**DENETİM HİZMETİ VEREN MESLEK MENSUPLARININ (SMMM/YMM) HAKLARI YETKİLERİ VE VİZYONLARI**

**Giriş**

**13.06.1989** tarihli Resmi Gazetede yayınlanan **3568** sayılı SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU ile muhasebe ve denetim mesleği olan M**ali Müşavirlik** mesleği yasal bir zemine oturtulmuştur.

**3568** sayılı meslek yasamızda bugüne kadar çok ciddi değişişiklikler olmamakla birlikte, **2008** yılında yapılan en önemli değişiklik ise, **"serbest muhasebecilik"** ünvanının kaldırılarak sadece **"serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminlik mali müşavirlik"** ünvanlarının devamı sağlanmıştır.

Son yıllarda TTK'nda köklü bir reform yapılarak, mevzuatımıza dahil edilen ve mali müşavir olma şartına bağlanan **"bağımsız denetim"** mesleğini konumuz dışında bırakacak olursak, kamuoyunda vergi ve muhasebe denilince ilk akla gelen meslek **"mali m**üşavirlik" mesleğidir. Meslek mensubu mali müşavirler, **"serbest muhasebeci mali müşavir"** ve **"yeminli mali müşavir"** olmak üzere iki ayrı ünvan yetki ve sorumlulukla mesleki faaliyetlerini sürdürmektedirler.

**1. Mesleğin Amacı**

**Madde 1 –**Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, (…) (2) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara (…) (2) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” denir.**(Ek cümle:** **10/7/2008-**[**5786/1 md**](http://www.alomaliye.com/2008/07/26/serbest-muhasebecilik-serbest-muhasebeci-mali-musavirlik-ve-yeminli-mali-musavirlik-kanununda-degisiklik-yapilmasi-hakkinda-kanun-5786-sayili/)**.)** Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur.

-------------------------------------------------------

(1) 10/7/2008 tarihli ve[***5786 sayılı Kanunun***](http://www.alomaliye.com/2008/07/26/serbest-muhasebecilik-serbest-muhasebeci-mali-musavirlik-ve-yeminli-mali-musavirlik-kanununda-degisiklik-yapilmasi-hakkinda-kanun-5786-sayili/)1 inci maddesiyle; Bu Kanunu adı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik iken “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak, Kanunda geçen “Maliye ve Gümrük Bakanlığı” ibareleri “Maliye Bakanlığı”, “Maliye ve Gümrük Bakanı” ibareleri ise “Maliye Bakanı” olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(2)  10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19 uncu  maddesiyle; bu maddede yer alan “”Serbest Muhasebecilik”,”, “”Serbest Muhasebeci”,” ibareleri madde metninden çıkarılmıştır.

**2. Mesleğin Konusu**

**Madde 2 –**

**A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:**

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

**B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:**

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

**(\*) Bundan sonraki süreç YMM'ler ile sınırlı olmak üzere sunulmuştur.**

**3. YMM’lere Verilen Yetkinin Yetersizliği ve Yüklenen Sorumluluğun Ağırlığı**

Çok ağır sınav koşulları sonrası yetki elde eden Yeminli Mali Müşavir, ilgili mahkeme huzurunda ettiği yemin sonrası **T.C.** mührü almakta ve kamu adına (Maliye Bakanlığı) denetim yetkisine sahip olmaktadır. Ancak, bu denetim yetkisini sözleşme yapmak suretiyle mükelleflerin tasdike konu işlemleriyle sınırlı olmak üzere kullanabilmektedir.

Mevzuata göre; YMM’lere vergi incelemesinin tüm tekniklerini kullanma görev ve sorumluluğu verilmiştir. Bu kapsamda denetlediği konu ile sınırlı olmak üzere tüm belgelerin doğruluğunu araştırma yetki ve sorumluğu bulunmaktadır.

Buradaki en önemli sorun ise, sözleşme kapsamındaki tasdike konu işiyle sınırlı olmak üzere, sınırsız denetim yetkisine sahip olup olmadığıdır. Gerek mevzuat ve gerekse uygulama, yetkinin çok da sınırsız olmadığını ortaya koymaktadır. Bu da, yapılan denetim veya düzenlenecek rapor sürecinde veya sonuçlanmış tasdik raporlarında bazı sıkıntılara, tenkitlere ve hatta riskli sonuşlara yol açabilmektedir.

Bir çok yaklaşım, düzenleme veya tespitlerde, idarece "kamu görevlisi" olarak kabul edilen YMM herhangi bir inceleme elemanının sahip olduğu yetkilere sahip değildir. Arama tekniğine teknik veya yetkisine başvurulamamaktadır. Tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere, karşıt inceleme konusunda sorumlu tutulmasına rağmen, karşıt inceleme kopnusunda yetki veya yasal dayanaktan yoksundur.

Kayıtdışı ekonominin devam ettiği, belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılabildiği bir ortamda, YMM'nin kısıtlı yetki ve imkanlarıyle sınırsız ve mütesselsil sorumlu tutulması, gerçekçi ve objektif bir yaklaşım değildir.

Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen beyannameler ve bunlara bağlı düzenlenen tasdik raporlerı Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Müfettişlerince incelenmesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde mükellef ile birlikte müstesselsil sorumlu tutulmaktadırlar. Oysa, Yeminli Mali Müşavirlerin neden sorumlu olduklarını vergi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya konulması, kasıt unsurunun oluşup oluşmadığına tespiti şarttır. Yeminli Mali Müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Gelir İdaresi başkanlığı'na, ayrıca disiplin yönünden ise meslek mensubunun bağlı olduğu odasına gönderilmesi de esastır.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi inceleme raporu ile tespit 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 tespit edilen yemini mali müşavirle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir.

**4. YMM Mesleğinin Vizyonu**

**Vizyon;** Geleceğin gerçekliliğini yakalama ve görünmeyeni kavrama konusunda mevcut durumun analizine bağlı tasarlanan bir resim ve geniş bir dünya içinde kendine ilişkin duygudur.

Daha derin, motive edici temel değerler ve uzun dönemli bir stratejilerdir. Dahası gelecekteki misyon, amaç, hedef ve stratejilerin toplamıdır.

Fakat bunun için mevcut durum gerçekçi bir şekilde ortaya konmadan ya da bugünkü durum tam olarak kavranmadan açık, net ve yerinde bir vizyon yaratılmayacağı açıktır. Yoksa oluşturulan vizyon fantastik olmaktan öteye geçmez.

Bu nedenle vizyonun herkesin anlayacağı kadar açık ve net ya da anlaşılır olması, hayaller ve gerçekler bağlamında uygunluk göstermesi istenir. Bu ise, vizyonun paylaşılması ve/veya vizyon ortak paydasında buluşma gerekliliğine işaret eder.

Vizyona ilişkin bu açıklamalar doğrultusunda, meslek mensuplarının vizyonu

**"uzmanlaşma"** olmalıdır. Uzmanlaşma alanları ise ;

**\*** Denetim ve raporlama

**\*** Danışmanlık ve muhasebe sistemlerinin kurulması

şeklinde gerçekleşecektir.

Günümüzde, kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin meslek mensubundan beklentileri artmıştır. Gün geçtikçe meslek mensuplarına önemli yetkiler  ve sorumluluklar verilmektedir. Meslek mensuplarının bu yetki ve sorumlulukları doğrultusunda mesleğin geleceğine ve kamuya katkı ve bakışları da artmıştır.

Geniş bir vizyona sahip olan  mali müşavirlik mesleği günümüzde asıl işlevini korumakla birlikte yetki ve sorumlulukları artırılmıştır. Meslek mensuplarının meslek etiğinden ve sosyal sorumluluklarından ödün vermeden, mükellef ile devlet arasındaki iletişim rolünü en etkin şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatımız karmaşık ve sürekli değişen bir yapıya sahiptir. Türkiye’de gerek vergi inceleme oranının çok düşük olması gerekse sistemin karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle Yeminli Mali Müşavirler, Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında bir köprü vazifesi görmektedirler.

YMM’ler hem inceleme yaptığı mükellefleri kanunlar karşısında bilinçlendirmekte hem de Bakanlığın üzerindeki yükü yapılan denetimlerle hafifletmektedir. Dolayısıyla Bakanlığın ve ilgili kurumların bu konudaki girişimleri ile mesleğin bu anlamda daha da korunması, geliştirilmesi gerektiği kanısındayız.

Yeminli mali müşavirlerin, **"kamu görevlisi"** olup olmadıkları konusunda bugüne kadar çok tartışmalar ve farklı yaklaşımlar yaşandı. Ancak, yeminli mali müşavirlerin yaptığı işin **"kamu hizmeti"** olduğu konusu ise tartışmasızdır. Dolayısıyle, meslek mensupları bu konudaki vizyonlarını ihmal etmemeli, mesleklerini icra ederken duruş ve davranışına da gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir.

**Değerlendirme Ve Sonuç**

**Geniş bir vizyona sahip olan  mali müşavirlik mesleği, günümüzde asıl işlevini korumakla birlikte sorumlulukları artırılmıştır. Meslek mensuplarının meslek etiğinden ve sosyal sorumluluklarından ödün vermeden, mükellef ile devlet arasındaki iletişim rolünü en etkin şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir.**

**Ancak bu sorumluğun da adil ve objektif kurallara dayandırılmalıdır. Sorumluluk paralelinde yetki verilerek güvenilmelidir. Özellikle, yeminli mali müşavirlerin kast ve kusuru objektif bir tespite dayandırılmadan müteselsil sorumlu tutulmaları hukuka ve teamüllere dayandırılarak güncel bir düzenlemeye kavuşturulmalıdır.**

* Dünya ekonomisinin globalleşmesi sürecinde uluslararası ticaretin sürekli gelişmesiyle, ülkemizdeki meslek mensupları da farklı ihtisas alanlarında uzmanlaşmalı ve güçlerini birleştirerek kurumsal bir oluşum için mevzuatları çerçevesinde şirketleşmelidir.
* İşletmelerin; planlama, kontrol, karar alma gibi temel fonksiyonlarını yerine getirmede, kendilerini sürekli yenileyen, bilgi donanımlı, yabancı dil bilen, uluslararası entegrasyonu sağlayan, teknolojik gelişmeleri izleyen meslek mensuplarına ihtiyaç duydukları ve bu ihtiyacın önümüzdeki yıllarda daha da artacağı bilinmelidir.
* Meslek mensuplarının yetkileri sadece vergi ilişkisi ile sınırlı tutularak, beyanname imzalamak veya tasdik etmek olmamalıdır. Bankalar, finansal kuruluşlar ve diğer kredi kurumları işletmelere nakdi-gayri nakdi kredi kullanımlarında bağımsız meslek mensuplarının raporuna ihtiyaç duyacaktır. Bu kuruluşların ancak; bilgi, tecrübe, eğitim donanımlı, etik değerlere sahip ve yazdığı raporun etki ettiği tarafları eşit gözeten meslek mensuplarının raporlarına itibar edecekleri gerçeği unutulmamalıdır.
* Meslek mensubunun toplum içinde daha etkin ve daha saygın bir konum kazanması için odalara önemli görevler düşmektedir. Ülke içinde işletme, muhasebe ve vergi eğitimi veren üniversiteler ve öğretim üyeleri ile sürekli bir iletişime girilip, mesleğin tanıtılmasıyla öğrencilerin bu mesleğe yönlendirilmesi veya özendirilmesi sağlanmalıdır.
* Yasaların çıkarılma nedeninin toplumsal ihtiyaçlar olduğu gerçeği bir kez daha hatırlandığında, toplum ekonomik faaliyetlerinin denetlenmesini istemekte ve bu denetimlerinde son derece şeffaf bir şekilde yapılmasını tercih etmektedir. Meslek mensuplarına düşen görev 2000’li yılların dünya ekonomisine ve paralelinde Türkiye ekonomisine uyum sağlamalarıdır. Bunun gerçekleşmesi için de mevcut meslek yasasının revize edilerek güncel hale getirilmelidir.
* Mesleğin üzerindeki Maliye Bakanlığı gölgesi kaldırılmalı, Muhasebe ve Denetim Standartları daha çok desteklenmelidir. Meslek mensuplarının standartlar konusunda eğitimleri sağlanmalıdır. Standartların uygulanması yönünde yapılan çalışmalar hızlandırılmalıdır.

**Meslek mensubunun, "kamu görevlisi" olup/olmadığı tartışmalı iken "kamu hizmeti" verdiği tartışmasızdır. O halde, meslek mensuplarına kamusal bazı hak ve yetkilerin de verilmesinde zaruret vardır. Kaldı ki, bu durumda hem kamu daha fazla fayda görecek olup, meslek de daha etkin ve gelişmiş ülkelerdeki standartlara kavuşmuş olacaktır.**

**Yöneldiği amaçlar ve yarattığı faydalar da dikkate alınarak, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve bağımsız denetim ile yeminli mali müşavirlerce gerçekleştirilen tasdik denetimleri arasında bir rekabet yaratılması doğru değildir. Bu meslekler, birbirini tamamlayan ve farklı amaçlar gözeten ortak çalışma alanlarıdır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve bağımsız denetim yapılan işletmelerde de yeminli mali müşavir tasdiki işine gereksinim duyulan tasdik konuları vardır.**

**İstanbul, 17 Mart 2016**

**Talha APAK**

**Yeminli Mali Müşavir**

**Bağımsız Denetçi**