

DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ: SORUMLULUKLARI, SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tansel ÇETİNOĞLU

Yrd.Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü, Kütahya, tansel19@hotmail.com

ÖZET: Çalışmanın amacı, Günümüzde Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile ilgili durum tespiti yapmak ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin görevleri, sorumlulukları, sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, daha önce yapılan araştırmalarla ilgili literatür taraması yapılarak, Türkiye'de düzenlenen yeminli mali müşavirlik denetim ve tasdik sempozyumları, yeminli mali müşavir odaları araştırılarak genel olarak Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin ortak sorumlulukları, görevleri ve sorunları belirlenmiş, sorunların çözülmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, Yeminli Mali Müşavir, Tasdik, Denetim

JEL Sınıflandırması: M40,M41,M42

CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT PROFESSION IN THE WORLD AND IN TURKEY: RESPONSIBILITIES OF PROBLEMS AND SOLUTIONS

ABSTRACT: The aim of this study is to do due diligence on today Chartered Accountant profession in the world and Turkey and duties of Chartered Accountant profession in Turkey, responsibilities, is to reveal problems and their solutions. For this purpose, the literature related to earlier research, the chartered accountants audit and certify symposium held in Turkey, The Chambers of Certified Public Accountants investigate overall joint responsibility of Chartered Accountants in Turkey, tasks and problems identified and suggestions for solving problems.

Keywords: Responsibility, Certified Public Accounting, Certification, Auditing

JEL Classification: M40,M41,M42

1. Giriş

Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul veya sınırlı güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

Tasdik ise, 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 bağlanmasıdır.

1989 yılında 3568 sayılı Kanun'la getirilen Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğine, bir taraftan mükelleflerin mali konularda ihtiyaç duydukları danışmanlık ihtiyacını karşılamak, diğer taraftan da devletin yetersiz kaldığı denetim alanında önemli görevler yüklenmiştir. YMM'lik mesleğinin yasal yapısında mesleğin konusu birbirini tamamlayan, muhasebe denetimi ile vergi denetimi alanlarında hizmet vermek üzere ihdas edilmiştir. Her ne kadar bu iki hedef yasal olarak konulmuşsa da uygulamada YMM'lik denetiminin konusu daha çok vergi denetimine indirgenmiştir.

Yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında mükelleflere müşavirlik hizmeti verir ve onların vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mevzuat, cari muhasebe, prensipleri ve denetim

normları yönünden tasdik etmek görev ve yetkisine sahiptirler. Bu yetki ile Maliye Bakanlığı bir anlamda vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlamalar ile yeminli mali müşavirlere devretmiş ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan denetimler bir sonuca ulaştırılmıştır. Tasdik hizmeti sayesinde mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerinin gerçek durumlarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu sağlar, beyannamelerdeki matrahların doğruluğu YMM'ler tarafından güvence altına alınır.

Bu çalışma günümüzde Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile ilgili durum tespiti yapmak ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin görevleri (yapabilecekleri işler), 3568 sayılı kanun açısından, Vergi Usul Kanunu açısından, Türk Ticaret Kanunu açısından, Gümrük Kanunu ve Dış Ticaret Mevzuatı açısından, Sermaye Piyasası Kanunu açısından, Sayıştay açısından, Vergi Denetim Kurulu açısından Yönetmelik ve tebliğler açısından sorumlulukları, Mükellefe karşı sorumlulukları, sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koyacaktır. Daha önce yapılan araştırmalarla ilgili literatür taraması yapılarak, Türkiye'de düzenlenen yeminli mali müşavirlik denetim ve tasdik sempozyumları, yeminli mali müşavir odaları araştırılarak genel olarak Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin ortak sorumlulukları, görevleri ve sorunları belirlenecek, sorunların çözülmesi için önerilerde bulunulacaktır.

1.1. Dünya'da Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin bugünkü anlamda yasal olarak düzenlenmesi 1880'den beri ve özellikle 1900 yılından sonra görülmektedir. Bu mesleğin ilk ortaya çıkışı İngiltere'dir. Bu konudaki ilk örgütlenme ve düzenlemeler, İngiltere'den sonra, Almanya, Amerika ve Fransa'da yapıldığı, bunları öteki Avrupa ve dünya ülkelerinin izlediği görülmektedir. (AKGÜL, 2000)

1.1.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

A.B.D.'deki muhasebe mesleğinin kökenine yönelik yapılan bir analiz, bize modern kamu muhasebesi (public accounting) mesleğinin on dokuzuncu yüzyılın ikinci yarısı esnasında Büyük Britanya'dan kaynaklandığını göstermektedir. 1986'da New York eyaleti yasama organı "sertifikalı kamu muhasebecisi" (certified public accountant) başlığını kullandığı ilk yasayı geçirdi. Böylece A.B.D.'de kamu muhasebesi mesleğine ilişkin eyalet hükümeti düzenlemesi için bir yapı oluşturulmuş oldu. (CALHOUN, 1999)

Sertifikalı Kamu Muhasebecisinin (CPA) ünvanının kullanımı, her eyalette o eyaletin kanunlarınca belirlenmekte ve eyalet yönetiminin ilgili birimi tarafından verilmektedir. (BİNGÜL, 2010) Amerika Birleşik Devletlerinde, Bir Sertifikalı Kamu Muhasebecisinin (CPA), düzenleyici otoritenin kontrolü altında faaliyet gösterip göstermediği konusunda kamunun tereddütte kalmaması için Tekdüzen Muhasebe Kanunu, CPA'lar arasında temel eşitlik sağlamaya çalışır. Bu nedenle, lisanslı olan ve düzenlemelere tabi olan bütün CPA'lar temel kriterleri sağladıkları sürece çalıştıkları yerdeki uzmanlık alanlarına ve konularına bakılmaksızın eyalet muhasebe kurulu huzurunda eşittirler. Lisanslı olmak için Tekdüzen Muhasebe Kanunun'da ifade edilen söz konusu kriterler şunlardır; (CALHOUN, 1999)

- 150 sömestr saatlik eğitim.
- Gerekli koşullar sağlamak kaydıyla tekdüzen CPA sınavında başarılı olmak.
- Kendi mesleki çalışma alanında bir yıllık temel tecrübe,

Sayıları 45000'in üzerinde olan CPA firmaları 4'e ayrılarak incelenebilir. (A.Alvin ARENS, 1999)

Bunlar: (BİNGÜL, 2010)

Küçük Yerel Firmalar: Ülkedeki CPA firmalarının yüzde doksan beşi bir ofis ve 25'ten az personelle faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu firmaları müşteri kitlesi küçük işletmeler, kar amaçlı olamayan kurumlar ve bazı kamu kuruluşları oluşturmaktadır.

Büyük Yerel ve Bölgesel Firmalar: 50'den fazla sayıda personel çalıştıran ortalama 100 firma bulunmaktadır. Bunlardan bazıları yalnızca bir ofisi olup, yakın mesafelerdeki müşterilerine hizmet veren firmalarken bazıları ise belli bir bölgede birkaç ofise sahip olup daha geniş bir müşteri kitlesine sahip firmalardır.

Ulusal Firmalar: ABD'deki 3 firma neredeyse tüm ülkede ofisleri olduğundan ulusal firmalar olarak gruplandırılmaktadır. Bunlar, büyük altılı olarak adlandırılan uluslararası firmalardan küçük olmalarına rağmen, onlarla aynı hizmeti vermekte ve pazarda onlarla rekabet halindedir.

Uluslar arası Firmalar: Günümüzde tüm dünyaya hizmet veren ve neredeyse her ülkede ofisleri bulunan 4 en büyük denetim firmasıdır. Bunlar alfabetik sıraya göre; (ŞAHİN, 1993) Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst&Young, KPMG Peat Marwick, Price Waterhouse Bunların hepsi uluslararası firmalar olup, dünyanın birçok ülkesinde faaliyette bulunmaktadır. Ortalama büyüklükteki bir ofiste çalışanların sayısı 75 ile 300 kişi arasında değişmektedir. New York, Los Angeles ve Chicago gibi metropolitan bölgelerde ise 500 ile 2000 arasında personelleri bulunabilir. Bu sayılardan anlaşılacağı üzere bu büyük firmalar on binlerce personel çalıştırmaktadır.

CPA firmaları aşağıda sıralanan 5 çeşit hizmetin birinde yoğunlaşarak veya tamamını sunarak, faaliyetlerini yürütmektedir. Bunlar: (GUY, 1999)

Tasdik(denetim)hizmetleri, Vergi ile ilgili hizmetler, Muhasebe ve defter tutma hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri, Kişisel Finansal Planlama Hizmetleri

1.2. İngiltere'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve yeminli mali müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. (BİNGÜL, 2010, s. 132)

1948 İngiliz Şirketler Kanunu ile getirilen, ortakların bağımsız dış denetçiler eli ile zorunlu denetimi hükümleri, muhasebe uzmanlarının dış denetim faaliyetlerinde yoğunlaşmalarına yol açmıştır. (DEMİRBILEK, 1987)

Doğru ve tarafsız görüş bildirme, İngiltere muhasebe kurallarının esasını teşkil eden ve çok önem verilen bir şarttır. İngiltere'de belli başlı muhasebe organları şunlardır: (BİNGÜL, 2010, s. 133)

İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü, Uzman Muhasebeciler Birliği, İskoçya Uzman Muhasebeciler Enstitüsü, Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, Muhasebe ve Kamu Maliyesi Uzman Enstitüsü, İrlanda Uzman Muhasebeciler Enstitüsü, Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi

1.3. Almanya'da Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Almanya'da muhasebe ve işletme denetçiliği mesleğinin yasal düzenlenmesi, 19 Ağustos 1897 günü Prusya Ticaret Odası Yasası'na göre muhasebe denetçilerinin, yeminli bilirkişiler olarak, görev ve yetkilerini düzenleyen 30.1.1900 tarihli Meslek Örgütü Yönetmeliği ile başlamıştır.

Almanya'da yeminli denetçilerin yönetim görevi 1928 yılında kurulan Yeminli Denetçiler Odası tarafından yürütülmektedir.

Bugün işletme denetçileri ve yeminli muhasebe denetçileri mesleği, 1961 yılında çıkartılan İşletme Denetçileri Meslek Örgütü Yasası'na göre yürütülmektedir.

Yeminli denetçiler, denetim işlerinin yanı sıra, vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi oranları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetleri de sunmaktadırlar. (BİNGÜL, 2010, s. 133)

1.4. Fransa'da Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Fransa'da muhasebe ve denetleme mesleğinin yasal düzenlenmesi 1927 yılında Uzman Muhasebe Belgesi vermekle başlamıştır. 1942'de kurulan Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Birliği ile Fransa'da bu meslek ulusal bir örgüte kavuşmuştur. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci adı altındaki meslek grubu ortadan kalkmıştır. Fransa'da muhasebe mesleği iki gruba ayrılmaktadır. Expert Comptable bağımsız olarak çalışan, işletmelerin finansal analizini, muhasebe organizasyonlarını, muhasebe denetimini yapan, finansal tabloların doğruluğu ve tarafsızlığı konusunda görüş bildiren kişilerdir. Comptable Agress ise bağımsız çalışan muhasebe işlemlerini yürüten, hesaplarını takip ettiği işlemlerin finansal tablolarının doğruluğu ve tarafsızlığı

üzerine görüş bildirebilen kişidir. Meslek mensupları The Ordre'a üye olmak zorundadır. Fransa'da denetçilerle ilgili bir meslek kuruluşu da La Compagnie Nationale Des Commissaires'dir. Denetçiler bu kuruluşa üye olmak zorundadır ve beraberinde başka bir denetçi de çalıştırabilmektedirler. (BİNGÜL, 2010, s. 134)

1.5. İtalya'da Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

İtalya'da muhasebe denetim mesleğindeki en büyük örgüt Ticaret Doktorları Muhasebeciler ve Ekspertler Birliği olup, bu kuruluş geniş bir uygulama alanı olan bazı muhasebe standartlarını yayınlamaktadır. Medeni kanuna göre belli bir büyüklükte olan şirketlerin denetimi zorunludur. Ancak bu denetim bilinen anlamda bağımsız denetim olmayıp, bağımsız denetçiler tarafından yapılmamaktadır. Bilinen anlamda bağımsız denetim yalnızca kamu kuruluşları, belli tipteki finansal kurumlar ve menkul kıymetler borsasına kayıtlı şirketlerde gereklidir. Borsaya kayıtlı şirketlerin denetimi şirket ve Borsa Ulusal Komisyonu tarafından yürütülmektedir. Bu örgüt ayrıca muhasebe ve denetimi sağlamak için İtalyan yasası ile izin verilen denetim firmalarını da yönetmektedir. (ÇARIKÇIOĞLU, 1995)

1.6. Çin'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Çin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA), CPA'ların ulusal örgütüdür. İllerde, özerk bölgelerde ve belediyelerde yer alan CPA enstitüleri ise, direkt olarak merkezi hükümetin yönetimindeki yerel örgütlerdir. (www.cicpa.org.cn, 2015)

CPA sınavları CICPA tarafından düzenlenmekte ve tamamlanmaktadır.

Çin vatandaşları;

Kolej veya üniversiteden mezun olmuşsa, profesyonel muhasebe ünvanına veya konu ile ilgili bir çalışma sahasında orta ve yüksek seviyede meslek ünvanına sahipse CPA sınavına başvurabilir.

Çin CPA larının görevleri şunlardır: (DEMİR, 2004)

- İşletmelerin muhasebe hesaplarını incelemek ve denetim raporlarını düzenlemek,
- Yatırım sermayesinin doğruluğunu kanıtlamak, teşebbüsün birleşmesi, bölünmesi ve dağılması gibi konularda denetim servisleriyle dayanışma yapmak ve ilgili raporları göstermek,
- İlgili kanun ve düzenlemelerce öngörülen diğer denetim hizmetlerini sunmak,

1.7. Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Japonya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA)

japonya'daki CPA ların tek örgütüdür. (www.hp.jicpa.or.jp, 2015)

Nitelikli bir CPA olmak isteyen kişi, CPA kurulunun yönettiği sınavlardan geçmek zorundadır. Sınav yılda bir kez düzenlenmektedir ve üç aşamalıdır. Adayların çoğunluğu ikinci aşamadan başlar. (DEMİR, 2004, s. 86) CPA'lar kamuya karşı ağır sorumluluklar üstlenmektedir. Japon CPA ları; denetim, muhasebe, vergi ve yönetim danışmanlığı hizmetlerinde bulunabilirler. Japonya'da denetim hizmetleri sadece CPA'lar tarafından sunulmaktadır. Japon CPA'ların yaptıkları denetim ikiye ayrılabilir. Birincisi, finansal tabloların yasa gereği denetlenmesi, ikincisi ise, şirketlerin finansal tablolarını kendi istekleri ile denetletmeleridir. (KAZCI, 1989)

2. Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

2.1. Ortaya Çıkışı

Türkiye’de 1950’li yıllara kadar önemli sayılabilecek bir özel sektör varlığından bahsetmenin mümkün olmadığı, devlet eliyle yönetilen işletmelerin, muhalefetin bulunmadığı tek parti döneminde kamuyu aydınlatma, şeffaflık gibi görevleri de bulunmadığı için bağımsız muhasebe denetiminin işlevine gerek duyulmamıştır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, muhasebe ve denetim alanlarında ülkemizde bir takım gelişmeler de yaşanmıştır. Nitekim muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. 1980’li yıllara gelindiğinde devletin denetim konusunda muhasebe meslek mensuplarıyla yetki paylaşımı hem dünyadaki hem de Türkiye’deki gelişmeler sonucunda zorunlu bir hal almıştır.

Türkiye ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak, işletme sayıları, büyüklükleri, işlemlerin sayısındaki artış ve karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler karşısında klasik denetim yöntemleri yetersiz kalmıştır. Vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi sebepler ve vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki çok önemli etkisi Türkiye’de denetim konusunda alternatif arayışları zorunlu kılmıştır. (MERT, 2014, s. 239)

Ayrıca, karmaşıklaşan vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin yönlendirilmesi, muhasebe uygulamaları hususunda ihtiyaç duyacakları müşavirlik hizmetlerinin karşılanması, muhasebe sistemlerinin kurulması ile mali ve finansal konularda danışmanlık almaları gibi hususlarda uzmanlıklarına başvuracakları bir birimin varlığına duyulan ihtiyaç açıktır. Özellikle ekonomik bakımdan gelişmiş ülkelerde çok daha uzun geçmişe dayalı olan mali müşavirlik, muhasebecilik veya benzer sıfatlarla isimlendirilmiş meslek kurumları, yasalarla tanımlanıp geliştirilerek bu ihtiyacın karşılanması yoluna gidilmiştir. (ÇETİNKAYA T., EROL A., 2000, s. 19)

1989 yılında, vergi idaresine yardımcı olmak, değişen ve gelişen ekonomik koşulları yakalamak ve sağlıklı bir kamu maliyesi oluşturmak amacıyla, Türkiye’de 3568 sayılı Kanun ile serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği düzenlenmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleği, devletin incelemekte yetersiz kaldığı mükellef beyanlarının, YMM’lere sorumluluk yüklenerek, denetlenmesine imkân tanımaktadır.

1989 yılında 3568 sayılı Kanun’la getirilen YMM’lik mesleğine, bir taraftan mükelleflerin mali konularda ihtiyaç duydukları danışmanlık ihtiyacını karşılamak, diğer taraftan da devletin yetersiz kaldığı denetim alanında önemli görevler yüklenmiştir. YMM’lik mesleğinin yasal yapısında mesleğin konusu birbirini tamamlayan, muhasebe denetimi ile vergi denetimi alanlarında hizmet vermek üzere ihdas edilmiştir. Her ne kadar bu iki hedef yasal olarak konulmuşsa da uygulamada YMM’lik denetiminin konusu daha çok vergi denetimine indirgenmiştir. (MERT, 2014)

2.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Yemin Metni

YMM’liğin tanımı çok kısaca; işletmelere yönelik danışmanlık, denetim ve tasdik işleri yapan uzman kişilerdir, şeklinde yapılabilir.(3568 sayılı kanunun 2. Maddesi)

Bu tanımı uzun olarak ise, şu şekilde yapabiliriz: (MERT, 2014)

Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlik yaparlar. Bu konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yaparlar. Ayrıca, vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayan uzman kişilerdir. (MERT, 2014, s. 251)

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde şu şekilde yemin ederler. ‘YMM’lik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.’ (CEYLAN, 2011, s. 10)

2.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri (Yapabilecekleri İşler)

3568 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik hükümleri bir arada değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin; denetim, danışmanlık ve tasdik olmak üzere üç farklı görevi bulunmaktadır. (MERT, 2014, s. 255)

a. Danışmanlık(Müşavirlik); 3568 sayılı Kanun'a göre YMM'lik mesleğinin ilk konusu müşavirlik yani danışmanlık yapmaktır. Yasanın mesleğin konusunu düzenleyen 2. maddesine göre, YMM'lik mesleğinin ilk konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmaktır. (MERT, 2014)

YMM'ler danışmanlık görevini denetim ve tasdik görevleriyle birlikte yapabilecekleri gibi, muhasebe ve vergi denetimi yapmadan, tek başına danışmanlık görevini de yapabilirler. Nitekim bir kısım YMM'nin denetim işine hiç başvurmadan sadece "danışmanlık" yaptıkları bilinmektedir. (ÖZEL, 2002, s. 4)

b. Denetim; YMM'lik mesleğinin 3568 sayılı Yasa'ya göre ikinci konusu denetimdir. YMM'ler gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerde işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri de yapmaktadırlar.

Yeminli mali müşavirlerin denetim fonksiyonu kendi içinde muhasebe denetimi ve vergi denetimi olarak ikiye ayrılır. (MERT, 2014, s. 256)

c. Tasdik; YMM'lik mesleğinin 3568 sayılı Kanun'a göre üçüncü konusu tasdiktir. Tasdik, yasal düzenleme olarak YMM'lerin yapabileceği üç konudan birisi olsa da uygulamada YMM'lerin asli görevi olmuştur. YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. (MERT, 2014, s. 256)

Tasdik Talebi, Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi, Tasdik Sözleşmesi, Araştırma ve İncelemenin Planlanması, Kanıt Toplama, Denetim Teknikleri, Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması, Çalışma Kağıtları, Tasdik Sonuçları, Tasdik Raporları Tasdik Aşamalarını oluşturur. (MERT, 2014)

2.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Yapabilecekleri İşler

Yeminli Mali Müşavirlerce yapılmasına imkan tanınan işler şunlardır. (<http://www.bursaymmo.org.tr/yummyapabilecegiisler/> (07.06.2015))

- 1 – T.C. Maliye Bakanlığı Tarafından Verilen İşler
- 2 – Türkiye Kalkınma Bankası Tarafından Verilen İşler
- 3 – T.C. Emekli Sandığı Tarafından Verilen İşler
- 4 – T.C. Sanayi Ve Ticaret Bakanlığınca Verilen İşler
- 5 – Radyo ve Televizyon Üst Kuruluşunca Verilen İşler
- 6–Bankalar Kanunu Gereğince Verilen İşler
- 7 – T.C. Tarım Ve Köy İşleri Bakanlığınca Verilen İşler
- 8–Yüksek Öğretim Kurumlarınca Verilen İşler
- 9 –Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Verilen İşler
- 10 –İşsizlik Sigortası Kanunu Tarafından Verilen İşler
- 11 – Devlet Malzeme Ofisi Tarafından Verilen İşler
- 12 – T.C. Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca Verilen İşler
- 13–Organize Sanayi Bölgelerince Verilen İşler
- 14 –Sosyal Güvenlik Kurumu (Eski SSK) Tarafından Verilen İşler
- 15–Tübitak Tarafından Verilen İşler
- 16 –T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığınca Verilen İşler
- 17 –Ticaret Sicili Memurluklarınca Verilen İşler
- 18– Sanayi Odalarınca Verilen İşler

19 – Dış Ticaret Müsteşarlığınca Verilen İşler

20 – Hazine Müsteşarlığınca Verilen İşler

2.5. Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumlulukları

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. (BİNGÜL, 2010)

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur. (MERT, 2014)

2.5.1. 3568 Sayılı Kanun Açısından Sorumlulukları

Yeminli Mali Müşavirler; gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahiptirler. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. (ÖZER, 2012)

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler” ifadesi yer almaktadır. Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığı’ nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan Yeminli Mali Müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; bu husus tekrerr edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de “yeminli” sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir. Tasdik doğru olmadığının tespiti halinde ceza mahkemesinde yargılamak üzere aynı kanunun 49. maddesine göre ağır para cezası ve hapis cezası getirilmiştir. (ÖZER, 2012, s. 28)

2.5.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Sorumlulukları

4008 Sayılı kanunla 213 Sayılı VUK’a eklenen mükerrer 227. Maddesinde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen YMM’lerin imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır. (TAŞTAN, 2006, s. 107)

Meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması aşağıda sayılan iki koşula dayandırılmıştır. (VUK’un mükerrer 227. Maddesi).

1. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler defterlere uygun olmalıdır.

2. Söz konusu defterlerdeki kayıtlar dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmalıdır. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir. (GÜNDOĞDU, 2006, s. 85) Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal ve düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK’un mükerrer 227. Maddesine göre “Takip edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunun getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde 3. kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir.” Bu nedenle VUK’un mükerrer 227. maddesine göre “vergi beyannamelerinin

imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin konusunu işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur.” (CEYLAN, 2011)

2.5.3. Mükellefe Karşı Sorumlulukları

Vergi mükellefleri ya da vergi sorumlularına yasal düzenlemelerle tasdik yaptırma sorumluluğu getirilmiş, Yeminli Mali Müşavirlere de kamusal tasdik yetkisi görevi verilmiştir. Yeminli Mali Müşavirler vergi ve muhasebe denetimi için vergi mükellefi veya sorumlusu ile Tasdik Sözleşmesi yapmak zorundadır. Tasdik sözleşmesi Borçlar Kanunu'na göre yapılmış bir hizmet sözleşmesidir. (AYTAŞ, 2011, s. 79)

Yeminli mali müşavirler hizmet sözleşmesine göre; (YILMAZ, 2007, s. 123) Vergi denetimini (Tasdik Hizmetini) özenle yapmak, işi kendisi yapmak, Denetimin tüm yöntem ve tekniklerini kullanarak yapmak, Hata ve hileleri bulmak, Tasdik raporu düzenleyerek zamanında yetkili mercilere ulaştırmak, yükümlülüklerini yüklenmiş bulunmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları işten dolayı mükellef tarafından sorumlu tutulabilmesi için bir tasdik sözleşmesinin var olması, sözleşmenin ihlal edilmiş olması, ihlalden bir zarar doğması, zarar ile ihlal arasında illiyet bağı olması ve yeminli mali müşavirin kusurunun saptanması gerekir. (ÖZEL, 2002)

Yeminli mali müşavirler, bu sayılan nedenlerden dolayı, vergi idaresi tarafından vergi kaybına uğratıldığı tespit edilir ve kanıtlanırsa vergi idaresine karşı vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. (ÖZEL, 2002)

2.5.4. Yönetmelik ve Tebliğler Açısından Sorumlulukları

3568 sayılı kanununun 12. maddesi hükmüne dayanılarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelik ile, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu yönetmelik tasdik kapsamı ile ilgili olarak geniş düzenlemeleri içermekle birlikte, yönetmelikle belirlenen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'lerin tasdik işlemi yapamayacağı hükmünü getirmiştir. Böylece, tasdik kapsamına giren işlemlerin kapsamı belirlenmiş, ancak uygulama, çıkarılacak genel tebliğlere bırakılmıştır. (KARAARSLAN, 1989, s. 19)

02.01.1990 Tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” de tasdik esaslarına ve sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Yönetmeliğin 20. maddesi “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu” başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre “bu yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen Yeminli Mali Müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar” (YILMAZ H. , 2004)

Yönetmelikte üç tür sorumluluğa yer verilmiştir: Bunlardan ilki meslek mensuplarının mesleki ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluklarını ifa eden sosyal sorumluluktur. Meslek mensuplarının işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgileri sağlama sorumlulukları da bulunmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşıdıkları, mesleğin gelişmesini ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurma sorumluluklarından da söz edilmektedir. (YILMAZ H. , 2004)

Bu yönetmeliğin 21. maddesinde “hukuki sorumluluk düzenlenmiştir. Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’ unda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiiller sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve Yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin de ayrıca uygulanacağı ön görülmüştür.” (03.01.1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 8. Maddesi)

Ayrıca aynı yönetmelikte, Yeminli Mali Müşavirlerin vergi idaresine karşı olan sorumluluğu belirlenmiş ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları

tasdikin doğru olmaması halinde tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükmüne yer vermiştir. (03.01.1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 8. Maddesi)

YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik maddelerinde, tasdike ilişkin usul ve esasların ayrıntıları, tasdike esas alınan denetimin ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartlarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak genel tebliğlerle belirleneceği belirtilmiştir. YMM’lerin yapmış olduğu incelemenin amacı, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle YMM gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır. İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğru olduğundan sorumludurlar. YMM’ler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. (ÖZER, 2012)

Bu tebliğle amaçlanan iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır. Bunun için YMM’ler belgelerin şekle uygun olup olmadığını anlamak için her türlü belge ve inceleme tekniğini kullanmak zorundadırlar. Tasdik doğru olduğundan YMM’ler sorumludurlar, doğru olmaması durumunda müşterek ve müteselsilen sorumludurlar. (CEYLAN, 2011, s. 90)

2.6. Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları

- Mesleğin evrensel temele dayandırılmaması ve yasa koyucunun Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinden beklentisinin somut olarak ortaya konulmaması,
- Vergi yönetiminin, yetkilerini yasal sınırları aşan bir biçimde kullanması,
- Getirilen sorumluluk anlayışı ile Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik işleminden ötürü vergi mükelleflerinin kefil konumuna sokulmak istenilmesi ve böylece mesleğin tarafsızlığına ve bağımsızlığına gölge düşürülmesi, (ÖZER, 2012)
- Rekabet yasağına uymama problemi,
- Ücret ilişkisi problemi ve asgari ücretin altında iş alma problemi,
- Tespit edememe riski problemi ve bununla ilişkili olarak sorumluluk sınırı ilişkisi problemi
- Sınırsız denetim yetkisi problemleridir. (MERT, 2014, s. 305)
- Karşıt İnceleme Sorumluluğundan Kaynaklanan Sorunlar
- Sorumluluğun Başlangıcından Kaynaklanan Sorunlar
- Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Açısından Kaynaklanan Sorunlar
- Uygulanmakta olan Sorumluluk Anlayışlarının Anayasaya Uygunluk Sorunu
- Mali, İdari ve Cezai Sorumluluklara İlişkin Olarak Ciddi Bir Kavram Kargaşası vardır. (www.ankaraymmo.org.tr)
- Sorumluluk İsteği İçerecek Görüş Öneri Raporlarında Bir Standart yoktur.
- Teminat Uygulaması Maddesinden Kaynaklanan Sorun ve Belirsizlik vardır. (V.U.K. 153/A)
- Ceza Kanunlarına Göre Sorumlu Tutulma Usul ve Esaslarında Belirsizlikler vardır.

2.7. Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları ile İlgili Çözüm Önerileri

Turgut Çürük ve Kayahan Tüm’ün yaptığı YMM’lerin Mesleki Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunların Tespitine Yönelik Bir Araştırmaya göre ilgili sorunlara ilişkin çözüm önerileri olarak;

YMM’lerin görev ve sorumluluk alanlarının sınırları kanunla düzenlenmelidir. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011, s. 73)

YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğun, tasdik işleminin hassasiyet ve doğruluğun sağlanmasına ilişkin temele dayandığı iddia edilse de, sorumluluğun gerekli ancak boyutları ve niteliği itibariyle çok geniş olduğu söylenebilir. YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu Maliye Bakanlığı’na verilen yetki çerçevesinde düzenleyici tebliğlerle yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı çıkardığı tebliğlerle YMM’lerin sorumluluklarını adeta yasal düzenleme yapar gibi genişleterek artırmaktadır. Bu

nedenle Maliye Bakanlığının bu yetkisi kaldırılarak, sorumluluklarının detayları yasa ile düzenlenmelidir. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011)

YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işleminin doğru olmaması nedeniyle ortaya çıkan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu yeniden tanımlanmalıdır. Böyle bir sorumluluk uygulaması mesleğin diğer ülke uygulamalarında söz konusu değildir. YMM'lik mesleğinin dünya standartlarında bir niteliğe kavuşturulabilmesi için sorumluluklarının çerçevesi yasal düzenlemeler içerisinde vergi ziyai ile değil, mesleki kusur veya kasıta dayandırılmalıdır. Bu çerçevede 3568 sayılı YMM'lerin hangi hallerde kusurlu sayılacağı net bir şekilde ortaya konulmalıdır. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011, s. 74)

YMM'lerin sorumluluğu ile ilgili araştırma bulgularının çıkardığı bir diğer problem sorumlulukların tespitidir. Türkiye'de her ne kadar müşterek ve müteselsil sorumluluk çerçevesinde YMM'lerden idari takdir ile talep edilen vergi alacakları için yargı yoluna gidilmesine ve yargı denetim ve takdirine tabi tutulmasına olanak veriliyorsa da yargının takdirinden önce idarenin takdiri YMM'lerin mesleki faaliyetlerini gereği gibi yerine getirmesini önlemektedir. Bu nedenle YMM'lerin sorumluluğuna ilişkin tespiti idare tarafından değil yargı takdirine bırakılması gerekir. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011, s. 74)

YMM ve inceleme elemanlarından beklenen vergi kayıp ve kaçagını önlemek olmakla birlikte, YMM'lerin inceleme elemanlarına kıyasla çok sınırlı yetkileri söz konusudur. YMM'lerin tasdik işlemi kapsamında verilen yetkilerin başında karşıt inceleme gelmektedir. Ancak karşıt inceleme yetkisi ile yapılacak doğruluk denetimi YMM'nin tasdik sözleşmesi yaptığı mükellefin mal ve hizmet satın aldığı yükümlülerle sınırlıdır. Oysa vergi incelemesinde bu yetki doğruluk tespit edilene kadar kullanılmaktadır. Dolayısıyla YMM'lerin vergi kayıp ve kaçagını önlemede kullanmış olduğu bu yetki vergi incelemesinde olduğu gibi kapsamı genişletilmeli, vergi inceleme elemanlarına sağlanan aramalı inceleme yetkisi hariç sözleşme yaptığı mükelleflerle sınırlı olmak üzere inceleme yetkisinin sağlanması, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti açısından önem arz etmektedir. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011, s. 75)

Uzun süre bir müşteriyle sözleşme yenileyen YMM'lerin zaman içerisinde müşterileriyle olan ilişkilerinin esnekleştiği söylenebilir. Bu durum doğal sonucu olarak mesleki etik dışı davranışların oluşmasına neden olabilmektedir. Söz konusu olumsuz durumun ortadan kaldırılması ve YMM'lerin denetim fonksiyonundan daha etkin yararlanabilmesi için mükelleflere vereceği hizmet süresi belirli bir süre ile sınırlandırılmalıdır. Böyle bir uygulama YMM ile mükellef arasındaki parasal ilişkiyi ortadan kaldıracak gibi mükellefin YMM üzerindeki parasal baskıdan kaynaklanan hâkimiyetini de ortadan kaldırarak YMM'lerin hizmet fonksiyonlarını tam anlamıyla yerine getirmesini kolaylaştırabilir. (TÜM, ÇÜRÜK , 2011, s. 76)

Fırat Bingül'ün yaptığı Araştırmanın sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında ise, şu öneri ve çıkarımlara ulaşılmıştır. (BİNGÜL, 2010)

- YMM'lerin yetkilerinin en az sorumlulukları kadar artırılması gerekmektedir
- Mesleki risk, cezai sorumluluk, teminat konularında özel bir fonun kurulması gerekmektedir.
- Tüm yetki ve sorumlulukları ayrı bir yasa altında yeniden düzenlenmeli ya da ilgili meslek yasası olan 3568 Sayılı Yasa'nın uzun vadede faaliyetlere uygun olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- YMM'lerin yapmış olduğu denetimin muhasebe denetimi zeminine tekrar kaydırılması gerekmektedir.
- Maliye Bakanlığı Bilgi sistemine tam yetki ile ulaşılması gerekmektedir. Mükelleflerin YMM'leri bir vergi inceleme memuru olarak görmemeleri gerekmektedir. YMM'lerin yapmış oldukları denetimin, idarece uygunluk denetimi olarak değiştirilmesi gerekmektedir.
- Tasdik hizmetinden kaynaklanan yasal ve idari sorumlulukların ivedi olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
- Tasdik hizmetinden doğan ücretlendirme politikasının iyileştirilmesi ve ücret tahsilinin Mükelleften değil, bağlı bulunulan YMM Odasından alınması gerekmektedir. Bu bağlamda görüşmeye katılan YMM'lerin çoğunluğu mükelleften ücret alma taraftarı değildir.

Ayrıca gerçekleştirilen **3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumun'da** ulaşılan Günümüzde Türkiye'de yeminli mali müşavirlerin sorunlarına ilişkin çözüm önerileri; (www.ankaraymmo.org.tr, s. 5)

-Bir Yeminli Mali Müşavirin İnceleme Sonucunda İstenecek Tarhiyat Nedeniyle Sorumlu Tutulabilmesi için şu 5 Koşulun Birlikte Aranılması Gerekir: (www.ankaraymmo.org.tr)

- Tarhiyat isteği tasdik kapsamı ile sınırlı olmalıdır.

- Tarhiyat isteği, defter kayıt ve belgelere dayalı bulguları içermelidir.
 - Tarhiyat isteğine konu bulunan fark ile tasdik kapsamı arasındaki ilişkiyi (illiyet bağı) net bir şekilde kurarak, hangi mesleki kusur ve özensizlikten kaynaklandığı ortaya konmalıdır.
 - Tarhiyat isteğinin tartışmalı ve yoruma açık konulardan olmaması gerekir. İncelemelerde yorum yapılmaması ilkesi ile ilgili 6009 Sayılı Kanun ile getirilen usule uygun tarhiyat isteği olmalıdır.
 - Tarhiyat isteğinin, mesleki bilgi ve uzmanlık alanımıza giren bir konuyu içeren bilgileri ve bulguları içermesi gerekir.
 - Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Sorumluluk Raporu Düzenlenmemesi gereken durumlar şunlardır. (www.ankaraymmo.org.tr, s. 7)
 - Bakanlığın ve ilgili kurum ve kuruluşların genel tebliğ iç genelge veya özelgeler ile belirlemiş olduğu görüşlerden farklı bir görüş çerçevesinde işlem yapmakla beraber, bu hususun düzenlenen raporunda açıkça belirtilmesi,
 - Bakanlık ve ilgili kurum ve kuruluşlarının görüşü ile konuya ilişkin yargı kararlarının farklı olması halinde, yargı kararına göre işlem yapılması halinde,
 - Matrah ve vergi farkının, idarenin genel tebliğ ile görüşünü açıkça belirlemediği ve farklı yorumlamaya müsait olduğu konulardan kaynaklanması hallerinde,
 - Farkın, kasıt oluşturması mümkün olmayacak tutarda ve «önemlilik derecesi» kapsamı içinde kalması hallerinde,
 - Farkın mesleki açıdan gerekli özen ve titizlik gösterilse dahi meslek mensubunca tespiti mümkün olmayan işlemlerden kaynaklanan vergi/ceza isteklerinden kaynaklanması hallerinde,
 - Farkın, mükellef tarafından defter ve belgelerin vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemesinden kaynaklandığı hallerde,
 - Ayrıca, cezayı gerektiren fiilin (raporun verilme tarihinin) işlenmesinden itibaren 5 yıl içinde disiplin soruşturmasının açılması gerekmektedir. Bu nedenle, 5 yıllık zamanaşımına uğramış işlerde disiplin hükümleri yönünden sorumluluk istenmeyeceği de açıkça belirtilmelidir.
 - Sorumluluk istenmeyeceği açıkça belirtilmelidir.
 - V.U.K.'na eklenen 153/A maddesinin 5,6 ve 8'inci fıkraları doğrudan meslek mensupları ile ilgili olup, genel olarak 3568 Sayılı Kanunun "sorumluluk ve disiplin uygulamalarına aykırılık taşımaktadır. Nasıl uygulanacağı belirsizdir. Bu fıkraların kaldırılması gerekmektedir. (www.ankaraymmo.org.tr, s. 7)
- Ceza Kanunlarına Göre Sorumlu Tutulma Usul ve Esaslarında da Belirsizlikler nedeniyle yargılanma usul ve esaslarında da özel izin (kamu görevlilerinde olduğu gibi) usulü getirilmelidir. Bu konuda uygulamanın nasıl olacağına ait düzenlemelere gerek vardır. Ayrıca sorumluluk ve cezalandırma ile ilgili hükümlerin uygulanmasında da bazı belirsizlikler ve sorunlar yaşanabilmektedir. Bunların giderilmesi gerekir. Bu konularda başta Maliye Bakanlığı olmak üzere tüm ilgili kuruluşlardan bilgi akışını sağlayacak bir yapının oluşturulması gerekmektedir. (3568 Sayılı Kanun/43-47-48-49. Maddeleri)
- Bağımsız Denetim ile Yeminli Mali Müşavir Tasdiki İlişkisi
- Yöneldiği amaçlar ve yarattığı faydalar da dikkate alınarak, bağımsız denetimle, Yeminli Mali Müşavirlerce gerçekleştirilen tasdik denetimleri arasında bir rekabet yaratılması doğru değildir. Bunlar birbirini tamamlayan ve farklı amaçlar gözetilen çalışma alanlarıdır. Bağımsız denetim yapılan işletmelerde de Yeminli Mali Müşavir tasdiki işine gereksinim duyulan tasdik konuları vardır.

3. Sonuç

Türkiye son yıllarda, AB'ye adaylık sürecinin de etkisiyle pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da önemli değişimlere girişmiştir. Bu kapsamda 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun çıkarılmasıyla, 2011 yılı, Türkiye'de bağımsız denetim alanında pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın denetlemeyle ilişkin hükümleri, uygulamada formaliteden ibaret olan iç denetim sistemi yerine bağımsız denetim müessesesini tesis etmiştir. Yine bu kanuna dayanılarak çıkarılan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Türkiye’de şu anda birbiri ile ilgili ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi vardır. Uygulamada bugüne kadar hem işletmelere hem de devlete sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Ancak 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir. Gelecekte de zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının gitgide genişletilmesi ve nihai olarak da tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamen genişletilmesi öngörülmektedir.

Yeminli Mali Müşavir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin yaptığı işleri yapmanın yanı sıra 02.01.1990 tarihli yönetmelik ile tasdik işlerini yapmakla yetkilendirilmiştir. Bu yetki ile birlikte Yeminli Mali Müşavirler vergi denetimi yapmaya başlamıştır.

Vergi denetimi yapan Yeminli Mali Müşavirlerin mesleğe giriş şartları oldukça ağırdır ve yaptıkları işlemlerden dolayı çeşitli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumlulukların başında 3568 Sayılı Kanun’dan doğan sorumluluklar gelmektedir. Yeminli Mali Müşavirler, yaptıkları tasdik doğruluğundan mükellefle birlikte sorumlu tutulmuştur. Yapılan tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergi ve cezalardan mükellefle müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusudur. Ayrıca yaptığı tasdik işleminin gerçeğe aykırı olduğu Maliye Bakanlığınca tespit edilen Yeminli Mali Müşavirler ilk seferinde geçici olarak, tekrar etmesi durumunda ise sürekli olarak meslekten ihraç edilir.

Sorumluluk 3568 Sayılı Kanunla sınırlı değildir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen Yeminli Mali Müşavir, yaptığı işlemlerin gerçeği yansıtmaması durumunda mükellefle birlikte vergi ceza ve gecikme faizlerine katlanmak durumundadır.

Yeminli Mali Müşavirlerin mükelleflere karşı da çeşitli sorumlulukları vardır. Tasdik işleminin yapılabilmesi için meslek mensubu ile mükellef veya sorumlu arasında tasdik sözleşmesi olmak zorundadır. Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılan bu sözleşmeye göre Yeminli Mali Müşavirin vergi denetimini özenle yapması, işi kendisinin yapması, tüm denetim yöntem ve tekniklerini kullanması, hata ve hileleri bulması ve düzenlediği tasdik raporunu zamanında yetkili mercilere ulaştırması gerekmektedir.

Bu çalışmada günümüzde Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile ilgili durum tespiti yapmak ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin görevleri (yapabilecekler işler), 3568 sayılı kanun açısından, Vergi Usul Kanunu açısından, Türk Ticaret Kanunu açısından, Gümrük Kanunu ve Dış Ticaret Mevzuatı açısından, Sermaye Piyasası Kanunu açısından, Sayıştay açısından, Vergi Denetim Kurulu açısından Yönetmelik ve tebliğler açısından sorumlulukları, Mükellefe karşı sorumlulukları, sorunları ve çözüm önerilerini ortaya konmuş, daha önce yapılan araştırmalarla ilgili literatür taraması yapılarak, Türkiye’de düzenlenen yeminli mali müşavirlik denetim ve tasdik sempozyumları, yeminli mali müşavir odaları araştırılarak genel olarak Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlerin ortak sorumlulukları, görevleri ve sorunları belirlenmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Türkiye’de hizmet veren yeminli mali müşavirlerin Dünya’daki sertifikalı kamu denetçileriyle (CPA) aynı konuma gelmeleri ve mesleki birliğin sağlanabilmesi için gerekli düzenlemelerin acilen yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

- (2015). Mayıs 2015 tarihinde www.hp.jicpa.or.jp: <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/index.html> adresinden alındı
- (2015).www.cicpa.org.cn: http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/about/201407/t20140708_45449.html adresinden alındı
- A.Alvin ARENS, J. L. (1999). *Auditing Integrated Approach* (Eighth Edition b.).
- AKGÜL, B. A. (2000). *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AYTAŞ, U. (2011). Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Çanakkale.
- BİNGÜL, F. (2010). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminin Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi,Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, s.135. Manisa.
- CALHOUN, C. H. (1999, Ekim). ABD’de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durum, 21.Yüzyıl için Beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(4), s. s.32.

- CEYLAN, G. (2011, Haziran). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları:Afyonkarahisar İli Uygulaması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Afyonkarahisar.
- ÇARIKÇIOĞLU, P. (1995, Nisan). Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi . *İstanbul SMMMÖ* .
- ÇETİNKAYA T., EROL A. (2000, Temmuz). YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*.
- DEMİR, M. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Yayınlanmamış Doktora Tezi İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- DEMİR, M. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı,Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri . *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Malatya.
- DEMİRBİLEK, M. (1987, Nisan). İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği. *Vergi Dünyası Dergisi*(68).
- GUY, A. (1999). *Auditing* (Fifth Edition b.).
- GÜNDOĞDU, B. (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*.
- KARAARSLAN, A. (1989). Yeminli Mali Müşavirlik. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- KAZCI, S. (1989, Ekim). Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- MERT, V. (2014, Mayıs). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi ile Karşılaştırılması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul.
- ÖZEL, S. (2002, Ekim). YMM'lerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukları Yaptırımları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*.
- ÖZER, Ö. (2012, Haziran). Vergi Suçlarının Önlenmesinde Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Rolü ve Önemi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Kahramanmaraş.
- ÖZGÜL, M. U. (2014). Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Sorumluluk. 3. *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu*. Antalya: Yeminli Mali Müşavir Odaları.
- ŞAHİN, H. (1993, Mayıs). ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*(141), s. s.36.
- TAŞTAN, H. (2006). Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev,Yetki ve Sorumlulukları. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TÜM, ÇÜRÜK . (2011). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma. *Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi*, s. 59-76.
- YAVAŞ, A. (2014). SPK Hükümlerine Sorumluluk . 3. *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu*. Antalya: Yeminli Mali Müşavir Odaları.
- YILMAZ, H. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*. Ankara.
- YILMAZ, Ö. (2007). Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.