

TASDİKİTEN DOĞAN SORUMLULUK VE DENETİM RİSKİ

Prof. Dr. Celal KEPEKÇİ*

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesi yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerini tanımlamış; yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeleri, tasdik konularını ve tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. Bu madde hükmüne göre, "yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler." Madde metninden yeminli mali müşavirlerin kendi yaptıkları incelemeleri kendilerinin tasdik edeceği anlamı çıkmaktadır. Bu ifadenin yerine "yeminli mali müşavirler mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu tasdik ederler ve hesapları denetim standartlarına göre denetlediklerini beyan ederler." şeklinde bir ifadenin yer alması gerekirdi.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasında tasdik konusu; "mali tablolar ve beyannameler" olarak ifade edilirken, maddenin ikinci fıkrasında ve bu maddeye göre çıkarılan yönetmelikte "tasdik edilecek belgeler" kavramına yer verilmiştir. 14 no.lu Genel Tebliğde "yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablo ve bildirimlerin" tasdik kapsamına alındığı açıklanmıştır.

Ayrıca, aynı maddede yeminli mali müşavirlerin, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ifade edilmiştir. Söz konusu maddede belirtilen sorumluluk, vergi kaybı ve bundan doğacak cezalarla sınırlandırılmıştır. Kanun metninde yeminli mali müşavirlere, tasdikten dolayı denetlenene ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk yükleyen özel bir hüküm getirilmemiştir. Yalnızca, söz konusu maddenin son fıkrasında bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarının saklı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu Kanunun 49. maddesinde tasdikten doğan sorumluluğun kesinleşmesi halinde ayrıca para ve hapis cezaları öngörülmüştür.

* A.Ü. SBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finans Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi

3568 sayılı Kanun, denetim yapma yetkisini verdiği serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları denetimlerden doğan sorumluluklarına ilişkin olarak, 43 üncü madde hariç, hiçbir hüküm içermemektedir.

3568 sayılı Kanun, yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarının hangi koşullarda ve ne zaman kesinleştiğini tanımlamadığı gibi, bu Kanununun 12 nci maddesine göre Maliye Bakanlığınca çıkarılan Yönetmelikte ve bu Yönetmeliğin 19 uncu maddesine göre - çıkarılmış 13 tebliğde sorumluluğun belirlenmesi ve kesinleşmesine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. 23 Şubat 1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 14 sıra no.lu Tebliğde müşterek ve müteselsil sorumluluğun tesbiti başlığı altında tasdikten doğan sorumluluk açıklanmıştır. Tebliğ hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tesbiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulması gereken bir durum tesbit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Gelirler Genel Müdürlüğüne gönderilecektir.

Sözkonusu Tebliğe göre, müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tesbit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tesbit edilen yeminli mali müşavirlerle ilgili takibat, yeminli mali müşavirlerin bağlı olduğu vergi dairesince yerine getirilecektir.

3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesine göre çıkarılan Yönetmeliğin 16 ncı maddesi uyarınca, yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzelterek veya ortaya çıkaracak şekilde denetimi planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. Yönetmelikte önemli hata ve hilelerin ne olduğu tanımlanmadığı gibi, önemlilik düzeyi tutar olarak veya net satışların ya da vergi matrahının bir yüzdesi olarak da açıklanmamıştır. Bu nedenle tasdik amacıyla yapılan denetimde yeminli mali müşavir tarafından önemsiz bulunan hata ve hileler; daha sonra vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesinde, tutar ve yüzde olarak aynı olsa bile, önemli görülebilir ve inceleme raporunda yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması istenebilir.

Sözkonusu Yönetmeliğin 6 ncı maddesine göre, yeminli mali müşavirler müşterisinden gelen tasdik talebini kabul etmeden önce, üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tesbit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapmak zorundadırlar. Yönetmeliğin bu maddesinde geçen risk kavramı iş riski ve denetim riski olarak ikiye ayrılabilir. İş riski, tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtması nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlu tutulması olasılığıdır. İş riski; yeminli mali müşavirlerin tasdik ettiği tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin vergi denetim elemanları tarafından incelenme olasılığına, incelendiği takdirde vergi denetim elemanlarının matrah veya vergi farkı bulma olasılığına, vergi denetim elemanlarınca bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu arasındaki ilişkiyi denetim elemanının inceleme

raporunda net bir şekilde ortaya koyma olasılığına ve yargıda vergi inceleme raporundaki görüşlerin haklı görülmesi olasılığına bağlıdır.

Denetimde risk, denetçinin denetim işlevini yerine getirmede belirli bir belirsizlik düzeyini kabul etmesi demektir. Örneğin denetçi, kanıtların güvenilirliğine ve iç kontrol sisteminin etkin işlediğine ilişkin belirsizliklerin var olduğunu, ayrıca denetim tamamlandığında mali tabloların doğru beyan edilip edilmediğine ilişkin belirsizliğin var olduğunu gözönünde bulundurur. Denetim riski, mali tablolarda önemli hata ve yolsuzluklar gizlendiği halde, denetçinin bu hata ve yolsuzlukları bulamaması sonucunda mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır. Tasdik açısından denetim riski; tasdik kapsamına giren konular ve belgeler gerçeği yansıtmadığı halde, yeminli mali müşavirlerin hata ve hileleri ortaya çıkaramaması sonucunda tasdik kapsamına giren konular ve belgelerin (mali tablolar ve beyannamelerin) tasdik edilmesi olasılığıdır.

Denetçi, hem denetimi planlama safhasında kanıt toplamak amacıyla uygulayacağı denetim prosedürlerini tasarlamada, hem de denetim tamamlandığında mali tabloların bir bütün olarak doğru beyan edilmiş olup olmadığını değerlemede denetim riskini ve önemlilik düzeyini gözönünde bulundurur. Yeminli mali müşavir doğru tasdik yaptığından daha fazla emin olmak isterse, kabul edeceği denetim riski daha düşük olacaktır. Örneğin, % 99 kesinlik oranı ile doğru tasdik yapılması arzu edilirse, kabul edilecek denetim riski % 1 olacaktır; buna karşılık % 95 kesinlik derecesi yeterli görülürse, denetim riski % 5 olacaktır. Denetim riski, denetlenen işletmeden, denetimin özelliğinden ve denetçiden kaynaklanan nedenlerle hiçbir zaman % 0 olamaz. Bu nedenler denetim riski modelinde açıklanmıştır. Denetim riski üç tür riskin sonucudur ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$$\text{Kabul Edilebilir Denetim Riski} = \text{YR} \times \text{KR} \times \text{BR}$$

- Yapısal risk (YR),
- Kontrol riski (KR),
- Bulgu riski (BR).

Yapısal risk, iç kontrol sistemi olmadığı varsayıldığında, belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesapların ve işlemlerin hata ve yolsuzluklardan etkilenebilirlik derecesidir. Bu risk, bazı hesaplarda ve işlem türlerinde diğer hesap ve işlem türlerine göre daha yüksektir.

Kontrol riski, mevcut iç kontrol sisteminin önemli hataları ve yolsuzlukları önleyememe ve bulamama olasılığıdır.

Bulgu riski, mali tablolarda gizli kalan önemli hata ve hileleri, denetçinin, denetim prosedürleriyle bulamaması olasılığıdır. Denetçi, bulgu riskini azaltukça daha fazla kanıt toplamalıdır.

Kabul edilebilir denetim riski, mali tablolar bazında saptanamaz. Bu, herbir hesap ve işlem türü için ayrı ayrı belirlenebilir. Ancak, bu belirleme subjektiftir. Denetçi, kabul edilebilir denetim riskini herbir hesap ve işlem türü için saptadıktan sonra, bulgu riskini planlayabilir. Denetim riski modelinden bulgu riski hesaplanabilir.

$$\text{Bulgu Riski} = \frac{\text{DR}}{\text{YR} \times \text{KR}}$$

Denetçi, kabul edilebilir denetim riskini % 5, yapısal riski % 80 ve kontrol riskini % 50 olarak saptarsa, bu formüle göre planlanan bulgu riski % 12,5 (0,05 / 0,80 x 0,50) olacaktır. Denetçi bu düzeye uygun sayıda kanıt toplayacaktır.

Risk düzeyleri yüzde olarak saptanabileceği gibi; yüksek, orta ve düşük düzeyde gibi niteliksel kavramlarla da saptanabilir. Aşağıdaki şekilde çeşitli işlem grupları için risk düzeylerinin belirlenmesine örnek verilmiştir:

Çeşitli İşlem Gruplarında Risk Düzeyleri Arasındaki İlişkiler

İşlem Türleri	Yapısal Risk	Kontrol Riski	Planlanan Bulgu Riski	Kabul Edilebilir Denetim Riski
Satış ve Tahsilat	Orta	Orta	Orta	Düşük
Satın Alma ve Ödeme	Yüksek	Düşük	Orta	Düşük
Ücret ve Personel	Düşük	Düşük	Yüksek	Düşük
Depolama	Yüksek	Yüksek	Düşük	Düşük
Sermaye ve Yabancı Kaynak Sağlama	Düşük	Orta	Orta	Düşük

Denetçi, yapısal risk ve kontrol riski düzeylerini veri olarak kabul edecektir, bunları değiştiremez. Kabul edebileceği denetim riski düzeyine uygun olarak ve saptadığı yapısal risk ve kontrol risklerini gözönünde bulundurarak bulgu riski düzeyini planlar ve bu düzeye uygun sayıda kanıt toplar ve değerler. Denetçi denetleyeceği hesap veya işlem türünü çok riskli bulursa ve iç kontrol sistemine güvenmezse, yapısal risk ve kontrol riski düzeylerini maksimum (% 100) kabul eder ve denetim riski düzeyi ile bulgu riski düzeyi birbirlerine eşit olur. Bu durumda denetçi bildirdiği görüşten veya tasdik ettiği mali tablolar ve beyannamelerden % 100'e yakın kesinlikle emin olmak için denetim riskini ve dolayısıyla bulgu riskini % 0'a yakın belirleyecektir. % 0'a yakın bulgu riski düzeyinde ise, denetçi örnekleme yöntemleriyle değil, bir dönemin tüm belge ve kayıtlarını taramak suretiyle kanıt toplayacaktır. Böyle bir denetim ekonomik olmadığı gibi pratik de olmayacaktır.