**Sayın Başkan, Değerli Konuklar hepinize şahsım ve derneğim adına sevgi ve saygılarımı arz ederek konuşmama başlamak istiyorum.**

Bu bölümde benden evvelki iki üstadımın mesleğimiz ile ilgili olarak oturumumuzun konusu olan **Meslek mensuplarının Denetim Faaliyetlerinde Sorumluluk Kuralları Ve Çerçevesinde** bende konuyu başka bir boyutta ele alarak bizde ve dünyada tarihsel akış yanında ilk oturum olması sebebi ile kısaca derneğimizden de bahsetmek isterim.

Mesleğimizin önemi ülkemizde 1930'larda ilk büyük ekonomik atılımlara başlandığı tarihlerde ortaya çıkmıştır. Yanmış, yıkılmış ve faal nüfusu, 10-l5 yıl içine sıkışan üç büyük savaşta büyük ölçüde tükenmiş ülkemizin ilk Cumhuriyet KİT’İ olan "**Sanayi ve Maden Bankası'**nın kurulması (1926), özel sanayi işletmelerinin özendirilmesi amacıyla "**Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun** çıkarılması (1927) ve bu arada bir "**Hesap Mütehassıslığı**" kanunu tasarısının hazırlanması (1932) önemli gelişmeler arasında sayılmalıdır. Kurtuluş Savaşı'nın barut kokuları henüz dinmeden İzmir'de toplanan İktisat Kongresinde (Şubat 1923) alınan temel kararların sonuçları içinde Türkiye İş Bankası'nın (1924), T.C. Merkez Bankası'nın (1930), Sümerbank 'ın (1933) ve Etibank'ın (1934) kurulması gibi temel taşları da vardır.

Üzülerek belirtmek gerekir ki, 1932'de hazırlanan ilk meslek yasa tasarısı taslağının kaderi, yukarıda sözü edilen diğer ekonomik atılımlar kadar şanslı olmamış, bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde unutulup gitmiştir. Şimdi bu ilk taslağın bir kopyası bile elimizde yoktur. Sn. Otar'ın notları arasında, 1938'de çıkan Avukatlık Kanunu tasarısı ile birlikte bir de "Hesap Mütehassıslığı" tasarısının hazırlandığı, ancak tasarıda muhasebe mesleği mensuplarına da yargılamada temsil yetkisinin verilmesi konusunda hüküm bulunduğu için, çoğunluğu hukukçu olan T.B.M.M. üyelerinden gelen şiddetli muhalefet nedeniyle bu tasarının da T.B.M.M.'ne ulaşmadan kaybolduğu anlaşılmaktadır.

Türkiye'de ise 1923’ten 1929 yılına kadar, tam liberal ekonomi politikası uygulanmıştır. Atatürk'ün, Milli Mücadeleye başladığı yılarda bir şirket kurulur; bu şirketin adı, **Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi**dir. Bu şirketin Osmanlıca yazılışının kısa adı **TEMAVAŞ**’tır.

**TEMAVAŞ** Şirketi, dönemin bütün memurlarından kesilen parayla, çok büyük ithalat ve ihracat yapabilecek bir şirket olmuştur; ancak, yönetimle ilgili usuller geliştirilmediği ve denetlenmediği için, o büyük sermayeli şirket, Türkiye'nin halka açık ilk şirketi 1938 yılında batmıştır. Buda **Denetim** ihtiyacı olgusunu doğurmuştur. O yıllardan bu yana denetimin gerekliliği daha iyi anlaşılmıştır.

1925’de Aşar’ın kaldırılması ve 1926-1934 yılları arasında kazanç vergisi için bölgelerin defterdarları muhasebecilere mükellefleri denetleme yetkisini vermiştir. **TEMAVAŞ** olayından sonra,1932 yılında meslek ile ilgili ilk düzenleme getirilmiştir. Fakat hayata geçmemiştir.

Ekim 1942'de Prof. Dr. Osman Fikret Arkun,İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından "Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Birliği’nin kurulması, (**Derneğimizin kurucularını iş yaşamı olarak irdelediğimizde 1/3 ü devlette 1/3 ü özel sektörde 1/3 ü de akademik ünvanlı kişilerdir**.Tabiki kurucularımız arasında bulunan Sayın Ali Alaybek ve Rasim Saydar’ın bizden sonra 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulunu kurdukları da unutulmamalıdır.) 1946 yılında hazırlanan GVK tasarı ile birlikte VUK na Vergi Müşavirliği namı altında son bir fasıl ilave olunmuş, fakat mecliste tasarıdan çıkarılmıştır.1958 yılında Serbest Muhasebe Mütehassıslığı TBMM verilmiş fakat kanunlaşması mümkün olamamıştır.

Ülkemizde cumhuriyet ile birlikte, muhasebe mesleğinin gelişimine zemin hazırlayan yeni bir dönem başlamıştır. 1926-1930 Yılları arasında, yüz yılı etkileyen kırılma noktasını oluşturacak yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönemde en önemli gelişme, üç vergi yasasının ( *Kazanç Vergisi Yasası -1926-, Muamele Vergisi Yasası – 1927- ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası -1930- )* kabulü ile gerçekleştirilmiştir. Bu yasalar ile vergiler, beyan usulü ile alınmaya başlanmıştır. Bu durum hem çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamalarını önemli duruma getirmiş ve hem de beyannamelerin denetim ihtiyacını, yani muhasebe denetimini gündeme getirmiştir.

Sayın Masum Türker’in Bilanço Gazetesi’nin Şubat Mart 1994, Sayı:11-12 S:1 de Osman Fikret Arkun’un ardından adlı yazısından kısa bir alıntı;

“**Ülkemizde vergi incelemesi, bir müessese olarak 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu** ile birlikte 1926 yılında başlamıştır. Temettü Vergisinin uygulandığı daha önceki yıllarda, vergilendirme, tahrir (kaydetme) ve karineye dayandığından, vergi incelemesine gereksinme duyulmamıştır. Kazanç Vergisi Kanunu’nun ön gördüğü beyannamelerin incelenmesi görevi tahakkuk memurlarına verilmiştir. Böylece adı geçen memurlar, yurdumuzda vergi denetim işini ilk üstlenen kanuni görevliler olmuştur. Ancak, denetim yetkisi ile donatılan bu memurlar, mesleki bilgi ve ihtisas gerektiren, öyle bir görevi yerine getirebilecek fonksiyona sahip olmadıklarından, yapılan çalışmalar beklenilen sonuçları vermemiştir. Bu nedenle sonraları, denetim işlerinde serbest çalışan muhasebecilerden yararlanılmış; bu kimseler vergi incelemelerinde çalıştırılmışlardır. Meslek Mensuplarımız çok başarılı olmuş ve o şartlarda büyük vergi tahsilatına imza atmışlardır. Bu uygulama 2395 sayılı Kazanç Kanunu ile 2430 sayılı Muamele Kanunu’nun kabul edilmiş olduğu 1934 yılında sona ermiştir.”

TMUD, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan tüm meslek yasası hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizde uygun bir meslek yasasının çıkması için tasarılar hazırlamış ve Maliye Bakanlığı'na ve T.B.M.M. komisyonlarına önerilerde bulunmuştur. Dernek üyeleri bu alanda ülkede düzenlenen hemen hemen tüm toplantılara ve 1957'de toplanan ilk "Türkiye Muhasebe Kongresi "nin düzenlenmesi ve yürütülmesi çalışmaları ile bunu izleyen ve toplam 14 Muhasebe Kongrelerinde düzenleyici rol oynamış ve çok sayıda bilimsel yayın yapmıştır.

Ülkede mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD 'nin en önemli amaçlarından biri olagelmiştir. 1969 yılında Dernek, üyelik koşullarına meslek staj ve sınav şartı getirmiş, Batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasında önemli roller almıştır. Staj ve sınav şartı 3568 sayılı yasamızdan sonra kaldırılmıştır. Bugün itibari ile 1579 üyesi bulunan derneğimizin Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde ülkemizi temsil etmesi, önemli bir çalışma alanıdır. Son gelişmelerle ilgili olarak, 1972'de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Sydney'de (Avustralya) toplanan 10. Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (IASC) üye olmuş, 1977'de Münih'te (Almanya) toplanan 12. Uluslararası Kongre' de Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. 1975'te Dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş, onların ülkemizde Dernek üyeleri için, "uyulması zorunlu mesleki kurallar" biçimine dönüşmesini sağlamıştır. Ayrıca 1999 yılında Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler federasyonuna (FCM),2004 YILINDA İSE Uluslar Arası Muhasebe Eğitmenleri Birliğine (IAAER) üye olmuştur.

**Gelişmiş ülkelerden ;**

İngiltere’de CPA

Fransa’da : Expert Accountants’

İtalya’da : DOTORİ COMMARSİALİ

Almanya’da :KGK Denetçi “Wirtschafts Prüfer olarak anılan mesleğimiz, modern anlamı ile 18. Yüzyılda İngiltere’de kurulup gelişmeye başlamıştır. Dünyada mevcut muhasebe Uzmanları teşekküllerinin en tanınmışı ve en önemlisi şüphesiz İngiliz Institute of Charted Accountants yani fermanlı Muhasip ve Murakıplar enstitüsüdür. Bu kurum 1870 de kurulmuş,1883 de Soicty of Incorporated accountants and auidators yani ruhsatlı muhasip ve murakıplar ortaklığı bu kuruma katılmıştır. Aynı sıralarda avukatlarda iflas, icra ve muhasiplik konulardaki mali beyanları ihtisaslaşmış muhasebe elemanlarını istihdam ederek hazırlatmaya başlamışlardır.19.yüzyılın sonu ve 20.yüzyılın başlarında murakıpların stok değerlendirmesi, sabit kıymetlerden amortisman ayrılması, gizli rezervler yaratılması gibi konularda tatbik edecekleri yolun bütün teferratuarı ile mahkeme kararlarında yer aldığına ve murakıpların bu prosedürlere uymaya mecbur tutulduğuna şahit oluyoruz. Mesleki teşekküllerimiz 19. yüzyılın ikinci yarısında bölgesel gelişmişlik göstermeye başlamış ilki 1854 yılında İskoçya’da kurulmuş bunu Liverpool, Londra ve Manchester de 1871 72 ve 1877 yıllarında kurulanlar takip etmiştir.Gelişmenin sebepleri arasında nizamsız iktisadi ve ticari faaliyet politikasının terk edilmesi,yeni adımlar atılması (Tabi bizde 6102 sayılı TTK nun tam anlamı ile uygulamak istiyoruz. Örnekmi Denetim boyutu ile) yanında fertlerin ve müteşebbislerin girift hale gelen mali ve idari konular etkili olmuştur. Geçmiş dönemde 1900 de İngiltere’de 30.000,1964 yılında 500.000 şirket olması bunun en önemli göstergesidir. (Ülkemizde ise 2001 yılında 565.326-2016 Ocak ayında ise 702.811 Kurumlar Vergisi mükellefi vardır.) Mesleğimiz için kanımca bu fark yıllar açısından göz ardı edilmemelidir. Birleşik devletlerde ise; fedaratif yapısı icabı çeşitli muhasebe uzmanlığı teşekkülleri vücuda gelmiştir. Almanya’da öteden beri yeminli revizörler resmi bir karakter taşırlar. Bu revizörlerin yanında denetleme ve revizyon ortakları bulunmaktadır. Yeminli Muhasipler 1896 da bir birlik kurmuşlardır. Fransa’da kabul edilen bir kanunla 3 Nisan 1942 de Eksper muhasipler ve yetkili Muhasipler milli birliği kurulmuştur. Bu kanun 1945 de yenilenmiştir. Fransa’da eksper muhasipler ve yetkili muhasipler olarak iki sınıf vardır. İsviçre’de 1913 de ilk dernek kurulmuş,1925-1926 da İsviçre Eksper Muhasipler Odası kurulmuştur.

Ülkemizde ise; uzun yıllar hayata geçmeyen kanun tasarılarından sonra 1989 yılında kısa bir süre önce aramızdan ayrılan dönemin Maliye Bakanı Sayın Ekrem Pakdemirli’nin deyişi ile “O dönemde meslek ile ilgili legal bir kurum yoktu. Manisa’da mesela adam manavdı. Defter tutulur diye bir tabelası vardı. Hem manavlık,hemde defter tutuyordu. O günkü şartlar altında belki çok basit bir işletme defteri tutuyordu.Bu kişi Vergi dairesine kendini kaydettirdiğinde ben defter tutuyorum diyordu.Gelişmiş ülkelerde böyle değildi. İngiltere’de kaldığım uzun sürede onların sistemini öğrendim.Bakanlığa geldiğim ertesi gün arkadaşlarıma Avrupada böyle bizde böyle dedim. .AB ne girmek isteyen ülkemizde biz bu müesseseyi ne zaman oluşturacağız.ne zaman kurumsallaştıracağız.dediğimde arkadaşlarım işin tarihçesini anlattılar.

Özal bile bu kanunu çıkaramazsın demişti.Senden evvel 15 bakan geçti. Ama olmadı bende Maliyedeki arkadaşlarım yanımda iken Barolar birliği başkanını aradım ve ona konuyu görüşmek istediğimi söyledim.Kendisi bir hafta sonra güzel hazırlanmış halde geldi.Kendisi”vergi mahkemeleri nezdinde YMM ler avukatlar gibi yetkiye sahip olmasınlar.müşavir olarak bulunsunlar.dedi.Peki başka bir itirazınız varmı dedim oda yok dedi ve anlaştık meclisten süratle geçti dedi.Biz kanunu çıkarttık.ama bazı eksiklikler olabilirdi onlarıda sonraki arkadaşlarımız sahiplenip, düzeltirler dedim. Ama biz kendi işimize ve alanımıza sahip çıkmaz isek birçok yeni müesseler sahip çıkacak.dedim.

Mesleğimiz vergi idaresi ile mükellef arasında amortisör görevi görmektedir. Mesleğimiz diğer mesleklere hiç benzememektedir. Neden mi? Ayakta kalabilmek ve mesleki gelişmişliğimizi sağlamak için ekonomik rahatlığımızı kazanmamız gerekir. Yani Etik kurallar ve Haksız rekabete duyarsız olamayız. Ama Ekonomi içinde ticaret yapamayız. Bir avukatın mükellefi katil olsa dahi para aldığı için mesleği icabı savunmak zorundadır. Hatta avukatı yoksa bile devlet avukat tahsis etmektedir. Mesleğimizdeki sorumluluk böyle bir şeydir. Sorumluluğa gelince **Sorumluluk**, bildiğiniz gibi kişinin kendine ve başkalarına karşı yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerini zamanında ve tam yerine getirmesi zorunluluğudur.

Sorumluluk, [karakterin](https://tr.wikipedia.org/wiki/Karakter) en önemli öğelerinden biridir. Sorumlu olan kişi, kendi üzerine düşen görevleri ve işlevleri zamanında ve istenilen şekilde istenilen biçimde yerine getirmek zorundadır. Sorumluluk duygusu ya küçük yaşta doğal olarak var olan [çevre](https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87evre) dolayısıyla insanın içinde yer eder veya daha sonra dışardan verilen [eğitimle](https://tr.wikipedia.org/wiki/E%C4%9Fitim) yaratılır. Sorumsuz insan sürekli başkaları tarafından güdülen insandır. Sorumlu insan ise, yapılması gereken bir işi zamanında yapabilmek için inisiyatifi ele alıp kendiliğinden harekete geçebilen insandır. Sorumluluk, varoluşçu [felsefe](https://tr.wikipedia.org/wiki/Felsefe) anlayışının en önemli öğesi halindedir. Biz bizden evvelki meslek mensupları gibi bu bilinçle hareket ederek mesleğimiz ile ülkemize sahip çıkma duygusu düşüncesi çerçevesinde görevimizi yapmaktayız. Bizler meslek hayatımızda hiçbir zaman karşımıza zorluklar çıksa da sorumluluktan kaçma bir yana, mesleğimizde uzmanlaşmayı ön planda tutmuşuzdur. **Uzmanlaşma anlamı** bildiğiniz gibi *Osm.*ihtisaslaşma olarak ifade edilmiştir. Tanımı ise  Örgensel, coğrafyasal, üretimsel, kurumsal vb. özellikler ve koşullar sonucu oluşan ve yol, yordam, bilgi, beceri konularında toplumsal işbölümü ve ayrımlaşmaya götüren süreç. olarak tanımlanır. Hatta mesleğimiz uzmanlaşma alanında sadece biz meslek mensupları ile değil, yaptığımız işin kapsamındaki meslekler ile de ilgilidir. Matematikçi, Bilgi İşlem Uzmanı, İstatistikçi gibi. Öyle inanıyorum ki meslek mensubu olarak bilgi ve beceri açısından dünyadaki emsallerimizin hiç de gerisinde değiliz. Hatta eksikleri ve revize gerekliliği olmasına rağmen 3568 sayılı meslek yasamız ile meri kanunlarda devletimizin ekonomik kurallar içerisinde yapacağı değişiklikler mesleğimize yeni bir boyut kazandıracaktır. Tarihsel olarak mesleğimizi Uzmanlık alanında incelediğimizde İngiltere’de Endüstrileşme hareketi muhasebe uzmanlarının denetleme hizmetine sıkı sıkıya bağlı olarak gelişmiştir. ABD de ise büyük ortaklıkların kuruluşu devresinde finansman bulunması amacı ile halka ve müteşebbislere başvurulmuştur. Teşebbüslerin sağlamlığı ve verimliliği hakkında ilgilileri aydınlatmak ve inandırmak muhasebe uzmanları tarafından sağlanmıştır. Ama ülkemize baktığımızda 2005 yılında yenilenen 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 52. Maddesi şöyle der.

**Kredilerin izlenmesi**

**MADDE 52. —** Bankalar, kredileri nedeniyle maruz kalınacak riskleri ölçmek, karşı tarafın malî gücünü düzenli olarak analiz etmek ve izlemek, gerekli bilgi ve belgeleri temin etmek ve bunlara ilişkin esasları belirlemek zorundadır. Kredi müşterileri bu çerçevede konsolide ve konsolide olmayan bazda istenilen bilgi ve belgeleri bankalara vermekle yükümlüdür.

             Sermayesinin yarısından fazlasına genel ve katma bütçeli dairelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin, 28.5.1986 tarihli ve 3291 sayılı Kanun kapsamına alınan kuruluşların sahip olduğu kurum ve ortaklıklara ve bankalar dışında kalan müşterilere açılacak kredi ve verilecek kefalet ya da teminatların Kurumca belirlenecek tutarı geçmesi hâlinde alınacak hesap durumu belgesi ile eki bilanço ve kâr ve zarar cetvellerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun Kurumca belirlenecek esaslar dahilinde 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensupları tarafından onaylanması şarttır.

             Bu maddenin uygulanmasıyla ilgili usûl ve esaslar Kurulca belirlenir.

Banka ve banka dışı kredi kurumları tarafından kullandırılan nakit krediler, 2015 yılında bir önceki yıla göre yüzde 23,4 artışla 1 trilyon 773 milyar lira düzeyinde gerçekleşti.  
[Türkiye Bankalar Birliği](http://www.milliyet.com.tr/turkiye-bankalar-birligi/) (TBB), Nakit Kredilere İlişkin Bilgi Notu’nu açıkladı. Nakit kredilerin 1 milyar 696 milyon TL’lik bölümü bankalar, 34 milyar TL’si finansal kiralama şirketleri, 24 milyar TL’si finansman şirketleri ve 20 milyar TL’si ise faktoring şirketleri tarafından kullandırıldırılmıştır.

Ülkemiz işletmelerinin ortalama %75 i kredi kullanmasına karşın böyle bir rapor günümüzde hala bankalar tarafından titizlilikle aranmamaktadır. Bu durum derneğimizce tarafımdan BDDK ya iletilmiş fakat bir sonuç alınamamıştır. Gördüğünüz gibi bizler sorumluluktan kaçma yerine sorumluluğun üzerine gidiyoruz. **Belki biraz fire vereceğiz ama sonucunda kazanan gene biz olacağız.** Bizler formalist değil, teşebbüs sahiplerini aydınlatan ve uyaran ilerisi için yol gösteren, ilham veren ve ülke ekonomisine katkı yapan kişileriz. Yeter ki hem mali idare hem de siyasiler bize güvensin ve müteşebbislere mesleğimizi beraber anlatalım. İngiliz vergi kanunlarında hesap, bilanço ve beyanname incelemelerinin idarece kabulü gerektiğini gösteren zorlayıcı bir hükme rastlanmaz. Fakat **Jean L’HOMME** un dediği gibi kanundan daha tesirli ve kuvvetli olan bir gelenek bu konuda en pratik ve olumlu usulü bulmuş ve kabul ettirmiştir. Bu sayede devlet büyük bir idari kontrol ve denetleme organının yük ve zahmetinden kurtulmuştur. Mesleğimiz son yıllarda çeşitlilik olarak, hem finansal bilgi hemde finasal olmayan bilgi denetimi yanında 2013 den buyana yaklaşık 15.000 meslek mensubu ile bağımsız denetim açısındanda tecrübe kazanmaya başlamıştır. Tabi ki SPK, BDDK alanındaki denetimlerde yeri de unutulmamalıdır. Ama uzun zamandır beklediğimiz TTK denetimin yasallaşmaması şirketlerimizi ortaklık açısından şeffaflık ve bilgi verebilirlik yönünden denetimsiz bırakmıştır. Tabi konumuz sorumluluk olduğu için şunu söylemeden de ğeçemeyeceğim.Basit olarak irdelediğimizde sorumlu olduğumuz kurumlar arasında Maliye,KGK,Türmob,spk,bddk,Hazine,SĞK,Hazine vbg kurumlar bulunmaktadır. Dediğim gibi biz bunlardan kaçmıyoruz. Ama bir komodi oyunu olan 7 kocalı hürmüz adlı tiyatro oyunu gibiyiz. Tabi en son meslek mensupları ile tartıştığımız VUK taslağı bizler için epey düşündürücüdür.Tabi talak halindeki birleştirilecek GV,KV taslağıda mesleğimiz ve geleceğimiz açısından düşündürücüdür. Bu anlatımlarım göz önünde bulundurulursa **Sorumluluk nedir? (Felsefe)** Kişilik kazanmış bireyin, toplum, sınıf, grup ve diğer bireyler karşısındaki özel politik-ahlaksak hukuksal durumunu dile getiren [hukuk](http://hukuk.nedir.com/) ve ahlak kategorisi.olarak tanımlanabilir.

Söz konusu ilişki, daha çok görevlerin ve ödevlerin düzenlenmesinde kendini gösterir. Sorumluluk, insanların bilinçli olarak karar alma, toplumsal gerekleri karşılama, toplumsal ve bireysel yaşamın çeşitli sorunlarına çözüm getirme ve insanların hem kendilerinin, hem de başkalarının [davranış](http://davranis.nedir.com/) tarzını [değerlendirme](http://degerlendirme.nedir.com/) yeteneklerinde dile gelir.

İnsanın sorumluluğu sorunu, felsefede [özgürlük](http://ozgurluk.nedir.com/) ile zorunluğun karşılıklı ilişkisi sorunuyla yakından ilişkilidir. Çoğunlukla, soyut bir mutlak’ irade özgürlüğünden yola çıkan idealist felsefeye göre, insanın sorumlulukları, ancak doğa-üstü manevi değerlerde, tanrısal buyruklarda, bireysel vicdanın buyurduğu öznel kararlarda ölçülerini bulabilirdi. Bu görüşe karşı çıkan mekanik maddecilik ise, söz konusu irade özgürlüğünü tümüyle yadsıdığı için, sorumluluk sorunu çözülemez bir hale gelmişti. Özgürlük ve zorunluk ilişkisini, sorumluluk sorununa insanlık tarihinde ilk kez diyalektik bir anlayışla yaklaşan diyalektik ve tarihsel maddecilik, aydınlığa kavuşturmuştur.

**Vergi danışmanı sitesinden bir alıntı:**

Avrupa Birliği içerisinde sadece Avusturya, Almanya ve Yunanistan’da denetçilerin sınırlı sorumlulukları öngörülmüş bulunmaktadır. Bunun dışında Danimarka, Lüksemburg, Hollanda ve İspanya’da denetçilerin sorumluluklarının sözleşme yoluyla sınırlandırılabileceği kabul edilmiştir. Avrupa Komisyonu 2001 yılında denetçilerin sorumlulukları ile ilgili bir çalışma başlatmış bulunmaktadır. Fakat komisyon denetçilerin sorumluluğunun kural olarak sınırlandırılmasının arzu edilen bir şey olmadığını zira sorumluluğun denetimin kalitesini yükselttiğini kabul etmiştir.

16 Mayıs 2002 tarihinde, C(2002) 1873 numaralı “Avrupa Birliği’nde Yasal Denetçilerin Sorumluluğu: Temel Prensiplerin Yerleştirilmesi” başlıklı Komisyon raporu hazırlanmıştır 22. Bu raporda çok açık bir şekilde sorumluluk müessesesi düzenlenmiş ve tamamen denetime bağlanmıştır. Raporun 2. maddesi “Sorumluluk ve Kapsamı” (Responsibility and Scope) başlığını taşımaktadır.  Bu raporda özellikle denetçilerin bağımsızlığı üzerinde durulmuştur.

Avrupa Birliği düzeyinde yasal denetim konusunda herhangi bir kapsamlı uyumlaştırma hareketi sağlanamamıştır. Görüşmeler bazı noktalarda çıkmaza girmiştir. Yasal denetim ile ilgili olarak genel anlamda gelişmeler şu şekilde özetlenebilir:25.06.1978 tarihli, 78/660 EEC sayılı, 5. Konsey Direktifi, belirli şirketlerin yıllık hesaplarının profesyonel ve kalifiye denetçiler tarafından denetlenmesi gerekliliği üzerinde durmaktadır. 13.06.1983 tarihli, 83/349 EEC sayılı, yedinci Konsey Direktifi, konsolide hesapların da profesyonel denetçiler tarafından denetlenmesi gerekliliğine ilişkindir. 86/635 EEC sayılı Konsey Direktifi de benzer şekilde bankalar ile bunların kuruluşlarının hesaplarının denetlenmesine ilişkindir. 91/674 EEC ise bu konsolide hesaplar da dahil bütün şirketlerin,  bütün hesaplarının denetimine ilişkindir. Belirli niteliklere sahip denetçilerin ancak yasal denetçi olabileceğine dair Konsey Direktifi ise 84/253 EEC sayılı sekizinci konsey direktifidir. Sekizinci direktif yasal denetçilerin sahip olması gereken minumum niteliklerini göstermektedir. Bu direktifde bağımsızlığa ait veriler bulunmamaktadır. 1997 yılında konuyla ilgili olarak (yani denetçinin bağımsızlığı) Ekonomik ve Sosyal Komite “Green Paper” adlı bir raporu kabul etmiştir. 1998 yılında ise Avrupa Parlamentosu Green Paper’ı onaylamıştır 23. Green Paper24, komisyon tarafından 8. direktifi takiben 1996 yılında hazırlanmıştır.

**B- İNGİLTERE**

İngiltere’de meslek mensupları için devlet garantili bir pazar bulunmaktadır. Böylesine bir pazar başka hiçbir meslek bakımından söz konusu değildir.  Sayıları 600.000’i bulan işletme, finansal tablolarını bağımsız bir meslek mensubuna denetlettirmelidirler25.

İngiltere’de meslek mensupları artan sigorta giderleri ve bu nedenle azalan karları için kendileri bakımından sorumluluk kurumunun yeniden düzenlenmesini istemektedirler.  Denetim firmaları, 3.kişilere müşterek ve müteselsil sorumluluk yerine, sınırlı sorumluluk esasının benimsenmesini sağlamaya çalışmaktadırlar 26.

Çok sınırlı şartlar altında denetçinin 3. kişilere karşı sorumlulukları kabul edilmektedir. *Caparo Industries Plc v. Dickman and Others* davasında bu sonuca ulaşılmıştır. Denetçilerin 3. kişilere karşı sorumlulukları “mesleki özen” esasına dayandırılmıştır27.

Mahkemeler, eğer özel koşullar mevcut değilse mesleki kusur ve özen borcunda meydana gelen aksaklık nedeniyle denetçinin yatırımcılar, ortaklar gibi 3. kişilere karşı sorumlu olmadığına karar vermektedirler. Caparo Industries PLC v. Dickman and Others  davasında bu özel şartlar ise şu şekilde sıralanmaktadır 28;

l Denetçi yapmış olduğu çalışmanın 3. kişilere tebliğ edileceği, ulaştırılacağı konusunda bilgi sahibi olmalı,

l 3. kişiler denetçinin yapmış olduğu çalışma nedeniyle zarara uğramalı,

l Denetçinin çalışması hangi amaç  için planlanmışsa o amaç için yapılmış olmalı.

Bütün bunlar yatırım kararı veren kişilerin bu kararlarında denetçiler tarafından verilen raporların kullanılması halinde bundan dolayı otomatik olarak denetçinin sorumlu olmayacağı anlamına gelmektedir 29.

Denetim endüstrisi, denetim firmalarının ortaklarının denetçilerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmalarının, onları kolaylıkla davada hedef haline getirdiğini düşünmektedir.  Fakat İngiltere’de denetim firmaları limited şirket şeklinde kurulabilir. Hemen hemen bütün Avrupa ülkelerinde de denetim firmalarının sorumluluğu sınırlıdır. 1989 tarihli Companies Act, denetim firmalarının limited şirket şeklinde kurulabilmesine imkan tanımaktadır . Fakat Companies Act’a göre hareket etmek ise, denetim firmasının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri tarafından denetlenebileceği ve hatta yöneticilerinin azledilebileceği anlamına gelmektedir 30. Bu yönüyle limited şirket şeklinde örgütlenme sakınca doğurmaktadır.

**C- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ**

Denetçilerin sorumluluğu, Amerika Birleşik Devletleri bakımından iki tarihsel safhaya ayrılabilir. İlk safhada 3. kişilerin denetçiye karşı kusurlu denetim ve buna benzer sebeplerle başvurması mümkün olmuyordu. Bu safha 1950’li yıllara kadar sürmüştür. İkinci safha ise 1950’li yıllardan başlayarak günümüze kadar ulaşmıştır. İkinci safhada klasik-geleneksel doktrinlerin benimsedikleri denetçilerin sorumlulukları, kusur sorumluluğu yoluyla arttırılmış ve yeniden değerlendirilmiştir. 1879 yılında görülen Savings Bank v. Ward davasında , mahkeme 3. kişilerin taleplerinin önünü, sözleşme ilişkisinin nisbiliği ilkesini gerekçe göstererek  kesmişti.

3. kişiler eğer bir şirketten denetleme raporları sonucunda oluşturulan mali tablolar nedeniyle hisse senedi ya da tahvil almışlarsa ve denetimde var olan bir kusur nedeniyle zarar görmüşlerse denetçiye karşı dava açabileceklerdir. 3. kişi, denetçinin kusurunun, ağır kusurunun ya da hilesinin bulunduğunu ileri sürebilecektir. 3. kişiler kanuni halef değildirler ve denetçiyi sadece haksız fiil esaslarına göre sorumlu tutabilirler. Sözleşmeden kaynaklanan bir sorumluluk sebebiyle dava açamazlar. 3. kişiler tarafından denetçiler aleyhine açılan davaların en önemlilerinden bir tanesi de Ultramares Corp. V. Touche&Niven Co. Davasıdır. Ultramares şirketine ödünç para veren kişi denetçi raporuna güvenerek ödünç parayı verdiğini fakat kayıtların uygun olarak tutulmadığını, bu nedenle denetçinin sorumlu olduğunu iddia etmişti. Fakat New York Yüksek Mahkemesi denetim raporunun Ultramares’in sağlayacağı faydaları anlatmadığı için denetçinin sorumlu olmadığına karar vermiştir 32.

3. kişiler tarafından meslek mensubuna karşı ileri sürülebilecek iddialardan kayda değer olanlardan ilki Hakim Cardozo tarafından New York Temyiz Mahkemesinde verilen Ultramares Corp v. Touche & Niven Co. kararıdır.  Touch&Niven firmasının denetlediği Stern daha sonra iflas etmiş, kötü durumunu gizleme amacıyla finansal tablolarında hayali değerlere yer vermiştir. Touche firması tarafından hazırlanan denetim raporu bu nedenle firmanın gerçek durumunu yansıtamamıştır. Ultramares firması ise bu denetim raporuna dayanarak Stern firmasına borç vermiştir. Stern iflasını ilan ettiğinde ise bu borçların bir çoğu ödenememiştir. 3. kişilerin öngörülebilir zararları için eksik denetim sebebiyle Ultramares firması, Touche firmasına dava açmıştır. Meslek mensubunun, belirsiz alanlarda belirsiz miktarlarda ve belirsiz zamanlarda savunmasız bir şekilde bırakılmasından Hakim Cardozo çekinmiştir. Cardozonun kararına göre meslek mensupları iş dünyasında çok geniş ve tanımlanmamış bir role sahiptir. Bu durum meslek mensuplarının ıspat yükü bakımından adeta ölümcüldür. 3. kişilerin meslek mensubuna güvenmeleri doğal ve tahmin edilebilir bir şeydir  33.

Bu kararda meslek mensubunun özen ve dikkatsizliği ile verdiği zararlardan sorumlu tutulabileceği, esas taleplerin sözleşmenin nisbiliği ilkesi gereği meslek mensubu ile mükellef arasında olabileceği kabul edilmiştir. Belirli ve sınırlı şartlar altında  meslek mensubunun sorumluluğu da kabul edilmiştir.

Fakat sonradan gelişen sosyal mühendislik anlayışı ile sorumluluk esası haksız fiile dayandırılmaya başlanmıştır   
1983 yılında New Jersey Temyiz Mahkemesi, Rosenblum, Inc. v. Adler davasında denetçinin meslek kusurundan kaynaklanan zarardan sadece müşterilerin değil, müşterilerin ilişkide bulunduğu 3. kişilerin de etkilenebileceğini belirtmiş ve Ultramares davasında kabul edilen doktrin bir adım daha öteye götürülmüştür

Amerika Birleşik Devleri’nde meslek mensuplarının kusurlarından dolayı sorumlu tutulmaları ile ilgili temel olarak üç ayrı yaklaşımdan mahkemelerin etkilendiklerini söylemek mümkündür.  Bunlardan ilki New York Temyiz Mahkemesi tarafından oluşturulan New York Kuralıdır.  Diğer bir yaklaşım ise New Jersey Temyiz Mahkemesi tarafından oluşturulmuştur ve New Jersey Kuralı olarak bilinmektedir. Üçüncü yaklaşım ise Amerikan Barolar Birliği (ABA) tarafından oluşturulmuştur ve ABA kuralı olarak adlandırılmaktadır 37.

New York kuralının geçmişi Ultramares Corporation  v. Touche davasına kadar uzanmaktadır. Temel olarak finansal tablolardan  faydalanan kimseler lehine sorumluluk öngörülmüştür.

New Jersey yaklaşımı ise finansal tablolardan faydalanması muhtemel kişileri de hesaba katan bir fikir üzerine kurulmuştur. Finansal tablolardan faydalananlar, makul  olarak faydalanabileceği öngörülen kişiler meslek mensubunun sorumluluğunu isteyebilirler.  Bu kişiler arasında geçmişte kredi verenler ve gelecekte kredi verecek olanlar, ortaklar ve sınırsız sayıda kişi olabilir. Bu kural Mississippi ve Wisconsin eyaletlerinde uygulanmaktadır

ABA kuralı New York kuralı ile New Jersey kuralı arasından orta bir yolu tutturmaktadır. New York kuralı dar bir sorumluluk getirirken, New Jersey kuralı çok geniş bir sorumluluk öngörmektedir. Bazı eyaletlerde ise ABA yaklaşımı benimsenmiştir ve buna uygun kararlar çıkmıştır. ABA kuralına göre belirli bir amaç için finansal tabloları kullananlar  meslek mensubunun sorumluluğunu isteyebilirler. Örneğin bir kimse denetçiye, kendisinin hazırlayacağı  mali tablolara dayanarak borç vereceğini bildirmişse bu kimse denetçinin sorumluluğunu isteyebilir

Bir başka kaynağa göre ise Amerika Birleşik Devletleri’nde denetçilerin sorumluluğu ile ilgili olarak temelde dört farklı doktrinden bahsedilebilir;

**- Nisbilik İlkesini Benimseyen Doktrin :**Bu doktrin denetçinin sorumluluğunun son derece sınırlamaktadır. Sözleşme ilişkisi içerisinde bulunmayan 3. kişilerin, denetçiden herhangi bir talepte bulunmaları söz konusu değildir.  Bu kural günümüzde ABD’nin Pennsylvania ve  Virginia gibi bazı eyaletlerinde hala uygulanmaktadır.

**- Nisbilik İlkesini Genişleten Doktrin :** Kural olarak Denetçinin, kusurundan dolayı sözleşme ilişkisi içerisinde olmayan 3. kişiye karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İstisnai ve sınırlı hallerde sorumluluğuna gidilmesi söz konusudur. Bu yaklaşım Ultramares Corp. v. Touche davasında benimsenmiştir. 1985 yılında New York Temyiz Mahkemesi, Credit Alliance v. Arthur Andersen & Co davasında bu doktrini aydınlatmıştır.  3. kişilerin denetçinin sorumluluğuna gidebilmesi için;

l Denetçi , finansal tabloların belirli bir amaç için kullanılacağını bilmelidir,

l 3. kişiler söz konusu finansal tabloya güvenmelidir,

l Denetçi tarafından hazırlanan finansal tabloların 3. kişileri amaçları bakımından güven sağlayacak unsurlar içermelidir .

**- Haksız Fiil Esası :** Denetçi finansal tablolar hazırlarken bundan kendi müşterisinin yanı sıra  3. kişilerin de faydalanabileceğini bilmektedir. Bu nedenle Haksız Fiil sorumluluğu uygulanmalıdır.

**- Makul Öngörülebilirlik Doktrini :** Bu doktrin New Jersey Temyiz Mahkemesi tarafından Rosenblum v. Adler davasında verilen kararla ortaya çıkmıştır. Denetçinin sorumlu olabilmesi için 3. kişilerin kararlarını verirken finansal tabloların etkisi altında kalarak karar vermiş olmaları gerekir. Buna göre, denetimden geçmiş finansal tabloların 3. kişiler tarafından doğrudan doğruya denetlenen firmalardan almalıdırlar. Kütüphane, devlet kaynakları gibi başka kaynaklardan almışlarsa bu doktrin geçerli olmayacaktır. Mississippi ve Wisconsin eyaletlerinde uygulanmaktadır.

**D. ALMANYA**

Almanya’da banka temsilcilerinin yönetim kurullarında etkileri son derece büyüktür. Tarihsel gelişim sebeplerinden dolayı Almanya’da denetçiler yönetim kuruluna karşı sorumlu olmuşlardır. Oysa Anglo-Amerikan geleneğinde denetçilerin sorumluluğu ortaklar yönünden gelişmiştir. Almanya’da sadece denetçiler tarafından denetimi yapılmış şirketler ve onların bağlı kuruluşları, denetçinin vermiş olduğu zararların tazmini için dava açabilirler 42.

Denetçi sorumluluğu ile ilgili bir olay, şu aşamalardan geçmiştir: Almanya’da bir kişinin büyük ortaklarından olduğu şirket bankacılık yapmak üzere Federal Güvenlik Denetim Otoritesine (Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen-BAK) müracaat ederler.  BAK ise bankacılık lisansı vermeden önce Alman Bankacılık Kanunu (Kreditwesengeset) gereği bir rapor ister. İstenen rapor bir denetçi tarafından hazırlanır. Fakat hazırlanan raporda temel eksiklikler olduğu gerekçesiyle şirkete bankacılık yapma yetkisi verilmez. Şirketin ortağı ise yapılan büyük yanlışlıklar sebebiyle ekonomik kayba uğradığını ileri sürerek denetçiye karşı dava açar. Yerel Mahkeme davayı  reddeder. Federal Mahkeme (Bundesgerichtshof) ise yerel mahkeme tarafından verilen red kararını 26.06.2001 tarihinde onaylar (Reg. No. X ZR 231/99). Mahkeme sözleşmenin bankacılık yetkisini vermeye yetkili otorite ile denetçi arasında yapıldığını, şirket ortağının bu sözleşmeye taraf olmadığını kabul etmiştir.  Fakat aynı zamanda verilen bu kararda davacının kontrata değil Alman Medeni Kanunu’nun (Bürgerliches Gesetzbuch) 839. maddesinde düzenlenen haksız fiil esaslarına ve Alman Anayasası’nın (Grundgesetz) 34. maddesine dayanabileceğini belirtmiştir.

Demek ki Almanya bakımından denetçilere karşı  açılacak davalarda 3. kişiler sözleşmeye değil sadece haksız fiil esasına dayanabileceklerdir.

**V- BEYANNAME İMZALAMA VE TAM/KISMİ TASDİK DENETİMİNDEN DOĞAN SORUMLULUK**

**1- GENEL OLARAK**

Meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin VUK’nun mükerrer 227. maddesi ile 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesi düzenlemeler getirmektedir.

VUK’nun mükerrer 227’nci maddesine göre; beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına44 bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken45 ve müteselsilen46 tutulurlar.

Yasanın ifadesine göre, vergi beyannamesinde yer alan bilgilerin;

l Defter kayıtlarına,

l Bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından, vergi ziyaı doğması halinde sorumluluk söz konusu olacaktır.

Yasanın bu ifadesinden meslek mensuplarının sorumlulukları bakımından “uygunluk” kavramının standart olarak kabul edildiğini görmekteyiz

Ve yine yasanın ifadesine göre, vergi ziyaı olmadığı sürece (örneğin, vergi beyannamesindeki bilgilerin defter kayıtlarında yer alan bilgilere uygun olmaması halinde) sorumluluk söz konusu olmayacaktır.

Mükerrer 227’nci maddesinin sorumluluk düzenlemesi, hem Yeminli Mali Müşavirleri(YMM) hem Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri(SMMM) hem de Serbest Muhasebecileri(SM) kapsamına almaktadır. Sadece YMM’lere yönelik olarak ve  ilgili hükme paralel şekilde düzenlenen 3568 Sayılı Yasa’nın 12’nci maddesi ile YMM’lerin sorumluluğu bir anlamda  pekiştirilmiştir. Bu pekiştirme, tasdik adı altında özel bir denetim alanı ihdas edilerek yapılmıştır.

**2- SM ve SMMM’LERİN SORUMLULUĞU:**

3568 Sayılı Yasada yer alan düzenlemeye göre sadece yeminli mali müşavirler, tasdikin doğru olmaması durumunda vergi ve buna bağlı alacaklar açısından Devlet’e karşı sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler dışında meslek mensuplarının sorumluluğu konusunda ise yasada herhangi bir hüküm yer almamaktadır47. Halbuki eğer bu yasa bir meslek yasası ise diğer meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin hükümler de getirilmeliydi. Yasa sadece YMM’ler için düzenlenmiş bir yasa değildir.

Biraz önce de belirtildiği üzere **3568 Sayılı Meslek Yasasında**, SM’ler ve SMMM’lerin sorumluluğuna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. SM ve SMMM’lerin sorumluluklarına ilişkin özel düzenleme, “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 no’lu Tebliğ” ile düzenlenmiştir. Fakat vergilendirme ile ilişkili alanda sorumluluk doğuran hususların tebliğle düzenlenmesi kanımızca yerinde olmamıştır. Böylesine önemli bir konunun kanunla düzenlenmesi gerekirdi.

Genel ilke ve esaslar koyan, mükellefiyet getirici ve herkes bakımından bağlayıcı olan genel düzenleyici işlemlerin kanunla yapılması gerekir. En azından ana ilkeler kanunla getirilmeli ve idareye bu bağlamda yetki tanınmalıdır.

Vergi,,resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konması, değiştirilmesi ve kaldırılması bireyin özgürlük ve güvenliğinin önemli bir güvencesidir. Özgürlük bildirgelerinde  verginin yasallığı ilkesi ile özgürlük ve güvenlik kavramlarının yan yana durmalarının sebebi budur.

Vergilemenin yasallığı ilkesi genelde yürütmenin yasallığı ilkesi içerisinde yer almaktadır. Vergi uygulaması Anayasa ve yasalara bağlanmak suretiyle kişi hak ve özgürlükleri güvence altına alınmıştır 50. Her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulabileceğini belirtmiştir. Bunun en temel amacı keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasada yer almasını sağlamaktır. Vergiye ilişkin temel konular yasama organı tarafından düzenlenmelidir.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile getirilebileceği ilkesi önemi nedeniyle ayrıca Anayasa’da yer almıştır. **Anayasanın 73. maddesi’ne göre**; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla düzenlenir. Benzeri mali yükümlülük kavramı sadece vergi, resim harç ve buna benzeyen mali yükümlülükleri, yani hukuksal zor altında alınan parasal yükümlülükleri değil bağlantılı bütün yükümlülükleri kapsamaktadır. Bu bağlamda, SM ve SMMM’lerin vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerinin kanunla düzenlenmesi gerektiği inancındayız. Bu nedenle tebliğ yoluyla yapılan düzenleme Anayasa’ya aykırıdır. İdarenin ilk-el düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Daha önce kanunla düzenlenmeyen bir alanın tebliğ gibi bir idari işlemle düzenlenmesi mümkün değildir. İdarenin bir alanı, idari düzenleyici işlemlerle düzenleyebilmesi için bu konuda mutlaka ana ilkeleri, kapsam ve şartları belirleyen bir kanun bulunmalıdır.

4 No’lu tebliğe göre; meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile Genel Muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur.

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanısıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen dönem kar/zararı’nın doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı vergi ziyaı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Tüm bunlardan anlıyoruz ki, SMMM ve SM’lerin (ve aynı zamanda YMM’lerin) mali işlemler hakkında yaptığı denetim doğruluk denetimidir. Yasa ve Tebliğ sorumluluk kurumunu doğruluk esasına bağlamıştır.

Bize göre, denetim faaliyetinin doğruluğu tespit etmesi fiilen asla mümkün değildir. Denetim, ticari ve mali olayların önceden belirlenen standart ve ölçütlere uygunluğunun tespiti eylemidir, yaşanmış olayların %100 doğru olarak mali hesaplara aktarılıp aktarılmadığının tespiti eylemi değildir.

Doğruluk denetimi sadece yatırım indirimi, ihracatta KDV iadesi v.b. gibi  belli konulara mahsus özel incelemelerde söz konusu olmalıdır.

***SMMM denetimi ve YMM tam tasdik denetimi devlet hesabına yapılan ve devlete  raporlanan bağımsız denetim faaliyetleridir. Bu raporlama ilişkisi, kendine özgü bir sorumluluk çerçevesine oturtulmalıdır.***

**3- YMM’LERİN SORUMLULUĞU**

3568 Sayılı Yasa’nın 12/4’ncü maddesine göre; YMM’ler yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde , tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere , ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen  sorumlu olurlar.

Bu tasdik işlemi aslında bir doğruluğun beyan edilmesi işlemidir. Tasdikin doğruluğu kavramından meslek mensubunun tasdike tabi bilgileri tamamen incelediği ve bu inceleme sonucunda elde edilen bilgilerin tamamen doğru olduğu sonucu doğmaktadır. Fakat bunun nasıl garanti edileceğinin anlaşılması mümkün gözükmemektedir.

V.U.K’nun 227. maddesindeki *“…..beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar ”* hükmünden de görüldüğü gibi uygunluk esası kabul edilmişken 3568 sayılı yasanın 12. maddesinde doğruluk esasına dayanılmıştır. Fakat burada her iki düzenleme bakımından kabul edilen standartlardaki farkı anlamak son derece güçtür

Burada doğruluk kavramına dayandırılmış sorumluluk yine karşımıza çıkmaktadır.

**4- KAÇAKÇILIK FİİLİNDEN SORUMLULUK**

VUK’nun 360’ncı maddesi uyarınca; “birden fazla kişi 359’ncu maddede sayılan fiillerin(eylemlerin) icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden(eylemi yapanlardan) veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

VUK’nun bu hükmü, sadece kaçakçılık suçu için geçerlidir. Bu suçun dışında, meslek mensubunun iştirak nedeniyle hukuki sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir. Hüküm, SM, SMMM ve YMM’leri kapsamaktadır

4 no’lu Tebliğde kaçakçılık fiilinden kaynaklanan sorumluluktan bahsedilmektedir. Buna göre; Vergi Usul Kanunu’nun 346’ncı maddesinde ve, aynı kanunun 347’nci belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır

**3568 sayılı Kanunla YMM’lere verilen tasdik yetkisi, m***uhasebe denetimi ve vergi denetimi* gibi iki farklı denetimi içermektedir.

Muhasebe denetimi, Kanunun 12. maddesinin 1. fıkrasında, *“işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.”*hükmüne paralel olarak*,* finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının muhasebe ilke ve politikalarının uygulanmasında süreklilik ilkesine ve tam açıklama ilkesine uyulup uyulmadığının araştırılması işlemlerini kapsamaktadır.

Vergi denetiminin yararlarını şöyle özetlemek mümkündür;

1-Yükümlünün ya da sorumlunun eğitimi,

2-Vergi kaybını önleme,

3-Hata, hile ve noksanların düzeltilmesini sağlama,

4-Muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi.

3568 Sayılı Yasanın 12. maddesinde tasdik işleminden neyin kastedildiği belirtildikten sonar, “tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” konusu da düzenlenmiştir.

Buna gore, YMM’ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olacaklar, yaptıkları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan YMM mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluk Borçlar Kanununun tam teselsülhükümlerine göre belirlenecektir. Bu konu yönetmeliğin 20. maddesinde düzenlenmiştir.

Borçlar kanunun 50. maddesinde düzenlenmiş olan bu husus, alacaklının alacağını birden fazla borçlunun her birinden talep edebilmesi anlamına gelir. Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk kanundan doğmaktadır.

Vergi Hukukunda zincirleme sorumluluk yaratma, çabalarının somut bir örneğini oluşturan bu madde Anayasanın 73. maddesini oluşturan “vergi ödevi” hususunun amaçlarını aşan ve aştığı oranda da yanlış olan bu yöndeki düzenlemeler vergi alacağının tahsili amacını ön plana çıkarmaktadır.

**Yıl 1363**

**Ayasofya Kütüphanesinde bulunan “Risalei Felekiyye Der İlmi Siyakat”adlı muhasebe kitabının mukaddemesinden;**

**Devlet işleriyle memleket ihtiyaçları hesap kaidesine istinat etmez ise atıl ve batıl olur.**

**Kaidesiz ve eksik hesap, devlet işleri sahalarında bozukluğu mucip olur.**

**Yıl 2016**

**Bundan Sonra Mali tarih siz Değerli Meslek mensupları tarafından yazılacaktır.**

Devletler Ekonomilerini en iyi şekilde yönetebilmek için, sahip oldukları varlık ve kaynaklarını belirleyip, ülke giderlerini karşılayabilmesi açısından gelirlerini yaratması gerekmektedir. Bu gelirlerin en önemli kalemlerinden biride vergi gelirleridir. Bu belirlemeler için devletler ilk aşamada alınma ve sonra da harcama yönü ve amacı bakımından kurallara bağlanması gerekliliği duymuşlardır. Devletler gelir ve giderlerini Bütçeleri ile belirlerler. Bu belirlemelerin gerçekleşme farkları yönetimlere olumlu veya olumsuz olarak yansır.Batıda devletler modernleşme ve uygarlık sınırlarının gereği olarak bütçe haklarının krallıklardan meclislere devri için çok büyük uğraşlar vermişlerdir. İngiltere'de 1215 yılında MAGNA CARTA ile, Fransa'da 1789 Fransız İhtilali'yle A.B. Devletlerinde de yeni bir devletin kurulmasıyla bütçe hakkı, milletin temsilcisi olan parlementolara verilmiştir. Gelirlerin ve giderlerin her sene yeni baştan tasdiki yani bütçenin yıllık onanması sistemi'nin kabulüyle de bütçe hakkı'nın tekemmülü gerçekleşmiştir.  
  
Ülkemiz tarihine baktığımızda bugünkü anlama yakın anayasa kavramı 23 Aralık 1876 tarihinde kabul edilen anayasadır. Bu anayasada ortaya atılan bütçe hakkı fikri uzun yıllar uygulanamamış II. Meşrutiyet'in ilanıyla hayatiyet kazanmış ve çağdaş anlamı ile kullanılması ise, Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşundan sonra 1924 Anayasası ile mümkün olabilmiştir.1876 anayasasında vergi ödevi 20.madde ile karşımıza çıkmıştır.  
  
Madde şöyledir.” Tekâlifi mukarrere nizamatı mahsusatına tevfikat kâffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur.”Yani;Vergiler mükellefin gücüyle oranlı olarak salınacak Fakat Osmanlı imparatorluğunun gerekli makamları bu global ve yoruma açık ifadeyi gündemde tutamamış ve gerektiği gibi uygulayamamıştır.  
  
Cumhuriyet tarihimize geldiğimizde 20 Kânun-ı Sani 1337 (20 Ocak 1921)tarihinde kabul edilen 85 no’lu TEŞKİLÂTI ESASİYE KANUNU 1921 anayasasında vergilerin yasallığı ilkesine yer verilmemiştir. Cumhuriyet Tarihimizin ikinci anayasası olan 1924 Anayasasının 85. maddesiyle vergilerin ancak yasayla salınıp alınabileceği belirtilirken 2. fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, yasaları çıkıncaya kadar, tahsiline izin verilmiştir.  
  
**Cumhuriyet Tarihimizi modern vergicilik anlayışı 1924 anayasası ile başlar.  
  
1924 Anayasasının 84. ve 85.maddeleri aşağıdaki gibidir.**  
  
Madde 84- Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.  
Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemler yapması yasaktır.  
  
Madde 85- Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.  
  
Cumhuriyet Tarihimizin üçüncü anayasası olan 20.07.1961 tarihine 10859 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1961 Anayasasında Vergi Ödevi 61.Maddede karşımıza çıkmaktadır.  
Bu madde vergi ödevi başlığını taşımaktadır.  
  
Maddenin içeriği şöyledir.  
MADDE 61.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.   
  
Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.   
  
Bu madde 20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanunla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:  
  
MADDE 61.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.  
  
Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.  
Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.  
  
Bu madde halen yürürlükte olan 1982 anayasamıza da aynen sayılabilecek şekilde geçmiştir.  
Cumhuriyet Tarihimizin dördüncü 07.11.1982 tarih ve 2709 No’lu anayasamız 09.11.1982 tarihinde 17863 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.  
Anayasamızın İkinci Kısım,Temel Haklar ve Ödevler başlığı ile Dördüncü Bölüm Siyasî Haklar ve Ödevler Başlıklı kısmın VI. Vergi ödevi bölümü aşağıdaki gibidir.

**MADDE 73. – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.**

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.  
  
Bu madde modern devletlerin modern hukuk kavramları içindeki "kanunilik ilkesi", "hukuk devleti" kavramıyla bağlantılıdır.  
  
  
Buraya kadar geçmişten günümüze anayasalarımızda geçen vergi ödevlerini değindik. Peki bu tanımlara dayanarak vergi ve vergicilik ülkemizde modern devletler seviyesine ulaşmışmıdır? Cevabı basit HAYIR. Çünkü geçmişten günümüze kadar tüm iktidarların söylemi olan “vergi tabana yayılmalıdır” ifadesi günümüzdeki su sıkıntısı gibi yayılmayı bırakın tabanı kurutmuştur. Her nedense vergi hakkında konuşulurken ilk söylenen şey verginin tabana yayılması ve adil olmasıdır. Bu söylem hem söyleyene hem de dinleyene cazip gelmiş ve istemeden de olsa kabul görmüştür. Aynen kayıt dışı ekonomi ifadesi gibi. Peki günümüzde konuşulan anayasa değişikliği içinde bu madde değişikliği düşünülüyor mu? Bilemem. Ama yeri gelmişken Ekonomiyi etkileyen oynak taşlardan biri olan bu Vergi Ödevi başlıklı bölümün çok acil revizeye ihtiyacı vardır. Bu değişikliği yapmadan evvel mali bürokratların kafalarından “vergi cebren alınır”,vergi yasal haraçtır” gibi söylem ve düşüncelerden sıyrılmalıdırlar. Tabi Kanunu yasama ve yürütme yetkisini de taşıyanların aynı bilinci taşıması esastır. Esas olan halkın vergi konusunda bilinçlendirilmesi yanında yönetimlerinde hesap verebilirliğidir. Vergi ekonominin en dinamik olayıdır. Dinamik olaylar bilgi,beceri ve öngörü ister. Bazı kesimler Üretim olmadan veya para kazanmadan vergi olmaz derler. Bu teori olarak doğru görünse de pratikte bir geçerliliği yoktur. Çünkü devlet, bütçesindeki giderlerini gelirleri ile karşılayacaktır. Gelir ise yaşam var olduğu müddetçe oluşan bir olaydır. Gelirin olduğu yerde makro bazda vergisel boyut vardır. Çünkü vatandaş yaşadığı topraklardaki oluşan giderleri kontrol etmeli,gereğinde itiraz etmeli ama oluşmuş giderin kendisi tarafından vergisi ile ödeneceğini göz ardı etmemelidir.Devleti yönetenlerinde halktan toplanacak adil vergiler ile bu giderleri ödeyeceği bilincinde olmaları gerekmektedir.Geçmişte gördük toplanan vergiler nereye ve kimlere gitti. Belki gelecekte de aynı şeyler olacaktır. Ama biz modern ve uygar devletler ile yarışabilmek istiyorsak, bütçe gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergi tanımını tam ve doğru yapmalıyız.  
  
Bu tanım ülkemiz insanı ve ekonomik gerçekler göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Artık vergicilikte Anayasaya uygun yapılan Vergi Kanunları esas olmalıdır. Teblig ve sirkülerler kanun önüne geçmemelidir. Mali İdarede uygulama farklılıkları en aza indirilmelidir. Kişi ve Kurum uygulamalarında eşitlik olmalıdır.  
  
Bence bu değişiklik içinde en önemli belirtilmesi gereken tanım Mali Güç tanımıdır. Mali Güç nedir. Mali Güç kişide farklıdır. Kurumda farklıdır. Mali İdare ilk önce Mali Güç tanımını herkesimin anlayacağı ve uygulayacağı şekilde yapmalıdır. İnsanlar inanmadıkları işleri zor yaparlar. Vergicilik zor iştir. Çünkü kazanılan paradan pay alma hukuk kurulları çerçevesinde zor bir iştir. Zoru başarmakta başarılı ve geleceği gören insanların işidir.  
  
Mali güç ifadesi kazancına göre olarak değiştirilmelidir. Çünkü Anayasadaki mali güç ifadesinin açılımı farklıdır. Mali güç parasal olarak gelirin gidere göre fazlalık gibi algılanması olarak bir mana ifade etse de günümüzde bu ifade açılımını ve manasını kaybetmiştir. Basit örnek; mükellefin geliri sadece bir şirketinden olup, şirket devamlı zarar ediyor veya asgari ücretin vergisinden fazla bile vergi ödemiyor ama firma sahibi şahsi mal varlığını devamlı arttırıyor ise mali güç nasıl açıklanabilir. Veya 4369 sayılı yasadan sonra daha çok gündeme gelen bir ifade olan vergiden kaçınmanın vergisel dünyamıza ne getirip götürdüğü düşünülmelidir. Tabi ki kaçındığınız bir şeye ne kadar yaklaşmak isteriz?   
  
Vergi sadece para değildir. Vergi bir ülkenin sosyal ve ekonomik geleceği için yaşam kaynağıdır. Bu yaşam kaynağını öyle bir düzenlemeliyiz ki, vatandaşın psikolojik dengesi ile mikro ve makro bazda ekonomik dengeyi terazide tutup, bütçedeki gelir gider dengesini sağlayabilelim. Bir hukuk devleti olarak,yasaların genelliliği,yasa önünde eşitlik,temel hak ve özgürlüklerin korunması,yasaların anayasaya aykırı olmaması ve hukukun üstünlüğü ilkelerini prensibinden hareket edersek,vergiciliği bir öcü olmaktan çıkarırız.  
  
Vergiden kaçınmayı tetikleyen faktörler arasında, mükelleflerin gelir düzeyi önemli bir rol oynamaktadır. Mükellefler gelirlerini ilk aşamada yaşamın bir şartı olarak, yatırıma daha sonrada gelecekleri için rant veya ileriye dönük saklama ve servetin büyüklüğüne göre gerektiğinde yurt dışına çıkarmaya yönelirler. Ayrıca ; vergi oranları, vergiden kaçınma için tetikleyici bir rol oynar.Mükelleflerin sosyal halleri,yaşamları,meslekleri ve tercihleri yanında , cezalar, denetim faktörleri ve yüzdeleri ve geçmiş denetimlerin sonuçları mükelleflerin vergi idaresine ve vergiye bakış açısının nasıl olacağının bir yapılanmasıdır.Tabi vergiden kaçınmada geçmiş örnekler ve bu örneklerde verginin toplanamayışı ve vergi kaçırmaların üzerine gidilmeyişi üzerindeki sübjektif ve objektif ölçü ve davranışlar önem arz etmektedir.Mali Mevzuatın karmaşıklığı yanında teşvik,indirim ve istisnalar ile mali mevzuatın sık sık değişimi ve geriye doğru yorum ve uygulanması mükellefi gelecekte yapacağı yatırımlar ve alacağı kararlara olumsuz olarak yansımaktadır.Vergi toplanmamasına karşın alınan tedbirlerin yetersizliği toplumda yahu biz vergimizi versek ne olacak?sorusunu akla getirmektedir..Cevap hemen hazırdır.Ya hükümetler birilerine peşkeş çekecek veya birileri hortumlayacak.Tabi bunun sonucu az vergi veya hiç vergi vermemektir.İstemeden de olsa biz meslek mensuplarının etik ve meslek uygulamalarında yeterli itina ve özeni göstermeyişi mükellefin ve bazı meslek mensuplarının yaptığı işi sadece vergi dairesine karşı bir işlem olarak yapılandırması vergiciliği ve ekonomiyi olumsuz olarak etkilemektedir.Tabi hükümetlerin kalıcı çözümler yerine ileriyi görememiş olması nedeni ile kısa aralıklar ile çıkarılan vergi afları işlemlerin kayıt altına alınamamasında önemli bir faktör teşkil etmektedir.  
Toplumun bir bireyi olarak bu değişikliği öneriyorum