

## BAĞIMSIZ DENETİM VE TASDİK DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

**Mehmet Nadi ABBASOĞLU (YMM, Bağımsız Denetçi)**

Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Zannediyorum sempozyumun yedinci ve son konuşmacısıyım. Üçüncü günün daha doğrusu son yedinci sempozyumun son konuşmacısıyım. Öncelikle şunu belirtmek istiyorum, toplam otuz yıllık meclisteki tecrübemin yirmi yılını yeminli mali müşavirlikte on beş yılını SSK denetiminde son bir yıldır da bağımsız denetim içerisinde fiilen bulunmuş bir kişi olarak, birtakım değerlendirmelerde bulunmak istiyorum. Hocalarımız bilimsel olarak bundan önce ki toplantılarda denetim üzerinde ağırlıklı konuşmalar yaptılar. Ben bu konulara çok fazla değinmeden bizim pratikte karşılaştığımız güncelde yaşadığımız ayrılıklar, farklılıklar veya örtüşen konular neler onlara değinmek istiyorum.

Bildiğiniz gibi bağımsız denetim yeni Türk Ticaret Kanunu açısından zorunlu bir denetim. Hepinizin malum olduğu üzere kanunun ilk çıktığı günlerde hiçbir istisna olmaksızın tüm şirketlerin bağımsız denetime tabii olacağı gibi bir düzenleme içeriyordu. Bu düzenleme de ülkemiz açısından çok fazla uygulanabilir olmadığı ve bunun bir kamu yararı da gözetmediği göz önüne alınarak geldiğimiz nokta itibari ile kanunda yapılan değişiklikler ile kamu yararı esası dikkate alınarak bağımsız denetim Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetlenen şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. Oysa 3568 sayılı kanunla getirilen tam tasdik ise kanunun özünde olan ve daha sonraki yönetmelik ve tebliğler ile yapılan düzenlemelerle mükellefler açısından ihtiyari olarak uygulanmaktadır.

Hepinizin malumu ilk çıktığı andan itibaren tebliğlerde tam tasdiğin zorunlu olması yönünde Maliye Bakanlığı bir irade beyan etmişti. Bu düzenlemeyi de tebliğ ile yapmıştı ancak daha sonra bu tebliğ aleyhine yapılan düzenleme itirazla dava ile birlikte tam tasdik tamamen ihtiyare hale getirilmiştir. Ancak 3568 sayılı kanunda yer alan düzenlemede yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işleminin kamu kurum ve kuruluşları tarafından denetlenmiş kabul edilen işlem olduğu belirtilmektedir. Bu şu manaya gelmektedir yeminli mal müşavirler gerçekte kamu otoritesinin yetkisinde ve görevinde olan bir konu üzerinde kamu tarafından yetki içermek suretiyle yani yetki kullandırılmak suretiyle kamu adına yetki kullanılmaktadırlar. Şimdi bağımsız denetim ile tam tasdik arasında meslek mensubu açısından farklılıklar mevcuttur. Yine hepimizin bildiği üzere tüketici hak kanununun ilk çıktığı şeklinde Ticaret Kanunu meslek mensubunu bağımsız denetimi 3568'e göre SMM ve YMM'lerden oluşan bir şirket olarak tanımlamıştı.

Bu tanım da bizler açısından doğru bir tanım değildi. Neden değildi? Evet, bağımsız şahısların veya bireylerin tek başına yapmaları gereken veya yapabilecekleri bir meslek dalı değildir mutlaka, kamu gözetimden arkadaşlarımızın da belirttiği gibi mutlaka ama mutlaka kurumsallaşmanın hatta bu kurumsallaşmanın globalleşen dünyada daha da globalleşmeye yönelecek doğrult... olmasına gereken bir yapıya doğru gitmesi gerekiyor. Ancak tanım itibari ile bunun bağımsız denetçinin bir şirket olarak tanımlandırılması bize göre yanlıştır. Daha sonra Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle bu yanlıştan dönüldü. Bağımsız denetçi aynen 3568 sayılı yasada olduğu gibi meslek mensuplarından teşkil edebileceği söylendi. Bildiğiniz gibi tam tasdik hizmetini sadece 3568 sayılı kanuna göre yeminli mali müşavirlik ruhsatı almış olan kişiler yapabilmekte bağımsız denetimi ise yine 3568 sayılı kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olan meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız denetim de tam tasdiğin doğurduğu denetim sonuçları açısından irdelediğimizde karşımıza şöyle bir durum çıkmakta hepimizin bildiği gibi bağımsız denetim uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılan bir denetimdir. Ve sonucunda hitab ettiği kitleye makul bi güvence

vermektedir. Bu makul güvence yapılan denetimin denetim standartına göre veya denetim aralığına göre kişiden kişiye veya şirketten şirkete değişebilmektedir. Ama tam tasdikte vergi matrahının vergi kanunları çerçevesinde doğru ve kesin olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimde makul bir güvence ile karşı tarafa bir denetim sonucu sunarken tam tasdikte doğru ve kesin bir hüküm ifade eden bir rapor vermeniz gerekmektedir. Her iki denetim, hem bağımsız denetim hem tam tasdik denetimi değerlendirme ölçülerine göre de farklı ölçüler kullanılmaktadır. Bildiğiniz üzere tam tasdikte mevcut olan vergi kanunlarına göre vergi usul kanunlarındaki denetleme hükümleri baz alınarak değerlemeleri yapabilmekteyiz. Ve dönem karını veya kurum matrahını veya şahıs matrahını buna göre oluşturmaktayız. Oysa bağımsız denetimde yine TMS ve TFRS'ye göre mevcut olan değerlendirme hükümleri baz alınarak tespit edilmektedir. Bu da vergi matrahının veya düzenlenen bağımsız denetim raporu itibari ile sonuç olarak farklılıklara ve ayrılıklara sebebiyet vermektedir. İncelemeyi yapan denetçi açısından sorumluluklar ve ciddi farklar mevcuttur. Bildiğiniz gibi 3568 sayılı kanuna göre yeminli mali müşavirler yapmış oldukları denetimden denetimi yaptıkları kurumla birlikte müşterek ve müte..... kefildirler sorumludurlar. Denetim sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü zararı maddi ve manevi tazmin etmek zorundadırlar. Tam tasdik denetiminin alıcısı genelde kamu olduğundan burda kamunun zararı söz konusu olduğundan yine mali müşavirler 6183 sayılı amme alacakları kanununa göre de takib edilmektedirler. Oysa bağımsız denetimde sorumluluk makul dediğimiz görüş ile sınır bir makul güvence ile tanımlanmaktadır dolayısıyla burda görüş verilen kurumla ilgili zarara uğradığını idda eden kişi ve kuruluşların sonradan açabileceği birtakım tazminatlar söz konusu olabilecektir. Tam tasdik denetiminde az önce söylediğim gibi hedef özellikle kamudur kamu otoritesine yapılan denetim söz konusudur. Oysa bağımsız denetimde özel anlamda şirket ortaklarının genelde ise şirket üzerinde hak ve menfaatleri bulunan kişiler hedef olarak seçilmektedir.

Bağımsız denetimde bildiğimiz gibi Ticaret Kanunu'na göre bir şirketin on yıl içerisinde yedi yıl üst üste denetimi yapıldığı takdirde bağımsız denetçinin değiştirilmesi gerekmektedir. Veya bu süreler ile Kamu Gözetimi Kurumu tarafından daha da aşağıya çekilebilmektedir. Ancak tam tasdikte tasdiğini yaptığınız firma ile ilgili herhangi bir süre sınırlamasına tabii değilsinizdir. Şimdi bağımsız denetim ilke bazlı bir denetimi esas almaktadır. Bunun sonuçları şudur kural bazlı denetimde eğer denetim elemanı olarak denetimi yapan kişiyse vergi kanunları ile vergi kanunlarına sıkı sıkıya bağlısınız demektir. Yani kanunların veya bakanlığın öngördüğü düzenlemelerin dışına çıkmanız çok fazla mümkün değildir. Oysa bağımsız denetimde yer, zaman, kişi ve kuruluşa göre ve yapılan denetimin türüne göre sizin daha esnek davranma daha rahat hareket etme imkânlarınız söz konusudur. Oysa tam tasdikte böyle birşey söz konusu değildir. Tam tasdik hepimizin bildiği gibi verginin doğru alınması doğru hesaplanması ve vergide adalet prensibinin toplumda yaygınlaştırılması amacı ile kamu otoritesinin kendi elinde olan denetimi bir şekilde dağıtmasıdır. Ve burda amaç vergi adaletinin tabana yayılmasında yeminli mali müşavirlerden ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden faydalanmaktır. Bağımsız denetimde bugün geldiğimiz nokta itibari ile SPK denetimine göre yapılan denetimlerde mutlaka birtakım zorunluluklar var.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun çıkartmış olduğu daha doğrusu Bakanlar Kurulu'nun çıkartmış olduğu kararnameye göre bağımsız denetime tabii olan şirketlerle ilgili şu anda kamu yararı öngörülmüş değildir. Daha doğrusu Kamu Gözetimi Kurumu az önce arkadaşlarımızın belirlemiş olduğu bu yılsonu itibari ile hedeflenen 3500 bağımsız denetime tabii olacak şirketlerle ilgili kamu yararı ile ilgili henüz bir belirleme yapmamıştır. Bu neyi doğurmaktadır? Kamu yararına ilişkin bir belirleme yapılmadığı sürece bu şirketlerin denetimleri 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensupları tarafından ferdi olarakta yapılabilir demektir. Yani herhangi bir

bağımsız, az önce zannederseniz 122 olarak belirlendi sayı, sayısı 122 olarak belirlenen denetim şirketlerine ihtiyaç duymaksızın her bir meslek mensubu kendisi münferiden 2014 yılı sonu itibarı ile bağımsız denetimleri yapabilmektedir. Oysa biz biliyoruz ki bağımsız denetim mutlak surette kurumsal bir yapıyı gerektirir. Bu kurumsal yapının oluşabilmesi amacına ulaşabilmesi için de kamu kurumu tarafından bir an önce kamu yararı belirlemesinin yapılmasını ve denetimlerin buna göre yapılmasını hepimize saygılar sunuyorum, teşekkür ediyorum.