelere dayanmak mecburiyetinde olduğu, bu*

⁴ 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K. 1987/7 sayılı karar

⁵ 11.10.1985 tarih ve 357 Sayılı Tasarı- 03.04.1989 tarih ve 249 Sayılı Tasarı www.tbmm.gov.tr

⁶ 04.12.1985 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 21, Dönem 17, 37. Birleşim -01.06.1989 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 28, Dönem 18, 96. Birleşim-www.tbmm.gov.tr

belgeler olmaksızın sadece malî tablolar ve vergi beyannamelerine bakılarak yapılacak tasdikın pratik anlamı bulunmadığı

- *Tasarının denetim işi ile ilgisi olmayan bazı meslek gruplarına da imtiyaz getiren yapısı bulunduğ u.*

Bu tereddütler ışığında 3568 Sayılı Kanunun kabulü ile yeminli mali müşavirlik mesleğ i için görev tanımı yapılmış ve yetkinin kimler ile paylaşılacağı ve koşulları belirlenmiştir. Buna göre Türkiye’de Yeminli Mali Müşavir,

Devlet memuru olmayan ve serbest meslek faaliyeti kapsamında görevlerini ifa eden, tasdik edecekleri belgelere ilişkin usul ve esaslar ile alacakları ücretler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen, tasdik denetimi kapsamında kamu makamlarından bilgi talep edebilen, karşı t inceleme yapabilen, defter belge ibrazını isteyebilen, tasdik ettiğ i konu ve belgeler kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikın kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilen, ücretlerini mükelleflerden alan, bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetim ve tasdik hizmetlerini sunması beklenen, verginin doğru hesaplanmasını temin etmek için gerektiğ inde şirketin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılabilen, muhasebe sürecine dâhil olabilen, mükellefe danışmanlık yapan gerektiğ inde onu temsil eden yaptığ ı iş nedeniyle bilgisine ve yeterliliğ ine olduğ u kadar ahlaki niteliğ ine inanılması gereken kişidir.

Bu açıklamalara göre, Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleğ i danışmanlık, temsilcilik, muhasebe denetimi ve vergi denetimi (tasdik) alanlarında fonksiyonları bulunan, hem muhasebecilik mesleğ inin hem de vergi inceleme elemanlığ ının çeşitli unsurlarını bünyesinde barındıran bir meslek olarak yapılanmıştır.

1.2- 3568 Sayılı Kanunda Denetim Yetkilerinin Kullanımı

Türkiye’de vergi denetiminin ve muhasebe denetiminin gelişim sürecine bakıldığında, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütölmekte olan vergi denetiminin yanı sıra 1989 yılında 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanununun kabulü ile vergi denetimi ve muhasebe denetimi alanlarında düzenlemeler yapıldığı, bağımsız denetim mesleğ inin ilk olarak bu kanunda tanımlandığı görölmektedir.⁷

3568 sayılı kanunda muhasebe kayıt işleri, denetim ve tasdik olmak üzere üç ayrı göreve yer verilmiş ve meslek mensupları arasında görev dağılımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.⁸

Serbest Muhasebeci : Muhasebe Kayıt İşleri (Madde 2/A-a)

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir : Muhasebe Kayıt İşleri ve Denetim (Madde 2/A-a-bc)

Yeminli Mali Müşavir: Denetim ve Tasdik (Madde 2/B)

Her unvanın bir asıl işinin olduğ u ve SMMM ile YMM’nin asıl işleri yanında bir önceki unvanın asıl işini yapabilmek ile görevlendirildikleri dikkati çekmektedir. Kanunda tanımlanan denetim ve tasdik kavramlarına bakıldığında, SMMM’lerin temel görevi olarak tanımlanan denetim işi, muhasebe faaliyetlerinin mevzuata, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğ u esas alınarak yapılan muhasebe denetimi faaliyetidir. YMM’ler tarafından gerçekleştirilen tasdik denetimi ise muhasebe denetimini de kavrayan ve ödenecek vergilerin doğru olarak hesaplanmasını temin etmeye yönelik bir vergi denetimi faaliyetidir.

Kanunda 2008 yılında yapılan değ iş iklik sonrası Serbest Muhasebecilik unvanı kaldırılmış⁹ olup meslekte SMMM ve YMM şeklinde ikili yapı oluşturulmuştur. Bu değ iş iklik sonrası muhase-

⁷ 660 Sayılı KHK Gerekçesi

⁸ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (R.G. 03/01/1990-20391)

⁹ 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle; Bu Kanunun adı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik iken “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değ iş tirilmiştir.

be kayıt işleri de SMMM'lerin asli görevi haline gelmiştir.

Görev dağılımına göre, muhasebe denetimi SMMM ve YMM'lerin ortak görevidir. Ancak SMMM'lerin denetim görevlerini yerine getirdikten sonra denetleme sonuçlarını rapor haline getirme ve imzalama yetkileri bulunmamaktadır. Sadece sermaye artırımı vb. gibi işlemlerde rapor düzenleme yetkileri vardır.¹⁰ Tasdik denetiminin muhasebe denetimini kavrayan yapısı nedeniyle SMMM'lerin kanunda yer alan denetim yetkisinin pratik karşılığı yoktur. Bu nedenle yaptığı iş muhasebe kayıt faaliyetleri ile sınırlı kalmaktadır. Buna göre 3568 sayılı kanunun muhasebe denetimi ve tasdik denetimine ilişkin yetkilerinin yeminli mali müşavirler tarafından kullanıldığı görülmektedir.

3568 sayılı kanun kapsamında YMM'ler tarafından yapılan muhasebe denetimi, tasdik denetiminin tamamlayıcı unsuru olduğundan kanun kapsamında tasdik denetiminden ayrı bir muhasebe denetimi faaliyetinden söz etmek mümkün değildir.

Kanunun denetim bakımından esas fonksiyonu genel gerekçesinde de ifade edildiği üzere vergi denetimine yöneliktir. Kanun, vergi denetimi işlevini, tasdik denetimi kapsamında yeminli mali müşavirlik müessesesi eliyle gerçekleştirilmektedir. Yeminli mali müşavirlik müessesesi ile 3568 Sayılı Kanunda muhasebe denetiminin ötesinde vergisel onay makamı teşekkül ettirilmiştir.

1.3- Tasdik Denetimi ve Tasdik Denetiminin Nihai Hedefi

3568 Sayılı Kanunda Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu tanımlanırken en önemli ve

ayırıcı özellik olarak tasdik yetkisi karşımıza çıkmaktadır. Tasdik yetkisi bir anlamda Türk yeminli mali müşavirlik mesleğinin varlık sebebidir. Zira danışmanlık, temsilcilik, bilirkişilik ve muhasebe denetimi konusunda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin de yetkilerinin bulunduğu dikkate alındığında ayırıcı özellik tasdik yetkisidir.

Tasdik denetiminin mahiyeti ile ilgili SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, tasdik denetiminin amacı, "Ödenmesi ve iade edilmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanım 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesindeki vergi incelemesinin tanımı ile benzerlik göstermektedir. Bu açıklamalara göre, tasdik yetkisi, mesleğin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile olan bağına ortaya koyan ve kapsamı¹¹ Bakanlık tarafından belirlenen bir vergi denetimi yetkisi olup, nihai olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetimdeki ağır yükünün hafifletilmesi hedeflenmektedir.

Tasdik denetimi kapsamında, yeminli mali müşavirler tarafından muhasebe sürecindeki işlemlerin, mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun ve denetim ilke ve standartlarına göre doğruluğunun denetlenmesi istenerek verginin doğru hesaplanması (doğruluk denetimi) için gerekli tedbirlerin alınması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan verginin doğru hesaplanmasına yönelik olarak yürütülen faaliyet/inceleme/araştırma sonucunda ortaya çıkan belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi ile denetim yükünü hafifletmeye yönelik çerçeve çizilmiş olmaktadır.

¹⁰ Oktay GÜVEMLİ ve Mehmet ÖZBİRECİKLİ. "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011". (www.muftav.org). Erişim tarihi: 03 Haziran 2020.

¹¹ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik-02.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tasdik denetimine ilişkin teorik çerçeve bu şekilde olmakla birlikte pratik uygulamaların nasıl cereyan ettiği ve denetimdeki yükün hafifletilmesi amacının önemli unsurları olan doğruluk denetimi ve denetim sonucu ortaya çıkan belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi konularında ortaya çıkan aksaklıklara yazımızda yer verilmiştir.

2- MESLEĞİN İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN AKSAKLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili olarak TBMM komisyonları ve genel kurul görüşmelerinde dile getirilen tereddütler ile bugün mesleğin işleyişine ilişkin YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumlarında ve bilimsel çalışmalarda konu edilen aksaklıklar, karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve “tasdik yetkisi verilen kişiler”, “doğruluk denetimi hedefi” ve “tasdikli belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi” hedefi olmak üzere üç ana başlıkta incelenmiştir.

2.1- Devletin Denetimdeki Ağır Yükünün Hafifletilmesi Nihai Hedefinin Tasdik Yetkisi Verilen Kişiler Bakımından Değerlendirilmesi

2.1.1- Vergi Denetim Elemanlarının Yeminli Mali Müşavirliğe Geçiş

Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleğinin vergi denetimi işine yoğunlaşmış olması yetki verilecek kişilerin öncelikli ve doğal olarak vergi denetim elemanları arasından tercih edilmesine neden olmuştur.

Mesleğin yetki paylaşımı konusundaki en kritik özelliği ilk düzenlemelerde vergi denetim elemanlarının yardımcılık dâhil 10 yıllık kıdem şartı karşılığında sınavsız olarak yeminli mali müşa-

virlik mesleğine geçişini öngörmesidir. Ancak bu düzenleme sonrası aktif olarak vergi denetimi yapmakta olan denetim elemanlarının yeminli mali müşavirlik mesleğine geçişi dikkat çekici sonuçların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Mesleğin 30 yıllık uygulamasında en problemli konulardan biri yetkinin kimlere verileceği konusudur. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı gözetiminde ancak muhasebe örgütü içinde vergi denetimi birimi oluşturulması merkezi denetim elemanlarına vergi denetimi işini serbest meslek faaliyeti kapsamında bağımsız bir şekilde yapabilmeye imkânı sağlamıştır. Buna yeminli mali müşavirlik mesleğinin sunduğu daha iyi mali imkânların da eklenmesi takip eden yıllarda birçok merkezi denetim elemanının en verimli dönemlerinde istifa etmesine neden olmuştur.

Özellikle 1990’lı yılların ortalarından itibaren çeşitli zamanlarda yapılan özel veya genel sınavlar ile yeminli mali müşavirlik yetkisi almış olan taşra denetim elemanlarının bir kısmı da tıpkı merkezi denetim elemanları gibi yeminli mali müşavirlik mesleğine geçmek için süreç içinde istifa etmişlerdir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası, gerek vergi denetimi konusunda gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılması sonucunu doğurmuş; bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine neden olmuştur.¹²

Vergi denetim elemanlarının yeminli mali müşavirliğe geçişi konusunda, yeterlilik sınavına tabi tutulmuş olan Gelirler Kontrolörlerinin bu yetkiyi alabildiği ancak 1973 öncesinde mesleğe alınan ve mesleki yeterlik sınavına tabi tutulmayan Gelirler Kontrolörlerinin durumunun tartış-

¹² DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001

maya neden olduğu ve “*Danıştayın, yeterliksiz olarak bu görevi yürütmekte olanlar ile yeterlik sınavını vererek göreve atananların geçirilmiş bulunan aşamalar ve mesleki yeterlik yönünden farklarının bulunduğu söz edilemeyeceği*” kararı ile konunun çözüme kavuşturulduğu görülmektedir.

Bakanlıkta vergi inceleme yetkisini haiz fakat yeterlik sınavına tabi olmayan bir diğer grup olan vergi kontrol memurları da 1993 yılında yayımlanan 516 Sayılı KHK ile mesleklerinin unvanı değişmiş¹³ ve mesleğe yeterlik şartı getirilmiş olduğundan sınavsız olarak bu yetkiyi alabilmek için girişimde bulunmuşlar fakat Danıştay Sekizinci Dairesi¹⁴, 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 2. maddesinin Anayasa Mahkemesince iptali nedeniyle ve daha sonra yürürlüğe giren 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede vergi denetmenleri için öngörülen yeterlik sınavı kaldırıldığından ve vergi kontrol memurları hiçbir şekilde yeterlik sınavına girmediğinden bu taleplerini reddetmiştir.

Yetki verilmesi konusunda, bir başka problemde Kanunda 2008 yılında yapılan değişiklik sonrası devam etmektedir. Değişiklik sonrası sınavsız yetki verilmeyen ve hak kaybına uğradığını düşünen bazı vergi denetim elemanlarının yetkiyi alabilmek adına verdikleri mücadele bugün dahi devam etmektedir. 2018 yılında Plan ve Bütçe Komisyonunda Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı görüşülürken hala bu kapsamda bulunan vergi müfettişlerinin yeminli mali müşavirlik haklarının teslimi konusunda taleplerini iletiyor olması yeminli mali müşavirlik meselesinin vergi denet-

timi elemanları üzerinde bıraktığı etkiyi göstermesi bakımından önemli bir örnektir.¹⁵

Aktardığımız gelişmeler yeminli mali müşavirlik yetkisinin kimlere verileceği ya da verilmeyeceği konusunun önemsenen bir konu olduğunu ve Hazine ve Maliye Bakanlığında huzursuzluğa sebep olduğunu göstermektedir. Güncel duruma ilişkin tespitler yapmak amacıyla, Vergi Denetim Kurulunda görev yapmakta olan her promosyondan vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının arasından rastgele seçilen meslek mensuplarının yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili düşünce ve eğilimlerini tespit etmek amacıyla yapılan çalışmada¹⁶ YMM mesleğinin vergi müfettişlerinde kafa karışıklığı meydana getirdiği ve konsantrasyonlarını bozduğu, vergi müfettişlerinin çoğunun YMM mesleği ile belge sahibi olma veya YMM sınavına giriyor olma/girmek isteme bakımından temas halinde olduğu, YMM sınavlarına hazırlanma olgusunun özellikle VDK promosyonlarında yeterlik sınavı hemen sonrasında başladığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Görüleceği üzere, denetimdeki ağır yükün hafifletilmesi amacıyla ihdas edilen yeminli mali müşavirlik mesleği, vergi denetimi teşkilatı üzerinde bıraktığı/bırakmakta olduğu etki nedeniyle vergi denetimi teşkilatının zafiyete uğramasına ve vergi denetim elemanlığı mesleğinin yeminli mali müşavirlik mesleğine ulaşmada basamak olarak algılanır hale gelmesine neden olarak çelişkili bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur/olmaktadır.

2.1.2- Diğer Kamu Denetim Elemanlarının Mesleğe Talip Olması

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, beslen- diği temel kaynak olan vergi denetim elemanları

¹³ Vergi kontrol memurları yeni ihdas edilen vergi denetmenliği mesleğine atanmış sayılmışlardır.

¹⁴ Danıştay 8. Daire 13.11.1996 E.1996/45 K.1996/3101

¹⁵ 15.03.2018 TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 45. Toplantı-www.tbmm.gov.tr

¹⁶ Şakir VEZİROĞLU. “Vergi Denetiminin Bir Unsuru Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi Denetim Elemanları Ve Dolaylı Olarak Vergi Denetimi Üzerinde Bıraktığı Etki Ve Her İki Meslek İçin Öneriler”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232. 2019. s. 83.

dışında diğer kamu denetim elemanlarını da etkisinde bıraktığına şahit olunmuştur. Türkiye’de yeminli mali müşavirlere bir tür vergi denetimi yetkisi olan tasdik yetkisinin verilmesi süreç içerisinde vergi inceleme yetkisinin Vergi Usul Kanunu’nun dışında diğer bazı özel Kanunlarla, hatta mahkeme kararıyla Maliye Bakanlığı dışındaki bazı personele de tanınması girişimlerini beraberinde getirmiştir. Bankalar Yeminli Murakıplarına 2006 yılına kadar Bankalar Kanununda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisi verilmiştir. Keza Danıştay 8. Dairesi’nin 1990 yılında Sayıştay Denetçilerinin, Sayıştay Kanunu uyarınca yaptıkları gelir incelemesinin bir tür vergi incelemesi olduğu yolunda aldığı bir karar bulunmaktadır.¹⁷ Alınan bu kararla Sayıştay Denetçilerine sınavsız yeminli mali müşavirlik yapma yolu açılmıştır.¹⁸

Vergi incelemesi özel eğitimi almamış bazı kamu görevlilerine, salt 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun imkânlarından yararlandırmayı amaçlayan vergi inceleme yetkisi verilmesine yönelik girişimlerin, ihtisas işi olan vergi denetiminin ciddiyetiyle bağdaşmadığı kuşkusuzdur.¹⁹

2.1.3- Tasdik Yetkisinin Devlet Memuru Olmayan Kişiler İle Paylaşılması

Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak vergi inceleme elemanları eliyle kullandığı inceleme yetkisinin tasdik yetkisi kapsamında yeminli mali müşavirler ile paylaşılması, yeminli mali müşavirlik mesleği ile bakanlık denetim elemanlarının yetki, sorumluluk ve özlük durumlarının karşılaştırılmasına neden olmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin denetim elemanlarının sahip olduğu yetkilere sahip olmadığına, daha ağır koşulla-

ra tabi tutulduğuna ve hatta denetim elemanları lehine düzenlemeler yapıldığına ilişkin yorumlara literatürde rastlamak mümkündür.

Diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgelere ilişkin usul ve esasları belirleme, YMM Ücret Tarifesi’ni onaylama ve mesleğe ilişkin vergi müfettişleri eliyle denetim yapma yetkileri bulunmaktadır. Bu yönüyle Bakanlık her iki meslek üzerinde belirleyici role sahiptir. Bakanlığın söz konusu iki meslek grubu için uygulamalarına bakıldığında sonucu itibarıyla aynı işi yapan yeminli mali müşavirlik ve vergi müfettişliği meslekleri arasında mali bakımdan ortaya çıkan farklılık dikkati çekmektedir.

En nihayetinde vergi denetimine katkı sağlamak amacıyla ihdas edilen yeminli mali müşavirlik müessesesi eliyle yapılan işlemleri denetleme, gerektiğinde sorumluluk raporu düzenleme yetkisini haiz olan vergi müfettişleri ile devlet memuru olmayan yeminli mali müşavirler arasında tasdik yetkisinin paylaşımı nedeniyle yetki, sorumluluk ve mali imkanlar konusunda kıyasa girilmesi önemli bir aksaklıktır.

2.1.4- Kamu Görevlisi Olup Olmadıkları ve Yapılan Hizmetin Kamu Hizmeti Niteliğinde Olup Olmadığı Tartışması

Yeminli mali müşavirlik mesleğine bir takım kamusal yetkilerin devredilmiş olmasına karşın bu kişilerin devlet memuru olmaması yeminli mali müşavirlerin durumunun, meslek mensupları, akademisyenler, meslek ile temas halinde bulunan kişiler tarafından tartışma konusu yapılmasına ve mahkeme kararlarında yorumlanmasına neden olmaktadır.

Yapılan işin niteliğine bakıldığında yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmiş belgeler 3568

¹⁷ Danıştay 8. Dairesinin 06.11.1990 tarih ve 1258 Karar 1990/115 Esas No’lu Kararı

¹⁸ İbrahim YUMUŞAK. “Tetkika Yetkililer”. Vergi Dünyası. Haziran. 2009.

¹⁹ DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001

sayılı Kanunun 12. maddesine göre, kamu idaresinin yetkili elemanlarının incelenmiş belgeler olarak kabul edildiğinden ve bu hizmetin temel yararlanıcısı Maliye Bakanlığı olduğundan tasdik hizmetinin kamu hizmeti niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca yargılanmaları, tasdik işleminin kapsamı ile sınırlı olarak karşıt inceleme yapabilmeleri, defter belge ibrazını isteyebilmeleri açık olarak kamu görevlisinin yetkilerini kullandıklarını göstermektedir. Ancak mükellefe sunulan danışmanlık ve mükellefi temsil etme hizmetleri ise doğrudan kamu hizmeti niteliğinde değildir.

Dolayısıyla yeminli mali müşavirlerin, devlet memuru olmadıkları halde kamu görevlisine ait yetkileri kullanabilen duruma göre kamu görevlisi gibi yargılanabilen ancak serbest meslek koşullarına göre çalışan ve ücretini mükelleften alan kişiler olmaları yeminli mali müşavirlik müessesesinin hem yeminli mali müşavirler hem de kamu adına uygulaması güç sonuçlar doğurabilecek nitelikte olduğunu göstermektedir.

2.2- Devletin Denetimdeki Ağır Yükünün Hafifletilmesi Nihai Hedefinin Doğruluk Denetimi Bakımından Değerlendirilmesi

Tasdik denetimi, yeminli mali müşavirlik mesleğinin temelini oluşturmakla birlikte doğruluk denetimi de tasdik denetiminin temelini oluşturmaktadır. Tasdik denetiminin amacı, ödenmesi ve iade edilmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. 3568 sayılı kanunda YMM'lerin gerçekleştirdikleri tasdik denetimi için doğruluk sorumluluğu öngörülmektedir. Tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan

mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olunacağı düzenlenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları denetimlerde doğruluk denetimi aranmaktadır. Ancak yüzde yüz doğruluk hiçbir zaman gerçekleşemez. Doğruluk iddiası her zaman içinde şüphe saklayan ve yanılgı içeren bir olgudur.²⁰ Tasdik denetiminin doğruluk sorumluluğu gerektirmesi, tasdik denetiminin gerçek durumu ortaya koyabilecek ve verginin doğru hesaplanmasını temin edebilecek şekilde yapıp yapılamayacağının tartışılmasına neden olmaktadır. Nitekim Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Sempozyumlarında bu konunun ele alındığı ve tasdik denetimlerinde yüzde yüz doğruluğa ulaşabilmenin mümkün olmadığı meslek mensupları tarafından da ifade edildiği ve ağır doğruluk sorumluluğunun yeminli mali müşavirleri zor durumda bıraktığı görülmektedir.

Tasdik denetiminin özünü oluşturan doğruluk denetimi konusunda ortaya çıkan tablo, mesleğin çalışma prensiplerinin doğruluk denetimi hedefi ile uyumlu olup olmadığı, mesleğin yapısı ve işleyişi ile ilgili aksaklıkların ve doğruluk denetimi hedefini olumsuz etkileyen faktörlerin neler olabileceği, bunların telafi edilip edilmeyeceği sorularını akla getirmektedir.

2.2.1- Tasdik Denetiminin Çıkar Çatışmasına Neden Olması

Yeminli mali müşavirlik mesleği, çıkarları birbirinden farklı olan Devlet, YMM ve mükellef üçlüsünü bir araya getirmektedir. Bu üçlü ilişkinin başat aktörü süreci sevk ve idare eden YMM'dir.

YMM'nin burada iki patronu bulunmaktadır. Birincisi ücretini ödeyen mükellef diğeri ise yetkiyi devraldığı kamu otoritesidir. Dolayısıyla YMM iki taraftan baskı altındadır. Bu üçlü ilişkide çıkar-

²⁰ Ercan ALPTÜRK. "Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları Hakkında Değerlendirmeler". (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4787/66064>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

lar farklı olup, mükellef daha az vergi ödemek ve maksimum iadeyi almak istemektedir. YMM ücretini maksimize etmek, devlet ise vergi veya iadenin doğru olarak hesaplanmasını istemektedir.²¹

Tasdik denetiminin, çıkarları farklı grupları bir araya getiren denetimsiz yapısı, ücret bağımlılığı bulunan YMM'nin denetim faaliyetinde her iki tarafın ihtiyaçlarını eşit olarak göz önünde bulundurabilecek bağımsız kişi olma vasfını olumsuz etkilemektedir. YMM'nin danışmanlık, mükellefi temsil etme ve ücret tahsili gibi hususlarda mükellef ile temas kurması istenirken tasdik denetiminde ise objektif ve tarafsız davranmasının beklenmektedir. Bu, YMM için tercih sorununu ortaya çıkaran ve meslek mensuplarını hayli zorlayan unsurlardan biridir.

2.2.2- Mükellef İle Kurulan İlişki Bakımından Oluşan Aksaklıklar

Yeminli mali müşavirler danışmanlık birliktelik mükellefi temsil etme, verginin doğru hesaplanmasını temin etmek amacıyla tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi inceleme ve gerektiğinde yönetim kurulu toplantılarına katılma yetkisi olan, işletmenin mahrem bilgilerine vakıf olabilen aynı zamanda ücret ilişkisi nedeniyle mükellefe bağımlı kişidir. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin sözleşme imzalayacakları mükellef sayısı ve sözleşmelerin süresi ile ilgili herhangi bir kısıt bulunmaması da meslek mensupları ile mükellefler arasında farklı bağımlılıkların oluşmasına neden olabilmektedir.

Dolayısıyla mükellef ile kurulan yakın ilişki ile tasdik denetiminin mahiyeti/amacı birlikte değerlendirildiğinde yapılan iş bağımsız denetim faaliyeti görünümünden uzaklaşmakta ve meslek mensubunun da bağımsız ve tarafsız olma vasfı sorgulanır hale gelmektedir. Bu durum, tasdik denetimi ile hedeflenen sonuçlara ulaş-

mayı tehlikeye düşürmekte ve muhasebenin yasal zorunluluklar nedeniyle tutulduğu ülkemizde YMM kurumunun, mükellefler nezdinde farklı algılanmasına neden olarak beklentilerinde sapma meydana getirmektedir.

2.2.3- Kamu Alacağının ve Vergi İadesinin Tespitinin Sözleşmeye Konu Edilmesi

Vergi denetimi, vergi alacağının doğru olarak hesaplanmasını temin etmeye yönelik fakat aynı zamanda vergide eşitlik ve adaletin sağlanmasına da katkı sağlayan önemli bir faaliyettir. Tasdik denetimi de ödenmesi ve iade edilmesi gereken vergilerinin doğruluğunun temin etmeye yönelik bir vergi denetimi faaliyetidir. Türkiye'de yeminli mali müşavirlik mesleğinin önemli aksaklıklarından biri tasdik denetiminin, öncelikle incelenmeme garantisi ile takdim edilerek sözleşme konusu yapılmasıdır.

Tasdik yönetmeliği gereği tasdik işleminden evvel sözleşme yapılması ve bu sözleşmenin bakanlığa bildirilmesi gerekmektedir. Bu sözleşmenin tarafları mükellef ve yeminli mali müşavir olmakla birlikte işlemin en önemli yararlanıcısı olan devlet bu sözleşmenin tarafı değildir. Her ne kadar sözleşmenin bakanlığa sunulması zorunlu olsa da tasdik edilen belgelerin kamu makamlarınca incelenmiş belge olarak kabulü karşısında yeminli mali müşavire güvenmekten başka çaremiz bulunmamaktadır.

Öte yandan mükellef ile yeminli mali müşavir arasında sözleşmeye dayalı olarak kurulan ücret ilişkisi dikkate alındığında tasdik işleminin kalitesi/doğruluğu yeminli mali müşavirin inisiyatifine bırakılmış olmaktadır. Ayrıca mesleğe yüklenen ciddi sorumluluklar da yapılan işin kusursuz olacağını garanti edemeyecektir. Bu yönüyle kamu alacağının veya iade edilmesi gereken verginin

²¹ Mehmet Ali ÖZYER- Sayıştay 8. Daire Üyesi, 3. YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu.

tespiti işi olan tasdik denetiminin serbest meslek faaliyeti kapsamında sözleşmeye konu edilmesi önemli aksaklıklardan biridir.

2.2.4- Bağımsızlık ve Tarafsızlık Konusunda Yaşanan Aksaklık

Yeminli mali müşavirlik müessesinden beklenen bağımsız ve tarafsız bir şekilde tasdik denetimini gerçekleştirmesidir. Ancak yeminli mali müşavirlerin bağımsızlığı tartışılan öncelikli konulardan biridir. Tüm bağımsız denetçiler gibi yeminli mali müşavirler de kendilerine ödenen ücret karşılığında geçimlerini sürdürürler ve doğal olarak, bu gelirlerini tehlikeye düşürecek fiil ve işlemlerden kaçınmak isterler. Müşterisinden alacağı ücrete duyulan bağımlılık denetçinin bağımsızlığını etkileyen önemli unsurlardan biridir.

3568 sayılı Kanun'da bağımsızlık anlamında tek hüküm, yeminli mali müşavirlerin defter tutmayacaklarına ilişkin hükmüdür. Mesleğin konusuna giren işlerin yapılmasında başka bir yasaklama veya sınırlama söz konusu edilmemektedir. Dolayısıyla denetim işinin danışmanlık işiyle veya diğer işlerle birlikte yapılmasına engel olacak bir anlayış bulunmamaktadır. SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nde bağımsızlık genel bir ilke olarak belirlenmesine karşın, meslek mensuplarının bağımsızlıklarının hangi hallerde kaybedileceğine, birlikte yapılabilecek veya yapılamayacak işlere değinilmemiştir.²²

Bir denetçinin, müşterisinden elde edeceği gelirin daha önemli olduğunu düşünmesi durumunda, denetimin taraflı şekilde yapılması ve denetim sonuçlarının yanıltıcı olabilme ihtimali artar. Özellikle denetimin temel yararlanıcısı olan devletin çıkarları göz ardı edilmiş olur. Türk YMM

mesleğinde, ücret bağımlılığı ile tasdik denetimi gibi hassas bir işlemin bir araya getirilmiş olması önemli aksaklıklardan biridir.²³

2.2.5- Mesleğin Sistemli Bir Denetime Tabi Tutulmaması

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına tabi tutulması bir zorunluluktur.²⁴ Denetimin denetimi olgusu ilkesel olarak önemli ise de YMM mesleğinin konusu ve nihai hedefi, denetime tabi tutulmuş hususların tekrar denetimini anlamsız kılmaktadır. Tasdik denetimi için tekrar bir denetim mekanizması kurulması, mesleğin denetim yükünü alma hedefi ile çelişecektir. Fakat öngörü bu şekilde olmakla birlikte denetimin denetimi ihtiyacının, pratik uygulamada ortaya çıktığı, özellikle tasdik edilen belgelerin kamu makamlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilmesi kuralının uygulanamadığı görülmektedir. Bu durum tasdik denetimi ile çizilen çerçeveye uyumu da zorlaştırmaktadır. Bunun temel nedeni ise mesleğe, muhasebe denetiminin ötesinde tasdik fonksiyonunun yüklenmiş olmasıdır. Özetle doğruluk denetimi gerektiren tasdik denetiminden doğruluk denetiminin fiili imkânsızlığı nedeniyle sonuç almak imkânsız hale gelmekte ve denetimin denetimi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

2.2.6- Denetimin Yaygınlaştırılması ve Rekabet Konularında Yaşanan Aksaklıklar

Tam tasdik denetiminin zorunlu olmaması ve mesleğin rekabete uygun olmayan hassas yapısı

²² Ercan ALPTÜRK. "Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları Hakkında Değerlendirmeler". E-Yaklaşım Dergisi. sayı 13. Ağustos 2004.

²³ Ankara Bağımsız Denetim. "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Gerekliği, Bağımsız Çalışabilme Özelliği".

(<https://ankaradenetim.com.tr/yayinlar/arastirmalar/ymm-meslegi-gerekligi-bagimsiz-calisabilme-ozelligi>). Erişim tarihi: 3 Mayıs 2020.

²⁴ 660 Sayılı KHK Gerekçesi

nedeniyle meslek mensuplarının sayılarının yeteri kadar arttırılamaması hususu ile sözleşme imzalanabilecek mükellef sayısı ve sözleşme süresi konularında herhangi bir kısıt bulunmaması hususları Türk YMM modelinden denetimin yaygınlaştırması konusunda sistemli bir şekilde yararlanma imkânını ortadan kaldırmakta ve tasdik hizmetlerinin belirli kişiler elinde toplanması ihtimalini beraberinde getirmektedir.

2.2.7- Mükellefleri Zorlayıcı Bir Mekanizmaya Dönüşmesi

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin yapısı, konusu ve işleyişinin önemli sonuçlarından bir diğeri yeminli mali müşavirlik ücretlerinin yükseklidir. Bunun mükellefler tarafından şikâyet konusu edildiği bilinmektedir. Örneğin, Mükellefler ile yeminli mali müşavirlerin önemli temas konularından biri olan KDV iadeleri konusunda Maliye Bakanı Naci AĞBAL'ın meclis komisyonunda, *"Bana vatandaşlarımızdan, işletmelerimizden gelen taleplerden bir tanesi, katma değer vergisi iadesini alırken yeminli mali müşavirlere yapmış olduğumuz ödemeler yapılan iadeye oran olarak yüksek, bunun aşağıya çekilmesi şeklinde talepleri var."* Şeklindeki açıklaması bu hususu destekleyici mahiyettedir.²⁵ Yeminli mali müşavirlik hizmetleri ücretleri konusunda mükellefler nezdinde oluşan algının tasdik denetimi ile hedeflenen sonuçları olumsuz etkileyebilecek nitelikte olduğu kabul edilmelidir.

2.2.8- Doğruluk Denetiminin Ağır Sorumluluk Gerektirmesi

YMM'lerin dünyadaki diğer bağımsız denetçilerden farklı olarak daha ağır sorumlulukları bulunduğu ifade edilmektedir. Dünya uygulamalarından farklı tasdik uygulaması dünya uygulamalarından farklı sorumluluk uygulamalarını be-

raberinde getirmektedir. Tasdik yetkisinin devri nedeniyle yeminli mali müşavirlik mesleğine ilişkin ağır sorumluluklar mesleğin en problemli konularından biridir. Tasdik denetiminden doğru sonuçlar elde dileyebilmesi ağır sorumluluk ile sağlanmak istenmektedir. Bir anlamda tasdik denetimi, mahiyeti nedeniyle ağır sorumlulukları zorunlu kılmaktadır.

2.3- Devletin Denetimdeki Ağır Yükünün Hafifletilmesi Hedefi ve Tasdikli Belgelerin Kamu İdaresinin Yetkili Memurlarınca İncelenmiş Belgeler Olarak Kabul Edilmesi Meselesi

Tasdik denetiminin en önemli fonksiyonlarından biri tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesidir.

Ancak mesleğin işleyişi ile ilgili somut bilgilerle ulaşabilmek adına müracaat ettiğimiz denetim tasdik sempozyumlarında, YMM'lerin kendilerine güvenilmediği, Bakanlığın YMM'lerden yeteri kadar istifade etmediği, Kanun açıkça YMM tasdikinin incelenmiş belge olarak kabul edileceğini söylemesine rağmen Bakanlığın tasdikli mükellefleri incelemekten çekinmediği yönünde değerlendirmelere rastlamak mümkündür.

3568 Sayılı Kanunun, kamu makamlarının inceleme yetkisi saklı kalmak kaydıyla tasdik edilmiş belgelerin incelenmiş belge olarak kabul edileceğine ilişkin düzenlemesine rağmen örneğin KDV iadesi konusunda maliye idaresinin ciddi enerji harcadığı görülmektedir. Bugün vergi daireleri KDV iade servislerinde görevli memurlar, YMM raporlarını tekrar gözden geçirerek rapor eki listeleri kontrol etmekte ve KDVİRA sistemindeki verilerden hareketle gerekli görülmesi durumunda düzeltme istemekte ya da inceleme-ye sevk işlemlerini gerçekleştirmektedirler.

²⁵ 24.11.2017- TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 32. Toplantı-www.tbmm.gov.tr

Diğer taraftan tasdik denetimi ile idarenin ulaşmakta güçlük çekebileceği bir takım verilere mükellef ile yakın temas halinde bulunan YMM marifetiyle ulaşılması hedeflenmektedir. Ancak YMM'nin ücret bağımlılığı ve bağımsızlığı konularındaki aksaklıklar nedeniyle bu hususun nasıl cereyan edeceği konusunda olumlu veya olumsuz öngörü de bulunmak mümkün değildir. Ayrıca bugün Gelir İdaresinin dijital imkânlar konusunda ciddi mesafe katettiği görülmektedir. Tasdik denetimi ile kamu makamlarında bulunmayan verilerin ortaya çıkarılarak kamu makamlarının istifadesine sunulması hedeflenirken teknolojik gelişmelerin seyri tesrine çevirdiği görülmektedir. Buna benzer problemlerin alt başlık olarak GİB verilerinin YMM'ler ile paylaşılması sorununu ortaya çıkardığına da burada temas etmek yerinde olacaktır.

Bir diğer husus YMM ehliyeti ile tasdik denetiminden geçen belgelerin incelemesi kolay ve kamu makamları tarafından anlaşılır belgeler olarak takdim edilmesi meselesidir. Vergi incelemelerinden edinilen tecrübeler, YMM ehliyeti ile tasdik denetiminden geçen belgelerin incelemelerin seyrinde herhangi bir değişikliğe neden olmadığı, bu incelemelerde de tasdik denetimine tabi olmayan incelemelerde uygulanan denetim tekniklerinin aynısının uygulandığı gözlemlenmektedir.

Fiili duruma ilişkin veriler, "tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi" düzenlemesinin tam karşılığı bulunmadığını, İdarenin, tasdik denetimine doğruluk denetimi anlamında temkinli yaklaştığını göstermektedir. Bu durum devletin denetimdeki ağır yükünün paylaşılması hedefi ile çelişmektedir.

3- YMM'LERİN MESLEĞİN AKSAKLIKLARINA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ve YEMİNLİ HESAP MÜTEHASSISLIĞI TECRÜBESİ

Yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili literatür taramasında, yazımızda mesleğe ilişkin

aktardığımız aksaklıklar konusunda yeminli mali müşavirlerin de şikayetlerinin ve çeşitli çözüm önerilerinin bulunduğu görülmektedir. Özellikle iş paylaşımı, rekabet, bağımsızlık ve sorumluluk konularında dile getirilen hususların bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

- Kamu adına denetim yaptıkları, inceleme elemanlarının elindeki imkânların kendilerinde mevcut olmadığı, yeminli müşavire hiçbir bilgiye ulaşma imkânı sağlanmadığı, bu koşullarda doğruluk denetimi yapılmasının imkânsız olduğu ve buna mukabil sorumlulukların ağır olduğu bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığına ait verilerin kendileri ile paylaşılmasının yerinde olacağı,
- Yeminli mali müşavirlerin tasdik sözleşmesi yapabileceği mükellef sayısı ve sözleşme süresi ile ilgili herhangi bir sınırlama olmadığı, bu nedenle işlerin bir havuzda toplanarak belirli standartlar ile rotasyon uygulanarak Bakanlık tarafından YMM'lere dağıtılabileceği,
- Ücret bağımlılığı konusunda, mükellefler ile karşı karşıya gelmemek adına ücretlerin oda tarafından tahsil edilerek işin bitiminde YMM'ye aktarılabileceği
- Meslek mensuplarının tasdik yetkisinden kaynaklanan sorumluluğunun süre ve miktar sınırlaması olmaksızın, çok ağır, ucu açık ve belirsiz olduğu, sorumluluğun kusura dayanması gerektiği

Yeminli mali müşavirlik mesleği ile serbest meslek faaliyeti kapsamında vergi denetiminin artırılması hedeflenmektedir. Ancak tasdik yetkisi gibi kamu makamlarına ait ve sonuç doğurucu nitelikli bir işlemin yeminli mali müşavirlik mesleği çalışma prensipleri ile uyumlu olmadığı görülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin aksaklıkları ortadan kaldırmaya yönelik, işin bakanlık tarafından verilmesi, ücretin odadan alınması, GİB verilerinin paylaşılması şeklindeki çözüm önerileri, tasdik denetiminin özü dikkate alındığında yeminli

mali müşavirlik mesleğini serbest meslek erbabı görünümünden uzaklaştırarak vergi müfettişliği mesleğinin (devlet memuriyeti) çalışma prensiplerine yaklaştıracak niteliktedir. Mevcut YMM Modelinde tasdik yetkisinin paylaşımı nedeniyle vergi denetim elemanları ile YMM'ler arasında yetki, sorumluluk ve mali imkânlar konusunda kıyasa girildiği vaki iken önerilen tedbirler daha farklı problemlerin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Bu nedenle mesleğin yapısı ve işleyişine ilişkin aksaklıkların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinin tasdik denetiminin mahiyeti dikkate alındığında sonuç verici nitelikte olamayacağı görülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin çözüm önerilerinden hareketle, yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili 1985 yılı Meclis görüşmelerinde, yeminli mali müşavirlik mesleğine örnek olarak gösterilen Yeminli Hesap Mühassıslığı²⁶ uygulamasına bu aşamada temas etmek yerinde olacaktır.

Türkiye'de 1926 yılında beyan usulüne dayalı vergileme prensibi kabul edilince beyannamelerin incelenmesi konusunda 1934 yılına kadar serbest çalışan muhasebecilerden de yararlanıldığı görülmektedir. 1934 yılında ise Maliye Bakanlığının uygun gördüğü yerlerde kazanç ve muamele vergileri beyannamelerinin denetiminde piyasadan tedarik edilen ve sözleşmeli olarak yeminli hesap mühassıslarının memur kadrosuna alınmaksızın ücret karşılığında çalıştırılmaları öngörülmüştür.

Bu kişiler muhasebe konusunda bilgi sahibi kamu ve özel sektörden çeşitli meslek gruplarına mensup kişiler arasından seçilmişlerdir. Ancak zaman içinde yeminli hesap mühassısları aynı işi yapan diğer kamu görevlilerinden ve emri altında çalıştıkları Defterdardan daha yüksek ücret alır hale gelmişlerdir. Mesleğin ücretlerinin yüksek

oluşu nedeniyle üst düzey görevlerde bulunanlar da dâhil olmak üzere Bakanlık mensuplarından hesap mühassıslığı görevine geçiş yapıldığına şahitlik edilmiştir. Ancak ücretli denetim elemanı çalıştırmanın mahsurları geç de olsa anlaşılmış olacak ki hesap mühassıslığı için mali otoriteyi temsil ediyor olması nedeniyle ehliyet tayini için mesleğe girişte sınav ve yardımcılıktan atanma ile seçme yöntemi benimsenmiş ve daha sonraki düzenlemeler ile etkin denetim için sayıları artırılarak kadroya alınmışlar ve ücretli çalıştırma usulünden vazgeçilerek harcırah gibi haklar tanınmış ve maaşları makul seviyeye çekilmiştir.²⁷

Ücretin ve işin bakanlık tarafından verildiği ve bakanlık kontrolünün daha sıkı gerçekleştirilebildiği yeminli hesap mühassıslığı uygulamasında dahi vergi denetimi yetkisinin paylaşılması olgusunun vergi denetimi teşkilatı üzerinde oluşturduğu etki dikkat çekicidir. Benzer etkilerin yeminli mali müşavirlik uygulamasında da tecrübe edildiğine yazımızda yer verilmiştir. Dolayısıyla söz konusu tecrübe vergi denetimi yetkisinin paylaşılabilir bir yetki olup olamayacağı konusunda fikir vermektedir.

SONUÇ

Çalışmamızda yeminli mali müşavirlik mesleğinin işleyişine ve tasdik denetiminin mahiyetine ilişkin aktardığımız bilgilere göre ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir.

- 1985 ve 1989 yılı yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası çalışmalarında ileri sürülen çekincelerin uygulamada çeşitli şekillerde ortaya çıktığı gözlemlenmektedir.
- Temel hedefi devletin vergi denetimindeki ağır yükünün paylaşılması olan meslek, vergi denetimi teşkilatını zafiyete uğratici etki oluşturmuştur/oluşturmaktadır.

²⁶ Yeminli Hesap Mühassıslığı mesleği 1934 yılı 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 40. Maddesinde düzenlenmiştir. 1945 yılında yerini Hesap Uzmanlığı Mesleğine bırakmıştır.

²⁷ Muharrem ÖZDEMİR, "Üstadname". (<http://www.vdd.com.tr/yayinlar/mobile/index.html#p=24>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

- Tasdik denetiminin, verginin doğru hesaplanması hedefine katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Ancak YMM yeterli veriye sahip değildir. Sadece sözleşme imzaladığı mükellef ile ilgili detaylı bilgilere sahip olabilir. Dolayısıyla mükellefe olan bağımlılık nedeniyle denetim sonuçlarının tasdik raporuna yansıtılıp yansıtılmayacağı, tasdik denetiminin ne şekilde ve ne yönde cereyan edeceği konusunda kesin bir yargıya varmak mümkün değildir.
- Tasdik denetiminin, yeminli mali müşavirlik mesleğinin yapısı ve çalışma prensipleri nedeniyle doğruluk denetimi şeklinde yapılması mümkün değildir. Bu nedenle yapılan denetim uygunluk denetimi sınırları içinde kalmaktadır. Fiilen mümkün olmayan doğruluk denetimi nedeniyle yeminli mali müşavirler ağır sorumluluklar ile karşı karşıya kalmaktadırlar.
- Vergi denetimi işi, denetimli ve bağımsız bir yapı gerektirdiğinden kamu makamları tarafından gerçekleştirilebilecek niteliktedir. Bu nedenle tasdik yetkisi paylaşılabılır bir yetki olmayıp, tasdik denetimi faaliyetinin de serbest meslek faaliyeti kapsamında yürütülmesi mümkün değildir. Bu durumu yeminli hesap mütehasıslığı ve yeminli mali müşavirlik mesleği uygulamalarında ortaya çıkan tecrübe desteklemektedir.
- Mesleğin aksaklıklarını ortadan kaldırmaya yönelik öneriler, mesleği, serbest meslek faaliyeti görünümünden uzaklaştırarak devlet memuriyeti görünümüne yaklaştıracak niteliktedir. Ancak hâlihazırda devlet memuriyeti içinde bu görevi ifa etmekte olan vergi denetim elemanları bulunmaktadır. Dolayısıyla mevcut uygulamada dahi vergi denetim elemanları ile yeminli mali müşa-

virler arasında yetki, sorumluluk ve mali imkânlar konusunda kıyasa girildiği vaki iken YMM'leri devlet memuriyeti çalışma prensiplerine yaklaştıracak öneriler farklı problemlerin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

- Tasdik denetiminde, doğruluk denetiminin imkânsızlığı nedeniyle "Tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi" düzenlemesinin pratik uygulamada karşılığı bulunmamaktadır. İdare, tasdik denetimine doğruluk denetimi anlamında temkinli yaklaşmak durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla tasdik denetiminin devletin denetimdeki ağır yükünü hafifletme fonksiyonu bu yönüyle aksamaktadır.
- Konusu vergi alacağının veya hazine den yarıpılacak iadenin tespiti olan tasdik denetiminin, öncelikle incelenmeme garantisi sağladığı yönündeki anlayış ve ücret bağımlılığı bir arada değerlendirildiğinde tasdik denetiminin serbest meslek faaliyeti kapsamında sözleşme konusu yapılması sıhhatli bir uygulama olarak görünmemektedir.
- Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına tabi tutulması bir zorunluluktur. Denetimin denetimi olgusu, tasdik denetiminin konusu ve nihai hedefi için çizilen çerçeveye uyumlu değildir. Ancak doğruluk denetiminin imkânsızlığı nedeniyle pratik uygulamada ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır ve denetimdeki ağır yükün paylaşılması fonksiyonu ile çalışmaktadır.

Günümüzde, muhasebe ve denetleme düzeni kurmadan, muhasebe ve denetleme mesleğini yasal düzene kavuşturmadan iktisaden kalkınmış hiçbir ülke yoktur.²⁸ Denetim olgusuna ilişkin

²⁸ Murat ERDOĞAN. "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği". (<http://journal.dogus.edu.tr/index.php/duj/article/view/201/219>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

yaşanan gelişmeler ve küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve denetim işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir.²⁹ Denetimin önemi karşısında, Yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili ortaya koymaya çalıştığımız aksaklıklar, mesleğin sağlıklı hizmet verilebilmesi ve tasdik denetiminden olumlu sonuçlar elde edebilme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu durumu yeminli mali müşavirlerin şikâyetleri de desteklemektedir. Mesleğin, aksaklıklardan arındırılması için sunulan önerilerin, tasdik denetiminin varlığını sürdürmesi halinde sonuç veremeyeceği yeminli hesap mütehassıslığı ve yeminli mali müşavirlik tecrübeleri ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle doğruluk denetimi iddiası taşıyan, ciddi emek ve mesai gerektiren, hem YMM'ler hem de sistem açısından ciddi riskler barındıran tasdik denetimi uygulaması gözden geçirilmelidir. Buna göre muhasebe denetiminin, tasdik denetiminin taşıdığı risklerden arındırılarak daha şeffaf, sistemli ve denetimli hale getirilebilmesi için bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yapısı önemli fırsatlar sunmaktadır. Bu anlamda yeminli mali müşavirlik mesleğinin tasdik denetimi yerine dünya uygulamalarına benzer şekilde muhasebe denetimi alanında (muhasebe denetimini ve muhasebenin doğru ve güvenilir bilgi verme fonksiyonunu yerine getirecek) kalması sağlanarak meslek ağır sorumluluklardan kurtarılmalı ve devletin vergi denetimine ilişkin hassasiyeti de dikkate alınarak daha yaygın, zorunlu, önleyici ve bilgilendirici denetim modelleri geliştirilmelidir.

KAYNAKÇA

- ALPTÜRK, E. “Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Mü-

şavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları Hakkında Değerlendirmeler”. (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4787/66064>) Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

- BAYRAK, A. “Yeminli Mali Müşavirlik”. Vergi Dünyası. Haziran 1986.
- BEZİRCİ, M., KARASİOĞLU, F. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28414/302397>). Erişim tarihi: 03 Haziran 2020.
- DİNÇ, E. ve ATASEL, O.Y. “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. (<http://acikerisim.ktu.edu.tr/jspui/bitstream/123456789/205/>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.
- Danıştay 8. Daire 13.11.1996 E.1996/45 K.1996/3101
- Danıştay 8. Daire 06.11.1990 tarih ve 1258 Karar 1990/115 Esas No’lu Kararı
- DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001
- ERDOĞAN, M. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. (<http://journal.dogus.edu.tr/index.php/duj/article/view/201/219>). Erişim tarihi: 03 Haziran 2020.
- GÜVEMLİ, O. ÖZBİRECİKLİ, M. “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”. (<http://muftav.org/imagages/stories/dergi/sayi1/146-180.pdf>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (R.G. 03/01/1990-20391).
- ÖZDEMİR M. “Üstadname”. (<http://www.vdd.com.tr/yayinlar/mobile/index.html#p=24>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

²⁹ Muhammed BEZİRCİ, Fehmi KARASİOĞLU. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28414/302397>). Erişim tarihi: 3 Haziran 2020.

- ÖZYER, M.A. Sayıştay 8. Daire Üyesi, 3. YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu.
- VEZİROĞLU, Ş. “*Vergi Denetiminin Bir Unsuru Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi Denetim Elemanları Ve Dolaylı Olarak Vergi Denetimi Üzerinde Bıraktığı Etki Ve Her İki Meslek İçin Öneriler*”. Vergi Raporu Dergisi. 2019/Ocak.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.02.01.1990 Tarih ve 20390).
- YUMUŞAK, İ. “Tetkika Yetkililer”. Vergi Dünyası. Haziran 2009.
- “*Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Gerekliliği, Bağımsız Çalışabilme Özelliği*” (<https://ankaradenetim.com.tr/yayinlar/arastirmalar/ymm-meslegi-gerekliligi-bagimsiz-calisabilme-ozelligi>). Erişim tarihi: 3 Mayıs 2020.
- 660 Sayılı KHK Gerekçesi
- 15.03.2018 TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 45. Toplantı-www.tbmm.gov.tr
- 24.11.2017- TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 32. Toplantı-www.tbmm.gov.tr
- 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K. 1987/7 sayılı karar
- 11.10.1985 tarih ve 357 Sayılı Tasarı-03.04.1989 tarih ve 249 Sayılı Tasarı www.tbmm.gov.tr
- 04.12.1985 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 21, Dönem 17, 37. Birleşim -01.06.1989 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 28, Dönem 18, 96. Birleşim-www.tbmm.gov.tr