



YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK KAMUOYU ALGISI

Proje Koordinatörü

Prof. Dr. Nilgün ÇİL

Araştırmacılar

Dr. İbrahim Zeki AKYURT

Dr. Şerif Emre GÖKÇAY

Dr. Hakan BEKTAŞ

Danışmanlar

Prof. Dr. Murat ŞEKER

Doç. Dr. Arif SALDANLI

Tüm haklar saklıdır. Bu yayının hiçbir bölümü, yazarların, İstanbul Üniversitesi'nin önceden yazılı izni olmaksızın mekanik olarak, fotokopi yoluyla veya herhangi bir şekilde çoğaltılamaz. Eserin bazı bölümleri veya paragrafları, sadece araştırma veya özel çalışmalar amacıyla, yazarlara atıfta bulunarak kullanılabilir.

Bu kitap, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası ile İstanbul Üniversitesi Teknoloji Transfer Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü arasında imzalanan TTM-KAP-2018-60 nolu Ar-Ge Kontratlı proje kapsamında hazırlanmıştır.

Yönetici Özeti

Türkiye’de mali müşavirlik ile ilgili kanun 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanmış olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’dur. Bir meslek kanunu olarak da kabul edilen 3568 sayılı Kanun mali müşavirlik mesleğinin koşullarını, kapsamını, görev ve yetkileri ile sorumluluklarını düzenleyen temel kanun niteliğindedir. 3568 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte mali müşavirlik mesleğinin koşulları, görev ve sorumlulukları kanuni bir temele oturmuştur. Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, bu mesleğin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek mesleği icra etmeye başlar. Çünkü yeminli mali müşavir, Türkiye Cumhuriyeti rumuzlu resmi mühür kullanmakta, kamu kurumları ile mükellefler arasında güven köprüsü kurmakta, ülke ekonomisi için kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmekte ve üstlendikleri bu roller ile kamu yararı sağlamaktadır.

Bu çalışmada Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin paydaşlardan nezdindeki algısının araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultunda gerçekleştirilen paydaş analizi neticesinde; Yeminli Mali Müşavirlerden hizmet alan mükellefler, aktif olarak mesleği icra eden Yeminli Mali Müşavirler ve kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları olmak üzere paydaşlar üç başlık altında toplanmıştır. Söz konusu paydaş gruplarından anket ve derinlemesine mülakat yoluyla veri toplandı. Bu kapsamda Yeminli Mali Müşavirlerden hizmet alan mükelleflerden 76’sından anket yoluyla, 49’undan mülakat yoluyla veri toplanmıştır. 2018 yılı istatistiklerine göre Türkiye’de 8 oda altında örgütlenmiş olan Yeminli Mali Müşavirlerden mesleği aktif olarak gerçekleştiren 2566 kişiden tesadüfi örnekleme yoluyla ulaşılan 425 kişiden anket yoluyla veri toplanmıştır. Son paydaş grubu olan kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları kapsamında ise 30 yetkili/temsilci ile derinlemesine mülakat gerçekleştirilmiştir.

Çalışma kapsamında tasarlanan soru formlarında Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin imajı, ekonomideki rolü ve mesleğin geleceği üzerine odaklanılmış ancak sunulan hizmetler ve ücretlendirme, rekabet, mesleki etik, mesleki davranış, mesleğe giriş sınavı, yaşam boyu eğitim, oda yönetimlerinin uygulamaları vb. konularda sorulara yanıtlar aranmıştır.

Çalışma neticesinde ulaşılan dikkat çekici bulgular biri, kamu tarafından elektronik defter, elektronik fatura gibi sunulan hizmetlerin uygulamaya alınması ve veriye dayalı risk

analizi merkezinin kurulması adımları atılırken; yaşanan bu dijital dönüşüme Yeminli Mali Müşavirlerin de uyum sağlamasının mesleğin geleceği açısından önem arz ettiği sonucudur. Yaşam boyu eğitim ile dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan yenilikleri içselleştirmek ve gerek denetim gerek yönetim açısından yapay zeka tabanlı iş modelleri uygulamalarına geçilmesi düşünülmelidir. Bu bağlamda Türkiye Cumhuriyet Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı ve ilgili kuruluşları ile veri paylaşımı protokolü imzalanarak kamusal faydanın arttırılması da hedeflenmelidir. Bu bulgu 13 Haziran 1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Kanun'un 12.maddesinde yer alan zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte YMM'ler müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması hususu için önem arz etmektedir. Çünkü dijitalleşme ve veri paylaşımı konusunda yaşanacak gelişmeler, cari dönemde inceleme yapan Yeminli Mali Müşavirin tam bilgiye erişmesini sağlayacaktır.

Bu çalışmada paydaşlar gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin mevcut durumunun ortaya konulması ve gelecek için yol haritasının çıkarılması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda çalışma çıktılarının karar alıcılara kanun ve yönetmelik yapma sürecinde katkı sağlaması beklenmektedir.

Prof. Dr. Nilgün ÇİL

Proje Koordinatörü

İÇİNDEKİLER

1.	MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMI VE TARİHSEL SÜRECİ	8
1.1.	Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Kapsamı	8
1.2.	Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişim Süreci.....	9
2.	BİRLEŞİK KRALLIK, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ, ALMANYA VE FRANSA 'DA MEVZUAT, MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE SORUMLULUKLARI.....	10
2.1.	Birleşik Krallık	11
2.2.	Amerika Birleşik Devletleri	14
2.3.	Almanya.....	16
2.4.	Fransa	18
3.	TÜRKİYE'DE MALİ MÜŞAVİRLİĞİN GÜNCEL DURUMU	20
3.1.	Türkiye'de YMM Mesleğinin Günümüzdeki Konumu	20
3.1.1.	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Sayısı ve İllere Göre Dağılımı	20
3.1.2.	Yeminli Mali Müşavir Sayısı ve İllere Göre Dağılımı.....	24
3.1.3.	YMM'den Hizmet Alan Kurum Sayısı.....	25
3.2.	Türkiye'de Meslek Kanunu, Mali Müşavirlerin Görevleri, Yetkileri ve Sorumlulukları.....	26
3.2.1.	3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.....	27
3.2.2.	Tanımı ve Koşulları.....	28
3.2.3.	Görev ve Yetkiler	32
3.2.3.1.	Mali Danışmanlık (Müşavirlik) Görevi	33
3.2.3.2.	Muhasebe ve Vergi Denetimi Görevi	33
3.2.3.3.	Tasdik Yetkisi.....	37
3.2.4.	Sorumluluk	41
3.2.4.1.	3568 Sayılı Kanun ve İlgili Yönetmeliklerden Doğan Sorumluluklar .	42
3.2.4.2.	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Sorumlulukları	45

3.2.4.3.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Doğan Sorumluluklar	47
3.2.4.4.	Mükellefe Karşı Sorumluluklar.....	48

4. TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK ALGI

49

4.1.	Mükellef Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	49
4.2.	Meslek Mensupları Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği.....	59
4.3.	Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Sektörel STK'lar Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	70

GENEL DEĞERLENDİRME

73

KAYNAKÇA

83

Tablo 1: Meslek Mensubu Dağılımı (SM – SMMM).....	20
Tablo 2: Meslek Mensubu Dağılımı (YMM).....	25
Tablo 3: Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı Tam Tasdik Sözleşme Sayısı Sözleşme Yapan Mükelleflerin Oranı (%)	26
Tablo 4: Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları: İstanbul, Ankara ve İzmir	26
Tablo 5: Kurumsal Fayda (%)	53
Tablo 6: Memnuniyet Düzeyi (%)	55
Tablo 7: Mesleki Etik Algısı (%).....	56
Tablo 8: Hizmet ve Ücretlendirme Algısı (%)	56
Tablo 9: İmaj Algısı.....	57
Tablo 10: Mesleki Bağımsızlığa Yönelik Sorunlarla İlgili Yargılar (%).....	62
Tablo 11: Karşıt İncelemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)	62
Tablo 12: Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%).....	63
Tablo 13: Müşterek ve Müteselsil Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)	64
Tablo 14: Sorumluluk Başlangıcı Yönünden Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar (%).....	64
Tablo 15: Mesleki Davranış (%)	65
Tablo 16: Ekonomik Sisteme Yaptıkları Katkı (%).....	66
Tablo 17: Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Görüşler (%)	66
Tablo 18: Şirketleşmeye Yönelik Görüşler (%).....	67
Tablo 19 Oda Uygulamalarına İlişkin Görüşler (%)	67
Tablo 20: İmaj (%)	68
Tablo 21: Çözüm Önerileri (%).....	69

1. MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMI VE TARİHSEL SÜRECİ

1.1.Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı ve Kapsamı

Mali müşavirlik mesleğinin üzerinde herkesçe uzlaşmış olan kesin bir tanımının var olduğunu ifade etmek güçtür.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanun'unun gerekçesinde mali müşavirlik; uzmanlaşmış bir işletme iktisadı, malî hukuk ve muhasebe kültür ve bilgisine dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, bütçe ve malî konularının planlanması ve bu alanlardaki sorunların çözümlenmesi ile uğraşan bir meslektir. Bir diğer ifade ile malî müşavir; işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini vergi ve muhasebe kurallarına uygunluk açısından inceleyerek, bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzmandır¹.

Bir başka tanıma göre ise mali müşavirlik, işletmelerin ticari ve mali işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve incelenmesi ile ticari ve mali hesapların tutulması, denetlenmesi ve tasdik faaliyetlerini icra eden bir meslektir².

Mali müşavirlerin temel görevi, kişi ve kurumların muhasebe düzenlerini kurmak, kayıtlarını tutmak, incelemek, denetlemek, rapor düzenlemek; işlem ile kayıtların mevzuata ve gerçeğe uygun şekilde gerçekleşmesini ve tutulmasını sağlamak; gerçeğe ve mevzuata uygun beyanda bulunmalarını sağlamak ile işletme, muhasebe ve mali alanlarda müşavirlik – danışmanlık yapmaktır³.

Özetle mali müşavirlik mesleğinin temel işlevi kişilerin ve kurumların faaliyetleri ile ilgili taraflara, gerçek ve güvenilir bilgilerin sunulmasını sağlamaktır⁴.

¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

² Ö. Faik YILMAZ, “Mali müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:33, Mayıs 1984, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/376> (Erişim tarihi: 17.11.2018), s.53; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.9.

³ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 77.

⁴ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.12; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 77.

Meslek olarak mali müşavirlik; doktorluk veya avukatlık gibi sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlaşmaya dayandığı ve işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına icra edildiği kabul edilirse, serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmektedir.

1.2.Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişim Süreci

Mali müşavirlik mesleği öncesinde devlet bütçeleri ile ilgili kayıtların tutulması faaliyetini yürütmekteydi. Ticaretin arttığı ve sanayileşmenin filizlendiği izleyen dönemlerde ise temel olarak vergilerin hesaplanması ve işletmelerin ekonomik durumlarının ortaya konulması faaliyetlerini yürütmüşlerdir⁵.

Günümüzdeki yapısı ile mali müşavirlik mesleği, 18. Yüzyılda İngiltere’de gerçekleşen Sanayi Devrimi ve izleyen sanayileşme süreci ile birlikte ticaretin yoğunlaştığı merkezlerde ortaya çıkmıştır. Ekonomik yapıdaki değişim ile birlikte özellikle büyük maden ve demiryolu şirketlerinin muhasebeye olan ihtiyaçları artırmıştır.

Bu tarihsel süreçte mali müşavirlik meleği ile ilgili kanuni düzenlemeler 1800’lü yılların sonunda İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Sanayi devriminin beşiği İngiltere’de günümüz şekliyle ortaya çıkan mali müşavirlik mesleği ilerleyen zamanda Fransa, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya gibi sanayileşme sürecine dâhil olan ülkelerde de yürütülmeye başlanmıştır⁶. Diğer bir ifade ile Kişi ile devlet arasındaki vergisel ilişkilerin değişmesi ile sanayileşme ve ticaret alanında meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunların büyümesi güncel

⁵ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.5; Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.3.

⁶ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 73 – 74; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.9; Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.3; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.42; Ö. Faik YILMAZ, “Mali müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:33, Mayıs 1984, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/376> (Erişim tarihi: 17.11.2018), s.53; Sezai ONURAL, “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri”, **15.Türkiye Muhasebe Kongresi**, Derleyen: Uğur BÜYÜKBALKAN, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1997, s.231

vergi sistemleri ile muhasebe ve işletmecilik alanında uzmanlaşacak bir mesleğin doğmasına neden olmuştur.

Özellikle gelir vergisi ile birlikte beyana dayanan vergi sisteminin gelişmesi ve devletin mükellef beyanlarını denetlemede ve incelemelerde yetersiz kalması ile birlikte mali müşavirlik mesleğine denetleme ve tasdik ile ilgili görev ve sorumluluklar da yüklenmiş ve bu şekilde devletin denetim alanının genişlemesi sağlanmıştır.

Söz konusu gelişmeler ışığında, sanayileşme yarışına giren Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmı, mali müşavirlik mesleğini sanayileşmenin ve vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez bir unsur olarak kabul etmişlerdir. Bu anlamda tarihsel açıdan bakıldığında mali müşavirlik mesleği ile ilgili kanuni düzenlemeler İngiltere’de 1800’lü yıllarında sonlarında İngiltere, Fransa ve Almanya’da ortaya çıkmıştır⁷.

Türkiye’de ise mali müşavirlik mesleği ile ilgili kanuni düzenlemelere ilişkin çalışmalar 1930’lu yıllarda başlamakla birlikte ilgili meslek kanunu 1989 yılında çıkarılabilmektedir.

2. BİRLEŞİK KRALLIK, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ, ALMANYA VE FRANSA 'DA MEVZUAT, MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE SORUMLULUKLARI

Meslek olarak mali müşavirliğin tanımı, kapsamı, görev ve sorumlulukları ülkelerin meslek kanunları temelinde şekillenmektedir. Ülkelerde mali müşavirliğe ilişkin meslek örgütleri de bulunmakta ve kanuni düzenlemelerin yanında mesleği icra eden kişilerin uymak zorunda olduğu ilkeleri ve kuralları belirlemekte ve bu ilke ve kurallara aykırı davranışlarda bulunan kişilere çeşitli yaptırımlar uygulayabilmektedir. Düzenleyici işlevin yanında meslek odaları meslek mensuplarının bilgi ve deneyimlerini artırmak amacıyla eğitim faaliyetlerini de yürütmektedirler⁸.

Mali müşavirlik mesleğine ilişkin hukuki yapı temel olarak iki farklı ekol altında şekillenmektedir. Bunlar Anglo-Amerikan ekolü ile Kara Avrupası ekolüdür. Söz konusu iki ekol arasındaki temel ayırım devletin denetim alanında üstlendiği role ilişkindir. Anglo-

⁷ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.9 – 10.

⁸ Yüksel Koç YALKIN, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar**, Ankara, Nobel, 2010, ss.19 – 21; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.12; Michael OLOHAM, **Muhasebe Sistemleri ve Avrupa’daki Uygulamalar** (Çeviren Davut Aydın), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1989, s.12.

Amerikan ekolünde meslek odaları daha fazla etkin iken, Kara Avrupası ekolünde ise merkezi devlet daha fazla söz sahibidir. Anglo – Amerikan ekolünde muhasebe denetimi ve vergi denetimi uygulamada birbirinden ayrılmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi denetimi vergi idaresi tarafından yerine getirilmekte iken mali müşavirlerin daha çok muhasebe denetimi ve danışmanlık işlevi ön plana çıkmaktadır. Kara Avrupası ekolünde ise muhasebe mevzuatı ile vergi mevzuatı arasındaki bağlantı daha kuvvetli olmakta ve muhasebe denetimi ile vergi denetimi uygulamada bir arada yürütülebilmektedir. Bu çerçevede Kara Avrupası ekolünde mali müşavirler muhasebe denetimi ile vergi denetimi faaliyetlerini bir arada yürütebilmektedir. Şunu da belirtmekte fayda vardır ki gerek vergi hukuku gerekse muhasebe hukuku açısından Kara Avrupası ekolüne dâhil olan Türkiye’de mali müşavirlik kurumu da bu ekol içinde değerlendirilmektedir⁹.

Bu bölümde Anglo – Amerikan ekolüne tabi İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri ile Kara Avrupası Ekolüne tabi Almanya ve Fransa; meslek kanunları ve meslek örgütleri temelinde değerlendirilmektedir.

2.1.Birleşik Krallık

İngiltere’de yeminli günümüz şekliyle mali müşavirlik kurumunun 1880 yılında çıkarılan “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) kanunu ile ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Söz konusu kanun ile birlikte İngiltere’nin temel muhasebecilik kurumu olarak İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales –ICAEW-) kurulmuştur. İzleyen yıllarda çıkarılan kanunlar ile şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiş, mesleğin faaliyet alanı denetim, vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığı olarak belirlenmiş ve bu süreçte mali müşavirlik mesleği günümüzdeki şeklini almıştır¹⁰.

⁹ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.169 – 170; Muzaffer ÇAM, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 170, Ekim 1995, ss. 11-12.

¹⁰ ICAEW history, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/historical-resources/icaew-history> (Erişim tarihi: 17.11.2018); Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.13; Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.85; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss.42 – 43; Mehmet YAZICI, **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine** Araştırma, İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, 1986, s.37; Fırat BİNGÜL, **Yeminli Mali Müşavirlerlerin**

1948 yılında çıkarılan İngiliz Şirketler Kanunu ile birlikte, şirketlerin bağımsız dış denetime tutulması zorunlu hale getirilmiş ve mali müşavirlerin denetim görevlerine yoğunlaşmalarına neden olmuştur¹¹.

Birleşik Krallık 'ta mali müşavirlik mesleğini icra eden kişilerin uymak zorunda olduğu ilkeleri ve kuralları belirlemekle görevli olan çeşitli meslek odaları bulunmaktadır. Bunların başlıcaları; İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; ICAEW¹²), Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Birliği (The Association of Certified Accountants; ACA), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü (The Institute of Cost and Management Accountants; ICMA) ve Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü (The Chartered Institute of Public Finance and Accounting; CIPFA) olarak sıralanabilir¹³.

Bu çok örgütlü yapıda İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü çatı kuruluş görevini yürütmekte ve uluslararası düzeyde ülkeyi temsil etmektedir. İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü'nün temel amaçları şu şekilde belirtilmektedir¹⁴:

- Muhasebe uzmanları yetiştirmek;
- Mesleki standartları oluşturmak,
- Üyelerine ve öğrencilerine hizmet sunmak,
- Muhasebe uygulamasına katkıda bulunmak

Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi Ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s.132.

¹¹ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.13; Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, Nisan 1987, s.7.

¹² ICAEW hakkında detaylı bilgi için bakınız <https://www.icaew.com/>

¹³ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.14; Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, Nisan 1987, s.7.

¹⁴ ICAEW, What is Chartered Accountancy (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> (Erişim tarihi: 17.11.2018); Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.85 – 86; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.14; Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, Nisan 1987, ss.10 – 13.

İngiltere’de mali müşavir ve muhasebeciler çeşitli kategorilere ayrılmaktadır. Bunlar şu şekildedir; ruhsatlı muhasebeci (chartered accountant), yeterlik belgeli muhasebeci (certified accountant), maliyet ve işletme muhasebecisi (cost and work accountant), haznedar (municipal treasurer)¹⁵.

İngiltere’de mali müşavirlik mesleğine giriş şartları şu şekildedir¹⁶;

Öğrenim ve staj şartını yerine getirmek,

18 yaşından büyük olmak

İngiltere’de mali müşavirlerin görevleri ise şu şekilde sıralanabilir¹⁷:

Denetlenme zorunluluğu bulunan şirketlerin (sınırlı sorumlu şirketlerin, devlete ait iktisadi kuruluşların ve yerel yönetim kuruluşlarının, özellikli finansal alanda faaliyet gösteren kuruluşların kooperatiflerin ve hayır kurumlarının) bağımsız dış denetimlerini yapmak.

Defter tutmak ve mali tablo düzenlemek¹⁸.

Danışmanlık yapmak. Özel ve devlet kesiminde bulunan şirketlerin ekonomik ve mali açılardan daha verimli hale getirilmesini sağlamak.

Vergi idaresi (HMRC) ile vergi mükellefleri arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk yapmak.

Şirketler ile ilgili kuruluşların, birleşme, devir ve tasfiye konularında incelemeler yapmak ve gerek görüldüğünde idare tarafından müfettiş olarak görevlendirilmek.

¹⁵ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.14; Mehmet YAZICI, **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine** Araştırma, İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, 1986, s.38.

¹⁶ ICAEW, Gain audit rights, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/gain-audit-rights> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, Nisan 1987, ss. 10 – 13; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.14; Ersan AKKUŞ, “Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 1987 Sayı:3, s.37.

¹⁷ ICAEW, What is Chartered Accountancy (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> (Erişim tarihi: 17.11.2018); Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.16 – 17.

¹⁸ “Ancak, muhasebe uzmanları defterlerini tuttukları şirketlerin aynı zamanda denetçisi olmaları, mesleki moral ilkeleri açısından ve bağımsızlıklarına gölge düşürülebileceği endişesiyle engellenmektedirler.”

Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.86; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.16.

Bakanlık tarafından gerekli görüldüğü hallerde vergi denetimi yapmak. Bu görev mali müşavirlere aynı zamanda kamu görevlisi niteliği de kazandırmaktadır.

Mahkemelerde bilirkişilik yapmak.

İngiltere'de mali müşavirlerin sorumlulukları; cezai sorumluluk ve mali sorumluluk olarak ikiye ayrılmaktadır. Sorumluluk ile ilgili konular; vergi kanunları, ceza kanunları, medeni kanun ve özellikle içtihatlarla yer almaktadır. Kasta dayalı suçlarda cezai sorumluluk söz konusu olurken ihmale dayalı taksirli suçlarda mali sorumluluk doğmaktadır¹⁹.

Mali müşavirlerin mesleklerini icra ederken uyacakları ilke ve esaslar meslek kuruluşları tarafından belirlenmektedir. Bu çerçevede Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board -APB) yetkili kılınmıştır²⁰.

1980 yılında kurulan “Ortak Disiplin Kurulu’nun” (The Joint Disciplinary Scheme, JDS) yaptırım yetkisi ise; kınama, kabahatli bulma ve uyarma ile sınırlıdır²¹.

2.2.Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde mali müşavirlik mesleğine ilişkin ilk hukuki düzenlemeler 1840’lı yıllarda başlamış ve meslek 1890’lı yıllarda; ruhsatlı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants -CPA-) adı altında gelişmeye başlamıştır. Ruhsatlı kamu muhasebeciliğine ilişkin Amerika’daki ilk meslek kanunu 1896 yılında New York eyaletinde kabul edilmiştir²².

¹⁹ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.17; Müslüm DEMİRBİLEK, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, Nisan 1987, s.12.

²⁰ ICAEW, Knowledge guide to UK auditing standards, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-uk-auditing-standards> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

²¹ Nuri ARSLAN, “İngiltere’de Denetçilerin Denetimi Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:71, Temmuz 1987, s.17; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.17 – 18.

²² Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.80; 106; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.18; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 74; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss.42 – 43; Metin SAĞMANLI, “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 90, Haziran 2000, ss.38 – 40; Charles H.

Ulusal Mali Müşavirler Derneği (NSPA), mali muhasebecilerin çalışmalarını düzenlemeyen temel kurum olarak kurulmuştur. NSPA'nın temel kuruluş amacı, kamu uygulamalarındaki muhasebecilerin haklarının güvenceye almak, profesyonelliği teşvik etmek ve üyelerine Hazine Departmanı karşısında müşterileri temsil etme hakkını sunmaktır. İlk merkezi Oklahoma City’’de bulunan kurum, ardından 1947’de St. Louis’e, ardından 1955’te Washington DC’ye taşınmıştır. Kurumun adı 1995’te Ulusal Muhasebeciler Derneği’nin (NSA) olarak değişmiştir²³.

ABD’de mali müşavirlik mesleği temelde iki alt sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar; ruhsatlı kamu muhasebecileri ile kamu muhasebecileridir. İki sınıf arasındaki temel farklılık ruhsatlı kamu muhasebecilerinin denetim ve raporlama alanında faaliyette bulunmalarına izin verilirken kamu muhasebecilerinin sadece defter tutma ve vergi danışmanlığı –faaliyetlerinde bulunmalarına izin verilmesidir²⁴.

Günümüzde geline nokta, ruhsatlı kamu muhasebecileri, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin önemli bir kısmını icra etmektedir. Ruhsatlı kamu muhasebecileri; yöresel, bölgesel, ulusal ve uluslararası olmak üzere dört alanda faaliyet göstermektedir²⁵.

Söz konusu dönemden günümüze “Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği” mesleği ile ilgili olarak eyaletler kendi kanunlarını çıkarmışlardır. Diğer yandan uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Tekdüzen Muhasebe Kanunu ile Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği mevzuatı arasında uyum sağlanmasına çalışılmıştır. Bu uyumun sağlanmasındaki kilit kurum Eyalet Muhasebe Kurullarıdır. Ruhsat almak için sağlanması gereken şartlar şu şekilde sıralanabilir²⁶:

- Kolej veya üniversitede muhasebe ile ilgili bir programı başarılı bir şekilde tamamlamak.

CALHOUN, “ABD’de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl için Beklentiler” (Çeviren: Ahmet KÖSE), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, s. 32.

²³ NSA, A Brief History of the National Society of (Public) Accountants, (Çevrimiçi) <https://www.nsacct.org/about/history-of-nsa>, (Erişim tarihi: 17.11.2018); Mehmet AKBAY, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 106, Haziran 1990, s.20.

²⁴ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.80 – 81; Dan M. GUY, C. Wayne ALDERMAN, Alan J. WINTERS, **Auditing**, Forth Worth, Dreyden Press, 1999, s.15; NSA, Accounting, <https://www.nsacct.org/accounting> (Erişim tarihi: 17.11.2018); NSA Tax Resources, <https://www.nsacct.org/membership/nsa-tax-resources> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

²⁵ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.20.

²⁶ NSA, Accounting, <https://www.nsacct.org/accounting> (Erişim tarihi: 17.11.2018); Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 74.

- 150 saatlik eğitimin almak.
- Tekdüzen Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği sınavında başarılı olmak.
- Bir yıllık (genellikle kabul edilen şart olmakla birlikte eyaletten eyalete farklı olabilmektedir) temel tecrübe sahibi olmak²⁷.

Ruhsatlı kamu muhasebecileri 5 temel hizmet sunmaktadırlar²⁸:

- 1- Denetim ve tasdik,
- 2- Vergi ile ilgili hizmetler (beyanname hazırlama ve vergi danışmanlığı)
- 3- Muhasebe, defter tutma ve mali tabloların hazırlanması,
- 4- Danışmanlık,
- 5- Mali Planlama

ABD’de küçük ölçekli yerel müşavirler genellikle muhasebe (defter tutma, mali tablo hazırlama) ve vergi ile ilgili (vergi beyannamesi hazırlama) hizmetlerinde yoğunlaşmakta büyük ölçekli müşavirler ise denetim ve danışmanlık alanlarında yoğunlaşmaktadır. Söz konusu genel görevlere ek olarak ruhsatlı kamu muhasebecileri; işletmelerin muhasebe sistemlerini organize etmek ve işletmek, yatırım yapılabilirlik raporlarını düzenlemek, işletme için gerekli mali kaynakların tahvil çıkarma veya sermaye arttırma yoluyla sağlanması için rapor düzenlemek gibi görevleri de yerine getirebilmektedirler²⁹.

2.3.Almanya

Almanya’da mali müşavirlik mesleğine ilişkin ilk hukuki düzenlemeler 1800’lü yılların sonunda gerçekleşmiştir. 1897 yılında çıkarılan Prusya Ticaret Odası Kanunu ve bu kanuna

²⁷ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.81.

²⁸ NSA, Accounting, <https://www.nsacct.org/accounting> (Erişim tarihi: 17.11.2018); Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss. 82 – 83; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.20; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75.

²⁹ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.21 – 22.

dayanılarak 1900 yılında çıkarılan ve mali müşavirlerin yeminli ticaret bilirkişileri olarak görev ve yetkilerini düzenleyen Meslek Örgütü Yönetmeliği söz konusu temel düzenlemelerdir³⁰.

1931 yılına gelindiğinde ise şirketlerin hesaplarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesinin zorunlu hale getirilmesi ile birlikte mali müşavirliğin denetim görevi hukuki bir temele oturtulmuştur. 1961 yılında farklı eyaletlerde yürürlükte olan meslek kanunları tek çatı altında birleştirilmiştir. 1975 yılında Serbest Mali Danışmanlık Kanunu ile birlikte ise mali müşavirlik mesleğinin esasları kanuni bir temele oturtulmuştur³¹.

Almanya’da mali müşavirlik mesleğine ilişkin ana meslek odası 1928 yılında kurulmuş olan Yeminli Denetçiler Odası’dır³².

Almanya’da mali müşavirlik mesleğine ilişkin meslek unvanları şu şekilde sınıflandırılmaktadır³³:

- İşletme Denetçileri (Wirtschaftsprüfer)
- Yeminli Muhasebe Denetçileri (Vereidigter/Beeideter Buchprüfer)
- Vergi Danışmanları (Steuerberater)
- Vergi Yetkilileri (Steuerbevollmächtigter)

³⁰ Metin SAĞMANLI, “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 90, Haziran 2000, ss.38 – 40; Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.106.

³¹ Wolfgang LÜCK, “Federal Almanya’da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Kasım 1982, Yıl:8, Sayı:30, s.80; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.30; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75.

³² Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.31 – 32; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss.42 – 43.

³³ Hasan KAVAL, “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin özellikleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, Ankara, TÜRMÖB Yayınları, 1995, ss. 153 – 169; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.31 – 32; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75; Wolfgang LÜCK, “Federal Almanya’da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Kasım 1982, Yıl:8, Sayı:30, s.80.

Almanya’da mali müşavirlerin temel görevleri şu şekilde sıralanabilir³⁴:

- Denetim
- Danışmanlık (hukuki danışmanlık ve vergi danışmanlığı)
- Mükellefin vergi idaresi karşısında temsil edilmesi

Şunu belirtmekte fayda vardır ki Almanya’da bir mali müşavir aynı şirketin veya kişinin hem danışmanlık veya muhasebe kayıtlarını tutma hem de denetim faaliyetini birlikte yürütemez. Bu açıdan muhasebe kayıtlarını tutanlar ile denetleyenler farklı kişiler olmaktadır³⁵.

2.4.Fransa

Fransa’da mali müşavirlik mesleğine ilişkin güncel düzenlemelerin temelinde 1927 yılında hukuki düzenlemeleri yapılmış olan Uzman Muhasebe Belgesi yer almaktadır³⁶.

Fransa’da mali müşavirlik mesleği; 1942’de kurulan Uzman ve Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği ile örgütlü bir hal almıştır. 1945 yılında ise mali müşavirlik mesleği kanuni bir temele oturmuştur³⁷.

Günümüzde Fransa’da mali müşavirlik mesleğinde unvan sınıflandırması; uzman muhasebeciler (expert comptable) ve ruhsatlı muhasebeciler (comptable agréé) olmak üzere ikili bir yapıdadır.

³⁴ Wolfgang LÜCK, “Federal Almanya’da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Kasım 1982, Yıl:8, Sayı:30, s.80; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.32; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 75; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss.42 – 43.

³⁵ Hasan KAVAL, “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin özellikleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1995, ss. 153 – 169; Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.31.

³⁶ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss 75 – 76.

³⁷ Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss.42 – 43; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 75 – 76.

Uzman muhasebecilerin ve ruhsatlı muhasebecilerin esas görevleri; işletmelerin mali analizini yapmak, muhasebe işlemlerini yürütmek ve muhasebe denetimi yapmaktır. Bunlar aynı zamanda, mali tabloların doğruluğu konusunda da görüş bildirmekle görevlidirler³⁸.

Fransa’da vergisel hizmetler genellikle mali müşavirlerin değil daha çok hukuk müşavirlerinin mesleki faaliyet alanına girmektedir. Bu açıdan Alman meslek sisteminden farklılaşmaktadır. Hukuk müşavirleri dışında; noterler ve denetçiler Fransa’da vergi danışmanlığı hizmeti sunabilmektedir³⁹.

³⁸ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, ss.34 – 35; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 75 – 76.

³⁹ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.35.

3. TÜRKİYE’DE MALİ MÜŞAVİRLİĞİN GÜNCEL DURUMU

3.1.Türkiye’de YMM Mesleğinin Günümüzdeki Konumu

Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla kayıtlı 106.303 serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir ile 4.779 yeminli mali müşavir vardır. Bunun yanında mali müşavirlik hizmeti görmesi olası kişi sayısı açısından ise 1.919.895 gelir vergisi mükellefi ile 799.111 kurumlar vergisi mükellefi vardır.

3.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Sayısı ve İllere Göre Dağılımı

Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla kayıtlı 8.698 serbest muhasebeci ve 97.605 serbest muhasebeci mali müşavir vardır. Toplam serbest muhasebeci ve mali müşavir sayısı 106.303’dür.

77 ilimizde mevcut olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odalarına kayıtlı olan meslek mensuplarının illere göre dağılımına baktığımızda meslek mensuplarının sayılarının nüfusun, sanayi ve ticaretin yoğunlaştığı; İstanbul (41.884), Ankara (12.790) ile İzmir (7.472) illerinde diğer illere göre daha fazla olduğu göze çarpmaktadır.

Tablo 1: Meslek Mensubu Dağılımı (SM – SMMM)⁴⁰

ODA ADI	SM SAYISI	SMMM SAYISI	TOPLAM SAYI
ADANA SMMMO	228	2075	2303
ADIYAMAN SMMMO	15	167	182
AFYONKARAHİSAR SMMMO	53	475	528
AKSARAY SMMMO	12	176	188
ALANYA SMMMO	62	508	570

⁴⁰ Meslek Mensubu Dağılımı Tablosu (SM – SMMM), (Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim tarihi:17.11.2018).

AMASYA SMMMO	32	173	205
ANKARA SMMMO	1078	11712	12790
ANTALYA SMMMO	213	2880	3093
ARTVİN SMMMO	12	73	85
AYDIN SMMMO	108	800	908
BALIKESİR SMMMO	151	875	1026
BARTIN SMMMO	21	85	106
BATMAN SMMMO	31	142	173
BİLECİK SMMMO	15	136	151
BİTLİS SMMMO	9	53	62
BODRUM SMMMO	26	330	356
BOLU SMMMO	41	293	334
BURDUR SMMMO	32	204	236
BURSA SMMMO	491	4443	4934
ÇANAKKALE SMMMO	64	370	434
ÇANKIRI SMMMO	18	89	107
ÇORLU SMMMO	9	344	353
ÇORUM SMMMO	44	370	414
DENİZLİ SMMMO	126	1101	1227
DİYARBAKIR SMMMO	44	503	547
DÜZCE SMMMO	33	219	252
EDİRNE SMMMO	51	345	396

ELAZIĞ SMMMO	22	227	249
ERZİNCAN SMMMO	14	123	137
ERZURUM SMMMO	37	267	304
ESKİŞEHİR SMMMO	106	850	956
FETHİYE SMMMO	27	257	284
GAZİANTEP SMMMO	173	1799	1972
GİRESUN SMMMO	47	159	206
GÜMÜŞHANE SMMMO	14	47	61
HATAY SMMMO	102	616	718
ISPARTA SMMMO	32	314	346
İSKENDERUN SMMMO	47	323	370
İSTANBUL SMMMO	2177	39707	41884
İZMİR SMMMO	692	6780	7472
KAHRAMANMARAŞ SMMMO	71	537	608
KARABÜK SMMMO	33	164	197
KARAMAN SMMMO	21	181	202
KARS SMMMO	15	119	134
KASTAMONU SMMMO	31	169	200

KAYSERİ SMMMO	107	1382	1489
KIRIKKALE SMMMO	21	148	169
KIRKLARELİ SMMMO	30	267	297
KIRŞEHİR SMMMO	20	99	119
KOCAELİ SMMMO	150	1629	1779
KONYA SMMMO	232	2112	2344
KÜTAHYA SMMMO	42	301	343
MALATYA SMMMO	61	428	489
MANAVGAT SMMMO	22	328	350
MANİSA SMMMO	151	782	933
MARDİN SMMMO	31	224	255
MERSİN SMMMO	283	1595	1878
MUĞLA SMMMO	88	643	731
MUŞ SMMMO	4	38	42
NEVŞEHİR SMMMO	37	208	245
NİĞDE SMMMO	11	120	131
ORDU SMMMO	36	328	364
OSMANİYE SMMMO	14	170	184
RİZE SMMMO	30	177	207
SAKARYA SMMMO	121	798	919

SAMSUN SMMMO	116	764	880
SİNOP SMMMO	25	62	87
SİVAS SMMMO	39	306	345
ŞANLIURFA SMMMO	32	465	497
TEKİRDAĞ SMMMO	44	507	551
TOKAT SMMMO	31	211	242
TRABZON SMMMO	94	514	608
UŞAK SMMMO	33	322	355
VAN SMMMO	11	344	355
YALOVA SMMMO	26	240	266
YOZGAT SMMMO	40	168	208
ZONGULDAK SMMMO	36	345	381
TOPLAM	8698	97605	106303

3.1.2. Yeminli Mali Müşavir Sayısı ve İllere Göre Dağılımı

Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla kayıtlı 4.779 yeminli mali müşavir vardır. 8 ilimizde mevcut olan Yeminli Mali Müşavirler Odalarına kayıtlı olan meslek mensuplarının illere göre dağılımına baktığımızda SM ve SMMM’de olduğu gibi meslek mensuplarının faaliyetlerinin sanayi ve ticaretin yoğun olduğu İstanbul (2.254), Ankara (1.464) ve İzmir (435) illerimizde yoğunlaştığı göze çarpmaktadır.

Tablo 2: Meslek Mensubu Dağılımı (YMM)⁴¹

ODA ADI	ÜYE SAYISI
ADANA YMMO	162
ANKARA YMMO	1464
ANTALYA YMMO	78
BURSA YMMO	187
ESKİŞEHİR YMMO	62
GAZİANTEP YMMO	137
İSTANBUL YMMO	2254
İZMİR YMMO	435
TOPLAM	4.779

3.1.3. YMM'den Hizmet Alan Kurum Sayısı

Vergi mükellefi sayısı temelinde mali müşavirlik hizmetine baktığımızda ise Türkiye'de yaklaşık olarak gelir vergisi mükellefi sayısı (Eylül 2018 itibarı ile); 1.919.895 kişi, kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı ise (Eylül 2018 itibarı ile); 799.111 olup bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaktadır⁴². Ancak şunu belirtmekte fayda vardır ki tüm mükellefler mali müşavirlik hizmeti talep etmemektedir. Talep özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinde daha fazla olmaktadır. Bu kapsamda bir fikir vermesi açısından tam tasdik sözleşmesi yapan Kurumlar Vergisi mükelleflerine ilişkin 2014 verileri şu şekildedir⁴³:

⁴¹ Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM), (Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->, (Erişim tarihi: 17.11.2018).

⁴² (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20181.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

⁴³ AK, Bülent: Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018), s.73.

Tablo 3: Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı Tam Tasdik Sözleşme Sayısı Sözleşme Yapan Mükelleflerin Oranı (%)

Yılı	Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı	Tam Tasdik Sözleşme Sayısı	Sözleşme Yapan Mükelleflerin Oranı (%)
2014	673.423	29.521	4,38

Tabloda görüldüğü üzere 2014 yılı verileri ışığında, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sadece %4'lük bir kısmı tam tasdik hizmetini talep etmektedir.

Mükellef sayılarının illerimize göre dağılımına baktığımızda ise mali müşavirlik mesleğinin dağılımına benzer sonuçlara ulaşmaktayız. Şöyle ki, mükellef sayıları sınai ve ticari faaliyetlerin yoğunlaştığı İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde diğer illere göre daha fazladır.

Tablo 4: Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları: İstanbul, Ankara ve İzmir⁴⁴

	İstanbul	Ankara	İzmir
Gelir Vergisi Mükellefi Sayısı (Eylül 2018 itibari ile)	504.353	136.537	132.016
Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayısı (Eylül 2018 itibari ile)	298.848	88.200	50.038

3.2.Türkiye'de Meslek Kanunu, Mali Müşavirlerin Görevleri, Yetkileri ve Sorumlulukları

Türkiye’de mali müşavirlik ile ilgili ana kanun 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanmış olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. Bir meslek kanunu olarak da kabul edilen 3568 sayılı Kanun mali

⁴⁴(Çevrimiçi),

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_2.xls.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

(Çevrimiçi),

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_10.xls.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

müşavirlik mesleğinin koşullarını, kapsamını, görev ve yetkileri ile sorumluluklarını düzenleyen temel kanun niteliğindedir. 3568 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte mali müşavirlik mesleğinin koşulları, görev ve sorumlulukları kanuni bir temele oturmuştur⁴⁵.

3568 sayılı Kanun'un yanında 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yer alan hükme dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 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'te de YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

3.2.1. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin görevleri ve sorumlulukları ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanun'un yanı sıra; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda da çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

3568 sayılı Kanun'un temel amacı değişen ekonomik ve mali koşulları (özellikle endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş kollarında) hukuki açıdan yakalamak, vergi idaresine yardımcı olmak ve kamu maliyesinin yapısını sağlamlaştırmaktır⁴⁶.

3568 sayılı Kanun'un 1. maddesinde 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 resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek”* olarak ifade edilmiştir.

3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde mali müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma için kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak en önemli unsur olarak belirtilmekte, ülke çapında denetim işlevinin genele yayılabilmesinin tek yolu olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle üzerinde önemle durulması gereken bir kurum olarak kabul edilmektedir. Söz konusu

⁴⁵ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

⁴⁶ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

Kanun'un gerekçesinde mali müşavirlik mesleğinin getirilmesindeki amaç şu şekilde ifade edilmiştir⁴⁷:

“ Özel kesimdeki bütün işletmelerde ve kuruluşlarda hesap düzeninin kurulması, iyi işlemesi, denetlenmesi, malî tabloların özellikle bilançoların, gelir - gider, kâr - zarar hesabının, vergi beyannamelerinin doğru, tam ve güvenilir olması gerekir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına manî olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekilere benzer serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir.

Bu Kanun Tasarısıyla, mükellef, malî müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve Devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır.”

3568 sayılı Kanun'da mali müşavirlik mesleği; serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Kanunda ayrıca meslek ile ilgili olarak; Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odaları, Yeminli Malî Müşavirler Odaları ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin (kısa adı TÜRMOB) kurulmasına, dair esaslar düzenlenmiştir.

3.2.2. Tanımı ve Koşulları

3568 sayılı Kanun ile birlikte mali müşavirlik mesleği kanuni bir tanıma oturmuştur. Muhasebe ve vergi işleri ile uğraşanlar faaliyetlerini; malî müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar altında sürdürmekteydi⁴⁸.

3568 sayılı Kanun'da mali müşavirlik mesleği doğrudan değil; konu, şartlar ve sorumluluk temelinde tanımlanmaktadır.

⁴⁷ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

⁴⁸ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

Söz konusu kanunda meslek konusu itibari ile muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu ile yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu olarak ikili bir sınıflandırma yapılmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu şu şekilde ifade edilmektedir:

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî 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 malî müşavir denir.”

Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu ise 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

- a) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- b) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.*
- c) Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.*
- d) Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.*

Yeminli mali müşavirler görevlerini ifa ederken kişi ve kurumların beyanlarının doğruluğuna kendi meslekî itibar ve bilgisiyle güvence sağlayacak ve bu çerçevede tasdik

işlemlerini yapacaktır. Söz konusu faaliyetler ve tasdik sırasında malî müşavirler bağımsız bir şekilde ve kendi meslekî sorumlulukları altında çalışacaktır. Bu kapsamda yeminli mali müşavirlerin, mesleki bilgi ve ahlaki nitelikler açısından belirli özelliklere sahip olmaları ve genel ile özel şartları yerine getirmeleri gerekmektedir⁴⁹.

3568 sayılı Kanun'un 4. maddesinde meslek mensubu olmanın genel şartları şu şekilde sıralanmıştır:

- a) *“T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*
- b) *Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.*
- c) *Kamu haklarından mahrum bulunmamak.*
- d) *Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.*
- e) *Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.*
- f) *Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”*

3568 sayılı Kanun'un 9. maddesinde ise yeminli malî müşavir olabilmenin özel şartları şu şekilde sıralanmıştır:

- a) *“En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,*
- b) *Birlik tarafından yazılı olarak yapılan yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak⁵⁰,*

⁴⁹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekeşi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

⁵⁰ *Yeminli Malî Müşavirlik Sınavı*

Madde 10-(5786 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile değışen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

c) *Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak.”*

Kanun’un 9. maddesinde ayrıca; *“Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul”* edileceği ifade edilmektedir⁵¹.

Yeminli malî müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde Kanun’un 11. maddesinde yer alan ve aşağıda belirtilen şekilde yemin ederler.

“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idarî bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir. ()*

() (5786 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile değişmeden önceki şekli) Yeminli malî müşavirlik sınavı bu Kanunun 7 nci maddesinde belirtilen komisyon tarafından yapılır.*

⁵¹ *Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir*

Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.

bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

3.2.3. Görev ve Yetkiler

3568 sayılı Kanun YMM mesleğine mükelleflerin ihtiyaç duydukları mali danışmanlık ile devletin ihtiyaç duyduğu denetim alanlarında temel görevler ve yetkiler yüklemiştir⁵².

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde YMM’lerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:

- “a) 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 müşavirliklerini yapmak,*
- b) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak,*
- c) Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,*
- d) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak.”*

Bu anlamda 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında YMM’lerin; mali danışmanlık, muhasebe ve vergi denetimi ile tasdik olmak üzere üç temel görevi bulunmaktadır⁵³.

⁵² Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 73; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2011, s.25.

⁵³ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 73 – 78; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2011, s.25.

3.2.3.1.Mali Danışmanlık (Müşavirlik) Görevi

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin temel görevlerinden ilki gerçek ve tüzel kişilere işletme, muhasebe ve mali mevzuat konularında danışmanlık hizmeti vermektir⁵⁴.

Bu kapsamda gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek de danışmanlık faaliyetinin yanında icra edebileceği görevlerdendir.

Yeminli mali müşavirler danışmanlık görevlerini denetim ve tasdik görevleriyle birlikte yapabilecekleri gibi, sadece danışmanlık görevini de yapabilirler. Nitekim uygulamada da bazı YMM'ler sadece danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar⁵⁵.

3.2.3.2.Muhasebe ve Vergi Denetimi Görevi

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin 3568 sayılı Kanun'da yer alan temel görevlerinden bir diğeri denetim hizmeti vermektir. Yeminli mali müşavirlerin sundukları denetim hizmeti muhasebe ve vergi denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak uygulamada denetimin konusu daha çok vergi denetimine indirgenmektedir⁵⁶.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 48. maddesinde denetimin tanımına yer verilmektedir. Söz konusu madde uyarınca denetim; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtları ile ilgili bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.

⁵⁴ Oktay GÜVEMLİ, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme -", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 44, Yıl: 2009, s.8; Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 73 – 74; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2011, s.26.

⁵⁵ Oktay GÜVEMLİ, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme -", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 44, Yıl: 2009, s.8; Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 78; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2011, s.26.

⁵⁶ Oktay GÜVEMLİ, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme -", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 44, Yıl: 2009, s.8; Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 73 – 78; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2011, s.25.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu da işletmelerin denetimi konusunda çeşitli düzenlemeler içermektedir. 6102 sayılı Kanun'un 397. maddesinde denetim faaliyetinin kapsamı belirtilmektedir. Söz konusu madde uyarınca; *“Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı”* içindedir.

6102 sayılı Kanun'un 400. maddesinde ise kimlerin denetçi olabileceği belirtilmektedir. İlgili maddeye göre; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi denetçi olabilmektedir⁵⁷.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 48. maddesinde denetimin amacı: *“Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali*

⁵⁷ Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz.

Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) benlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak” şeklinde ifade edilmektedir.

YMM’lerin denetim grevi, tasdik görevi ile birlikte bir bütünlük oluşturmaktadır. Şöyle ki Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 8. maddesinde bu bütünlük şu şekilde ifade edilmektedir:

“Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tabloların tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. Yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka Oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücreti Ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırılabilir.”

Söz konusu yönetmeliğin 50. maddesinde ise denetim faaliyetinin; “Kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;

a) Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,

b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,

c) Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediğinin,

d) Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,

e) İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,

f) Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,

g) *Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,*

h) *Malî tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre, tespiti ile”* gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Denetim teknikleri ise Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 15. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir:

“Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar.

a) *Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir*

b) *Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.*

c) *Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.*

d) *Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.*

e) *Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.*

f) *Analitik inceleme: İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim,*

tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri gözönünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir.”

3.2.3.3.Tasdik Yetkisi

Tasdik yetkisi yeminli malî müşavirlere tanınan en önemli yetkilerden biridir. Ancak şunu belirtmekte fayda vardır ki kişi ve kurumların beyanlarının mali müşavirlerce tasdiki söz konusu kişi ve kurumların hesaplarının vergi idaresi tarafından denetlenmemesi anlamına gelmemektedir. Mali müşavirlerin beyanı tasdik etmeleri, ilgili kurumların sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır.

3568 sayılı Kanun’un 12. maddesinde tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk düzenlenmektedir. Söz konusu maddeye göre;

“Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te ise tasdik şu şekilde tanımlanmıştır:

“Tasdik, 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.”

Söz konusu yönetmelikte tasdikin amaçları üç madde halinde sıralanmıştır:

“a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.”

Söz konusu yönetmeliğin 7. maddesi ile tasdikin kapsamı şu şekilde çizilmektedir:

“A) Gelir Vergisi Yönünden;

a) Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.

c) Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi ve 82 nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.

d) Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden;

a) Yıllık Kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b) Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.

c) Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.

d) Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden:

- a) Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,*
- b) İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,*
- c) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.*

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

- a) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.*
- b) Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.*

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

- a) 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",*
- b) 6183 sayılı Kanunun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,*

F) Damga Vergisi Yönünden:

- a) 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22 nci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23 üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.*

G) Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:

- a) Yatırım indirimi,*
- b) Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,*
- c) Yeniden değerlendirme,*
- d) Stok değerlemesi,*
- e) Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,*
- f) Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,*
- g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler,*

Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.”

YMM’lerin üç asli görevinden biri olan tasdik uygulamada YMM’lerin asli görevi halini almıştır. Tasdik görevi; tasdik talebi, müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, tasdik sözleşmesi, araştırma ve incelemenin planlanması, kanıt toplama, denetim teknikleri, hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması, çalışma kâğıtları, tasdik sonuçları ve tasdik raporları alt unsurlarını içermektedir⁵⁸.

YMM’ler ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında yapılan tasdik sözleşmesi Borçlar Kanunu’na göre yapılmış bir hizmet sözleşmesidir⁵⁹.

Tasdik sözleşmesi kapsamında YMM’ler tasdik hizmetini özenle yerine getirmek, işi kendisi yapmak, denetim yöntem ve tekniklerini kullanmak, varsa hata ve hileleri bulmak ve tasdik raporunu düzenleyerek ilgili mercilere ulaştırmakla yükümlüdürler⁶⁰.

⁵⁸ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 78.

⁵⁹ Ufuk AYTAŞ, **Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü**, T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2011, s.79.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te Tasdik Sözleşmesi şu şekilde yer almaktadır:

“MADDE 10 - İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce Bakanlığa gönderilmesi zorunludur.

Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verilir.

a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
d) Ücret,

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir.

Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez.

Yıllık mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin, tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir yeminli

mali müşavirle sözleşme yapmak zorundadırlar.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde yeminli mali müşavir çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan yeminli mali müşavire devretmek zorundadır.

(Değişik:RG-31/5/1995-22299) Bu Yönetmeliğin 7/A-a ve 7/B-a maddelerinde belirtilen belgelerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir. ”

⁶⁰ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 80; Ömer YILMAZ, **Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve**

YMM'ler tarafından tasdiki gerçekleştirilen beyannamede, vergi idaresince vergi kaybının varlığına ilişkin bir durum ispat edilirse, ilgili YMM ve mükellef vergi idaresine karşı müteselsil olarak sorumludur⁶¹.

Mükelleflere işletme, muhasebe ve mali mevzuat konularında danışmanlık hizmeti veren YMM'ler aynı zamanda onların vergi tarhına konu olacak beyannamelerini, ilgili mevzuat ve muhasebe esasları yönünden tasdik etmek yetkisine de sahiptirler. Tasdik faaliyeti ile birlikte mükelleflerin beyannamelerinin gerçek durumlarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu sağlanmakta böylece matrahların doğruluğuna YMM'ler tarafından güvence sağlanmaktadır. Bu şekilde vergi idaresi vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlar altında yeminli mali müşavirlere devretmiş olmaktadır⁶².

Beyanların YMM'ler tarafından tasdik edilmesi ile kamu idarelerince yapılması gereken denetime ilişkin iş yüklerinin hafifletilmesi amaçlanmıştır. Tasdik ile birlikte ilgili idarelere sunulan beyanlar meslekte uzmanlaşmış yeminli mali müşavirlerin denetiminden geçtiğinden anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelmektedir. Ancak burada Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı'na önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu açıdan, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı, meslek mensuplarını ve meslek kuruluşlarını denetleme görevini de üstlenmektedir⁶³.

3.2.4. Sorumluluk

Mali müşavirlik mesleğini icra edenler kanunda ve meslek odaları tarafından belirtilen kurallara uymakla yükümlüdür. Söz konusu kurallar meslek mensubuna çeşitli haklar vermekle birlikte yaptıkları işlemlerden dolayı çeşitli sorumluluklar da yüklemektedir⁶⁴.

Etkinliğin Analizi, T.C. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.123.

⁶¹ Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 80; Tayyip YAVUZ, **Türkiye'de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.12

⁶² Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 73 – 74.

⁶³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerektirici, (Çevrimiçi)
<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

⁶⁴ Tayyip YAVUZ, **Türkiye'de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.12; Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Mali müşavirliğin kanuni sorumlulukları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu başta olmak üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

3.2.4.1.3568 Sayılı Kanun ve İlgili Yönetmeliklerden Doğan Sorumluluklar

3568 sayılı Kanun ve söz konusu Kanun'un 12. ve 50. maddelerine dayanılarak çıkarılan yönetmelikler YMM'lerin sorumlulukları ile ilgili temel düzenlemeleri içermektedir. 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 belirtilmektedir.

YMM'lerin görev ve yetkileri ile ilgili başlıkta belirtildiği üzere YMM'ler; mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahiptirler. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca da YMM'ler yaptıkları bu tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yer alan hükme dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'te de bu konu ile ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu yönetmeliğin Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu başlıklı 20. maddesinde, yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM'lerin, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu olduğu ve tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen konuların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması durumunda, Kanun'un 12. maddesi uyarınca YMM'ler tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak vergi idaresine karşı sorumludurlar⁶⁵.

Tasdik sorumluluğu ile YMM'lerin gerçekleştirdikleri incelemelerde işlemlerin gerçek durumunu tespit etmeye yönelik olarak her türlü belgeden yararlanmalarını ve her türlü

Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 84.

⁶⁵ Tansel ÇETİNOĞLU, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 79.

inceleme tekniklerini kullanmaları amaçlanmaktadır. Aksi durumda kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak vergi idaresine karşı sorumlu olacaklardır⁶⁶.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesi uyarınca sorumluluk ile ilgili üç konu daha düzenlenmektedir

Söz konusu yönetmeliğe göre; tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması durumunda, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

İkinci olarak; YMM'ler tasdikten doğan sorumlulukları kapsamında doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Üçüncü olarak ise; tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Tasdik yetkisinin gerçeğe aykırı olarak kullanımı durumunda ise 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesi uyarınca; bu durumun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilk defa tespit edilmesi ve rapora bağlanması durumunda yeminli malî müşavirler hakkında geçici olarak meslekî faaliyetten alıkonma cezası verilir. Bu durumun tekrerrür edip mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde ise yeminli sıfatının kaldırılması cezası verilir.

Yukarıdaki belirtilen sorumluluk ile bağlantılı olarak Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 16. maddesinde hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla YMM ve işletme yönetimine bir sorumluluk yüklenmiştir. Şöyle ki:

“Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden

⁶⁶ Gülşah CEYLAN, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2011, s.90; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 81.

önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.”

Yine 3568 sayılı Kanun’un 48. maddesi uyarınca mükellefle birlikte kasten vergi kaybına sebep oldukları mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir⁶⁷.

Yukarıda belirtilen sorumluluklara ek olarak Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 18. maddesinde; mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, yeminli mali müşavirce bir rapora bağlanacağı ve rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanmasının YMM’nin sorumluluğunda olduğu ifade edilmektedir.

YMM’lerin sorumluluklarını düzenleyen bir diğer yönetmelik ise 3568 sayılı Kanun’un 50. maddesine dayanılarak çıkarılmış ve 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete ‘de yayınlanmış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’tir.

Söz konusu yönetmeliğin 8.maddesinde üç tip sorumluluk yer almaktadır. Bunlar şu şekildedir:

- a) Meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı taşıdığı sosyal sorumluluğu,
- b) Meslek mensuplarının, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamasına yönelik işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluğu,

⁶⁷ Gülşah CEYLAN, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2011, s.90; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 79.

- c) Meslek mensuplarının, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermelerine ve aktarmalarına yönelik mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı sağlamaya yönelik sorumluluğudur.

Söz konusu yönetmeliğin 21. Maddesinde ise hukuki sorumluluk düzenlenmiştir. İlgili madde şu şekildedir; *“meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.”*

Söz konusu yönetmeliğin 41. maddesinde 3568 sayılı Kanun’un 12. Maddesi uzantısında bir düzenlemeye gidilmiş ve YMM’lerin, ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olduğu ve yaptıkları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olduğu ve yaptıkları tasdikin kapsamını raporda açıkça belirtmek zorunda olduğu da ayrıca belirtilmektedir.

3.2.4.2.213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Sorumlulukları

YMM’lerin sorumlulukları 3568 Sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklerle sınırlı değildir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesinde de YMM’lerin sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler mevcuttur.

213 sayılı VUK’un Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları başlıklı mükerrer 227. Maddesi şu şekildedir:

“Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

Söz konusu müteselsil sorumluluk, 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının imzaladıkları beyanname ve düzenledikleri tasdi raporları ile ilgili “*sınırlı uygunluk denetimi*” yapma sorumluluğunu ifade etmektedir. Uygunluk denetimi, işlemlerin yetkili bir kişi tarafından hukuki düzenlemelere ve gerçeklere uyup uymadığının tespitine yönelik bir denetimdir. VUK mükerrer 227. maddesine göre uygunluk kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk ile sınırlandırılmıştır⁶⁸. Söz konu maddeye göre; “*vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.*”

⁶⁸ Salim Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s.86; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 79 – 80.

3.2.4.3.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Doğan Sorumluluklar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesi kapsamında denetçi olarak görev yapabilecekler arasında belirtilen YMM'ler bu görevi icra etmeleri halinde söz konusu kanunun ilgili maddelerinde düzenlenen denetçilere ilişkin sorumlulukların da kapsamına gireceklerdir.

Söz konusu sorumluluklar şu şekildedir:

6102 sayılı Kanun'un Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu başlıklı 404. Maddesi şu şekildedir;

“(1) Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

(3) Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.(1)

(4) Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.

(5) Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır.

(6) Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.”

6102 sayılı Kanun'da denetçiler ile ilgili bir diğer sorumluluk Denetçinin Sorumluluğu başlıklı 554. maddede düzenlenmiştir: “*şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.*”

6102 sayılı Kanun'un 554. maddesinde yer alan sorumluluğun bir benzeri de 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanmış olan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Denetimden Doğan Sorumluluk başlıklı 24. maddesinde yer almaktadır. Şöyle ki⁶⁹: “*Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.*”

3.2.4.4.Mükellefe Karşı Sorumluluklar

Görev ve yetkiler kısmında ifade edildiği üzere tasdik hizmeti temelinde bir tasdik sözleşmesine dayanmaktadır. Bu çerçevede YMM'lerin idareye karşı olan sorumluluklarının yanında bir de hizmet verdikleri mükelleflere karşı sözleşmeden kaynaklanan sorumlulukları vardır. Tasdik sözleşmesi 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Söz konusu sözleşme kapsamında YMM'lerin sorumluluğu 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 ile ilgilidir⁷⁰.

⁶⁹ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

⁷⁰ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 84.

4. TÜRKİYE’DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK ALGI

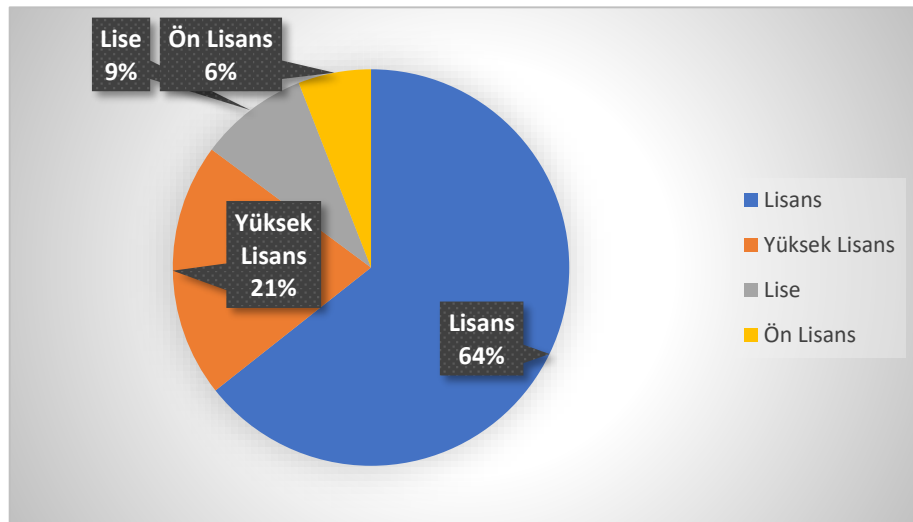
Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğine yönelik iç ve dış paydaşların algısını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilen nitel ve nicel araştırmaların sonuçlarına yer verilmiştir. Bu kapsamda gerçekleştirilen paydaş analizi neticesinde üç ana grup belirlenmiştir. Bu gruplar; YMM’den hizmet alan mükellefler, meslek mensupları ve kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları (STK)’dır.

4.1.Mükellef Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Mükellefler, YMM mesleğinin önemi ve fonksiyonları konusunda bilgi verebilecek en önemli paydaşlardan biridir. Bu bağlamda çalışma kapsamında Türkiye’de YMM’lerden hizmet alan mükelleflerden veri toplanmıştır. Bu süreçte, YMM’lerden hizmet alan mükelleflerin coğrafi dağılımı dikkate alınarak örnekler seçilmiş ve belirlenen işletmelerin yönetim kurulu başkanı, genel müdürü, genel müdür yardımcısı veya mali işler müdürü pozisyonlarında olan temsilcileri ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Mükellef gözüyle YMM mesleğinin değerlendirilmesi sürecinde; 74 kişiden anket yoluyla ve 49 kişiden ise derinlemesine mülakat yoluyla veri toplanmıştır. Soru formlarının tasarlanması sürecinde; araştırma amacı doğrultusunda gerçekleştirilen literatür taraması neticesinde oluşturulan taslak soru formu için uzman görüşüne başvurulmuş ve ardından nihai soru formu hazırlanmıştır.

Çalışma kapsamında anket yoluyla veri toplanan 74 kişiden alınan yanıtlar incelendiğinde; katılımcıların %84’ünün erkek, %16’sinin kadın olduğu görülmüştür. Bunun yanı sıra katılımcıların %64’ü 40-54 yaş aralığındadır.

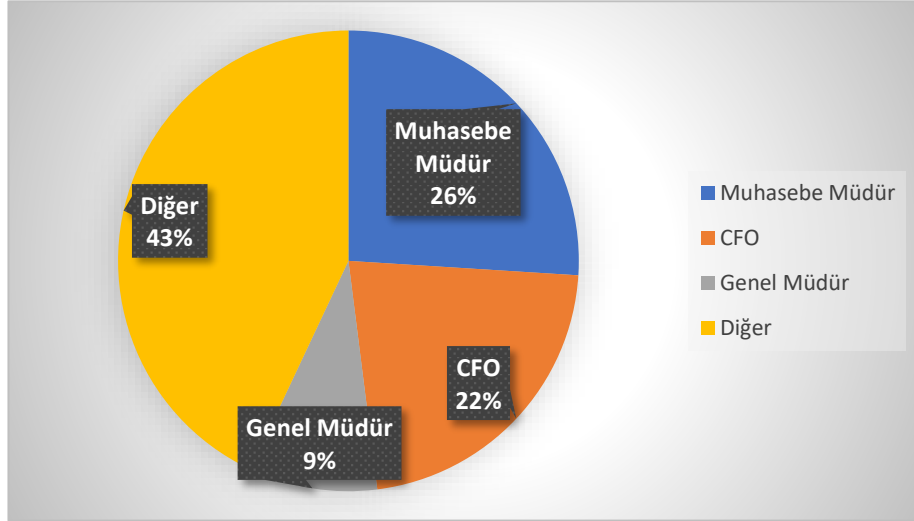
Grafik 1: Mükelleflerin Eğitim Durumu



Grafik 1’de katılımcıların %65’inin lisans mezunu, %21’inin yüksek lisans, %9’unun lise, %6’sının ise ön lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Çalışma kapsamında görüşülen katılımcıların unvanları ise Grafik 2’de sunulmuştur.

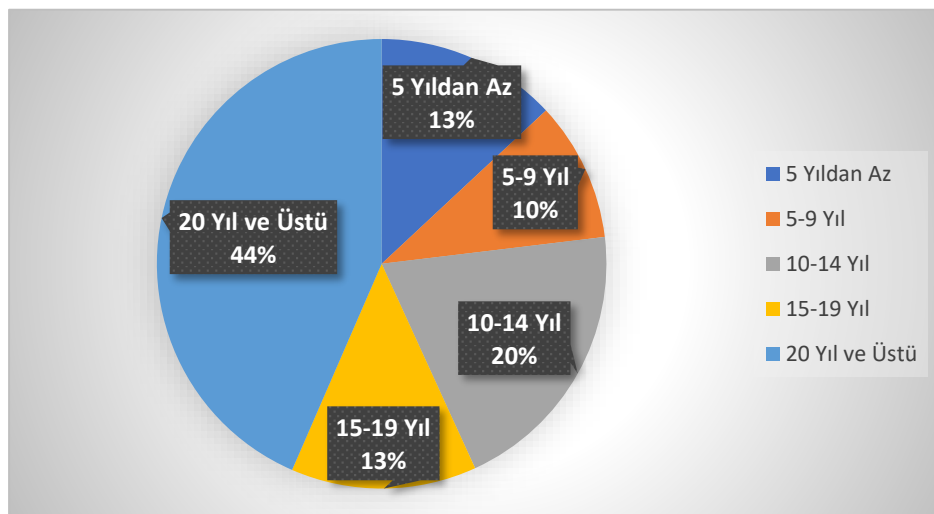
Grafik 2: Görüşülen Kişilerin Unvanları



Grafik 2 incelendiğinde; katılımcıların %26’sı muhasebe müdürü, %22’si mali işler müdürü (Chief Financial Officer - CFO), %9’u genel müdür olarak görev yaptığını görülmektedir.

Katılımcıların iş hayatındaki deneyim sürelerine ilişkin yüzdesel frekans dağılımı Grafik 3’te yer almaktadır.

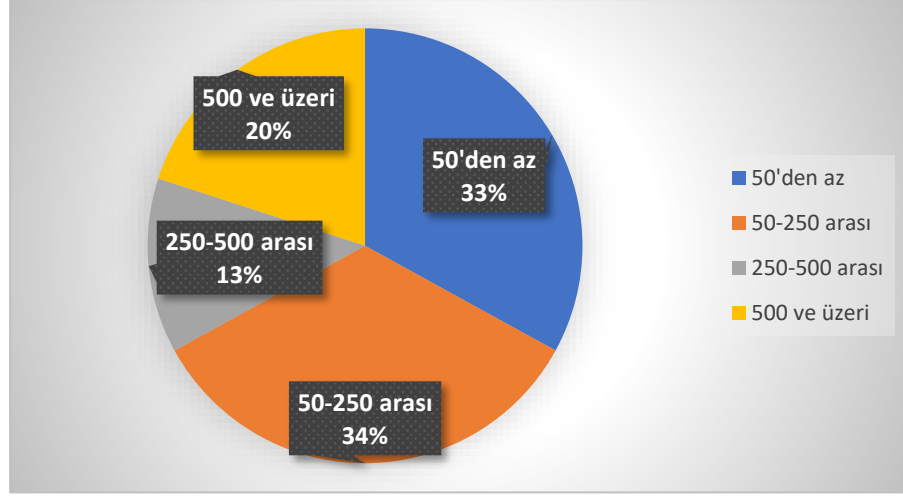
Grafik 3: Mükelleflerin Deneyimleri



Grafik 3’e bakıldığında; katılımcıların %44’ü tecrübe sürelerini 20 yıl ve üzeri olarak belirttiği görülmektedir.

Çalışma kapsamında görüşülen mükelleflerin çalışan sayısına göre frekans dağılımı Grafik 4’te sunulmuştur.

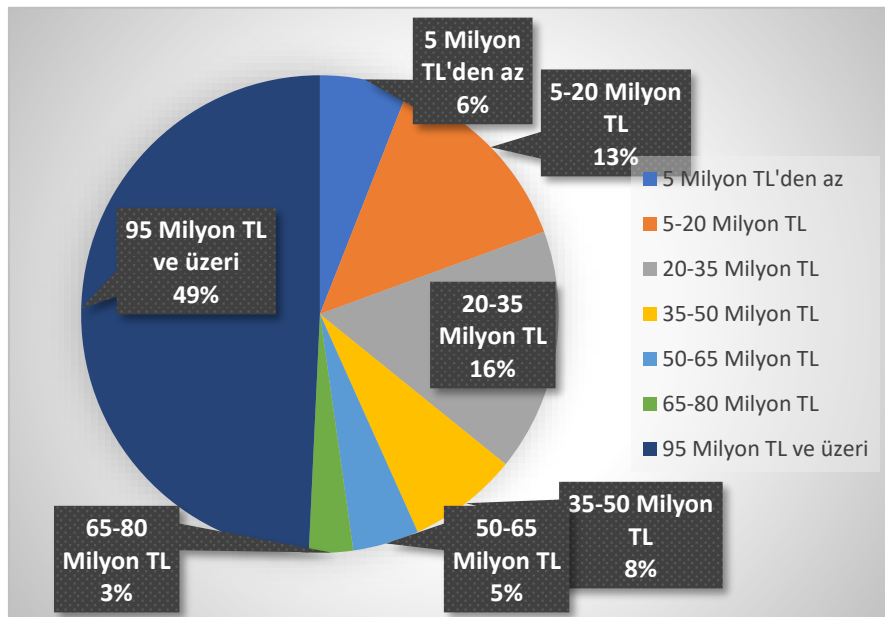
Grafik 4: Görüşülen Mükellef Firmaların Çalışan Sayıları



Grafik 4 incelendiğinde; mükelleflerin %34’ünün çalışan sayısının 50 ile 250 arasında olduğu görülmektedir.

Çalışma kapsamında anket yoluyla veri toplanan mükelleflerin yıllık cirolarının frekans dağılımı Grafik 5’te yer almaktadır.

Grafik 5: Görüşülen Mükellef Firmaların Yıllık Ciroları

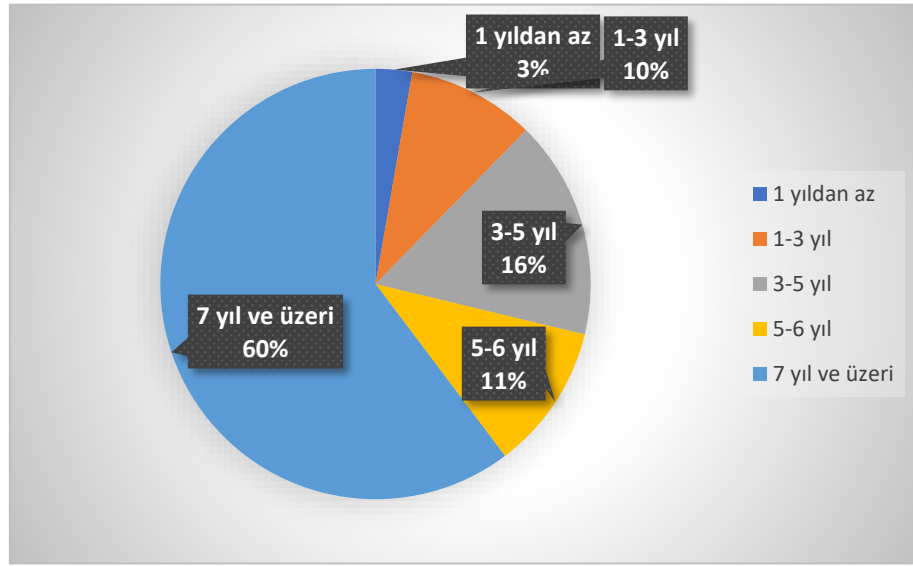


Grafik 5’te görüldüğü üzere; mükelleflerin %49’unun ise yıllık cirosu 95 Milyon TL üzerindeyken, %16’sı 20-35 Milyon TL, %13’ü 5-20 Milyon TL yıllık ciroya sahiptir.

YMM'lerin hizmet sunduğu işletmelerden görüşülen kişiler *her ne kadar şirket içinde finans, muhasebe, hukuk birimleri olsa YMM'ye ihtiyacın büyük* olduğunu belirtmiştir. Bunun yanı sıra orta ölçekli firmalardan görüşülen kişiler ise YMM'lerin *kurumsallaşma sürecine olan katkılarının* yadsınamaz derecede büyük olduğu ifade etmiştir.

Çalışma kapsamında görüşülen mükelleflere kaç yıldır aynı YMM'den hizmet aldığı sorusu yöneltilmiş ve alınan yanıtlar Grafik 6'da sunulmuştur.

Grafik 6: Aynı YMM'den Hizmet Alınan Yıl



Grafik 6'ya göre %60'ı 7 yıl ve üzerinde aynı YMM'den hizmet almaktadır. Bu yüksek orandaki hizmet alan sadakati, YMM'lerin sundukları hizmet kalitesinin bir göstergesi olarak söylenebilmektedir.

Mükelleflerce YMM'ler alınan hizmetlerin %45'i tam tasdik kapsamındaki işler, %29'u danışmanlık, %23'ü KDV iadesiyle ilgili işler, %3'ü ise bağımsız denetim/SPK denetimi hakkındadır.

Hatırlanacağı üzere; çalışmada kapsamında 74 mükelleften anket yoluyla veri toplanmış ve bu mükelleflerin profilleri grafikler yardımıyla ortaya konulmuştur. Bunun yanı sıra söz konusu katılımcılara hizmet aldıkları YMM'yi düşünerek kurumsal fayda, memnuniyet düzeyi, mesleki etik algısı, hizmet ve ücretlendirme algısı ile algılanan YMM imajı açısından görüşlerini bildirmesi istenmiştir. Bu kapsamda yöneltilen 45 yargısal ifadeye katılım derecesini *hiç katılmıyorum* ile *kesinlikle katılıyorum* aralığında 5'li skalada belirtmesi beklenmiştir.

Katılımcıların kurumsal fayda başlığı altında çalıştıkları YMM'yi düşünerek yanıtlaması istenen yargısal ifadelere katılım derecelerinin yüzdesel dağılımı Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Kurumsal Fayda (%)

	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
YMM ile çalışmalarımız, şirket muhasebe düzenini olumlu yönde etkiledi.	0	1	7	24	68
YMM ile çalışmalarımız, kayıt dışılığı azalttı.	17	0	6	23	55
YMM ile çalışmalarımız, vergiye uyumu artırdı.	5	0	4	30	61
YMM ile çalışmalarımız, vergisel riskleri azalttı.	0	2	3	35	60
YMM ile çalışmalarımız, kurum ve kuruluşlar nezdinde tablolarımıza duyulan güveni artırdı.	0	3	8	28	61
YMM ile çalışmalarımız, teşviklerden yararlanmayı ve bilgi sahibi olmayı sağladı.	3	9	18	24	47
YMM ile çalışmalarımız, işletmede muhasebe ve vergi alanında oluşabilecek hatalarımızı azalttı.	0	1	4	32	62
YMM ile çalışmalarımız, vergi avantajlarından yararlanmamızı sağladı.	1	6	8	39	46
YMM ile çalışmalarımız, yapılan danışmanlık ve öneriler ile işletmeye yön verdi.	4	3	11	28	54
YMM ile çalışmalarımız, KDV iadelerini daha kolay alabilmemizi sağladı.	0	2	9	24	65
YMM ile çalışmalarımız, mali tablo analizleri ve yorumları ile alınacak kararlara etki etti.	7	3	19	22	48
YMM ile çalışmalarımız, kurumsallaşma yolunda işletmenin ilerlemesine katkı sağladı.	3	7	17	32	41
YMM ile çalışmalarımız, vergi bilincinin gelişmesine katkıda bulundu.	2	2	7	30	60
YMM ile çalışmalarımız sayesinde, sektörümüzle ilgili olarak uluslararası gelişmeler hakkında bilgi sahibi olduk.	11	11	24	29	24

Tablo 5 incelendiğinde; mükellefler YMM ile çalışmalarının, şirket muhasebe düzenini olumlu yönde etkilediğini, muhasebe ve vergi alanında oluşabilecek hatalarını azalttığını, kayıt dışılığı azalttığını, vergi bilinçlerinin gelişmesine katkıda bulunduğunu, vergiye uyumu artırdığını, vergisel riskleri azalttığını, vergi avantajlarından yararlanmalarını sağladıklarını, kurumsallaşmalarına katkı sağladığını kurum ve kuruluşlar nezdinde tablolarımıza duyulan güveni artırdığını, teşviklerden yararlanmayı ve bilgi sahibi olmayı sağladığı ve sektörlerindeki uluslararası gelişmelerden haberdar olmalarını sağlamaları gibi başlıca faydalarını olduğu

görülmektedir. Ayrıca firmalarda yatırım, ortaklık, bölünme, borçlanma gibi kritik kararlarda YMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıklarını belirtmişlerdir.

Anket yoluyla toplanan verilerin yanı sıra derinlemesine mülakat yapılan 49 mükellefin bu konudaki görüşleri de aynı yöndedir. Derinlemesine mülakat neticesinde de, YMM'ler mesleki tanımları, eğitimleri ve tecrübeleri gereği yaptıkları işte yetkin ve yol gösterici bulunduğu ifade edilmiş olup; kurumsallaşmaya geçiş döneminde YMM hizmetlerinden faydalanan mükellefler aşağıdaki avantajları deneyimlediklerini belirtmişlerdir: YMM'lerin vergi kanunlarına hukukçulardan daha çok hakim olması, muhasebe ve finans ekiplerine eğitici ve yol gösterici olmaları, farklı sektörlerden vakalar ve örnekler sayesinde kıyaslama yeteneğine sahip olmaları, sıkça değişen vergi mevzuatına hakimiyetleri.

Yapılan derinlemesine mülakatlarda mükelleflerin YMM'ler hakkında görüşlerinden bazı örnekler şu şekildedir:

“YMM'lerin yaptığı tasdik ve denetim hizmetinin temel yararlanıcısı Gelir İdaresi olsa da mükelleflerin vergi riskini azaltmaları ve verdikleri hizmetler sayesinde firmaların kurumsallaşmasına katkı sağlamışlardır.”

“Tasdik vs. işlemleri olmasa bile vazgeçilmezler; muhasebeyi denetlemeleri, yönlendirmeleri, bilgilendirmeleri ve ortaklara eşit durmaları çok büyük önem taşıyor.”

“Elemanlarımız ve biz onlardan çok şey öğrendik. Bizim sigortamız gibiler. Rahat hareket ediyoruz.”

“Mesleği de güzel taşıyorlar. Kendi iç denetimleri iyi, meslektaşlarını iyi denetliyorlar. Hem devlet hem bize karşı sorumluluklarını çok iyi üstlendiler.”

“20 yıla yakın çalışma hayatımda daima bana danışmanlık eden, riskleri bertaraf etmemi sağlayan, öğreten, benimle birlikte taşın altına elini koyan YMM'ler ile çalıştım. Biliyorum ki Üstatlar mutlaka yardımcı olacaktır. Tecrübelerini aktarırlar. Dürüst ve çalışkan YMM'ler her zaman firmalara değer katar.”

Mükelleflerin hizmet aldıkları YMM'yi düşünerek duydukları memnuniyet düzeylerini saptamak amacıyla 3 yargısal ifade yöneltilmiş ve alınan yanıtların dağılımı Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Memnuniyet Düzeyi (%)

	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Genel olarak düşünüldüğünde; YMM'lerden memnunuz	0	0	7	18	75
YMM'lerden aldığım hizmet beklentilerimi tamamen yerine getirmiştir	0	4	6	35	56
YMM'lerle, çalışma müddetince herhangi bir yasal sıkıntı ile karşılaşılmamıştır	0	5	7	18	70

Tablo 6 incelendiğinde; mükelleflerin YMM hizmetlerinden memnuniyet düzeyleri de oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu ifadeler için “kısmen katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” yanıtlarının payları dikkate alındığında; olumluluk derecesinin ortalama %90 olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışma kapsamında mükelleflerle gerçekleştirilen mülakatlarda YMM’ler için sık sık “sigorta gibiler”, “onlarından denetiminden sonra kendimizi rahat hissediyoruz” şeklinde memnuniyetlerini belirten ifadeler kullanmışlardır.

Mükelleflerden mesleki etik açısından hizmet aldıkları YMM’leri değerlendirmesi istenmiş ve 7 yargısal ifade yöneltilmiştir. Katılımcıların yanıtlarının dağılımı Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7: Mesleki Etik Algısı (%)

	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
YMM'ler, işletmemizle ilgili konuları rakip firmalarla konuşmaz.	0	0	2	17	81
YMM'lerin, işletmemizin sırlarını ifşa etmeyeceğine inancım tamdır.	0	0	3	19	78
YMM'ler, açıklaması için yasal veya mesleki bir zorunluluk olmayan bilgileri kesinlikle açıklamaz.	0	0	2	16	82
YMM'lerin, birlikte çalışma kararımız sona erse bile işletmemiz ile ilgili bilgileri başkalarıyla paylaşmayacağına inancım tamdır.	0	0	2	19	79
YMM'ler, diğer meslektaşlarıyla ilgili olumsuz görüş ve düşünce belirtmemeye özen gösterir.	2	0	4	29	66
YMM'ler, önyargılı tutum ve davranışlarda bulunmaz.	0	0	3	24	73
YMM'ler, mesleğin gerektirdiği yazılı ve yazılı olmayan ahlaki tutum ve davranışlarda bulunmaya özen gösterir.	0	3	2	19	76

Tablo 7 incelendiğinde; YMM'lerin mesleki etik kurallarına uydukları ve kurumsal mahremiyet konusunda hassas oldukları anlaşılmaktadır.

Mükellefler gözüyle hizmet ve ücretlendirme algısı açısından YMM'ler değerlendirilmiş ve alınan yanıtlar Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: Hizmet ve Ücretlendirme Algısı (%)

	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
YMM'ler, kanunlar ve kendisine verilen yetkiler çerçevesince ücretini alır.	0	3	0	28	68
YMM'den aldığım hizmetler karşısında talep edilen ücret makul düzeydedir.	0	2	5	28	65
YMM'ye ödediğim ücret karşılığında aldığım hizmet tatmin edicidir.	1	1	3	46	49
YMM'ler ağırlıklı olarak tam tasdik kapsamındaki işlerle ilgili hizmet sunar.	2	2	2	16	79
Yasal olarak tam tasdik hizmeti almak zorunda olmamama rağmen, yine de YMM'den bu hizmeti satın alırım.	5	0	5	32	58

Mükellefler YMM'lerin ağırlıklı olarak tam tasdik kapsamında hizmet sunduklarını, YMM hizmetlerinin ücretinin makbul olduğunu ve ödedikleri ücret karşılığında YMM hizmetlerinden memnun kaldıklarını belirtmişlerdir.

Çalışma kapsamında mükelleflerle yapılan derinlemesine mülakatlarda YMM'lerin mesleği layıkıyla yaptıkları için aldıkları ücreti sonuna kadar hak ettiklerini belirtmişlerdir.

Mükellefler nezdinde YMM mesleğinin imajını ortaya koymak amacıyla yönetilen yargısal ifadelerle ilişkin yüzdesel frekans dağılımı Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9: İmaj Algısı

	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
YMM'ler, belirli bir zamanda birşeyi yapmak için söz verdiğinde mutlaka yerine getirir.	0	2	2	29	67
Bir sorunumuz olduğunda YMM'nin yaklaşımı güven vericidir	0	0	3	23	74
YMM bürosunun çalışanları ile yaptığım işlemlerde kendimi güvende hissederim.	0	3	5	27	65
YMM, firmamızın ihtiyaçlarının neler olduğunu bilir ve gerekli hizmetleri sunar.	0	3	13	32	52
YMM bürosuna ihtiyaç duyduğumuz her an ulaşabiliriz.	0	0	2	13	85
YMM'ler, hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranır.	0	0	2	24	75
YMM'ler, işini ciddi yaptığı için bugüne kadar hatalı işlerine rastlamadım.	0	2	10	27	62
YMM'ler, görevini yaparken kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket eder.	0	0	0	7	93
YMM'ler, kanun, tüzük ve yönetmelik gibi uyulması gereken hükümler konusunda azami özeni gösterir.	0	2	0	18	80
YMM'lerle, denetimler ve incelemeler kararlaştırılan zaman diliminde aksatılmadan yapılır.	0	0	3	26	70
YMM'ler, meslek gereği, görülen hata, kusur veya işletme aleyhine ilerde doğabilecek her konuda uyarı görevini yerine getirir.	0	3	0	21	75
YMM'ler, muhasebe usul, esaslarına ve standartlarına uygun davranır.	0	2	2	13	83
YMM'ler, randevu gün ve saatlerine özen gösterir.	0	3	0	24	72
YMM, çalışma prensiplerine sıkı sıkıya bağlı bir kişidir.	0	2	2	22	75
YMM'lerin "Kurumlar vergisi ve KDV tasdiki" dışında kamu kurumlarına yaptıkları işlerle de güven ortamının oluşmasında kilit rol oynadığını düşünüyorum.	0	3	7	31	59
YMM'lerin sunduğu diğer mesleki hizmetler (finansal danışmanlık, denetim vb.) de yoğun talep görmektedir.	2	0	9	46	44

Tablo 9’a göre; YMM’lerin oldukça profesyonel, titiz, güven verici, ihtiyaç duyulduğu an ulaşılabilir olduğu anlaşılmaktadır.

Bu temalar bağlamında yine mükelleflerle gerçekleştirilen mülakatlara ilgili kısımlara değinmek gerekirse; mükellefler YMM ile katıldığı toplantılarda veya ziyaretlerde YMM’lere ‘‘ stat’’ diye hitap edildiğini, ayakta saygıyla karşılandığını belirterek YMM mesleğinin itibarının oldukça yüksek olduğu ifade etmişlerdir.

‘‘Genel anlamda YMM’miz ve ekibinden oldukça memnunuz. Çalıştığımız süre zarfında bütün iş ve denetimlerimizi bizzat kendisi şirket merkezimize gelerek gerçekleştirdi. Ulaşmak istediğimiz zaman bizzat kendisiyle g r şebiliyoruz. Etik ve ilkelerinden taviz vermediği için söyledikleri zaman içinde şirket yöneticilerimiz nezdinde daha da muteber hale geldi. YMM mesleğini kesinlikle gerekli buluyoruz ve maddi gücü olan her firmanın bu hizmetten alması gerektiğini düşünüyoruz.’’

4.2. Meslek Mensupları Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

YMM'lik mesleğinin önem ve fonksiyonun anlaşılması için görüşüne başvurulana diğer bir paydaş ise bu mesleği icra eden Yeminli Mali Müşavirlerdir. Çalışmanın bu kısmı için YMM'lerden anket yoluyla veri toplanmıştır.

Çalışma kapsamında hazırlanan soru formu demografik, olgusal ve yargısal soruları içermektedir. Soru formunun hazırlanması sürecinde öncelikle literatür taraması yapılmış, ardından uzman görüşüne başvurulmuş ve soru formu tasarlanmıştır⁷¹. Soru formu demografik özelliklere ilişkin sorulara, mesleğe yönelik sorulara ve mesleki bağımsızlıkla, karşıt incelemeler, yasal düzenlemeler, müşterek ve müteselsil sorumluluk, mesleki davranış, YMM'lerin ekonomik sisteme yaptıkları katkı, ücret ve iş elde etme yöntemleri, şirketleşme, oda uygulamaları, imaj ve çözüm önerileri hakkındaki yargısal ifadelerle yer verilmiştir.

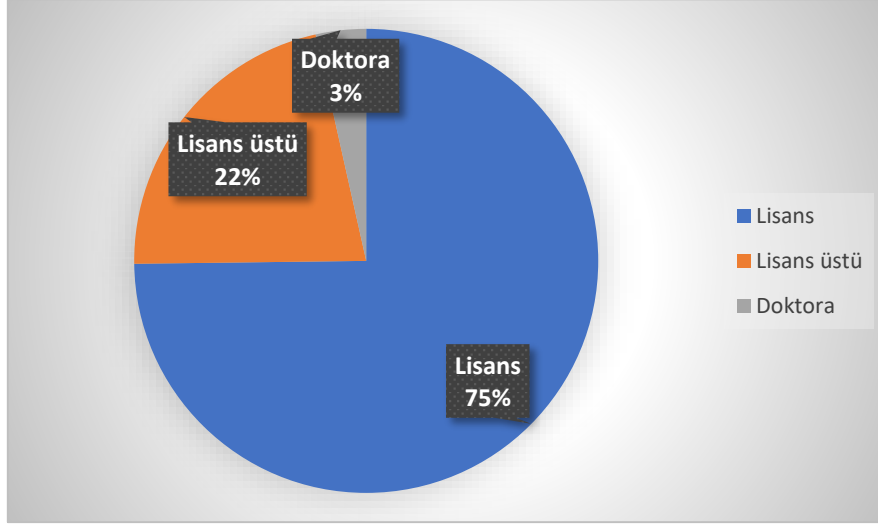
Çalışmada toplanan verilerden hareketle genelleme yapabilmek için tesadüfi örnekleme yöntemlerinden tabakalı örnekleme ile katılımcılar seçilmiştir. Bilindiği üzere; Türkiye'de YMM'ler 8 odada altında örgütlenmişlerdir. Dolayısıyla bu çalışmanın evrenini odalara kayıtlı ve aktif olarak mesleği icra eden 2566 YMM oluşturmaktadır. Bu evrenden hareketle tesadüfi olarak 425 YMM saptanmış ve anket yoluyla veri toplanmıştır.

Çalışmaya katılan YMM'lerin %91,3'ü erkek, %8,7'si kadındır. Katılımcıların %19,5 60-64 yaş aralığında, %20'si 55-59 yaş aralığında, %23'ü 65 ve üstü yaştadır. YMM'lerin %59,5'i mesleğini bireysel olarak icra ederken %40,5'i bir YMM şirketi bünyesinde çalışmaktadır.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının mezuniyet derecesine göre yüzdesel frekans dağılımı Grafik 7'de sunulmuştur.

⁷¹ Zeki Doğan ve Abitter Özuluçan, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları – 242, 2004.

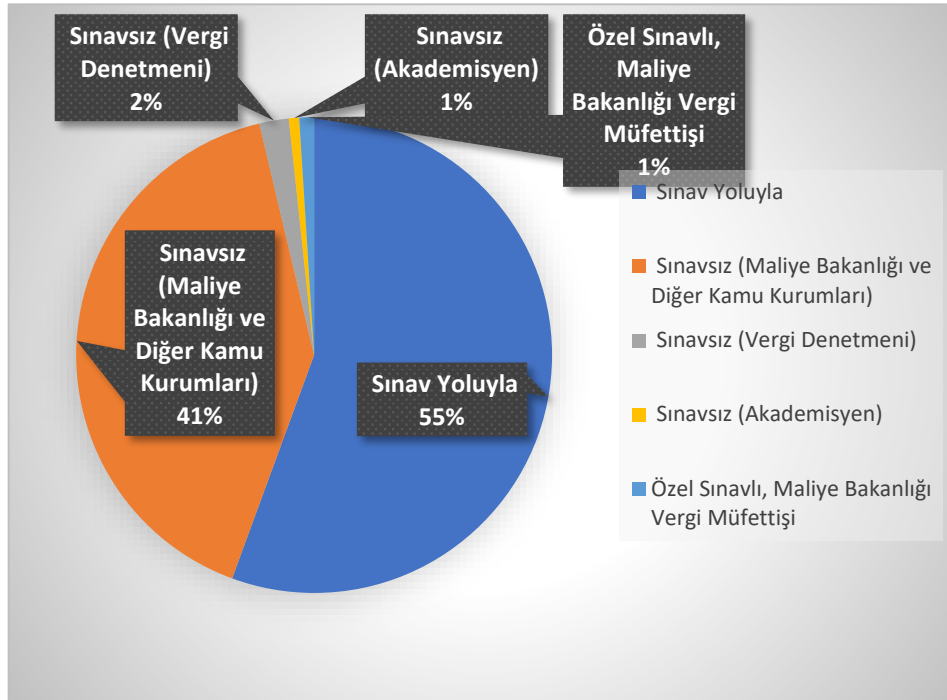
Grafik 7: Meslek Mensupları Eğitim Durumu



Grafik 7 incelendiğinde; meslek mensuplarının %75'inin lisans mezunu, %22'sinin lisansüstü, %3'ünün doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının YMM unvanını nasıl aldığına dair soruya verdikleri yanıtların dağılımı Grafik 8'de yer almaktadır.

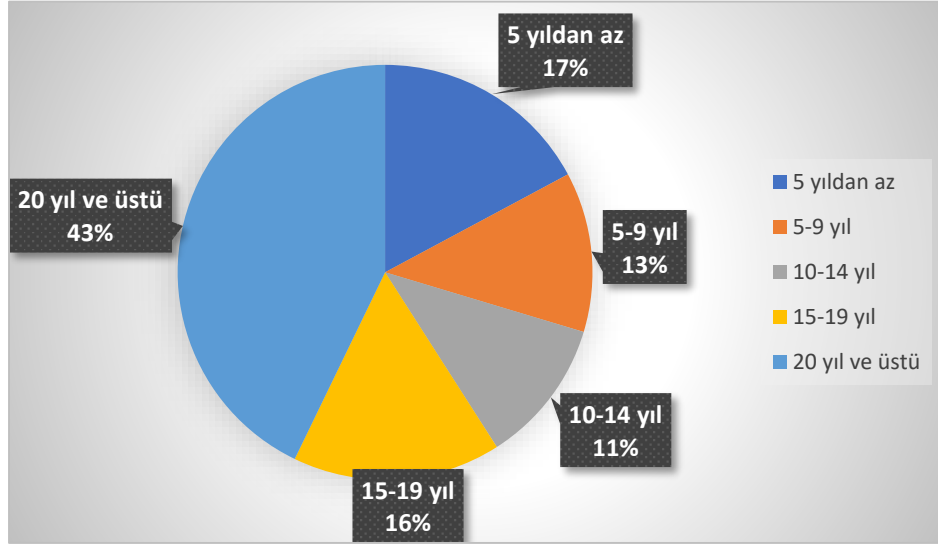
Grafik 8: Mesleki Unvanı Alış Şekli



Grafik 8’de görüldüğü üzere; katılımcıların %55’i YMM unvanını sınav yoluyla almıştır.

Meslek mensuplarının deneyim süreleri ise Grafik 9’da sunulmuştur.

Grafik 9: Meslek Mensupları Deneyimleri



Grafik 9’a bakıldığında; meslek mensuplarının %43’ünün 20 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahip olduğu görülmektedir.

Çalışma kapsamında görüşülen meslek mensuplarının müşterilerine sundukları hizmetlerin, %51,4’ü tam tasdik kapsamındaki işlerdir. Bunun yanı sıra %32,7 KDV iadesiyle ilgili işlerken, %15,9 danışmanlık kapsamındaki hizmetlerden oluşmaktadır.

Katılımcılara mesleki bağımsızlığa yönelik birtakım ifadeler yöneltilmiştir. Bu ifadelerin kendisini ne derece yansıttığını *hiç katılmıyorum* ile *kesinlikle katılıyorum* aralığında değerlendirmesi istenmiştir. Bu yargısal ifadelere alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10: Mesleki Bağımsızlığa Yönelik Sorunlarla İlgili Yargılar (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Tasdik ücretinin müşteri tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmede önemli bir faktördür.	21,2	12,2	8,2	27,3	29,9	1,2
YMM ile mükellef arasındaki parasal ilişkilerin meslek odası aracılığıyla yürütülmesi YMM'leri yapacakları denetimlerde daha bağımsız hale getirecektir.	22,1	11,8	4,7	21,9	38,6	0,9
Uzun süre aynı müşteriyle iş yapan YMM'ler bağımsızlıklarını yitirir.	36,5	12,9	12,0	22,6	15,3	0,7

Tablo 10 incelendiğinde meslek bağımsızlık hakkında, YMM'ler tarafsızlıklarını koruyabilmeleri için tasdik ücretinin müşteriler tarafından ödenmemesi gerektiği, YMM ile mükellef arasındaki parasal ilişkilerin meslek odası aracılığıyla yürütülmesinin YMM'lerin bağımsızlığını artıracak kanaatinde oldukları anlaşılmaktadır. Uzun süre aynı müşteriyle iş yapanın ise bağımsızlıklarını etkileyemeyeceği düşünülmektedir.

Karşıtlı incelemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik katılımcılara 3 yargısal ifade yöneltilmiş ve alınan yanıtlar Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11: Karşıtlı İncelemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
YMM'lere tasdik yetkisiyle verilen karşıtlı inceleme yetkisi vergi kaybının önlenmesinde yeterince etkili değildir.	25,2	16,7	7,5	25,9	23,1	1,6
YMM'lerin karşıtlı inceleme yetkisi mükellefin düzenlediği veya kullandığı her belgenin doğruluğunun tespitinde yeterli değildir.	11,1	15,5	8,5	30,1	33,9	0,9
YMM'lerin karşıtlı inceleme yetkisi ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak tespit etmek amacıyla yapılan vergi incelemesi niteliğinde değildir.	13,2	11,3	6,8	23,8	44,2	0,7

Tablo 11'e göre karşıtlı incelemelere yönelik olarak YMM'ler, karşıtlı inceleme yetkisinin ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak tespit etmek amacıyla yapılan vergi incelemesi niteliğinde olmadığını, karşıtlı inceleme yetkisinin vergi kaybını önlemede yeterince etkili

olmadığını ve karşıt inceleme yetkisinin incelenen belgenin doğruluğunu tespitte yeterli olmadığını düşünmektedirler.

Yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik katılımcıların algıları ölçülmüş ve alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12: Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Kamu otoritesi, YMM'lerin sorumluluklarını yetkilerine kıyasla yönetmelik ve/veya genel tebliğlerle aşırı ölçülerde artırmıştır.	9,9	5,0	3,5	17,9	61,6	2,1
YMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili mevzuattaki düzenlemeler birbirleriyle çelişki içindedir.	10,1	8,0	8,9	30,6	39,8	2,6
YMM'lerin sorumluluklarının belirlenmesinde doğruluk ölçütü yerine uygunluk kriteri benimsenmelidir.	4,5	4,7	5,4	19,1	63,8	2,6
Meslekle ilgili bürokratik işlemlerin azaltılması gerekmektedir.	6,4	5,4	4,2	17,2	64,5	2,4

Tablo 12’ye göre yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik olarak ise YMM’ler sorumluluklarının yetkilerinin üzerinde olduğunu, sorumluluklarıyla ilgili mevzuattaki düzenlemelerde çelişkiler bulunduğunu, sorumluluklarının doğruluk ölçütü yerine uygunluk kriteri doğrultusunda belirlenmesini ve meslekle ilgili bürokratik işlemlerin azaltılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Katılımcılara müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlara yönelik 3 yargısal ifade yöneltilmiş ve alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 13’te sunulmuştur.

Tablo 13: Müşterek ve Müteselsil Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
YMM'lerin, işletmelerin düzenlediği ve kullandığı belgelerin yanıltıcı olması durumunda müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmamaları gerekir.	9,9	8,5	8,2	23,1	48,2	2,1
YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinde sadece meslek kusuru dikkate alınmalıdır.	4,5	2,1	1,6	17,4	71,8	2,6
YMM'lerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır.	4,0	2,1	2,1	18,6	69,9	3,3

Tablo 13 incelendiğinde katılımcıların %89,2'sinin müşterek ve müteselsil sorumluluğun tespitinde sadece meslek kusurunun dikkate alınması gerektiğini ifade ettiği görülmektedir. YMM'ler işletmelerin düzenlediği ve kullandığı belgelerin yanıltıcı olması durumunda müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmamalarını, müşterek ve müteselsil sorumluluk tespiti durumunda yalnızca meslek kusuru dikkate alınması gerektiğini ve sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu düşünmektedirler.

Katılımcılara sorumluluk başlangıcı yönünden kaynaklanan sorunlara ilişkin yargısal ifadeler yöneltilmiş olup; alınan yanıtların dağılımına Tablo 14'te yer verilmiştir.

Tablo 14: Sorumluluk Başlangıcı Yönünden Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
YMM'lerin sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlaması, meslek mensuplarının kişisel veya ortak def-i ileri sürme haklarından mahrum kalmalarına neden olmaktadır.	4,2	3,3	4,2	18,8	65,4	4,0
YMM'lerin, savunma haklarını kullanabilmesi açısından, sorumluluğunun başlatılması tahakkukun kesinleşmesinden sonra değil tarhiyat aşamasında uygulanması daha uygundur.	11,1	4,0	2,6	18,1	60,7	3,5

YMM'lerin sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlamasının, meslek mensuplarının kişisel veya ortak def-i ileri sürme haklarından mahrum

kalmalarına neden olduğunu ve YMM’lerin savunma haklarını kullanabilmeleri açısından sorumluluklarının tarhiyat aşamasında başlamasının daha uygun olduğunu belirtmişlerdir.

Çalışmaya katılan YMM’lere mesleki davranış kapsamında yöneltilen ifadelere yönelik katılım dereceleri sorulmuş ve alınan yanıtlar Tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15: Mesleki Davranış (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Meslek mensupları, meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymaktadır.	5,4	14,1	15,3	32,5	30,4	2,4
Ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur.	5,6	6,6	5,4	22,4	57,2	2,8
Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenleme yoktur.	11,1	12,2	7,3	32,7	33,9	2,8
Zamanla meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkiler etik davranışları etkiler.	16,7	13,4	10,4	35,1	23,3	1,2
Mükelleflerin finansal gücünün yüksek olması meslek etiği gelişimini olumsuz yönde etkiler.	40,0	13,2	11,3	20,9	13,6	0,9
Bürokratik engeller meslek etiği gelişimini yavaşlatır.	11,8	11,8	8,7	27,1	38,6	2,1
Rekabetin artması meslek etiği gelişimini olumsuz yönde etkiler.	10,4	7,3	3,8	27,5	48,9	2,1

Mesleki davranış hakkında ise YMM’ler meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uyduklarını, ahlaki değerlerin yasalara bağlanması güç olduğunu, muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını, bürokratik engellerin meslek etiği gelişimini yavaşlatacağını, zamanla meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin etik davranışları etkileyebileceğini, mükelleflerin finansal gücünün yüksek olmasının meslek etiği gelişimini olumsuz yönde etkilemeyeceği ve rekabet artışının mesleki etik gelişimini olumsuz yönde etkileyeceğini ifade etmişlerdir.

Çalışmaya katılan YMM’lere mesleğin ekonomik sisteme yaptığı katkılar konusunda 4 yargısal ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere katılım derecelerine ilişkin yüzdesel frekans dağılımı Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16: Ekonomik Sisteme Yaptıkları Katkı (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
YMM'lerin çalışmaları, kamu finansman sorununun çözümüne katkı sağlar.	5,6	2,6	4,5	24,9	60,0	2,4
YMM'lerin faaliyetleri, kayıtdışı ekonomiyi azaltır.	4,0	2,1	2,6	22,8	66,1	2,4
YMM'ler, devletin vergi denetim yükünü hafifletir.	2,8	1,9	1,9	19,3	71,5	2,6
Ekonomik kriz dönemlerinde YMM'liğin danışmanlık yönü önem kazanır.	3,1	3,5	4,0	23,3	64,0	2,1

YMM'ler, ekonomik sisteme yaptıkları katkı konusunda devletin vergi denetim yükünü hafiflettiklerini, faaliyetlerinin kayıtdışı ekonomiyi azalttığını, kamu finansman sorununun çözümüne katkı sağladıklarını ve ekonomik kriz dönemlerinde YMM'liğin danışmanlık yönünün önem kazandığını belirtmişlerdir.

YMM mesleğini icra edenlerin ücret ve işi elde etme yöntemlerine ilişkin görüşlerini öğrenmek amacıyla katılımcılara 4 yargısal ifade yöneltilmiştir. Katılımcıların bu yargısal ifadelere katılım derecelerinin yüzdesel dağılımı Tablo 17'de sunulmuştur.

Tablo 17: Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Görüşler (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Ücretin zamanında alınmasında genellikle sorunlar yaşanmaktadır.	5,2	9,4	5,6	30,8	47,3	1,6
YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanlar vardır.	3,1	3,8	4,9	23,8	61,6	2,8
Görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM, iş bulmakta sıkıntı yaşamaktadır.	12,5	9,9	7,8	26,8	41,2	1,9
Asgari ücret tarifesinde belirlenen ücretler verilen hizmetin karşılığında yetersiz kalmaktadır.	13,4	12,2	11,5	31,3	30,8	0,7

Ücret ve iş elde etme yöntemleri hakkında, görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM'nin iş bulmakta sıkıntı yaşadığı, asgari ücret tarifesinde belirlenen ücretlerin verilen hizmetin karşılığında yetersiz kaldığı, ücretin zamanında alınmasında

genellikle sorunlar yaşadıklarını ve YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanlar varlığından bahsetmişlerdir.

Küreselleşme ve dijitalleşme ile birlikte artan şirketleşmeye yönelik meslek mensuplarının görüşünü almak amacıyla yönetilen 2 yargısal ifadeye alınan yanıtların dağılımı Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18: Şirketleşmeye Yönelik Görüşler (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
YMM'likte şirketleşme, mesleğin ticari boyutunu ön plana çıkarmaktadır.	25,2	10,8	8,0	24,5	29,6	1,9
YMM'likte şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	22,1	12,2	8,7	26,1	28,5	2,4

Şirketleşme hakkında YMM’ler şirketleşmenin mesleğin ticari boyutunu ön plana çıkardığını ve tekelleşmeyi arttığını düşünmektedirler.

Tablo 19’da oda uygulamaları hakkında yöneltilen yargısal ifadelere katılım derecelerinin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 19 Oda Uygulamalarına İlişkin Görüşler (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Üyesi olduğum Oda, üyelerine mesleki etiğe sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı sergilemez	10,6	12,2	16,2	28,0	27,3	5,6
Üyesi olduğum Oda, disiplin cezalarının uygulanmasında tarafsız davranır.	5,6	3,5	7,8	23,5	52,0	7,5
Üyesi olduğum Oda, meslek mensupları arasında haksız rekabetin önlenmesi için denetimler yapar.	25,2	14,1	14,6	23,1	16,5	6,6
Üyesi olduğum Oda, yeterli düzeyde mesleki eğitim faaliyetlerini düzenler.	5,9	4,9	4,7	35,5	46,8	2,1

YMM’ler oda uygulamaları hakkında üyesi oldukları odanın, meslek mensupları arasında haksız rekabetin önlenmesi için denetimler yaptığını, yeterli düzeyde mesleki eğitim faaliyetlerini düzenlediğini, disiplin cezalarının uygulanmasında tarafsız davrandığı ve

üyelerine mesleki etiğe sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı sergilemediği belirtmişlerdir.

YMM gözüyle mesleğin imajını ortaya koyabilmek amacıyla yöneltilen 8 yargısal ifadeye alınan yanıtların dağılımı Tablo 20’de yer almaktadır.

Tablo 20: İmaj (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Toplum tarafından saygınlık gören bir meslektir.	2,6	3,8	5,9	28,9	56,2	2,6
Kariyer yapma imkanı olan bir meslektir.	5,2	3,5	6,6	25,4	55,5	3,8
Çalışma saatleri uzun ve yorucu bir meslektir.	5,2	5,6	7,8	30,6	49,6	1,2
Geliri yüksek bir meslektir.	9,2	11,1	22,4	35,5	19,5	2,4
Her zaman ihtiyaç duyulan ve popülerliğini kaybetmeyecek bir meslektir.	7,3	8,7	13,7	31,6	35,6	3,1
Tekrardan meslek seçme fırsatım olsa, yine YMM olurum.	11,1	10,8	9,2	26,6	38,8	3,5
YMM mesleğini yakınlarıma tavsiye eder ve seçmeleri konusunda özendiririm.	10,1	8,5	14,6	28,9	33,4	4,5
YMM olma süreci girilecek sınavlar ve deneyim süresi açısından zor bir süreçtir.	5,2	3,5	6,6	25,4	55,5	3,8

YMM mesleğinin imajı konusunda ise popüler, kariyer yapma imkanı olan, geliri yüksek, mesleğe duyulan ihtiyacın ve saygın bir meslek olduğu, tekrardan meslek seçme fırsatım olsa, yine YMM olacaklarını ve mesleği yakınlarına önerdiklerini belirtmişlerdir.

YMM’lerin çalışma yaşam kalitesini ortaya koyabilmek amacıyla da bir soru yöneltmiştir. Bu hususta yöneltile ifadeye katılım derecelerini 1(en düşük) ile 10 (en yüksek) arasında puanlamaları istenmiştir. Katılımcıların %85’i 6 ve üzeri puan vermiştir. Bu YMM’lerin meslekleri severek ve memnuniyetle yaptıklarını göstermektedir.

Katılımcılara yöneltile meslekle ilgili çözüm önerilerine ilişkin alınan yanıtların yüzdesel dağılımına ise Tablo 21’de yer verilmiştir.

Tablo 21: Çözüm Önerileri (%)

	Hiç katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Ne katılmıyorum ne katılmıyorum	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Fikrim Yok
Herhangi bir konuda tasdik yaptırmak isteyen mükellefin YMM odasına başvurması ve Odanın da bir sıra dahilinde bu işleri YMM'lere dağıtması mesleğin bağımsızlığını ve tarafsızlığını artırır.	21,2	9,0	6,1	24,5	36,8	2,4
Meslek mensupları için "yaşam boyu eğitim" çerçevesinde "meslek içi eğitim kursları" açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır.	10,6	9,9	5,4	29,4	43,1	1,6
Sundukları hizmet nedeniyle kamu görevi yerine getiren meslek mensuplarının, kamu görevlisine yönelik haklarla donatılması gerekmektedir	6,1	2,4	5,2	21,4	63,1	1,9
YMM yetki ve sorumlulukları yeniden tanımlanmalıdır	3,3	2,4	3,8	22,4	65,4	2,8
"Müteselsil sorumluluk" anlayışı yerine "kusur sorumluluğu" esasına dayalı bir sorumluluk anlayışının getirilmesi gerekmektedir.	2,4	1,2	1,4	12,0	80,2	2,8

YMM'ler çözüm önerileri konusunda YMM hizmetlerinin oda aracılığıyla verilmesinin mesleki bağımsızlığı ve tarafsızlığı arttıracığını, katılımın zorunluğu olduğu meslek içi eğitim kursları düzenlemesini, meslek mensuplarının kamu görevi yerine getirdiği için kamu görevlisine yönelik haklarla sahip olmasını ve müteselsil sorumluluk yerine kusur sorumluluğu anlayışının getirilmesi önermektedirler.

4.3. Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Sektörel STK'lar Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Çalışmanın bu kısmında YMM'lerin paydaşlarından bir diğeri olan kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları (STK) gözüyle mesleğin algısı ortaya konulacaktır. Bu bölümde Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ve ilgili kuruluşlar ile konsey ve kurullar, Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Kurumu, Yükseköğretim Kurulu, Sanayi ve Ticaret Odaları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMOM) başta olmak üzere YMM için paydaş olan kurum, kuruluş ve STK'lardan temsilciler ile mülakatlar gerçekleştirilmiştir. YMM mesleğinin imajı, ekonomiye katkısı ve mesleğin geleceği ana temaları başta olmak üzere tasarlanmış yarı-yapılandırılmış soru formu ile gerçekleştirilen mülakatlar kapsamında 30 kişi ile görüşülmüştür. Dolayısıyla bu kısımda, görüşmelerde ağırlıklı olan üzerinde durulan hususlar özetlenmiştir.

İşletmelerde faaliyetlerin ile işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanmasında rehberlik edilmesi, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemesi, değerlendirilmesi ve onaylanması hususunda kamusal bir görevi yerine YMM'ler, kamu ile mükellef arasında bir köprü olmaktadır. 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanun ile YMM mesleğinin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle görev yapmakta olan YMM'ler, işletmelerin vergi uyumunun artmasında, vergisel risklerin azalmasında ve kurumsallaşmasında önemli bir rol oynamaktadır. Söz konusu faydalarının işletmelerin ve ülke ekonomisinin üzerine olumlu yansımalarının yanı sıra, YMM'ler vergi yasalarına uyum ve vergi bilincinin yaygınlaştırılması bağlamında kayıtdışı ekonominin azaltılması açısından önemli bir sorumluluğu da yerine getirmektedir.

YMM'den hizmet alan işletmelerin cari dönem boyunca YMM rehberliğinde eriştiği bilgiler ve yönlendirmeler neticesinde; vergisel risklerden kaçındığı, teşviklerden yararlandığı ve hazırladığı tablolara duyulan itibarın arttığı gözlemlendiği belirtilmiştir. Bu süreç içinde işletmelerin denetlemeyi öğrendiği ve böylelikle iç denetim mekanizmasını da kurduğu ifade edilmektedir. İşletme açısından yaşanan bu ilerlemeler, kamu tarafından yapılan incelemelerin de zaman maliyetini azalmaktadır. Çünkü mükellef ile inceleme yapan kamu çalışanı bu bağlamda ortak dil konuşabilmekte ve gerekli aksiyonlar hızlıca alınmaktadır.

YMM tarafından sunulan hizmetlerden biri tam tasdik işlemidir. Bu çalışma kapsamında da en fazla yapılan sunulan hizmetin tam tasdik olduğu da görülmüştür. Söz konusu işlem zorunlu olmamasına rağmen binlerce firma tam tasdik hizmeti almaktadır. Çünkü YMM'den cari dönemde hizmet alan işletmeler önleyici tedbirler almakta ve vergisel risklerden kaçınabilmektedir. Bunun yanı sıra kamu hizmeti sunan YMM'nin raporlarını tarafsızlık ve dürüstlikle hazırladığından dolayı bu raporlara gerek kamu gerek özel sektör tarafından duyulan itibar yüksektir. Dolayısıyla YMM mesleğine duyulan bu güven nedeniyle kurumlar, zorunlu olmaması rağmen tam tasdik raporu talep edebilmektedir. Bu örnek, mesleğe duyulan güveni ve verilen önemi göstermektedir.

YMM mesleği ile sıkça tartışılan hususlardan biri de dijital dönüşümle birlikte Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan veriye dayalı çalışan risk analizi merkezi ve vergi inceleme alanındaki memur sayısının artmasıyla YMM'ler tarafından sunulan tam tasdik hizmetinin önemi yitireceğine dairdir. Halbuki büyük ölçekli işletmelerde örtülü sermaye, transfer harcaması gibi spesifik uzmanlık alanları için YMM'lere her zaman ihtiyaç duyulacağının altı çizilmiştir. Veriye dayalı analizlerin ağırlıklı olarak küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin denetlenmesinde yarar sağlayacağı görüşünde birleşilmiştir. Bunlara ek olarak ise, YMM tarafından sunulan hizmetin ödemesini mükellef yapmakta olup; hizmeti ise hem mükellef hem kamu almakta olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla kamu kurumları ile mükellef arasında güven unsuru olan YMM'lerin tam tasdik konusundaki hizmetlerinin artarak devam etmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Diğer bir ifadeyle, güvene dayanan bu mesleğin alternatifinin olmadığı ifade edilmiştir.

Küreselleşen dünyada Türkiye ekonomisinin yeri ve geleceği dikkate alındığında; sahip oldukları nitelikler ile orta ve büyük ölçekli işletmeler için spesifik alanlarda derin uzmanlık alanları ile danışmanlık hizmeti sunan YMM'lerin katkısı yadsınamaz. Dolayısıyla müşavirlik taraflarının da ülke ekonomisi açısından çarpan etkisi yarattığı belirtilmiştir. YMM'lerin sadece mesleki bilgileriyle değil kültürel sermayeleriyle de örnek alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Dijitalleşen dünyada YMM'lerin yaşam boyu eğitim ile kendilerini eksik kaldıkları alanlarda geliştirmeleri gerektiği, bu konuda odaların düzenleyeceği eğitimlerle öncülük etmesi önerilmiştir.

YMM unvanını alma süreci hususunda getirilen öneriler bulunmaktadır. Bu nokta en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak maddesinin kalması kaydıyla, YMM sınavının bu 10 yıllık süreç içinde girilebilecek düzene oturulması gerektiği ifade edilmiştir. Sınavın sisteminin ise revize edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe grubu dersleri, vergi

grubu dersleri, revizyon, meslek ve denetim hukuku grubu dersleri olmak üzere üç aşamalı olarak kurgulanmasını ve ilk aşamadan geçilmeden ikinci aşama sınava girilmemesi önerilmiştir. YMM sınavında başarılı olunduktan sonra YMM unvanını alabilmek için en az 1 yıl mesleki etik ve görgü için bir YMM'nin refakatinde çalışılması tavsiye edilmiştir.

13 Haziran 1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Kanun'un 12.maddesi uyarınca zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte YMM'ler müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Hâlbuki yetkileri sorumluluklarına göre kısıtlı olan YMM'ler için Türkiye Cumhuriyet Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ve ilgili kuruluşlar tarafından veri paylaşımı konusunda bir düzenleme yapması durumunda cari dönem incelemesinde tam bilgiye sahip olabilecek YMM için sorumluluk kriterinin işletilmesinin daha uygun olacağı belirtilmiştir. Aksi durumda sadece meslek kusurundan sorumlu tutulmaları gerektiği ifade edilmiştir.

Meslek mensuplarının yayımlanan ücret tarifesine uygun davranıp davranmadığı yani haksız rekabete neden olup olmadıkları oda yönetimleri tarafından takip edilmelidir. YMM tarafından sunulan hizmetlerin kategorize edilip; bir YMM'nin kapasitesinin belirlenmesinin önemli olduğu ifade edilmiştir. Başka bir deyişle, bir YMM tarafından hizmet sunulabileceği azami mükellef sayısı hususunda oda yönetimlerinin aksiyon alması gerektiği de belirtilmiştir. Bunun yanı sıra odaların disiplin kurullarının daha etkin çalışmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerektiği önerilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı ve ilgili kurumları ile oda yönetimlerinin birlikte hazırlayacak standartlar ile bu itibarlı mesleğin güçlenmesi ve ülke ekonomisi açısından katkısının daha da artması açısından önem arz ettiği belirtilmiştir.

GENEL DEĞERLENDİRME

Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleğinin dört temel işlevi bulunmaktadır bunlar; danışmanlık, muhasebe ve vergi denetimi ile tasdiktir. Bu açıdan mesleğe ilişkin çözüm bekleyen konular genellikle söz konusu dört işlev temelinde yükselmektedir.

Söz konusu işlevlerin yanında bağımsızlık, haksız rekabet ile fiyat ve ücret tahsilatına ilişkin sorunlar da günümüzde çözüm beklemektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları İle İlgili Sorunlar

Çalışmanın önceki kısımlarında ifade edildiği üzere yeminli mali müşavirlerin çeşitli kanunlardan doğan sorumlulukları vardır.

Sorumluluk ile ilgili olarak ortaya konulan temel sorun sorumluluk alanının çok geniş olduğudur⁷².

Sorumluluk ile ilgili ortaya konulan ikinci sorun yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının vergi kaybı yerine mesleki kusura veya kasta dayandırılmasına yöneliktir⁷³.

Yeminli Mali müşavirlerin ağır sorumlulukları karşısında yetkilerinin sınırlı olması konu ile ilgili bir diğer sorundur. Yeminli mali müşavirlerin denetim yetkisinin kapsamı, karşıt vergi incelemesinin kapsamına göre daha dardır. Vergiye tabi işlemlerin gerçek niteliğinin tespiti ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti açısından, yeminli mali müşavirlerin denetim yetkisinin genişletilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁷⁴.

⁷² Bülent AK, Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018) ss.73 – 77; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 81 – 82.

⁷³ Bülent AK, Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018) ss.73 – 77; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s.74.

⁷⁴ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s.75.

Denetçi Bağımsızlığı Sorunu

Denetim, yeminli mali müşavirlerin üç temel görevlerinden bir tanesidir. Bağımsızlık ise denetim işlevinin altında yatan en büyük sorundur. Denetçi bağımsızlığı aynı zamanda denetim ilkelerinin ve uygulamalarının gelişiminde de önemli bir etkiye sahiptir⁷⁵.

Meslekte bağımsızlığı zedeleyen koşul ve davranışlardan bazıları; yeminli mali müşavirin gelirinin önemli bir kısmının belli bir müşteriden olması, müşteri ile ortak çıkarların varlığı, müşteri ile çatışan çıkarların varlığı, müşterinin işlerini uzun yıllar yürütmüş olma ve müşterileri ile var olan iyi ilişkileri koruma, daha önce çalışılan işyerine mali müşavir olarak hizmet sunulması şeklinde sıralanabilir. Bunlara ek olarak; yeminli mali müşavirin müşterilerini ve ekonomik ilişkilerini kaybetmek istememesi, mali müşavirler arasındaki rekabet ve genel ekonomik çıkarlar yeminli mali müşavirlerin bağımsızlıklarını etkileyen faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır⁷⁶.

Hukuki düzenlemelerde belirsizliğin olduğu konularda da yeminli mali müşavirlerin bağımsızlığının tehlikeye düşme ihtimali artmaktadır⁷⁷.

Yeminli mali müşavirin bağımsızlığını sağlamaya yönelik etkenler ise şunlardır: denetlenen müşteriye denetim dışı hizmetlerin sunumunun sınırlandırılması, yeminli mali

⁷⁵ Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.89; Talha APAK, “Yeminli Mali Müşavirlik ve Tarafların Beklentisi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:7, Şubat 2004, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com.tr (Erişim tarihi: 17.11.2018); Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.163.

⁷⁶ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.127; 188 – 190; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.22 – 23; Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, ss. 104 – 105; Naciye SÖZBİLİR, Tekin YENİGÜN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 13, Ocak 2002, ss. 98 – 100; Ergün KIŞ, **Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?**, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018), ss.106 – 107.

⁷⁷ Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 103.

müşavirin müşterisinin resmi kurullar tarafından belirlenmesi veya rotasyon uygulaması, müşterinin yeminli mali müşavir yerine doğrudan meslek odası ile muhatap olması⁷⁸.

Haksız Rekabet Sorunu

Genel ilkeler uyarınca olarak meslek mensuplarının mesleki dayanışma içinde olması ve haksız rekabetten kaçınmaları gerekmektedir. Ancak haksız rekabet sorunu meslek mensuplarının faaliyetlerini icra ederken karşılaştıkları sorunların en başında yer almaktadır⁷⁹.

Meslekte haksız rekabet üç temel şekilde ortaya çıkmaktadır.

İlki; meslek mensuplarının başka meslek mensupları ile sözleşmesi devam eden kişilere mesleki hizmet vermeleri şeklindedir. İkinci durum ise meslek mensuplarının ücret – fiyat ve personel temini konularında birbirlerine zarar verecek davranışlara girmeleri şeklindedir. Üçüncüsü ise ruhsatsız biçimde faaliyette bulunan kişilerin oluşturulduğu haksız rekabet şeklidir⁸⁰.

Haksız rekabet ile mücadele meslek odalarının çalışmaları temelinde şekillenmektedir. Bu kapsamda meslek odaları, haksız rekabet sorunu ile mücadelede çeşitli çalışmalar yürütmektedirler. Bu çerçevede haksız rekabet ile mücadele oda disiplin kurulları ile birlik disiplin kurulları temelinde yürütülmektedir. 3568 sayılı Kanun’a göre unvan alan meslek

⁷⁸ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.128; Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.89; Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 103; David M. HUND, “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 8, Ekim 2000, s. 66; Ergün KIŞ, **Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?**, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018), ss.107 – 109.

⁷⁹ Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss. 23 – 24; Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113.

⁸⁰ Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.23 – 25; Yahya ARIKAN, “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 52, Temmuz – Ağustos – Eylül 2000, s.3.

mensupları haksız rekabet oluşturacak davranışlarda bulunmaları durumunda oda disiplin kurullarına sevk edilmektedir⁸¹.

Ruhsatsız biçimde faaliyette bulunan kişilerin oluşturulduğu haksız rekabet sorunu ile ilgili olarak ise bakanlıkların ve meslek odalarının birlikte mücadele etmesi gerekmektedir⁸².

Ücret ve Tahsilat Konusunda Yaşanan Sorunlar

Meslek mensupları gerçekleştirdikleri faaliyet karşılığında elde ettikleri gelir 3568 sayılı Kanun'un 46. maddesinde ücret olarak tanımlanmaktadır. Kanunun 46. maddesi uyarınca ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenmektedir. Tarifedeki asgarî miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirmektedir⁸³.

Meslek odaları, meslek birlikleri ve ilgili bakanlıkların ortak çalışmaları ile belirlenen asgari ücret tarifeleri ile ilgili sorunlar şu şekilde ortaya konulmaktadır⁸⁴:

İlk olarak söz konusu tarifelerin meslek mensuplarına uygun bir yaşam kalitesini sağlayacak düzeyde belirlenmesi gerekmektedir.

İkinci olarak tarifelerin enflasyon karşısında değerinin korunması için belirli aralıklarla yenilenmesi gerekmektedir.

⁸¹ Rıfat NALBANTOĞLU, “*Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları*”,(Çevrimiçi)

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (Erişim tarihi: 17.11.2018), ss. 8 – 9; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 23; Şaban UZAY, Şükran GÜNGÖR, "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 22, Yıl: 2004, s.6.

⁸² Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s.24.

⁸³ Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 25.

⁸⁴ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.116; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss 25 – 26.

Meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri faaliyet karşılığındaki ücretin elde edilmesi ile ilgili temel sorun ise ücretin zamanında ve tam olarak alınamamasıdır⁸⁵.

Etik Konusunda Yaşanan Sorunlar

Meslek mensuplarının davranış ve tutumlarının ahlaki değerlere uygun nitelikte olması amacıyla oluşturulmuş kurallar, meslek etiği olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan meslek etiği kişilerin öznel faydalarını maksimize etmek amacıyla giriştikleri faaliyetlerin aynı zamanda toplumsal faydayı maksimize etmek ahlak kurallarına uygun olmasına hizmet etmektedir. Böylece öznel çıkar ile toplumsal çıkar arasındaki çatışma bir dengeye kavuşmaktadır. Bu kapsamda meslek etiği toplumsal çıkarlar temelinde oluşmaktadır. Bu nedendir ki meslek etiği her toplumun kendi öznel sorunlarına çözümler sunmakta ve bu temelde farklılaşabilmektedir. Bunun yanında muhasebe sistemi kendini besleyen genel geçerli bir meslek olarak çeşitli ülkelerde uzun dönemli uygulama tecrübeleri sonucunda oluşmuş etik kurallarına da sahiptir⁸⁶.

Meslek etik kuralları genel olarak meslek mensuplarının topluma karşı olan sorumluluklarını içermektedir. Bu kapsamda meslek mensupları: bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalı; mesleğin gerektirdiği teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olmalı; hizmet sunarken mesleki özeni ve titizliği göstermeli, diğer bir ifade ile mesleki sorumluluğu taşımalıdır⁸⁷.

Nitekim ülkemizde yeminli mali müşavirler ettikleri yeminle etik değerlere bağlı kalacaklarını taahhüt etmektedirler: *“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime,*

⁸⁵ Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113.

⁸⁶ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.116; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 27; Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.211; Türkan ÖNDER, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, İstanbul, Beta, 2001, s.24.

⁸⁷ Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.197; Hakkı GÜNEŞ, "Muhasebede Meslek Ahlakı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997, s.57.

üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

Benzer şekilde 3568 sayılı Kanun’un 50. maddesine dayanılarak çıkarılmış ve 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete ‘de yayınlanmış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik mali müşavirlerin etik sorumluluklarına dikkat çekmektedir. Önceki bölümde de belirtildiği üzere söz konusu yönetmeliğin 8.maddesinde yer alan üç tip sorumluluk aynı zamanda yeminli mali müşavirlerin topluma karşı olan etik sorumluluklarını belirtmektedir⁸⁸.

Yeminli mali müşavirlik meslek etiği ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer konu mesleğe ilişkin olarak ahlaki ölçütlerin daha somut bir biçimde ortaya konulmasının gerekliliğidir. Temel meslek kanunun 1989 yılında yürürlüğe girdiğini düşünürsek muhasebe mesleğine ilişkin mesleki ahlak kurallarının yapılandırılması günümüz için bir gereklilik halini almış ve 2001 yılında TÜRMOB mesleki ahlak kurallarını oluşturmuştur⁸⁹.

TÜRMOB tarafından çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında” yer alan etik kurallar şunlardır⁹⁰:

- Mesleki Uzmanlık: *“Ruhsatlı bir meslek mensubu veya bir mesleki şirket mesleki ve ahlaki standartlarla bağdaşmayan herhangi bir iş anlaşması yapamaz.”*
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama: *“Defter tutma ve bu defterlere göre finansal tabloları hazırlama işleri yalnız Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılır.*
Yeminli Mali Müşavirler mesleki hizmet verdikleri firmalara finansal tabloların hazırlanması sırasında danışma hizmeti vererek yönlendirirler. Ancak finansal

⁸⁸ Söz konusu üç sorumluluk şunlardır:

a) Meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı taşıdığı sosyal sorumluluğu,
b) Meslek mensuplarının, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamasına yönelik işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluğu,
Meslek mensuplarının, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermelerine ve aktarmalarına yönelik mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı sağlamaya yönelik sorumluluğudur.

⁸⁹ Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss. 27 – 28; Rifat NALBANTOĞLU, *“Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları”*, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (Erişim tarihi: 17.11.2018), s. 8.

⁹⁰(Çevrimiçi)

https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf (Erişim tarihi: 17.11.2018).

tabloların hazırlanmasında muhasebe defterleri tutmaları yasaklandığından Yeminli Mali Müşavirlerin doğrudan doğruya sorumluluk yüklenmeleri mümkün değildir.”

- Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu: “Finansal tablolara esas teşkil edecek muhasebe kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenir. İlgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasa’larla belirlenen standartlara uygun olmayan Finansal Tablolar düzenlenemez.”
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık: “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütürler. Meslek mensubu, Vergi Kanunları’nın ve diğer Yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması, mesleki kurallara uyarak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır.”
- Mesleki Özen ve Titizlik: “Meslek mensupları 3568 Sayılı Yasa’nın 2’nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar.”
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı: “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bağımsızlık, Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir.”
- Sır Saklama: “Ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir.”
- Ücretler: “Başka bir meslek mensubu, asgari ücretin üstünde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeksizin daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz.”

- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri: “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir TÜRMOB’un yayımladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının finansal tablolarla ilişkilendirilmesine izin vermez.*”
- Öngörü Yasağı: “*Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. Ruhsatlı bir meslek mensubu, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karıştırılmasına izin vermez.*”
- Haksız Rekabet Yasağı: “*Bir meslek mensubu, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile ilişki kurmalıdır.*”
- Personel Sağlanması: “*Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz. Bu kural personelin kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş başvurusu halinde uygulanmaz.*”
- Dürüst Olmayan Davranışlar: “*Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar.*”
- Reklam ve Teşvik Yasağı: “*Reklam yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu, basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle kendi firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklam edemez.*”
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı: “*Müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezai yaptırımları taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ve benzeri ödemelerin yapılması yasaktır. Ancak, anlaşma yapılan müşteriye hizmet sunan başka bir ruhsatlı serbest çalışan meslek mensubuna bu hizmetlerden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir.*”
- Bağdaşmayan İşler: “*Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işler yapmaları yasaktır. Ancak kamu görevi niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı*

yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayımlama, (...), gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir.”

- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı: “Ruhsatlı bir meslek mensubu başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.”

- Denetimde Kamu Sorumluluğu: “Denetim yapan ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler, meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur.”

Görüldüğü üzere Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili etik konular yukarıda bahse konu olan genel sorunlar ile yakından ilişkilidir. Bu kapsamda etik sorunları haksız rekabet, bağımsızlık ve ücret sorunları ile ilgili olarak inceleyebiliriz.

Haksız rekabet sorunu aynı zamanda bir etik sorunudur. Bu sorun ile mücadelede aynı zamanda etik kurallara sıkı sıkıya bir bağlılık gerektirmektedir⁹¹.

Mali denetim gerçek olgulara dayanmalıdır. Denetim raporlarının gerçek ekonomik durumu yansıtmaması durumu bir diğer etik sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. 2000 yıllarda yaşanan Enron skandalı aslında bu sorunun en tipik sonucudur. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak; denetimin gerçek durumu yansıtmaması çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Özellikle, vergi yüklerini azaltmak isteyen mükelleflerin meşru olmayan talepleri meslek mensuplarının temel bir sorunu niteliğindedir. Meşru olmayan bu talepler karşısında meslek mensupları vergi beyannamelerini işlemlerin gerçek mahiyetine uygun bir şekilde hazırlamalıdır⁹².

⁹¹ Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.23 – 24.

⁹² Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.176; Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.209; Rahmi YÜCEL, Bilal SOLAK, “The Effects of Accountant Professionals’ Social Responsibility Perceptions on Self Esteem And Job Performance”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012, s.16.

Bağımsızlık sorunun da temelinde etik ve ahlaki sorunlar yatmaktadır. Benzer şekilde ücret sorunu da etik ve ahlaki sorunlara dayanmaktadır⁹³.

Bağımsızlık ve ücret sorunları temelinde oluşan etik dışı davranışlara yönelik çeşitli çözüm önerileri sunulmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin kişilere verecekleri hizmetin belli bir süre ile sınırlanması söz konusu önerilerden biridir. Bu şekilde yeminli mali müşavir ile hizmet gören kişi arasındaki ekonomik ilişki sınırlandırılacak ve yeminli mali müşavir üzerindeki ekonomik baskı da hafifleyecektir⁹⁴.

Çözüm önerilerinden bir diğeri ise yeminli mali müşavirin ücretini hizmeti sunduğu kişiden değil bağlı bulunduğu meslek odasından almasıdır. Bu şekilde yine yukarıda belirtildiği gibi hizmeti alan kişinin mali müşavir üzerindeki parasal baskısının hafifletilebileceği ifade edilmektedir⁹⁵.

⁹³ Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.123 – 124.

⁹⁴ Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s.76.

⁹⁵ Fırat BİNGÜL, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi Ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s.135; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82.

KAYNAKÇA

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

AK, Bülent: Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).

AKBAY, Mehmet: “Amerika Birleşik Devletleri'nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 106, Haziran 1990.

AKKUŞ, Ersan: “Yeminli Mali Müşavirlik”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1987 Sayı:3.

APAK, Talha: “Yeminli Mali Müşavirlik ve Tarafların Beklentisi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:7, Şubat 2004, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com.tr (Erişim tarihi: 17.11.2018).

ARIKAN, Yahya: “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52, Temmuz – Ağustos – Eylül 2000.

ARSLAN, Nuri: “İngiltere'de Denetçilerin Denetimi Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:71, Temmuz 1987.

ATILGAN, Gökhan; ERDUR, Şafak: **Denetimde Mesleki Gelişim**, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).

AYTAŞ, Ufuk: Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü, T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2011.

BİNGÜL, Fırat: Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010.

CALHOUN, Charles H.: “ABD’de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl için Beklentiler” (Çeviren: Ahmet KÖSE), Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:4, Ekim 1999.

CEYLAN, Gülşah: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2011.

ÇAM, Muzaffer: “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 170, Ekim 1995.

ÇETİNOĞLU, Tansel: “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 45, Temmuz 2015.

ÇÜRÜK, Turgut; TÜM, Kayahan: “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011.

ÇÜRÜK, Turgut; TÜM, Kayahan: “Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, Aralık 2015.

DEMİR, Mehmet: Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004.

DEMİRBİLEK, Müslüm: “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:68, Nisan 1987.

DURMUŞ, Ahmet Fethi: Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013.

ERCAN, Cuma: “Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14 Sayı: 2, 2017,

ESENDEMİR, Ebru: Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi),
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20181.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi),
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_2.xls.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi),
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_10.xls.htm (Erişim tarihi: 17.11.2018).

GUY, Dan M.; ALDERMAN, C. Wayne; WINTERS, Alan J.: Auditing, Forth Worth, Dreyden Press, 1999.

GÜVEMLİ, Oktay: “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 44, Yıl: 2009.

HUND, David M.: “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 8, Ekim 2000.

ICAEW: ICAEW History, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/historical-resources/icaew-history> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

ICAEV, What is Chartered Accountancy (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

ICAEW, Gain audit rights, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/gain-audit-rights> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

ICAEW, Knowledge guide to UK auditing standards, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-uk-auditing-standards> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

KAVALL, Hasan: “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin özellikleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1995, ss. 153 – 169.

KIŞ, Ergün: Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).

KÖKER, Zeynep Ceren: Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

LÜCK, Wolfgang: “Federal Almanya’da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım 1982, Yıl:8, Sayı:30.

NALBANTOĞLU, Rıfat: “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları”, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (Erişim tarihi: 17.11.2018).

NSA, A Brief History of the National Society of (Public) Accountants, (Çevrimiçi) <https://www.nsacct.org/about/history-of-nsa>, (Erişim tarihi: 17.11.2018).

NSA, Accounting, <https://www.nsacct.org/accounting> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

NSA Tax Resources, <https://www.nsacct.org/membership/nsa-tax-resources> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

OKTAR, Salim Ateş: Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.

OLOHAM, Michael: Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar (Çeviren Davut Aydın), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1989.

ONURAL, Sezai: “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri”, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi, Derleyen: Uğur BÜYÜKBALKAN, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1997.

ÖNDER, Türkan: Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlâkı, İstanbul, Beta, 2001.

SAĞMANLI, Metin: “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 90, Haziran 2000.

SÖZBİLİR, Naciye; YENİGÜN, Tekin: “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 13, Ocak 2002.

TÜRMOB: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM – SMMM), (Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim tarihi:17.11.2018).

TÜRMÖB: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM), (Çevrimiçi)
<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->, (Erişim tarihi: 17.11.2018).

TÜRMÖB: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, (Çevrimiçi)
https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf (Erişim tarihi: 17.11.2018).

UZAY, Şaban; GÜNGÖR, Şükran: "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 22, Yıl: 2004.

YALKIN, Yüksel Koç: Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Ankara, Nobel, 2010.

YAVAŞOĞLU, Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2001.

YAVUZ, Tayyip: Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000.

YAZICI, Mehmet: Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, 1986.

YILMAZ, Ö. Faik: “Mali müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin önemi ve Sağlayacağı Faydalar”, Vergi Dünyası, Sayı:33, Mayıs 1984, (çevrimiçi)
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/376> (Erişim tarihi: 17.11.2018).

YILMAZ, Ömer: Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi, T.C. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

YÜCEL, Rahmi; SOLAK, Bilal: “The Effects of Accountant Professionals’ Social Responsibility Perceptions on Self Esteem And Job Performance”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012.

ZENGİN, Hasan: Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.