

146946

T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

146946

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI,  
MESLEKİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

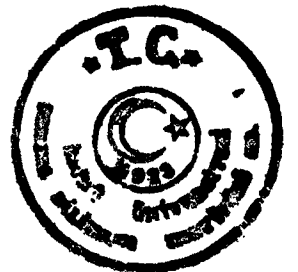
Hazırlayan  
**Mehmet DEMİR**

Tez Danışmanı  
**Doç.Dr. Mehmet ARSLAN**

Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin  
İşletme Anabilim Dalı /Muhasebe-Finansman Bilim Dalı İçin Öngördüğü

**DOKTORA TEZİ**  
Olarak Hazırlanmıştır.

Malatya /2004



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**

İş bu çalışma jürimiz tarafından, İşletme Anabilim Dalı DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

BAŞKAN ..... Prof. Dr. Karim KIRTIŞ .....  
Adı Soyadı, Unvanı ve İmza

ÜYE ..... Prof. Dr. Recep GÜNEŞ .....  
Adı Soyadı, Unvanı ve İmza

ÜYE ..... Doç. Dr. Durmuş ACAR .....  
Adı Soyadı, Unvanı ve İmza

ÜYE ..... Doç. Dr. Melimet ASLAN .....  
Adı Soyadı, Unvanı ve İmza

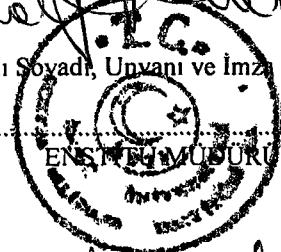
ÜYE ..... Yrd. Doç. Dr. Fikret ÖZEL .....  
Adı Soyadı, Unvanı ve İmza

**ONAY**

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.  
17.09.2004

Prof. Dr. S. Kemal KARTAL

Adı Soyadı, Unvanı ve İmza



Prof. Dr. S. Kemal KARTAL

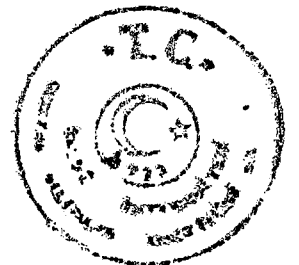
## ÖZET

Yeminli Malî Müşavirlik (YMM) mesleği, hem devletin kamu finansman sorununun çözümüne destek olacak çalışmalar yürütmekte hem de toplumun büyük bir kesiminin malî kararlarına temel olacak bilgileri üretmektedir. Böylece YMM'ler ekonomik kaynakların verimli ve etkili kullanımına yardım etmektedirler.

Devlet, kamu finansmanının en önemli kaynaklarından olan vergileri elde etme konusunda daha başarılı olmak, kayıtdışı ekonomiyi ve vergi kaçakçılığını azaltmak ve ülke kaynaklarının etkili kullanımını gerçekleştirmek için, 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Kanun ile YMM'lere çeşitli yetkiler vermiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte meslek elemanları hem yasalardan hem de uygulamalardan kaynaklanan sorunlarla karşılaşmaya başlamışlardır.

Bu çalışmada, yeminli malî müşavirlik mesleğinin ekonomiye katkısı, sorunları ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri önce teorik bilgiler düzeyinde ele alınmıştır. Ardından ele alınan konular hakkında yeminli malî müşavirlerin görüşlerinin belirlenmesi için bir anket uygulaması yapılmıştır. Çalışmanın evreni, hâlen 8 ilde örgütlenmiş YMM Odası bünyesinde faaliyet gösteren YMM'ler olarak (Türkiye geneli) kabul edilmiştir. Yapılan uğraşlar sonucunda, 34 ile ulaşılarak, buralarda faaliyette bulunan YMM'ler üzerinde anket uygulaması yapılmıştır.

Özetle, çalışmanın teorik yapısının birinci bölümde, denetim, muhasebe ve vergi denetimi (vergi incelemesi) ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde, YMM mesleği 3568 S. Kanun çerçevesinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise mesleğin ekonomik sisteme katkısı, sorunları ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur. Uygulama bölümünde ise "katkılar, sorunlar ve çözüm önerileri" hakkında YMM'lerin görüşleri anket ile belirlenmeye çalışılmıştır. Elde edilen verilerin analizinde SPSS istatistik programı kullanılmıştır.



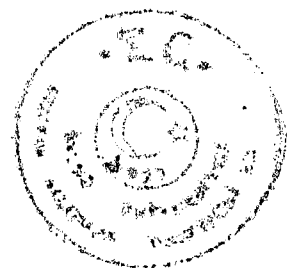
## SUMMARY

Certified Public Accountant (CPA) profession, is not only enforce the works that solves the problem of state's public finance, but also produces the information that forms a basement to financial decisions of a big majority of society as well. So the CPAs help productive and effective usage of economical supplies.

The State gave to CPAs various authorities by law number 3568 entered into force in 1989 in order to manage to get the taxes which is the most important supplies of public finance, to reduce unrecorded economy and tax evasion and to realize the effective usage of country supplies. As soon as enterance of law into force, members of the profession began to confront with some problems resulted from practice.

In this study, first of all contribution to economy, problem and solution suggestions directed to this problems of CPA profession are dealt with at theoretical level. After this, a questionnaire was done in order to determine the ideas of CPAs about the dealt with subjects. Area of this study was assumed CPAs who have activities in CPA Chambers organised still at 8 cities (around Turkey). As a result of this study, the questionnaire was implemented on CPAs working in 34 cities.

Briefly, at the first part of this theoretical structure of study, it was given place to informations about inspection, accountancy and tax inspection. At the second part, CPA profession was dealt with in all details in the scope of law 3568. At the third part, it was focused on the contributions of profession to the economical system, problems and solution suggestions. At the practice part, it was tried to determine the ideas of CPAs' about "the contributions, problems and solution suggestions". It was used SPSS statistic programme to analyse the obtained data.





## ÖNSÖZ

Yeminli malî müşavirlik mesleğinin üyeleri, içinde yaşadığı ekonomik sisteme katkı sağlamak için uğraş verirken bir çok sorunlarla da karşı karşıya kalmaktadırlar. Yeminli malî müşavirlik mesleği, hem meslekî hem de ahlâkî yönlerden yeterlilik isteyen, bu anlamda elde edilmesi ve icrası zor olan bir meslek türüdür. Mesleğin sorunlarına çözüm üretme konusunda yapılacak her türlü çalışmalar ve düzenlemeler, meslekten beklenen faydaların daha fazla olarak elde edilmesini mümkün kılacaktır.

Bu çalışmada, mesleğin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorun kaynakları ve sorunlarına yönelik çözüm önerileri hem teorik hem de uygulamalı olarak ele alınmıştır.

Herhangi bir üretim, çok değerli insanların o üretime sağladığı maddî ve manevî destekleri ile ortaya çıkmaktadır. Onlara, bu katkılarının her zaman devam etmesi dileğiyle, teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Araştırmanın her aşamasında, tezin daha kaliteli olması için, bana yön veren ve değerli yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen sayın hocam Doç. Dr. Mehmet ARSLAN'a şükranlarımı sunarım.

Bu çalışmanın periyodik aşamalarında, desteklerini esirgemeyen ve çalışmaya değer katan yardımlarından dolayı sayın hocalarım, Prof. Dr. Kazım KİRTİŞ'e ve Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'e teşekkür ederim.

Ayrıca bu çalışmanın değerini artıran desteklerinden dolayı G.Ü. Kırşehir Eğitim Fakültesinden sayın Yrd. Doç. Dr. Nuri BALOĞLU'na ve sayın Öğr. Gör. İsmail KASAP'a teşekkür ederim.

Yine bu çalışmanın çeşitli aşamalarında desteklerini esirgemeyen ve isimlerini sayamayacağım kadar çok olan değerli insanlara teşekkür ederim.

Çok uzun bir süredir, bu çalışma ile ortaya çıkan stres ve onun sonucunda oluşan sıkıntılı anlarda, ilgimi esirgediğim eşime, gösterdiği sabır dolayısıyla teşekkür ederim.

*" ...Tamam çocuklar kapı açık girebilirsiniz..."*

Mehmet DEMİR



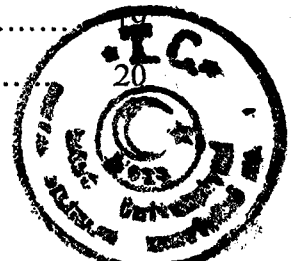
## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER.....	II
KISALTMALAR.....	XI
TABLOLAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	XVI

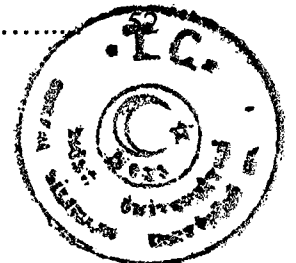
### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MUHASEBE DENETİMİNİN VE VERGİ DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

<b>A. MUHASEBE DENETİMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ .....</b>	<b>2</b>
1. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ VE GELİŞİM AŞAMALARI.....	2
1.1 BELGE DENETİMİ YAKLAŞIMI.....	3
1.2. MALİ TABLO DENETİMİ YAKLAŞIMI.....	4
1.3. SİSTEMLERE DAYALI DENETİM YAKLAŞIMI.....	4
1.4. YÖNETİM DENETİMİ YAKLAŞIMI.....	5
2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	6
3. DENETÇİNİN TANIMI VE TÜRLERİ.....	8
3.1. BAĞIMSIZ DENETÇİLER.....	9
3.2. İÇ DENETÇİLER.....	10
3.3. KAMU DENETÇİLERİ.....	11
4. DENETİM TÜRLERİ.....	12
4.1. MALİ TABLO DENETİMİ.....	12
4.2. UYGUNLUK DENETİMİ.....	14
4.3. FAALİYET DENETİMİ.....	15
5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	16
6. DENETİM İLE MUHASEBE ARASINDAKİ FARKLAR.....	17
7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	
7.1. GENEL STANDARTLAR.....	



7.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI.....	21
7.3. RAPORLAMA STANDARTLARI.....	23
<b>B. VERGİ DENETİMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>25</b>
1. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI.....	26
2. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ.....	27
2.1. YOKLAMA.....	27
2.2. ARAMA.....	28
2.3. BİLGİ TOPLAMA.....	29
2.4. İNCELEME.....	29
3. VERGİ İNCELEMESİ.....	29
3.2. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI.....	29
3.2. VERGİ İNCELEMESİNİN AMAÇLARI.....	31
3.3. VERGİ İNCELEMESİNİN FONKSİYONLARI.....	35
4. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	36
4.1. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR.....	36
4.2. İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR.....	37
4.3. İNCELEME ZAMANI.....	39
4.4. İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER.....	39
4.5. İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR.....	41
4.6. İNCELEME TUTANAKLARI.....	42
5. MUHASEBE DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ İLİŞKİSİ.....	43
6. DİĞER ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ.....	45
6.1. İNGİLTERE'DE VERGİ İNCELEMESİ.....	45
6.1.1. Vergi İdaresinin Yapısı.....	45
6.1.2. İnceleme Teşkilâtının Yapısı.....	46
6.1.2.1. İnceleme Elemanlarında Aranılan Nitelikler ve İnceleme Elemanlığına Giriş Şekli.....	48
6.1.2.2. İnceleme Elemanlarının Meslekteki Eğitimleri ve İlerlemeleri.....	49
6.1.2.3. İnceleme Elemanlarının Görev ve Yetkileri.....	49
6.1.3. İncelemeye Yetkili Olanlar.....	

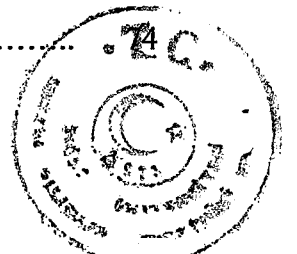


6.1.4. İncelemeye Tâbi Vergiler.....	52
6.1.5. İncelenecek Mükelleflerin Seçimi.....	52
6.1.6. İncelemenin Şekli.....	53
6.1.7. İnceleme Aşamaları ve İncelemenin Sonuçlandırılması.....	53
6.2 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ.....	54
6.2.1. ABD Vergi İdaresinin Yapısı.....	54
6.2.2. ABD İnceleme Teşkilatının Yapısı.....	55
6.2.3. İncelemeye Tâbi Olanlar.....	55
6.2.3. İncelenecek Mükellef Seçimi.....	56
6.2.3 İnceleme Şekli.....	58

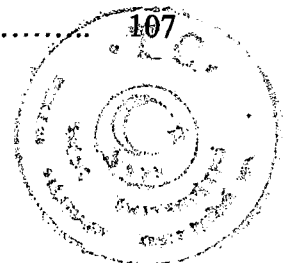
## İKİNCİ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ, GÖREVLERİ VE SORUMLULUKLARI

<b>A. YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>60</b>
<b>1. MESLEĞİN ÖRGÜTLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>60</b>
1.1. 3568 SAYILI MESLEK KANUNU.....	61
1.1.1. 3568 Sayılı Kanunun Genel Gerekçesi.....	62
1.1.2. Kanunun Amacı.....	65
1.1.3. Kanunda Yer Alan Meslekler.....	66
1.1.3.1. Serbest Muhasebecilik -Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik (SM- SMMM) Mesleği.....	66
1.1.3.1.1. SM - SMMM Mesleğinin Konusu.....	66
1.1.3.1.2. SM - SMMM Olmanın Şartları.....	67
1.1.3.2. Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği.....	68
1.1.3.2.1 Mesleğin Çalışma Konuları.....	68
1.1.3.2.2. Yeminli Malî Müşavir Olmanın Şartları.....	69
<b>2. YMM MESLEĞİNDE DİSİPLİN SUÇLARI VE CEZALARI.....</b>	<b>73</b>
2.1 DİSİPLİN CEZASININ TÜRLERİ.....	



2.2 DİSİPLİN CEZALARINA SEBEP OLAN FİİLLER.....	75
2.2.1 Uyarma Cezasına Sebep Olan Fiiller.....	75
2.2.2 Kınama Cezasına Sebep Olan Fiiller.....	76
2.2.3 Geçici Olarak Meslekî Faaliyetten Alıkoyma Cezasına Sebep Olan Fiiller.....	78
2.2.4 Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezasına Sebep Olan Fiiller.....	79
2.2.5 Meslekten Çıkarma Cezasına Sebep Olan Fiiller.....	79
3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMU.....	80
3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ.....	80
3.2. İNGİLTERE.....	85
3.3. ÇİN.....	86
3.4. JAPONYA.....	89
3.5. SİNGAPUR.....	91
3.6. AVUSTRALYA.....	92
<b>B. YMM'LERİN GÖREVLERİ VE SORUMLULUKLARI.....</b>	<b>93</b>
1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREVLERİ.....	93
1.1. DANIŞMANLIK VE DENETİM GÖREVLERİ.....	93
1.2 TASDİK İŞLEMLERİ.....	95
1.2.1 Tasdik Konuları.....	98
1.3 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİLERİ.....	100
2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI.....	101
2.1 SORUMLULUK KAVRAMI.....	101
2.2 YMM SORUMLULUĞUNUN KAYNAKLARI.....	102
2.2.1. Kanunlardan Kaynaklanan Sorumluluk.....	102
2.2.1.1. 3568 Sayılı Kanundan Kaynaklanan Sorumluluk.....	102
2.2.1.2. Vergi Usul Kanunundan Kaynaklanan Sorumluluk.....	102
2.2.2. Yönetmelik ve Tebliğden Kaynaklanan Sorumluluk.....	104
2.2.3. Sözleşmeden Kaynaklanan Sorumluluk.....	106
2.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ DİĞER ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	106
2.3.1 İşletme Sahibi ve Yönetimine Karşı Sorumluluk Açısından.....	107



2.3.2 Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk Açısından.....	109
2.3.3 Yardımcılardan Doğan Sorumluluk Açısından.....	110
2.3.4 Meslektaşlara Karşı Sorumluluk Açısından.....	111
2.3.5 Cezâî Sorumluluk Açısından.....	111
2.3.6 Sorumluluk Sınırlandırılması Açısından.....	112
2.3.7 Disiplin Cezaları Açısından.....	113
2.3.8 Meslek Sigortası Açısından.....	114
3. MESLEK AHLÂKI (ETİK).....	114
3.1. AHLÂK, ETİK VE MESLEK AHLÂKI KAVRAMLARI.....	114
3.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEK AHLÂKINA YÖNELİK DÜZENLEMELER.....	116
3.2.1 Sermaye Piyasası Kanun ve Tebliğlerinde Yer Alan Düzenlemeler.....	117
3.2.2. 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler.....	119
3.2.3. Yönetmeliklerde Yer Alan Düzenlemeler.....	120
3.3. ABD'DE VE ULUSLARARASI DÜZEYDE MESLEK AHLÂK KURALLARI.....	123
3.4. İKİ ÖNEMLİ DEĞER: BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK.....	127

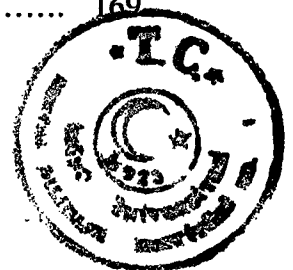
## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI, SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

<b>A. YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EKONOMİYE KATKISI.....</b>	<b>130</b>
1. TÜRKİYE EKONOMİSİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ.....	130
2. KAMU FİNANSMAN KAYNAKLARI.....	132
2.1. VERGİ GELİRLERİ.....	133
2.2. DİĞER GELİRLER.....	138
3. KAMU GELİRİNİ AZALTAN FAKTÖRLER.....	140
3.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	140
3.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı.....	140



3.1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri.....	141
3.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri.....	143
3.1.4. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları.....	143
3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI.....	146
3.2.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı.....	146
3.2.2. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri.....	147
3.2.2.1. Yükümlülük Kurulmasında.....	148
3.2.2.2. Belgeler Üzerinde.....	148
3.2.2.3. Defter Kayıtları Üzerinde.....	148
3.2.3. Vergi Kaçakçılığının Sebepleri.....	148
3.3. VERGİ İNCELEMESİNE YÖNELİK OLUMSUZ GELİŞMELER.....	150
4. YMM KURUMUNU VERGİ İNCELEMESİNE YÖNELTEN SEBEPLER... ..	150
4.1. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ YETERSİZLİĞİ.....	151
4.2. MÜKELLEF SAYISININ ARTMASINA KARŞILIK VERGİ İNCELEME ORANLARININ DÜŞMESİ.....	153
4.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN GÜÇLENMESİ.....	155
5. YMM’LERİN KAMU-FİNANSMAN SORUNUNUN ÇÖZÜMÜNE VE VERGİ İNCELEMESİNE KATKILARI.....	156
5.1. BELGE DÜZENİNİN SAĞLANMASI VE MÜKELLEFLERİ BİLGİLENDİRİLMESİ YÖNÜNDEN.....	156
5.2. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI AZALTACAK ÇALIŞMALARINI YÖNÜNDEN.....	159
5.3. DANIŞMANLIK YÖNÜNDEN.....	160
5.4. VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRMASI YÖNÜNDEN.....	163
5.5. İHRACATTA KDV İADESİNDEKİ ROLÜ YÖNÜNDEN.....	166
<b>B. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....</b>	<b>169</b>
1. MESLEKİ SORUNLARIN KAYNAKLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	169
1.1. MESLEĞİ DÜZENLEYEN TARAFTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	169



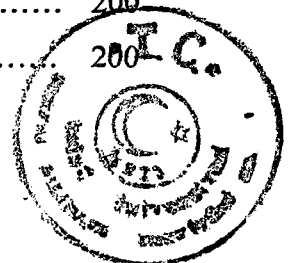


1.2. MESLEĞE GİRİŞ BİÇİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	172
1.3. MESLEKİ SINAVIN YAPILMA BİÇİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	174
1.4. EKONOMİK YAPIDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	175
1.5. KARŞIT İNCELEMELERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	176
1.6. MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	180
1.7. DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	184
1.7.1. Şirketleşme İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	184
1.7.2. Oda İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....	185
1.7.3. Meslekî Sorumluluk Sigortası İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri ..	187
1.7.4. Meslekî Bağımsızlık İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	188

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI, MESLEKİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

<b>A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....</b>	<b>193</b>
1. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ.....	194
1.1. PROBLEM.....	194
1.1.1. Ana Problemler.....	194
1.1.2. Alt Problemler.....	195
1.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ.....	196
1.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ.....	196
1.4. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ.....	198
1.5. SAYILTILAR.....	200
1.6. SINIRLILIKLAR.....	200

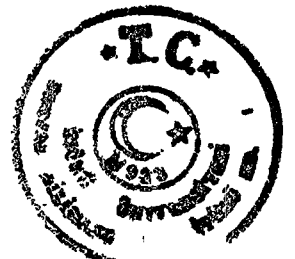




1.7. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI.....	200
1.8. VERİLERİN TOPLANMASI.....	202
1.9. ARAŞTIRMADA KULLANILAN İSTATİKSEL TEKNİKLER.....	203
<b>B. BULGULAR VE YORUM.....</b>	<b>206</b>
1. ÖRNEKLEM GRUBUNUN DEMOGRAFİK NİTELİKLERİ.....	207
2. YMM MESLEĞİNİN, EKONOMİK SİSTEME KATKISINA İLİŞKİN BULGULAR.....	214
3. YMM'LİK MESLEĞİNİN SORUNLARINA İLİŞKİN BULGULAR.....	216
3.1. MESLEĞİN SORUN KAYNAKLARININ BÜTÜNÜNE İLİŞKİN BULGULAR.....	216
3.2. MESLEĞİN SORUN KAYNAKLARININ HER BİRİNE İLİŞKİN BULGULAR.....	218
3.2.1 Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesine İlişkin Bulgular.....	218
3.2.2 Müşterilerin Tutum ve Düşüncelerine İlişkin Bulgular.....	220
3.2.3 Meslekî Unvanı Elde Etme Şekline İlişkin Bulgular.....	223
3.2.4. Odaların Uygulamalarına İlişkin Bulgular.....	224
3.2.5. Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Bulgular.....	226
3.2.6. Meslekî Şirketleşmeye İlişkin Bulgular.....	230
3.2.7. Yasal Düzenlemelere İlişkin Bulgular.....	232
4. ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE İLİŞKİN BULGULAR.....	237
5. ANLAMLILIK ANALİZLERİ.....	242
5.1. MESLEĞE GİRİŞ ŞEKLİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ.....	242
5.1.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	243
5.1.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	243
5.1.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi.....	248
5.2. KURUM KÖKENİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ.....	251
5.2.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	251
5.2.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	252
5.2.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi.....	254

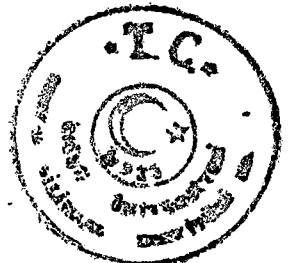


5.3. MESLEĞİN İCRA EDİLME ŞEKLİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ.....	256
5.3.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi....	256
5.3.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	257
5.3.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi.....	260
5.4. MESLEKİ DENEYİM SÜRELERİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ.....	261
5.4.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi....	261
5.4.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi.....	262
5.4.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi.....	264
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>265</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>272</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>288</b>
EK I : ANKET FORMU.....	288
EK II: ANKET İFADELERİNİN FREKANS VE YÜZDE TABLOLARI.....	294
EK III: ANA VE ALT PROBLEMLERE AİT BÜTÜN İFADELERİN ARİTMETİK ORTALAMA VE STANDART SAPMA DEĞERLERİ...	302
EK IV: GÜVENİLİRLİK ANALİZİ .....	305



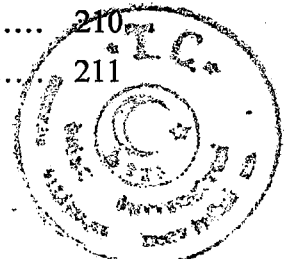
## KISALTMALAR

- age : Adı geçen eser
- AICPA : American Institute of Certified Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Derneği)
- BK : Bankalar Kanunu
- bk. : Bakınız
- CICPA : The Chinese Institute of Certified Public Accountants (Çin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
- CPA : Certified Public Accountants (Yeminli Mali Müşavir-Yeminli Muhasebe Uzmanı)
- ICAEW : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
- ICPAS : The Institute of Certified Public Accountants of Singapore (Singapur Sertifikalı Kamu muhasebecileri Enstitüsü)
- IFAC : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
- JICPA : Japanese Institute of Certified Public Accountants (Japonya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
- KDV : Katma Değer Kanunu
- MB : Maliye Bakanlığı
- R.G. : Resmi Gazete
- s. : Sayfa
- S. : Sayı
- SerPK : Sermaye Piyasası Kanunu
- SM : Serbest Muhasebeci
- SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
- TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- YMM : Yeminli Mali Müşavir



## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye'deki Denetim Kurumlarının Karşılaştırılması.....	72
Tablo 2: Japonya'da YMM sınavının Aşamaları.....	89
Tablo 3: Japonya'da CPA İkinci Sınavındaki Başarı Durumu.....	90
Tablo 4: Meslekî Etik Kurallarının AICPA, IFAC ve TÜRMOB İle Karşılaştırılması.....	126
Tablo 5: İç ve Dış Borçlardaki Gelişmeler.....	131
Tablo 6: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyar TL).....	134
Tablo 7: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1996-2001 Yılları) (Milyar TL).....	135
Tablo 8: Çeşitli Vergilerle İlgili Tahakkuk – Tahsilat Oranları.....	136
Tablo 9: %100 Tahsilat Seviyesinde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (Milyar TL).....	136
Tablo 10: Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükü Gelişimi.....	137
Tablo 11: 1995-2001 Yılları Arasındaki Vergi İncelemesi Sonuçları .Yardımla kayıt Dışı Ekonominin Seyri.....	145
Tablo 12: Çeşitli Ülkelerde kayıt Dışı Ekonominin Boyutları.....	146
Tablo 13: Vergi Denetim Kadroları .....	151
Tablo 14: 1995-2001 Yılları Arası Mükellef Sayıları.....	154
Tablo 15: 1995-2001 Yılları Arası Vergi İnceleme Oranları.....	154
Tablo 16: 1995-2001 Yılları Arası Tam Tasdik Sözleşmesi Sayıları.....	164
Tablo 17: YMM'lerin Hazineye Sağladıkları Matrah Artışı .....	165
Tablo 18: İhracat Kaynaklı Nakit KDV İadesi İçinde YMM'lerin Payı.....	167
Tablo 19: İncelemeye Konu Olan YMM KDV İade Raporları.....	168
Tablo 20: Türkiye Genelinde YMM Sayıları .....	197
Tablo 21: YMM'lerin Cinsiyetlere Göre Dağılımı.....	197
Tablo 22: YMM'lerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	198
Tablo 23: Anket Maddelerinin Puan Aralıkları.....	205
Tablo 24: YMM'lerin Demografik Özellikleri.....	207
Tablo 25: Sunulan Hizmet Türü.....	208
Tablo 26: Sözleşmenin Yenilenme Sayısı.....	208
Tablo 27: Mesleğin İcra Edildiği İller.....	209
Tablo 28: YMM'lerin Bağlı Oldukları YMM Odaları ve Buldukları Bölgeler.....	210
Tablo 29: Mesleğe Giriş Şekli ve Kurum Kökeni.....	211



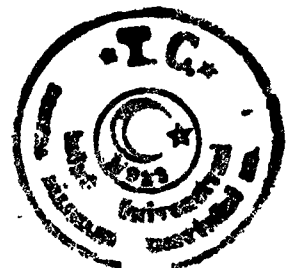
Tablo 30: Mesleğe Giriş Şekli İle Kurum Kökeni Arasındaki İlişki.....	211
Tablo 31: Mesleğin İcra Edilme Şekli.....	211
Tablo 32: YMM'lerin Meslekî Sorumluluk Sigortasına İlgileri.....	212
Tablo 33: YMM'lerin Meslekî Memnuniyet Dereceleri.....	213
Tablo 34: YMM'lerin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	214
Tablo 35: YMM'lerin, Mesleğin Sorun Kaynaklarına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	217
Tablo 36: YMM'lerin Meslekî Bağımsızlığa İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	218
Tablo 37: YMM'lerin, Müşterilerin Tutum ve Düşüncelerine İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	221
Tablo 38: “Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM'lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır” İfadesine Kurum Kökenlerine Göre Katılım Düzeyleri.....	222
Tablo 39: YMM'lerin Unvan Elde Etme Şekline İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	223
Tablo 40: YMM'lerin, YMM Odalarının Uygulamalarına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	225
Tablo 41: YMM'lerin Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	227
Tablo 42: YMM'lerin, Meslekî Şirketleşmeye İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	231
Tablo 43: YMM'lerin, Yasal Düzenlemelere İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	233
Tablo 44: YMM'lerin, Meslekî Sorunların Çözüm Önerilerine İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri.....	237
Tablo 45: Mesleğe Giriş Şeklinin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	243
Tablo 46: Mesleğe Giriş Şeklinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	243
Tablo 47: Mesleğe Giriş Şeklinin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	244
Tablo 48: Mesleğe Giriş Şeklinin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler.....	246



Tablo 49: Mesleği İcra Etme Şekli İle Mesleğe Giriş Şeklinin Karşılaştırılması.....	247
Tablo 50: Mesleğe Giriş Şeklinin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	248
Tablo 51: Mesleğe Giriş Şeklinin Çözüm Önerileri Ana Probleminde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler.....	249
Tablo 52: “Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır” Önerisine Mesleğe Giriş Şekillerine Göre Katılım Düzeyleri.....	250
Tablo 53: Kurum Kökeninin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	251
Tablo 54: Kurum Kökeninin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	252
Tablo 55: Kurum Kökeninin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	252
Tablo 56: Kurum Kökeninin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler.....	253
Tablo 57: Kurum Kökeninin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	254
Tablo 58: Kurum Kökeninin Çözüm Önerileri Ana Probleminde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler.....	255
Tablo 59: Mesleği İcra Edilme Şeklinin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	256
Tablo 60: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	257
Tablo 61: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları.....	258
Tablo 62: Mesleği İcra Etme Şeklinin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler.....	259
Tablo 63: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin T Testi Sonuçları.....	260



Tablo 64: YMM'lerin Meslekî Deneyim Süreleri.....	261
Tablo 65: Meslekî Deneyim Sürelerinin Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları.....	262
Tablo 66: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları.....	262
Tablo 67: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları.....	263
Tablo 68: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları.....	264





## GİRİŞ

Herhangi bir faaliyete başarılı olup olunmadığını belirleyebilme araçlarından biri olan denetim çalışması, insanlığın her devrinde var olmakla birlikte özellikle sanayi devrimiyle önemini daha da artırmıştır. Sanayi devrimi sonucunda büyük işletmeler kurulmuş; ticaret ve sanayide kaydedilen gelişmelerle ekonomik ve ticarî sorunlar çoğalmıştır. Hatta malî konularda ihtisas sahibi kimselerin bile üstesinden gelemeyeceği bir karmaşıklığa bürünmüştür. İşte Yeminli Malî Müşavirlik mesleği, hem muhasebe hem işletmecilik hem de vergi konusunda uzmanlığı gerektirdiğinden belirtilen sorunların çözümüne büyük katkılar sağlamaktadır.

Yeminli Malî Müşavirler (YMM), gerçekleştirilen faaliyetlerin önceden belirlenmiş kural, ilke, kanun vb. ne derece yaklaştığını; yaklaşmamış ise bu durumun hangi sebeplerden kaynaklandığını ortaya koymaya çalışmaktadırlar. Muhasebe ve vergi denetimini birlikte yaparak hem devlet hem de işletmelere yararlı bilgiler sunmaktadırlar. YMM'ler denetim çalışmasında bağımsızlığını, dürüstlüğünü ve güvenilirliğini her şartta korumak; meslekî özeni kesinlikle göstermek zorundadırlar. Dolayısıyla bir denetçi olarak YMM'lerin, hem ahlâkî hem de meslekî boyutta yeterliliğe sahip olmaları şarttır. Çünkü sundukları bilgileri veri kabul edip ekonomik kararlar veren büyük bir kesim vardır. Bu açıdan çalışmalarında “sosyal sorumluluk” bilinci ile hareket etmek zorundadırlar.

Denetim çok genel bir sınıflamaya tâbi tutulursa ikiye ayrılabilir: Muhasebe denetimi (Bağımsız denetim) ve vergi denetimi (kamu denetimi). Muhasebe denetiminde kriterler, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş denetim ilkeleri, üst yönetimin saptadığı ölçütler vb. iken vergi denetiminde temel kriter ise vergi mevzuatıdır.

Dünya uygulamasında YMM'ler, mesleğin özüne uygun bir biçimde bağımsız olarak mesleklerini icra etmektedirler. Yine dünya uygulamasında denetimde “uygunluk” kriteri esas alınmakta ve YMM'nin sorumluluğu daha çok meslekî özeni göstermemesi ile doğmaktadır.

Türkiye’de YMM'ler, hem bağımsız hem de kamu denetçisi kapsamında değerlendirilebilecek bir niteliğe sahiptirler. Sorumlulukları, meslekî özeni göstermemelerinden ve uygunluk kriterinden ziyade “doğruluk” kriteri temelinde ortaya çıkmaktadır. Kuşkusuz meslekî özene uyulmaması sonucunda bilgilerin





doğruluğuna ya da uygunluğuna ulaşamayacaktır. Ancak ne kadar özen gösterilirse gösterilsin yine de gerçekleşmiş bir finansal olayın doğruluğuna ulaşamayabilir. Ayrıca, finansal olayların belgeye yansıtılmamış veya yanlış yansıtılmış olması gibi durumlarda doğruluğa her zaman ulaşmak mümkün değildir.

Ekonomik sisteme katkılarının göz ardı edilemeyeceği bir mesleğin üyeleri olan YMM'lerin meslekî sorunları ve sorumlulukları oldukça fazladır. Bir anlamda "müşteriye kefil olma" veyahut "işletmenin sigortası" durumuna dönüştürülen meslek, ekonomideki çarpıklıklar sebebiyle de icrasında ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Özellikle müşterek ve müteselsil sorumluluk ve bu sorumlulukla yüz yüze gelmemek için verilen çabalar, meslek elemanlarını hem psikolojik hem de fiziksel yönlerden yıpratmaktadır.

Bu çalışma, YMM'lerin ülke ekonomisine katkılarını, meslekî sorunlarını ve sorunlara çözüm önerilerini hem teorik hem de uygulamalı olarak ele almaktadır. Çalışma dört bölümden, bölümler ise iki ana başlıktan oluşmaktadır:

Birinci bölümde, denetimle ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Öncelikle muhasebe denetimi ayrıntılı sayılabilecek bir düzeyde tanıtılmıştır. Burada denetimin tanımı, tarihi gelişimi, özellikleri, denetim standartları, çeşitleri vb. yönlerden denetim ve muhasebe denetimini açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Aynı bölümün ikinci başlığında ise vergi denetimi tanıtılmıştır. Vergi denetimi içinde özellikle vergi incelemesi yasal düzenlemeler çerçevesinde (Vergi Usul Kanunu) izah edilmiştir. Bu şekilde muhasebe denetimi ve vergi incelemesi arasındaki ilişkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Son olarak İngiltere ve ABD'deki vergi incelemesi sistemlerine ait bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, YMM'lik mesleği, kendisine yasal kimlik kazandıran 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde ele alınmıştır. İlgili Kanunun maddelerine inilerek YMM mesleği, amacı, konusu, sorumlulukları, çalışma konuları, meslekî etik, meslekî disiplin vb. yönlerden ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca sorumluluk ve etik konusu, diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, ilk olarak kamu finansman sorunu ele alınmış; bu sorunu artıran kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı üzerinde durulmuştur. YMM'lik kurumunu vergi incelemesine yönelten sebepler hakkında bilgilere yine burada yer



verilmiştir. İkinci olarak, YMM'lik mesleğinin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorunları ve bu sorunların çözümleri üzerinde durulmuştur. Ekonomik sisteme hangi yönlerden katkılar sunabileceği; meslekî sorunların kaynaklarının neler olduğu ve bu sorunların çözümü için nelerin yapılabileceğine yönelik bilgiler verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise, üçüncü bölümde teorik olarak ele alınan ve “katkılar, sorunlar ve öneriler” olarak tanımlanabilecek üç ana boyuta (probleme) ilişkin olarak YMM'lerin görüşlerinin belirlenmesi için bir anket uygulamasına yer verilmiştir. Anket verileri SPSS istatistik programı kullanılarak “genelden özele” doğru bir model çerçevesinde analiz edilmiş ve analiz sonuçları aritmetik ortalama ve standart sapma değerlerine göre yorumlanmıştır. Ardından çeşitli bağımsız değişkenlerin (meslekî deneyim süreleri, mesleğe giriş şekli vb.) YMM görüşlerinde anlamlı farklılığa yol açıp açmadığı t testi ve tek yönlü varyans analizleri kullanılarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tez, sonuç ve değerlendirme ile tamamlanmıştır.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## MUHASEBE DENETİMİNİN VE VERGİ DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

İnsan yaşamında, bazı kelime ve kavramlar, zihinde olumsuz bir tablo oluşturabilmektedir. Daha da önemlisi bunlar, yüklendikleri manalar sebebiyle insanı stres altına sokmaktadır. Örneğin “sınav” kelimesi, stresle birlikte kullanılır hale gelmiştir. Bu kelime, hemen hemen her öğrenciyi huzursuz etmektedir. İşte, denetim kavramı da gündelik hayatın çeşitli alanlarında farklı manaları yüklenerek insanlığın karşısına çıkmaktadır. Kişinin yapmış olduğu eylemin, faaliyetin veya uygulamanın bir başkası tarafından denetlenerek uygun olup olmadığına karar verilmesi ve olumsuz bir durumda sorumluluk altına girileceğinin düşünülmesi, kişiyi strese sokabilmektedir.

Özellikle teknolojik gelişmeler, insanların her davranışını kolaylıkla izleyebilecek düzeye indirgediğinden, stresi oluşturan bir başka unsur olmuştur. Hiçbir eylemden sorumlu tutulmadan yaşamak mümkün değildir. İşletmelerin yaptıkları faaliyetlerin de denetimden geçirilmeden uygun (doğru) olduğunun kabul edilmesi mümkün değildir. Zira işletme denilen bu cansız varlığa o faaliyetleri yaptıran insanın ta kendisidir. İşletme, kendisini idare eden insan(lar) tarafından ekonomik faaliyette bulunduğu denetimsiz olması düşünülemez.

Denetim şüphesiz toplumun her kesimine faydalar sağlamaktadır. Bir işletmenin malî yapısı ve faaliyet durumu hakkında bilgiler, finansal tablolar aracılığı ile ilgili kişi ve kurumların istifadesine sunulmaktadır. Söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin, uzman ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş olması, onların güvenilirliklerini artıracak ve bilgi kullanıcılarının karar vermelerini kolaylaştıracaktır. Bir çok kuruluş (örneğin kredi kurumları), kendisiyle ticarî ilişkiye girmek isteyen diğer kuruluşların finansal tablolarının denetimden geçirilip geçirilmediğine önem vermektedir.

Hem bağımsız denetçiler (yeminli malî müşavirler), hem kamu denetçileri hem de iç denetçiler işletmelere, faaliyet başarısının artırılması ve iç kontrol



sistemlerinin geliştirilmesi gibi yönlerinden fayda sağlamaktadırlar. Ayrıca bir çok işletme, denetçilerden, maliyetlerin düşürülmesi, hile ve hataların azaltılması konularında öneriler beklemektedir. Sonuçta hem yönetim hem de diğer çalışanlar, denetimin bir performans ölçüm aracı niteliği taşıdığını bildikleri için işlerinde daha dikkatli davranmaya ve daha az hileli işlemlere yönelmeye çaba sarf etmektedirler<sup>1</sup>.

### **A. MUHASEBE DENETİMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ**

Bu başlık altında, muhasebe denetiminin tarihî, gelişim aşamaları, tanımı ve özellikleri; denetçinin tanımı ve türleri, denetim türleri ve denetim standartlarına yönelik bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

#### **1. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ VE GELİŞİM AŞAMALARI**

Herhangi bir faaliyetin denetlenebilmesi için o faaliyetle ilgili gelişmelerin kaydedilmesi gerekir. Bu sebeple denetimin tarihini, en önemli işlevlerinden biri finansal olayları kaydetme olan muhasebenin tarihî gelişimi ile birlikte düşünmek mümkündür.

Muhasebe tarihçileri, muhasebe tarihini, M.Ö. 3400 yıllarında, Eski Mısır'da bulunan papirüslere yazılmış ilk belgelere dayandırır. Bu bulguları, Mezopotamya'da Dicle ve Fırat nehirleri boyunca uzanan vadilerde kil tabletler üzerine yazılmış hesap kayıtları izler. Daha sonra ise, M.Ö. 490'lı yıllarda, İran'da hüküm süren imparator Darius'un zamanındaki muhasebe düzeninden söz edilebilir. İlerleyen zamanlarda muhasebedeki gelişmeler, Eski Roma'da hız kazanmıştır. Eski Roma'da, örneğin, her işlemin gelir ve giderlerinin ayrı ayrı düşünülerek kâr hesaplamalarının yapılmaya ve ayrıca envanter kavramının oluşmaya başladığı görülür. Ekonomik faaliyet ve olaylara dönük denetim amacının, aynı tarihlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Eski Mısır'da, papirüsler üzerinde, taşınır ve taşınmazların iki yılda bir kez kaydedildiğine ait bulgular vardır. Sonraki dönemlerde, aralıklı envanter kaydının yanında, günlük kayıtlara yer verilmeğe

<sup>1</sup> Alvin A. ARENS, James K. LOEBBECKE, *Auditing Integrated Approach*, Seventh Edition, Prentice Hall, New Jersey 07458, 1997, s. 2.

başlanmıştır. Buradaki amaç ise, günlük olarak alım satımı yapılan malların (ekmek ve gümüş gibi) izlenmesi ve denetlenmesiydi.<sup>2</sup>

İlk çağ uygarlıklarında, hükûmetlerin ve işletmelerin organize hale gelmesi ile birlikte, denetim faaliyetine yönelik ihtiyaçlar artmıştır. Başlangıçta devletler (hükûmetler), hasılât (gelir), harcama ve vergi toplanmasına dönük amaçlar için muhasebeyle ilgilenmişlerdir. Bu ilginin ayrılmaz bir parçası ise kontrollerin tespiti, denetim kapsamının belirlenmesi ile yetersiz veya sahtekâr memurların hatalarının ve hilelerinin azaltılması idi. MÖ 5. yy.da, Atina'da, Meclis tarafından kamu mallarının hasılât ve harcamaları kontrol edilmekte ve kamu finansman sisteminde denetçiler de yer almaktaydı. Özel sektörde, malları yönetenler hesapların denetimini de yürütmekteydiler. Roma Devleti'nde, kamu finansmanı, Senato'nun kontrolü altında idi.<sup>3</sup>

Muhasebe denetiminin gelişmesinde, muhasebe bilgilerine yapılan katkıların büyük bir payı vardır. Denetimdeki esas gelişme ise sanayi devriminden sonra olmuştur. Bu açıdan muhasebe denetiminin gelişimini, sanayi devrimi öncesi ve sanayi devrimi sonrası şeklinde iki bölümde ele almak mümkündür.

### 1.1. BELGE DENETİMİ YAKLAŞIMI

Sanayi devriminden 1900'li yıllara kadar olan dönemde, teknolojiye ve ekonomik alanlarda sağlanan baş döndürücü gelişmeler, şirketleşme düşüncesini artırmış ve bu düşüncenin gerçekleştirilmesine paralel olarak da büyük işletmeler kurulmaya başlamıştır. Kurumsallaşmanın artmasıyla birlikte işletme yönetiminde profesyonel yöneticilerin görev alması yaygınlaşmıştır. İşletme sahiplerinin, işletmeleri hakkında doğru bilgi alma gereksinimleri, denetimin gelişimini hızlandıran bir diğer faktör olmuştur. Bu dönemde denetçiler, çalışmalarını belge incelemesi üzerinde yoğunlaştırmışlardır. Bu şekil denetim çalışmasında hedeflenen amaç ise, belgelerde olabilecek hataları ve hileli işlemleri ortaya çıkarmaktır.

<sup>2</sup> Oktay GÜVEMLİ, *Muhasebe Tarihi*, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No: 1, İstanbul, s. 103.

<sup>3</sup> Philip L.DEFLIESE, Henry R. HAENICKE, Jery D. SULLIVAN and Richard A.GNOSPELIUS, "Montgomery's Auditing", Tenth Edition, College Version, John Willey&Sons, 1984, s. 8-9.

Yapılan denetim çalışmaları belgelerin tamamı üzerinde gerçekleştirilmektedir. Bu tür denetim yaklaşımına ise “Belge Denetimi Yaklaşımı” denilmektedir<sup>4</sup>.

## 1.2. MALÎ TABLO DENETİMİ YAKLAŞIMI

20.yüzyılın ilk yarısını takip eden yıllarda, hata ve hilelerin saptanması için tüm belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılmasını içeren denetim faaliyeti, yerini örnekleme çalışmalarını içeren ve “Malî Tablo Denetimi” adı verilen denetim yaklaşımına bırakmıştır. Bu yaklaşımda, malî tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak temel amaç olmuştur. Bu durumun sebepleri olarak şunlar söylenebilir: işletme ile ilgili çıkar gruplarının kararlarında daha çok malî tabloları kullanmaları, muhasebe uygulamasında ve tekniklerinde yeni gelişmelerin yaşanması, işletme yöneticilerinin hata ve hileleri ortaya çıkarma ve önleme konusundaki sorumluluklarının farkına varmaları, bu sorumluluklarının farkına varmalarıyla birlikte etkili iç kontrol sistemlerini kurmaya yönelmeleri son olarak da hem muhasebeyi ve hem de denetimi ilgilendiren yasal düzenlemelerin ortaya çıkması sayılabilir<sup>5</sup>.

## 1.3. SİSTEMLERE DAYALI DENETİM YAKLAŞIMI

1900’lü yılların ardından örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler kaydedilmeğe başlanmış, iradî örnekleme, yerini, istatistiksel örneklemeye bırakmıştır. İşletme içinde kurulmaya başlanan iç kontrol sistemleri de denetçilerin çalışmalarına şekil vermeye başlamıştır. İç kontroldeki başarı, aynı işletmenin malî tablolarının güvenilirliğine bir işaret olarak algılanmıştır. Ayrıca denetçiler, işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemek suretiyle bulunan sonuca göre, denetim çalışmalarının kapsamını belirlemişlerdir<sup>6</sup>. Hâlâ devam eden bu yaklaşım, “Bir işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi, bu düzen içinde hazırlanmış olan malî tabloların güvenilirliğinin en önemli bir göstergesidir” varsayımına dayanmaktadır<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Nejat BOZKURT; *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.17.

<sup>5</sup> Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, Genişletilmiş 4. Baskı, Bilim -Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 2.

<sup>6</sup> BOZKURT, age, s. 18.

<sup>7</sup> GÜRBÜZ, age, s. 3.



#### 1.4. YÖNETİM DENETİMİ YAKLAŞIMI

Son yıllarda, elektronik bilgi işlem sistemlerde kaydedilen gelişmeler, aynı zamanda muhasebe sürecine ve işletme iç kontrol sistemlerine de büyük katkı sağlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda uygulanmakta olan denetim çalışmalarının değiştirilmesi zorunlu olmuştur. Bilgiyi elde etme ve değerlendirmede bilgisayarlardan sürekli ve yaygın olarak yararlanmaya başlanılmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak da denetçiler, denetim çalışmalarında istatistiksel ve matematiksel yöntemlerin daha fazla kullanımına yönelmişlerdir. Ayrıca analitik inceleme prosedürleri, denetim sürecinde önemli roller almaya başlamıştır. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletme sahip ve yöneticilerine muhasebe dışındaki diğer işletme fonksiyonları hakkında da hizmetler sunmaya başlamışlardır. Bu şekil denetim çalışmalarına, “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmektedir<sup>8</sup>.

20.yy. da denetimde gerçekleşen gelişmeler şöyle sıralanabilir<sup>9</sup>:

1. *Amaçlardaki değişim.* Denetimin amacı hataların bulunmasından çok finansal tabloların doğruluklarını tespate yönelmiştir.
2. *Denetçi sorumluluğunun artması.* Denetçinin sorumluluğu, hisse senedi piyasasının gelişmesi ve devlete ait işlerin artması sebebiyle ağırlaşmıştır.
3. *Denetim metotlarında değişim.* Her bir işin tek tek ayrıntılı olarak incelenmesi, yerini, örnekleme tekniklerinin kullanımına bırakmıştır.
4. *Yeni denetim prosedürlerinin gelişimi.* Bilgisayarın bir denetim aracı olarak kullanımı ve elektronik bilgi işleme sistemlerinin uygulanabilir hale gelmesi ile denetim prosedürleri değişmiştir.
5. *İç kontrol sisteminin işletme için öneminin fark edilmesi.* İç kontrol sistemindeki başarı işletmenin malî tablolarının güvenilirliklerine de olumlu katkı sağlamıştır.

<sup>8</sup> BOZKURT, age, s. 18.

<sup>9</sup> Walter B. MEIGS, E. John LARSEN, *Principles of Auditing*, Fourth Edition, Richard D. Irvin Inc., Homewood, Illinois, 1969, s.5-6.

## 2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Tarihî perspektiften bakıldığında denetim, Lâtince kökenli “*işitir*” veya “*dinler*” anlamlarını içeren “*audire*” kelimesinden gelmektedir. Eski zamanlarda denetçi, hesapları okutur diğerk bir ifade ile denetçi, kendisine okunan hesapları dinler, buna göre işlemlerin doğruluğuh hakkında bir görüş bildirirdi. Yunan ve Roma devletleri zamanlarından başlayıp, günümüz denetçileriyle devam eden süreçte ise denetçiler, denetim çalışmaları sonucunda bu çalışmaya ait görüşlerini bir rapor halinde sunmaktadırlar<sup>10</sup>.

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilmiş olan denetim kavramı, İngilizce’de “auditing” kelimesiyle ifade edilmektedir.

Denetimle aynı anlamda kullanılan revizyon, murakabe, kontrol ve teftiş kelimelerinin terminolojideki yerleri farklılık göstermektedir.

Çeşitli eserlerde yer alan muhasebe denetimi ile ilgili tanımlardan bazıları aşağıdadır:

Denetim, bilgi hakkında karar vermek için kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve bilgi ile tesis edilmiş kriterler arasındaki uygunluğun derecesi üzerine rapor düzenlenmesidir<sup>11</sup>.

Denetim, plânlanan bir amaca ulaşılp ulaşılmadığını ve/veya hangi düzeyde ulaşıldığını ortaya koymaya çalışan bir faaliyettir<sup>12</sup>.

Denetim, bir işletmenin malî raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğuh hakkında bir görüş bildirmeden önce, bu işletmenin iç kontrolünün ve muhasebe kayıtlarının izahlı ve ayrıntılı olarak gözden geçirilmesidir.<sup>13</sup>

Denetim, muhasebe verilerinin, ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak, kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> Leslie R. HOWARD, *Taylor & Perry’s Principles of Auditing*, Nineteenth Edition, Macdonald and Evans, London, 1976, s. 1.

<sup>11</sup> ARENS, LOEBBECKE, age, s. 2.

<sup>12</sup> M.Ali AKTUĞLU, *Denetleme ve Revizyon*, Genişletilmiş 2. Baskı, DE Üniversitesi İİBF Yayınları No: 1. İzmir, 1983, s. 6.

<sup>13</sup> O. Fikret ARKUN, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Çeltit Matbaacılık, İstanbul, 1975, s.15.

<sup>14</sup> Serbest Muhasebeci-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Madde 48, 03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı RG.



Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association) tarafından denetim şöyle tanımlanmıştır:

“Denetim, bir teşebbüste ortaya çıkan ekonomik faaliyet ve olaylar hakkında ileri sürülen iddiaların, önceden saptanmış kriterlere (standartlara) uygunluk derecesinin tespiti için, kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgililere sunulmasını içeren sistematik bir süreçtir.<sup>15</sup>

Yapılan tanımlardan hareketle denetim faaliyetinin özellikleri (unsurları) şöyle sıralanabilir:

*a) İktisadî Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar:* İktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar işletme yönetimi tarafından finansal tablolar şeklinde hazırlanıp denetçiye sunulur. Bu iddialar denetçiye ait olmayıp, finansal tablo hazırlayıcıları tarafından ileri sürülen ve ilgili kullanıcılara iletilen iddialardır. Denetçi, kendisine sunulan bu tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırır ve sonucu denetim raporu ile ilgililere bildirir. Bu rapordaki iddialar ise denetçiye aittir. Gerçekte denetimin konusu, iktisadî faaliyet ve olaylarla ilgili ileri sürülen denetlenebilir ve ölçülebilir iddialara ait bilgidir. Bir başka ifade ile somut bilgi, denetimin konusunu oluşturur. Örneğin, imalât maliyetleri ölçülebilir; buna karşılık bu imalâтта görevli işçilerin morali ölçülemez bir bilgidir<sup>16</sup>.

*b) İddiaların Önceden Saptanmış Ölçütlere Uygunluk Derecesi:* Denetçi, kendisine sunulan finansal tablodaki iddiaların uygunluk derecesini ortaya koymak için bir kriter (standart) ihtiyacı duymaktadır. Bu kriterler, yasalarla belirlenebileceği gibi yönetim tarafından da tespit edilebilir. Diğer açıdan bu ölçütler, denetçi ile bilgileri kullanacak taraflar arasında ortak bir haberleşmeyi de sağlamaktadır<sup>17</sup>.

*c) Kanıtları Tarafsızca Toplama ve Değerlendirme:* Kanıtları toplama ve değerlendirme denetimin özünü oluşturur. Kanıt elde etme tipleri ve kanıtları değerlendirmede kullanılan kriterler denetimden denetime değişebilir; ancak bütün

<sup>15</sup> Walter G. KELL, William C. BOYNTON, Richard E. ZIEGLER, **Modern Auditing, Fourth Edition**, John Willey&Sons, New York, 1989, s. 4.

<sup>16</sup> DEFLİESE vd., *age*, s. 4.

<sup>17</sup> Ersin GÜREDİN, **Denetim**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım dağıtım AŞ, İstanbul, 1993, s. 5.

denetimler kanıtları toplama ve değerlendirme süreci üzerinde odaklanmalıdır<sup>18</sup>. Kanıtların sayıca ve kalitece yeterli olması denetimin güvenliği açısından önemlidir. Denetçi, bu kanıtları toplamada ve değerlemede tamamen tarafsız, bağımsız ve önyargısız davranmalıdır. Denetçi, bağımsız düşünceye sahip olmalıdır.

*d) Sistemik Süreç:* Denetim, kanıtların toplanması; bunların analize tâbi tutulması ve sonuçların değerlendirilmesi; analiz ve değerlendirme sonucunda bir denetim görüşüne ulaşılması ve son olarak da bu görüşlerin bir rapor ile ilgililere iletilmesi aşamalarını kapsayan sistemik bir süreçtir<sup>19</sup>.

*e) Sonuçları İlgililere İletme (Rapor Düzenleme):* Denetim süreci, analiz ve değerlendirme ile ulaşılan görüşlerin yer aldığı denetim raporunun düzenlenmesi ve ilgililere iletilmesi ile son bulur. Denetim raporu, sonuçları kullanıcılara ileten bir niteliğe sahiptir.

### 3. DENETÇİNİN TANIMI VE TÜRLERİ

“Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, meslekî bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâkî nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir”<sup>20</sup>.

Denetçi, hem bilgi ve ahlâkî açılarından yeterliliğe hem de tarafsız davranabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Tarafsızlık, denetim faaliyetinin temel bir ilkesi olduğuna göre bu mesleği yerine getiren kişilerin de bu özelliği taşıması ve uygulaması gereklidir. Aksi durum denetimin özüne aykırıdır. Ayrıca denetçi, kendisini sürekli olarak yenilemeyi bir yaşam biçimi olarak algılamalıdır.

Denetçiler, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üçe ayrılırlar. Daha önce verilen denetçi tanımı, bu üç denetçi türü için de geçerlidir. Bununla beraber, üç denetçi türünün denetim faaliyet alanları ve sorumluluklarının niteliği farklılık gösterir.

<sup>18</sup> DEFLİESE vd., age, s. 5.

<sup>19</sup> Ersin GÜREDİN, “Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu”, İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, Yıl: 1977, s. 9.

<sup>20</sup> Seval KARDEŞ, Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 29, Ankara, 1996, s. 8.

### 3.1 BAĞIMSIZ DENETÇİLER

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel anlamda denetim hizmeti sunan kişilerdir. Bu denetçilerin en önemli özelliği, serbest çalışmalarınıdır. Bunlar, tek başına çalışabilecekleri gibi bir denetim firmasına üye olarak da hizmet sunabilirler. Serbest muhasebe uzmanı olan bağımsız denetçilerin, denetimini üstlendikleri işletme ile arasında hiçbir iş ilişkisinin bulunmaması gereklidir.

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmenin yıllık malî tablolarını derinliğine araştırmak ve burada yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmektir. Bu görüş, yönetim kurulunu, işletme yöneticisini ve kısmen de işletme sahiplerini ilgilendirmekle beraber, bu tablolara güvenen kredi kuruluşları, yatırımcılar ve devlet gibi işletme dışında yer alan kesimleri daha fazla ilgilendirmektedir. Bu şekilde genişletilmiş görevin yerine getirilmesinde, bu denetçilerin bağımsızlık ilkesine tam olarak uymaları gerekmektedir<sup>21</sup>.

Bağımsız denetçilerin, üste belirtilen temel sorumluluklarına ilave olarak ikinci dereceden sorumlulukları da bulunmaktadır. Bunlar<sup>22</sup>:

1. Malî tablolardaki bilgilere ait önemli hata ve hileleri belirlemek,
2. Müşterisinin yaptığı tüm kanunsuz işleri tespit edip ortaya çıkarmak ve
3. İşletmenin sürekliliğini sağlayacak malî yapının uygun olup olmadığına dönük çalışmaları yapmaktır.

Bağımsız denetçiler, bir sınav programında başarılı olduktan sonra bu unvana sahip olurlar ve hem kâr amaçlı hem de sosyal amaçlı işletmelere, finansal (malî) tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi konularında denetim hizmeti sunabilirler.

Bağımsız denetçiler, malî tablolardaki bilgileri değiştirmezler; onlara yeni bilgiler ilâve etmezler. Onların asıl işlevi, yaptıkları denetim çalışmaları sonucunda, malî tabloların güvenilirliklerini artırmak suretiyle işletmenin, kredi değerliliğini

<sup>21</sup> Victor Z. BRINK, "Internal Auditing-A Historical Perspective and Future Directions," (D.R. CARMICHAEL, John J. WILLINGHAM, *Perspective In Auditing*, Fourt Edition, Mc Graw-Hill Book Co. New York, 1985, s. 452.

<sup>22</sup> KELL,BOYNTON, ZIEGLER, age, s. 47.

yükseltmektir. Bunun için, en büyük sermayeleri olan bağımsızlıklarını, tam olarak kullanmaları gerekmektedir<sup>23</sup>.

Bağımsız denetçiler, denetlemeye konu olan dönemde var olan bütün muhasebe hareketlerini incelemeyiz. Ancak, incelemeye aldığı işletmenin o dönemiyle ilgili bir görüşe ulaşabilecek sayıda ve kalitede, belge ve kayıtları incelerler. Bir rapor halinde sundukları görüşler, tamamen doğru olarak algılanamaz. Denetçi, kendisinden veya kendisi dışında kaynaklanan sebeplerden dolayı her zaman yanılma ve yanıtılma ile karşılaşabilir. Bu denetçiler, işletmenin, sonradan içine düştüğü olumsuz gelişme sebebiyle bir sorumluluk yüklenmezler<sup>24</sup>.

### 3.2. İÇ DENETÇİLER

İşletmenin bir çalışanı olabilen iç denetçinin denetim hizmetleri, hem işletme içi prosedürlere hem de ilgili faaliyetlerin uygunluğunu göstermeye dönüktür. İç denetçi, işletme içi tüm aktivitelerin yapılma biçimlerini araştırdığı gibi, ayrıca hem verimlilik hem de kârlılığa yönelik incelemelerde de bulunabilir. İç denetçiler, kredi kurumlarına, yatırımcılara ve devlete karşı direkt olarak sorumluluk taşımazlar. Üstelik işletmenin hâlen bir çalışanı olmasından dolayı da bağımsızlıkları sınırlandırılmıştır<sup>25</sup>. Dolayısıyla bir iç denetçinin, kurumuna yararlı olabilmesi için, kurum içerisinde, denetlediği birimlerden bağımsız bir konumda bulunması ve doğrudan üst (tepe) yönetime rapor sunması şartlarının sağlanması gerekir<sup>26</sup>.

İşletme çalışanlarını hileye yönelten en önemli sebep, iç kontrol sisteminin kurulmaması veya etkisiz olmasıdır. Yapılan araştırmalarda, yakalanan hile eylemlerinin %61'inin güçlü bir iç kontrol yapıları sayesinde gerçekleştirildiği ortaya konmuştur. Gelişmiş ülkelerde iç kontrol sistemine ve iç denetime son derece önem verilirken, Türkiye'de bu sistemi kuran ve iç denetime giden işletmelerin sayısı oldukça yetersiz bir düzeydedir. Hatta ABD'de "Hile Denetçileri Enstitüsü ve Adli

<sup>23</sup> Münevver YILANCI, Birol YILDIZ, " Yeminli Mali Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik- Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri" **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, sayı:5, Ekim 2001, s. 70.

<sup>24</sup> BOZKURT, **Muhasebe Den...** s. 33.

<sup>25</sup> BRİNK, age. s. 453.

<sup>26</sup> İhsan GÖREN, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Sempozyumu**, İstanbul, Kasım, 1999, s. 54.

Muhasebeciler” in, bu konuda büyük çabaları varken ülkemizde böyle kuruluşların adı bile bilinmemektedir<sup>27</sup>.

İşletmelerde, uygunluk ve faaliyet denetimi çalışmaları yapan iç denetçilerin en önemli denetim faaliyetleri şunlardır<sup>28</sup>:

1. İşletme varlıklarının gereği gibi korunup korunmadığını araştırmak,
2. Muhasebe belgelerinin ve bilgilerinin güvenilirliğini incelemek,
3. Yapılan faaliyetlerin işletme üst yönetimince belirlenen politika ve prosedürlere uygunluk derecesini ortaya koymak,
4. İşletme faaliyetlerinin etkililik derecesini tespit etmek,
5. İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları gerçekleştirmek ve
6. Bağımsız denetçilerle işbirliğine gitmek.

### 3.3. KAMU DENETÇİLERİ

Bu tür denetim elemanları, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışırlar. Devletin çeşitli kurumları içinde yer alan bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini araştırır ve denetlerler. Ülkemizdeki görev yapan kamu denetçileri iki ana hizmeti üstlenmektedirler<sup>29</sup>:

1. Kamu örgütlerinin faaliyetlerini denetlemek ( Bu aynı zamanda iç denetim faaliyetidir.)
2. Özel kesimde yer alan işletmelerin faaliyetlerini denetlemek,  
Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlık müfettişleri kamu örgütlerinin işlemlerini denetlemek suretiyle iç denetimi gerçekleştirirler.

Özel kesimdeki işletmeleri kamu adına denetleyen başlıca kamu denetçileri şunlardır:

1. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları,
2. Maliye Bakanlığı Müfettişleri,
3. Maliye Bakanlığı Genel Müdürlük Kontrolörleri,

<sup>27</sup> Nejat BOZKURT, “ İşletme Çalışanları Tarafından Hileleri Doğuran Nedenler” *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 92, Ağustos 2000, s. 65-66.

<sup>28</sup> BOZKURT, *Muhasebe Den...* s. 33.

<sup>29</sup> GÜRBÜZ, age, s. 24.

4. Maliye Bakanlığı Yeminli Banka Murakıpları,
5. Sermaye Piyasası Kurulu Denetçileri,
6. Sigorta Şirketleri Murakıpları,
7. Çalışma Bakanlığı Müfettişleri,
8. Sosyal Sigortalar Kurumu Müfettişleri.

#### 4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri, yapılış amaçlarına göre üçe ayrılır:

1. Malî Tablo Denetimi,
2. Uygunluk Denetimi,
3. Faaliyet Denetimi.

##### 4.1. MALÎ TABLO DENETİMİ

Malî tablo denetimi (financial statement audits), bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Bu denetimin temel işlevi, bir işletmeye ait malî tabloların önceden belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığı hakkında bir görüş bildirmektir. Önceden belirlenmiş kriterlerden kasıt, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve/veya vergi mevzuatıdır. Denetimde incelemeye tâbi tutulan malî tablolar ise ortaklara ve vergi dairesine sunulan tablolardır<sup>30</sup>.

Dış denetim olarak da isimlendirilen malî tablo denetimi, gerek denetim teorisinde gerekse uygulamada yaygın olarak kullanıma sahip denetim türüdür. Yaygın uygulama alanına sahip olması, kapsamının genişliği ve sunduğu bilgileri kullanan kesimlerin çokluğu gibi sebeplerden dolayı bu denetimi güvenilirlik, bağımsızlık ve tarafsızlık açılarından en üst seviyede olan bağımsız denetçilerin yapması daha yerinde olacaktır. Malî tabloların bağımsız denetimini gerektiren faktörleri şöyle sıralamak mümkündür<sup>31</sup>:

1. Endüstri devrimi ile birlikte çalışma hayatında teknik, politik, ekonomik, sosyal ve kültürel değişimler hız kazanmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak da işletme ile ilgili karar verenlerin (devlet, yatırımcılar, kredi kurumları, uzman ve danışmanlar, çalışanlar, halk vb.) sayısında

<sup>30</sup> Celal KEPEKÇİ, *Bağımsız Denetim*, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s. 2.

<sup>31</sup> GÜRBÜZ, *age*, s. 26-28.



ve bu grupların işletmeyi etkileme derecesinde artışlar kaydedilmiştir. Bunlar, işletmenin faaliyet raporlarını ve mal tablolarını sürekli artan bir ilgi ile incelemeye başlamışlardır.

2. Karar vericilerin, kararlarında isabetli olmalarının en temel koşulu, karara konu olan bilgilerin güvenilirlik derecesinin yüksek olmasıdır. Bilgilerin güvenilir olmaması, hem kişisel hem de toplumsal kaynakların heba edilmesi sonucunu doğurabilir. Güvenilir bilgi ihtiyacı, her geçen gün artmaya devam etmektedir. Kaynakların etkili kullanımını için bilginin güvenilir olması gerekmektedir.
3. Malî tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirlikleri çeşitli sebeplerle zedelenmektedir. Örneğin, malî tablolar sadece işletme yönetimine hizmet edecek bir biçimde hazırlanmış olabilir; birtakım hile ve yolsuzlukların gizlenmesi kaygısı güdülmüş olabilir; vergiyi azaltmaya yönelik uygulamalar söz konusu olabilir ve muhasebe personeli gerekli meslekî dikkat ve özeni göstermemiş olabilir.

İşte tüm bu faktörlerin olumsuz yönlerini en aza indirebilecek ve işletme ile ilgili kişi ve kurumlara güvenilir ve zamanında bilgi üretecek kişiler ise bağımsız denetçilerdir. Yeterli bilgiyle donanmış ve yeterli meslekî deneyime sahip aynı zamanda bağımsız düşünebilen ve kararlarında tarafsız davranan bu uzman kişiler, işletmenin ekonomik faaliyetlerini gözden geçirdikten sonra elde edecekleri görüşü, bir rapor halinde bilgi kullanıcılarının hizmetine sunmaları ile bilginin güvenilirliği artacak ve bu sayede kaynakların etkili kullanımını sağlanmış olacaktır.

Malî tablo denetiminin amaçları şöyle sıralanabilir<sup>32</sup>:

1. Malî tablolar hakkında bir görüş (kanaat) bildirmek,
2. Malî tablolara güvenirlilik kazandırmak,
3. Önemli hataları ortaya çıkarmak ve bunların tekrarlanmasını önlemek,
4. Yönetime önerilerde bulunmak.

Malî tablo denetiminin genel özellikleri ise şöyle sıralanabilir<sup>33</sup>:

1. Denetimde tamamen bağımsız kişi(ler) görev alır.

<sup>32</sup> GÜRBÜZ, age, s. 30-32.

<sup>33</sup> Ümit ATAMAN, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001, s. 19.

2. Denetim sonunda hataların neler olduğundan çok malî tablolar hakkında tek bir görüşe yer verilir.
3. Bu görüşü destekleyen bulgular mantıklı bir güvenilirlik temeline dayandırılır ve malî tabloların %100 güvenli olduğu sonucuna varılmaz.

#### 4.2. UYGUNLUK DENETİMİ

Uygunluk denetimi (compliance audits), üst makam (otorite) tarafından konulmuş kural, yöntem ve politikalara uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır.

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar işletme üst yönetimi ve devlet olarak iki kesim tarafından saptanmaktadır.

İşletmelerde uygunluk denetimiyle en çok ilgili olan birim yönetim kadrosudur. Bu birim, işletme içinden görevlendirdiği iç denetçilere daha önceden tespit edilmiş kriterlere hangi düzeyde uygun davranıldığını inceletir. Zaman zaman kamu örgütleri (vergi dairesi) tarafından da bu denetim türüne, işletmenin yasal kurallara uygun davranıp davranmadığını tespit için başvurulmaktadır<sup>34</sup>.

Uygunluk denetiminde, örneğin, aşağıda sıralanan denetimler yapılabilir<sup>35</sup>:

1. Bir banka şube müdürünün, kredi verme sınırını aşıp aşmadığının banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
2. Bir işletmede, mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
3. Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi,
4. Özel sektör işletmesinin, vergi levhası aşımını aşmadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi...

Yapılan işlemlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun araştırılmasında, gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin etkisini artırmak için şunlara dikkat edilmelidir<sup>36</sup>:

<sup>34</sup> GÜRBÜZ, age, s. 12.

<sup>35</sup> BOZKURT, Muhasebe Den... s. 29.

<sup>36</sup> GÜREDİN, Denetim..., s. 14.



1. Denetçinin, denetim çalışmasını gerçekleştirebilecek yeteneğe sahip olması gerekir.
2. İşletme içinde düzenli bir belgeleme ve dosyalama sistemi bulunmalıdır.
3. Uygunluk denetimi sonuçlarının bir sistem temeline dayandırılmış olması gereklidir.

Uygunluk denetiminin konusu, işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetleri olup bu tür denetim iç denetçi tarafından yerine getirilebileceği gibi işletme dışındaki denetçilerden de yararlanılabilir<sup>37</sup>.

### 4.3. FAALİYET DENETİMİ

Faaliyet denetimi (operational audits), bir tür performans denetimi olup işletme faaliyetlerinin etkililik derecesini inceler.

Faaliyet denetiminde denetçi, tarafsız gözlemlerde bulunarak belirli faaliyetlerin analizini ayrıntılı bir biçimde yapar. Bu analizle elde edilen sonuçlar, verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır. Böylece işletmenin belirlenmiş hedeflere ne düzeyde ulaşmış ulaşılamadığı saptanır. Faaliyet denetiminde, finansal olan ve olmayan bilgilerin değerlendirilmesine dönük kriterleri tespit etmek, subjektifliği içerdiğinden bu denetim, bir tür yönetim danışmanlığına benzer. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde öncelikli olarak iç denetçi sonra bağımsız denetçiler; kamu kuruluşlarında ise kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir<sup>38</sup>.

Faaliyet denetiminde, finansal denetimde kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine benzer iyi bir biçimde tanımlanmış kriterler mevcut değildir. Bu yüzden denetçi, faaliyet denetimine başlamadan önce işletmeye özgü kriterler geliştirmek durumundadır. Bu kriterler geliştirilirken işletmenin geçmiş dönemlerdeki performanslarından, örgüt içi ve örgüt dışı karşılaştırılabilir performanslardan, mühendislik standartlarından ve hatta tartışma yollarından yararlanılabilir<sup>39</sup>.

Faaliyet denetimi, malî tablo denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor bir denetim türüdür. Bu durumun temel sebebi ise daha önce belirtildiği üzere,

<sup>37</sup> KEPEKÇİ, age., s. 2.

<sup>38</sup> KEPEKÇİ, age., s. 3.

<sup>39</sup> İ. Melih BAŞ, "Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci", *Denetim Dergisi*, Yıl:6, Sayı: 68-69, Ağustos-Eylül 1991, s. 4.

işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ölçüsü olarak kullanılan kriterlerin, nesnellikten kısmen uzak, öznel bir yapı sergilemesidir.

Bir faaliyet denetimi, aşağıda sıralananların tamamını veya bir kısmını değerlendirebilir<sup>40</sup>:

1. İç kontrol sistemlerini,
2. Şirket politikalarının kanunlar ile uyumunu,
3. Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini,
4. Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını,
5. Kuruluşun hedefleri ile faaliyetlere veya programlara ait amaçların başarımını.

Yukarıda listelenmiş ilk üç çalışma genellikle malî tablo ve uygunluk denetimleri, son ikisi ise sadece faaliyet denetimleri çerçevesinde ele alınır.

Faaliyet denetimi çalışmaları sonunda, işletme politikalarının ve uygulamalarının daha etkili olmasını sağlamak için, yönetime yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulmaktadır. Bu özelliğinden dolayı faaliyet denetimi, daha çok yönetim danışmanlığına benzemektedir<sup>41</sup>.

Yapılacak faaliyet denetimini, kapsam ve nitelik açısından aşağıdaki biçimde gruplandırmak mümkündür<sup>42</sup>:

- a. Tam denetim,
- b. Kısmî denetim,
- c. Aralıklı denetim,
- d. İşleme dönük denetim,
- e. Bilanço denetimi,
- f. Yönetim denetimi,
- g. Devamlı ve kesin denetimler.

## 5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetiminin, sadece, büyük ve aynı zamanda işlemlerin çok karmaşık nitelik taşıdığı işletmelerde, ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesi için

<sup>40</sup> DEFLIESE vd.,s. 21.

<sup>41</sup> GÜRBÜZ, age, s. 13.

<sup>42</sup> HORWARD, age, s. 9.

veya işletme dışındaki ortakların hisselerinin korunması için gerekli olduğuna inanılır. Ancak, bunlardan başka, denetlenmiş hesaplara sahip olmanın doğasında yatan birtakım avantajlar vardır. Hatta denetimin yapılması için kanunî zorlamalara bile gerek yoktur<sup>43</sup>.

Bağımsız denetimin yararlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır<sup>44</sup>.

1. Malî tablolar, denetlendiklerinde güvenilirlikleri artar.
2. Her yıl iç kontrol sistemlerinin bağımsız bir biçimde gözden geçirilmesi ve bunlar hakkında raporlar sunulması, hatalara dikkati çekmeye yardım eder.
3. Hata ve hilelerin, çok daha hızlı bir biçimde ortaya çıkartılmasını sağlar.
4. Banka ve diğer kredi kurumları, kredi sağlama yaklaşımlarında denetlenmiş malî tablolara ağırlık verirler.
5. Denetlenmiş malî tablolar, kredi olanaklarının artırılmasını sağlar.
6. Denetlenmiş malî tablolar, yeni bir ortağın tercihini kolaylaştırır.
7. Bir iş yerinin alınması, satılması ve/veya birleşmesi durumunda ilgili taraflar için güvenilir bilgi sağlar.
8. Denetlenmiş hesaplara göre hazırlanan beyannamelerin doğruluğu ve güvenilirliği artar.
9. İşletme yönetimi ve çalışanlarının, hata ve hile yapma olasılıklarını azaltır; hile yapma eğilimlerinin ortadan kaldırılmasına yardım eder.
10. Denetlenmiş malî tablolar, mevcut ve potansiyel yatırımcıların kararlarına ışık tutar.

## 6. DENETİM İLE MUHASEBE ARASINDAKİ FARKLAR

İşletmelerde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin sonuçları hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesi için, bu faaliyetlerin ortaya çıktıkları anda nesnel belgelere dayanılarak kaydedilmeleri gerekir. Denetim işlevinin konusu, muhasebenin ürettiği bilgiler olduğundan, bu iki kavramın birlikte anılması yaygın

<sup>43</sup> Emile WOOLF, *Auditing Today*, Prentice-Hall International, Enlewood Cliffs, London, 1979, s. 11.

<sup>44</sup> Frank A. ATTWOOD, Neil D, STEIN, *de Paula's Auditing*, Seventeenth Edition, English Language Book Society/Pitman, London, 1986, s. 16-17., WOOLF, *age*, s. 11-12., GÜREDİN, *Denetim...*, s. 16-17.

bir durumdur. Ayrıca denetim işlevini gerçekleştiren denetçinin, muhasebe konusunda uzman olması da bu şekildeki kullanımı artırmaktadır.

Muhasebe, tamamen veya kısmen malî nitelikte ve para ile ifade edilebilen finansal işlemlerin anlamlı ve güvenilir bilgiler sağlayacak bir biçimde ilgili kaynaktan toplanması, doğruluklarının belirlenmesi, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, rapor hâlinde sunulması, analize tâbi tutulup sonuçların yorumlanması sürecidir<sup>45</sup>. Bu süreç içinde malî tablolar düzenlenir. Bu tabloların düzenlenmesinde temel kriterler, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” ve “Muhasebenin Temel Kavramları”dır.

Denetim, özetle, düzenlenen belgelere ait finansal işlemlerin ortaya çıkışıyla beraber uygun kaydedilip kaydedilmediğini saptamaktır. “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”, malî tabloların düzenlenmesinde temel kriter olduğundan, denetçinin, bu ilkeleri bilmesi zorunludur. Ayrıca denetçi, denetim kanıtlarını toplama ve bunları değerlemede uzman olmalıdır. İşte bu uzmanlık, denetçiyi muhasebeciden ayırır. Denetim prosedürlerini, örneklem büyüklüğünü, incelemeye tâbi tutulacak kalemleri ve testlerin zamanlamasını belirleme yanında, denetim sonuçlarını değerlendirme de denetçinin yükümlülüklerindedir<sup>46</sup>.

Muhasebe ile denetim; amaç, yaklaşım, çalışmanın yönü, çalışma zamanı, ve çalışmayı yapan kişinin niteliği gibi faktörlerden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, kısaca şöyle ifade edilebilir<sup>47</sup>:

**Amaç bakımından:** Muhasebede amaç, malî nitelikteki işlemleri toplamak, kaydetmek, sınıflandırmak, analiz etmek ve özet hâlinde ilgililere sunmaktır. Denetimde amaç ise, kaydedilen bu bilgiler ile oluşan malî tabloların, ilgili dönemde ortaya çıkan ekonomik olayları doğru ve dürüst bir biçimde, muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun bir biçimde yansıtıp yansıtmadığını saptamaktır.

**Yaklaşım bakımından:** Muhasebede, inşa edici (yapıcı) yaklaşım öne çıkarken denetimde, tahlilci (analitik) bir yaklaşım esası geçerlidir. Muhasebeci, eldeki belgelerle malî tabloları ortaya çıkarır; denetçi ise, yapılan bu çalışmaların doğruluğunu araştırır.

<sup>45</sup> Yüksel Koç YALKIN, *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Yedinci Baskı, Turhan kitabevi, Ankara, 1989, s.1.

<sup>46</sup> KEPEKÇİ, *age*, s.8.

<sup>47</sup> GÜRBÜZ, *age*, s. 32-33.

**Çalışmanın yönü bakımından:** Muhasebede işlem akışı;

Ölay → Belge → Kayıt → Malî Tablo

şeklindedir. Denetimde çalışmanın yönü ise tam tersi bir görünümde olup;

Malî Tablo → Kayıt → Belge → Ölay

biçimindedir. Muhasebecinin ulaştığı son nokta, denetçinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

**Çalışmanın zamanı bakımından:** Denetim çalışmaları, genelde muhasebe süreci tamamlandıktan sonra başlar.

**Çalışmayı yürüten kişi bakımından:** Her denetçi, iyi bir muhasebe bilgisine sahip olmak zorundadır. Denetçi, aynı zamanda iyi bir muhasebecidir. Ancak her muhasebeci, iyi bir denetçi değildir. Denetçi olmak için muhasebe teori ve uygulamalarına aşinalık yanında delil toplama, yorumlama ve raporlama gibi denetime özgü bilgi ve tecrübeye de sahip olmak gerekmektedir.

Bütün bu anlatılanlarla beraber denetim ile muhasebe birbirinden ayrılmaz bir bütünün parçalarıdır. Özetle;

*“Muhasebesiz denetim, dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır<sup>48</sup>.”*

## 7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Malî tablolardaki bilgilerin, diğer bir ifade ile muhasebe sürecinde yer alan malî olayların raporlanması aşamasında, muhasebe ilke ve kavramlarına uyulması şarttır. Bu, işletme organizasyonunda yer alan muhasebe biriminin veya serbest muhasebecilerin en önemli sorumluluklarındandır. Düzenlenen malî tablolar, işletmenin bilgi akış sisteminin bir sonucudur. Bu bakımdan denetçinin, denetlediği malî tabloya konu olan bilgilerin elde edilme biçimini yansıtan bilgi akış sistemini bilmesi ve değerlendirmesi gerekir. Aynı zamanda bilgi akış sisteminin yetersizliğine kanaat getirdiği takdirde, bazı ilâve çalışmalar yapması ve bazı özel durumları değerlendirmesi kaçınılmazdır. Denetim çalışmalarının çoğunda, denetçilerin benzer durumlarla (sorunlarla) karşılaşmaları, denetime, yaklaşım biçiminin ve değerlendirmelerin nasıl olacağını belirleyen birtakım kriterlerin, kuralların geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Uzun süren çalışmalar ve yaşanan

<sup>48</sup> Mehmet YAZICI, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, MÜ İİBF Nihad SAYAR Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 439/672, İstanbul, 1990, s.8.

tecrübelerden sonra bazı kurallara, standartlara ulaşılmış ve bunlara uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Bu standartlara ise “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” denilmektedir<sup>49</sup>.

1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, “AICPA”) tarafından geliştirilen ve yaygın bir biçimde kabul gören ve ufak tefek değişikliklerle günümüze kadar gelen, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belli başlı özellikleri şöyle sıralanabilir<sup>50</sup>:

1. Standartlar, denetim kalitesinin artırılması için geliştirilmiştir.
2. Standartlar, denetçinin nitelikleri, sorumlulukları, yapacakları çalışmaları içeren bir kurallar topluluğudur.
3. Standartlar, denetçilere kılavuzluk etmeyi amaçlamaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları, üç temel bölüme ayrılır. Bunlar, “*Genel Standartlar*”, “*Çalışma Alanı Standartları*” ve “*Raporlama Standartları*”dır. Aşağıda bu standartlar maddeler halinde verilip kısaca açıklanmıştır<sup>51</sup>.

### 7.1. GENEL STANDARTLAR

Bu standartlar, bağımsız denetçinin niteliği ve çalışmalarının kalitesiyle ilgilidir.

1. **Meslekî Eğitim ve Deneyim:** *Denetim, bir denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve tecrübeye sahip kişilerce yapılmalıdır.*

Bu standart, denetçinin meslekî eğitiminin ve deneyiminin yeterli düzeyde olmasına vurgu yapmaktadır. Denetçilik, lisans eğitimi ile başlayıp, denetimle ilgili bilgilerin derinlemesine öğrenilmesi ve bu bilgilerin tecrübe edilmesi ile devam eder. Bu arada, denetçi yardımcılığı görevi yürütülmekte ve ilgili konularda sınavlara tâbi olunmaktadır. Bu aşamalardan başarı ile geçen kişi denetçi olarak görevini icra edebilecek meslekî bilgiye ve deneyime kavuşmuş olacaktır. Mali tablo kullanıcıları, ilgilendikleri işletmenin denetim raporlarının güvenilir olmasını istemektedirler.

<sup>49</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 165, Eskişehir, 1976, s. 17.

<sup>50</sup> BOZKURT, *Muhasebe Den...* s. 35.

<sup>51</sup> S. Sabit DURLANIK, “ Hileli İşlemlere Yönelik Bağımsız Denetim Standardı Öneresi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:237, Mayıs, 2001, s. 59., GÜRBÜZ, age, s. 35. BOZKURT, *Muhasebe Den...* s. 37. GÜREDİN, *Denetim...*, s. 27., ÇÖMLEKÇİ, age, s. 24-25.



Güvenilir bilgi ise yeterli meslekî eğitime, deneyime, yeteneğe sahip olmanın yanında bağımsız davranabilmeye de bağlıdır.

2. **Bağımsızlık:** *Denetçi(ler), görevleri ile ilgili her konuda bağımsız düşünme ve davranma mantığını, her durumda korumalıdır.*

Bağımsızlık, gerçekte bağımsızlık ve görünürde bağımsızlık biçiminde ikiye ayrılabilir:

*Gerçekte bağımsızlık*, denetçinin denetim faaliyeti sırasında dürüst ve tarafsız olmasıdır. Denetçi dikkat ve özenle işini yürütmeli ve herhangi bir etki altında kalmamalıdır.

*Görünürde bağımsızlık* ise denetçinin, üçüncü şahıslar tarafından da bağımsız olarak nitelendirilmesidir.

Denetçiler, görev yaptıkları işletmeye karşı yansız bir tutum sergileyebilmelidirler. Güvenilir bilgi, tarafsız ve bağımsızlık kavramlarıyla direkt olarak ilgilidir. Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında bağımsız bir gözle ve düşünce ile olayları değerlendirebilmelidir. Denetçi, bağımsızlığına gölge düşürecek işlem ve uygulamalardan uzak durmalıdır.

3. **Meslekî (Profesyonel) Özen:** *Denetçi, incelemelerin yapılması ve raporun hazırlanması sırasında gerekli meslekî özeni göstermelidir.*

Yeterli bilgi ve deneyime sahip aynı zamanda bağımsız davranabilen bir denetçinin denetim faaliyetinde başarılı olmasının diğer bir önemli şartı ise işini yaparken gerekli meslekî özeni göstermesidir.

## 7.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Bu standartlar denetçinin denetim çalışmasını yaparken uyması gereken kurallardır.

1. **Yeterli Plânlama ve Gözlem:** *Denetim çalışmaları, iyi bir şekilde plânlanmalı ve varsa yardımcılara gerektiği şekilde nezaret edilmelidir.*

Plânlama, her meslek kolunda başarının anahtarlarından biridir. İyi bir plânlama için işletmenin örgüt yapısı, kuruluş yeri, üretim konusu mal ve hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, ticarî ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişiler hakkında bilgi toplanmalıdır.





Denetim plânlaması, yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde edilmesi, denetim maliyetlerinin makul bir düzeyde tutulması ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış ve eksik anlaşılmalara engellenmesi için yapılmaktadır. Bunun için uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri, elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları, gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi, denetim çalışmalarının zamanlaması, bütçesi, işletmenin iç denetçilerinden yararlanma şekli, gerektiğinde uzmanlığına ve bilgisine başvurulacak kişilerin belirlenmesi önemlidir.

Diğer bir yönden, denetçi yardımcılarının bu plânların işleyişine katkı sağlayacak niteliklere sahip olması ve onların gözetim altında tutulması gerekmektedir.

- 2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme:** *Bir dayanak noktası olarak ve yapılacak denetim testleri sonuçlarının geçerliliğini saptamak için işletmenin iç kontrol sistemi, uygun bir biçimde incelenmeli ve değerlendirilmelidir.*

Bir işletmede var olan etkili bir iç kontrol sistemi, yayınlanan finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Bu standart, denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmesini öngörmektedir. İç kontrol sistemi varlığı ve etkili bir biçimde uygulanması durumunda denetçinin denetim faaliyeti de o nispette kolaylaşacak ve sunacağı bilginin güvenilirliği artacaktır. Dolayısıyla denetçi, denetim faaliyetine başlamadan evvel işletmenin iç kontrol sistemini tanımaya dönük çalışmaları yapmalıdır.

- 3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama:** *İncelenmekte olan malî tablolarla ilgili bir kanaate makul bir dayanak sağlamak için teftiş, gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli miktar ve kalitede kanıt elde edilmelidir.*

Denetçi, malî tablolar hakkında bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamalıdır. Bu kanıtların toplanmasında en uygun kanıt toplama tekniklerinin (sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi) kullanılması önerilmektedir.

Toplanan kanıtların kaliteli olması için geçerlilik, nesnellik, zamanlılık ve süreklilik niteliklerine sahip olması gerekmektedir. Kanıtın yeterliliği miktarıyla;

güvenilirliği ise geçerliliği ile ilgilidir. Denetçi, delilin ne miktarda toplanacağına ve hangi türden delillerin geçerli sayılacağına kendisi karar vermek durumundadır. İşte meslekî bilgi ve deneyim, bu noktada önemini daha da fazla ortaya koymaktadır. Bunların yanı sıra işletmenin iç ve dış çevresinin analizi de önemlidir. Kanıt elde etmek için işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynaklarına müracaat edilmeli, tek bir kaynaktan sağlanan kanıtlarla bir görüşe ulaşılmamalıdır.

### 7.3. RAPORLAMA STANDARTLARI

Raporlama standartları, denetçinin denetim sürecinin rapor hazırlama ve görüş belirtme aşamasında uyacağı kurallar olup aşağıda sıralanmıştır:

1. **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk:** Denetim raporunda, malî tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

Bu standart, denetlenen işletmeye ait malî tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusuna denetim raporunda yer verilmesini öngörmektedir. Muhasebe uygulamalarına yön veren bütün teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler.

Denetçi, denetlediği işletmenin malî tablolarını inceleyerek, bu tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranılıp davranılmadığını araştırır ve sonucu açıkça bir biçimde raporunda belirtir.

2. **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık:** Raporda, muhasebe ilkelerinin, dönemden döneme uyumlu olarak uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.

Bu standart çerçevesinde denetçi, malî tablolarda yer alan bilgilerin incelenen yıl ile önceki yıl verilerinin karşılaştırılabilir olup olmadıklarını incelemek ve kontrol etmek durumundadır. Bunun için malî tabloların tutarlılık ilkesi ışığında düzenlenmiş olmasına ve değiştirilen muhasebe uygulamalarının ve politikaların etkilerinin dipnotlarda açıklanmış olmasına dikkat edilmelidir.

Malî tabloları inceleyen kişi ve kurumları, işletmenin faaliyetleri konusunda daha da bilgi sahibi yapmak amacıyla muhasebe uygulamalarında, politikalarında

yapılan değişiklikler, bu değişikliklerin etkileri ve bu yönde değişikliğe gidilmesinin sebepleri dipnotlarda yeterli ayrıntı ile sunulmalıdır.

3. ***Malî Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği:** Aksi belirtilmedikçe raporda, malî tablolarda yer alan bilgilere dönük açıklamaların kabul edilebilir yeterlilikte olması gerekir.*

Denetçi, malî tabloları kullanacak olan kişi ve kurumlara ulaşması gereken her türlü bilginin işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını kontrol etmek zorundadır. Malî tabloların, tam açıklama ilkesine uygun bir biçimde hazırlanmış olup olmadığını incelemelidir. Denetçi, işletmenin, malî tablolar aracılığı ile bilgilerini paylaştığı ilgililere kararlarına ışık tutacak her türlü açıklamayı yapıp yapmadığını ortaya koymalıdır. Denetçi, raporunda bu yönde gördüğü aksaklıklara mutlaka yer vermelidir.

4. ***Bir Bütün Olarak Görüş Belirtme:** Rapor, malî tablolarla ilgili olarak ya genel bir kanaati belirtmeli ya da bir kanaate ulaşamadığını açıklamalıdır. Genel bir kanaate ulaşamadığı takdirde, bu durumun sebepleri açıkça belirtilmelidir. Raporunda, denetçi, yapmış olduğu incelemelerin özelliklerini ve üzerine almış olduğu sorumluluğu da ayrıntılı ve açık bir biçimde ifade etmelidir.*

Denetçi, malî tabloların incelenmesi sonucunda ulaştığı kanaati (görüşü) raporunda belirtmelidir. Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmuştur. *Olumlu Görüş, Şartlı Olumlu Görüş, Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma*. Her denetim raporunda, bu görüş bildirme yollarından bir tanesi bulunmak zorundadır.

## B. VERGİ DENETİMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

İnsanoğlu ortaya çıktığı anda bireysel düşünüp, bireysel hayat sürerek ihtiyaçlarını gidermeye çalışmıştır. Ancak insan nüfusunun artışıyla birlikte, özgürlükler, ortak kullanım alanları ve ihtiyaçların giderilme araçları gibi noktalarda çatışmalar çıkmaya başlamıştır. İlk dönemlerde fiziksel güce dayanan hakimiyet, bu güçten yoksun kişilerin hayatlarını, mallarını ve özgürlüklerini tehdit etmiştir. Daha sonraları hakimiyet parasal değeri olan zenginlik ile elde edilmiştir. İnsanın bir yere bağlı olmaksızın tek başına yaşaması, onu güven ve huzur ortamından uzaklaştırmış ve bu sebeplerle bir araya gelme ihtiyacı doğmuştur.

İşte insanlar, hayatlarının, mallarının ve özgürlüklerinin karşılıklı olarak korunmasını sağlamak için bireysel hayattan toplum hayatına geçerek “devlet” adı verilen siyasal bir kurumun ortaya çıkmasını sağlamışlardır<sup>52</sup>.

Devlet, kendisine yüklenen ve daha sonraları da kendisinin yüklediği görevleri yerine getirmek için gelire ihtiyaç duymuştur. Elbette ki, hak ve hürriyetlerinin korunmasını isteyen kişilerin, bu görevi yerine getirmesi için yetkili kıldıkları bu kuruma maddî olarak destek vermeleri gerekmektedir. Devlet açısından bu desteğin adı genel anlamda “vergi”dir. Bu vergiyi alma konusundaki yetkisi ise ülkesi üzerinde egemenliğine dayanan “vergilendirme yetkisi”dir<sup>53</sup>.

20.yüzyılın ilk çeyreğini takip eden dönemlerde, sosyal devlet anlayışının gelişmesine paralel olarak kamu görevlerinde artışlar olmuştur. Görevlerdeki artışla beraber kamu harcamaları da artış göstermiştir. Bir zincirin halkaları gibi bu artışların karşılanabilmesi için daha fazla gelire ihtiyaç duyulmuştur. Devlet açısından gelirin en büyük kaynağı, kişi ve kurumlardan vergilendirme yetkisine dayanarak, hukukî zorlamayla, kurullar çerçevesinde ve karşılıksız olarak alınan paraları ifade eden vergilerdir<sup>54</sup>.

Bu çerçevede verginin;

1. Egemenlik gücüne dayanması,
2. Karşılıksız olması,

<sup>52</sup> Atilla YAYLA; *Liberalizm*, Liberte Yayınları, Ankara, 1998, s. 36..

<sup>53</sup> Mualla ÖNCEL ve Diğerleri; *Vergi Hukuku Cilt:1 Genel Esaslar*, Yenileştirilmiş Üçüncü Baskı, Yargı Yayınları, Ankara, 1987, s. 53.

<sup>54</sup> Mehmet ARSLAN; *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Alfa Basım –Yayım-Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 3.

3. Önceden belirlenmiş kurallara göre gerçek ve tüzel kişilerden alınması,
4. Cebrî olması,

şeklinde özetlenebilecek unsurlar taşıdığı söylenebilir<sup>55</sup>.

Bu başlık altında vergi denetimine yönelik bilgiler kısaca verildikten sonra vergi denetim türlerinin en önemlisi olan vergi incelemesi ayrıntılı bir biçimde ele alınacak ve son olarak İngiltere ve ABD vergi inceleme yapıları hakkında bilgiler verilecektir.

## 1. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

Gelişmekte olan ülkelerin ortak özelliklerinden birisi, devletin en büyük gelir kaynağı olan vergilerin tam olarak elde edilememesi sonucunda ortaya çıkan kamu finansman açıkları ve bu açıkların giderek büyümesidir. Bu durumun en büyük sebeplerinden birisi de “*vergi denetimi*”nin yeterince yapılamamasıdır.

Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin malî işlemlere dönük faaliyetlerini yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde uygulayıp uygulamadıklarını tespit etmektir.<sup>56</sup>

Vergi denetimi, kapsamına hem yükümlülerin hem de yükümlüleri denetleyen örgütün denetiminin girmesi açısından şu şekilde tanımlanabilir<sup>57</sup>:

“Vergi denetimi, vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tâbi tutulması ile vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsayan bir çalışmadır.”

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısıyla uyumlu kanunlar yürürlükte olsa ve maliye örgütü mükemmel organizasyon yapısına sahip bulursa bile, vergi denetiminin yapılamaması (ve/veya olması gereken nitelik ve yeterlilikte yapılamaması) sonucunda, sistem içinde zamanla bozulmalar ve aksaklıklar baş gösterecektir. Dolayısıyla vergi denetimi (genel anlamda denetim), kurulan sistemin

<sup>55</sup> Hakan YILMAZ, *Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 1996, s.8.

<sup>56</sup> İsmail CAN, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi” *Maliye Dergisi*, Eylül-Ekim 1981, Sayı:53, s. 66.

<sup>57</sup> H. Nezih ŞEKER, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta – Basım – Yayım - Dağıtım, İstanbul, 1994, s.7.

işlemesini güvence altına aldığı gibi aynı zamanda maliye politikalarının başarısını da artırır.

## 2. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ

Ülkemizde; vergiyi doğuran olay mükellef tarafından, süresi içinde ve usulüne göre, vergilendirme işlemine esas olmak üzere vergi idaresine bildirir ve bu şekilde vergilendirme işlemi yapılır. Kısaca ülkemizde, beyan esaslı vergilendirme sistemi geçerlidir. Ancak, beyan edilen bilgiler gerçeği yansıtmayabilir ve hatta vergiye konu işlem beyan dışı bile bırakılabilir<sup>58</sup>.

Mükelleflerin, vergi kanunlarına uyup uymadıklarının saptanması için devletin ilgili kurumunca “yoklama”, “inceleme”, “arama” ve “bilgi toplama” yollarına başvurulmaktadır.

### 2.1. YOKLAMA

Yoklama, Vergi Usul Kanunu (VUK'un) 127 ile 133. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 127. maddesi yoklamayı aşağıdaki gibi tanımlamıştır:

*“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*

Yoklama yapılmasında ulaşılmak istenen amaçlar şöyle sıralanabilir<sup>59</sup>:

- a) Mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişileri tespit etmek ve mükellef yapmak.
- b) Vergi matrahına esas teşkil edecek bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak.
- c) Vergilemede etkili olacak olayları yazılı olarak tutanak altına almak.

Yoklama, vergilendirmeye etki eden ve vergi idaresinin bilgisi dışında gerçekleştirilen ekonomik olguları ortaya çıkartmak yoluyla vergi adaletinin ve sosyal adaletin tesisinde rol almakta; aynı zamanda hazineye ek gelir sağlamaktadır<sup>60</sup>.

Yoklama;

<sup>58</sup> ARSLAN, age, s.162.

<sup>59</sup> ARSLAN, age, s.162.

<sup>60</sup> Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları- I. Cilt**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul, s. 99.

1. Vergi dairesi müdürleri,
2. Yoklama memurları,
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
4. Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır (VUK md. 128).

## 2.2. ARAMA

Arama, VUK'un 142 ile 147. maddelerinde düzenlenmiştir.

Kural olarak inceleme, mükelleflerden istenen defter, kayıt ve belge üzerinde gerçekleştirilir. Ancak, ihbar veya başka bir inceleme sonucunda, mükellefin vergi kaçırdığına dair kanıtlar bulunursa ve bunların istenmesi halinde ibraz edilmeyeceği veya yok edileceğine ihtimal veriliyorsa mükellefin kendi rıza ve isteğine bakılmaksızın, mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi bulunan diğer kişilerin, iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılabilir. Bu araştırmaya "arama" denir<sup>61</sup>.

Aramanın yapılabilmesi için;

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunun istenmesi,
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına izin vermesi gerekir (VUK md 142).

Arama sırasında bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur ((VUK md 143).

Arama yapılan hallerde inceleme, çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir (VUK md 144).

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle yapılamayan kayıtlar bunların geri verilmesinden sonra idare ve mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir (VUK md 146).

---

<sup>61</sup> ARSLAN, age, s.168.



### 2.3. BİLGİ TOPLAMA

Bilgi toplama ise VUK'un 148 ile 152. maddelerinde düzenlenmiştir.

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler, yazı ile veya sözle istenilir. Söz ile istenen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile bildirilir ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez (VUK md. 148).

Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişiler, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazıyla istenecek bilgileri, belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar ( VUK md. 149).

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek veya tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar (VUK md. 151).

### 2.4. İNCELEME

Vergi incelemesi, ayrı bir başlık altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

## 3. VERGİ İNCELEMESİ

### 3.1. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI

Vergileme bir süreç olarak ele alındığında bu süreç, vergiyi doğuran olay ile başlamakta, dönem sonunda elde edilen gelirlere vergi ödenmesi ile sona ermektedir. Bu süreç içerisinde sayısız finansal olay gerçekleşmekte; sayısız belge, kayıt ve defter düzenlenmektedir. Tüm bu işlemlerin devlet tarafından yapılması mümkün olamayacağı için bu görev yasalarla vergi yükümlüsüne bırakılmıştır<sup>62</sup>.

Beyan esasının ihdasının her ne kadar bir zorunluluktan kaynaklandığı iddia edilse de bir başka açıdan, devletin vatandaşa güvenini de simgelediği göz ardı

<sup>62</sup> Hamdi KORKMAZ, Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Potansiyeli ve Kayıpları Üzerindeki Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa, 1999, s. 53.

edilmemelidir. Vatandaşına (mükellefine) güvendiğini bu biçimde ortaya koyan devlete karşı, vergi mükellefinin yapması gereken davranış biçimi ise faaliyetleriyle ilgili doğru beyanda bulunmasıdır. Doğru beyan, çağdaş vergileme sistemi olan beyan esasının başarısı için temel faktördür. Bu sağlandığı takdirde vergi tam olarak elde edilebilir.

Beyan esasının yürürlükte olduğu bir ülkede, bu çağdaş uygulamayı kötüye kullananlar varolacaktır. Zaten bu sistemi uygulayan hiçbir ülkede, vergi matrahlarının tam ve gerçek olarak saptandığı görülmemiştir. İster ekonomik, isterse psikolojik sebeplere dayandırılın her ülke vatandaşında, ekonomik faaliyetleri vergi dışında bırakma eğilimi vardır. Bu bilinen bir gerçek olduğuna göre en büyük gelir kaynağı vergi olan devletin gelişmelere kayıtsız kalması da düşünülemez. Devlet beyanları serbest bırakmakla birlikte çeşitli araçlarla bu beyanların doğruluğunu denetlemektedir<sup>63</sup>. Vergi incelemesi de vergi denetimi araçlarından biri ve en önemlisidir.

Vergi incelemesi için yapılan tanımlarda, revizyon kavramının kullanıldığı görülmektedir. İnceleme kelimesi yerine kullanılan “revizyon”, daha önce yapılmış olan işlemlerin niteliklerini ve ortaya çıkış biçimlerini doğrulukları bakımından defter kayıtlarına ve ispat edici belgelere dayanarak sonradan araştırmayı, tespit etmeyi ve sonuçları analize tâbi tutmayı ifade etmektedir<sup>64</sup>. Türk vergi hukukunda ilmi olarak vergi revizyonunu ifade eden vergi incelemesi<sup>65</sup>, gerçekleşmiş finansal olayların daha sonra değerlendirilmesi yoluyla yerine getirildiğinden bu işleme revizyon da denilmektedir<sup>66</sup>.

Vergi denetimi araçlarından olan vergi incelemesi, kanunlarla unsurları saptanan vergilerin doğruluğunu araştırmak ve olması gereken tutarlarını tespit etmektir<sup>67</sup>.

<sup>63</sup> KORKMAZ, age, s. 53.

<sup>64</sup> Mazhar HİÇŞAZMAZ, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Tisa Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1974, s. 2.

<sup>65</sup> Servet ŞAMLIOĞLU, *Tatbikatte Vergi İncelemesi ve İnceleme İle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları*, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Eğitim Merkezi, Ankara, 1971, s. 1.

<sup>66</sup> CAN, age, s. 66.

<sup>67</sup> Malik GÜNDAY, “Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Özelliği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 93, Haziran 1996, s. 88.

Vergi Usul Kanunu “vergi incelemesi” kavramını kullanmayı uygun görmüş ve bu konu ile ilgili açıklamalara 134 ile 141. maddelerinde yer vermiştir. VUK’un 134. maddesinde vergi incelemesi için şu ifadeler yer verilmiştir:

*“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.”*

Vergi incelemesinin yapılmasının temelinde malî sebepler bulunmaktadır. Vergi incelemesi, mevcut vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi ve özellikle yasal olmayan uygulamalarla vergi dışı bırakılmış vergi kaynaklarının ortaya çıkartılması için önemli bir denetim aracıdır<sup>68</sup>.

### 3.2. VERGİ İNCELEMESİNİN AMAÇLARI

Vergi incelemesinde en önemli amaç, beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluklarını tespit etmektir. Diğer bir ifade ile denetim yetersizliğinden kaynaklanan kayıt dışı işlemlerin ve bunun doğal uzantısı olan vergi kaçakçılığının önüne geçmek ve bu uygulamaları önlemektir. Vergi incelemesine, vergi kaçakçılığını önleme perspektifinden bakılırsa inceleme ihtiyacını doğuran veya vergi incelemesini önemli kılan en büyük olgunun vergi kaçakçılığı olduğu söylenebilir.

Vergi Usul Kanununda yer alan tanımlama dikkate alındığında, vergi incelemesinde iki amacın hedeflendiği görülmektedir: Birincisi mükelleflerin finansal işlemlerini dürüst ve gerçeğe uygun olarak beyan edip etmediklerini araştırmak ve bu yolla vergilerin doğruluğunu sağlamak<sup>69</sup>, ikincisi mükellefleri gelirlerin beyanında doğru davranmaya alıştırmak ve vergi kaçakçılığına dönük arzularını caydırarak vergi güvenliğini diğer bir ifade ile vergilerin doğruluğunu sağlamaya çalışmaktır<sup>70</sup>. Diğer bir yaklaşımla, vergi incelemesinin sadece, vergi ödemeyenlerin ortaya çıkartılması ve/veya eksik vergilerin tespit edilmesi için

<sup>68</sup> Famil ŞAMİLOĞLU, *Finansal Tablolar Aracılığı ile Vergi İncelemesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997, s.76.

<sup>69</sup> AKDOĞAN, *age*, s. 5.

<sup>70</sup> O. Selim KOCAHANOĞLU, “Türkiye’de Vergi Kaybı ve Denetimi”, *İktisat Dergisi*, Yıl: 1978, Sayı: 165, İstanbul, s. 6.

değil, aynı zamanda hatalı ve yanlış işlemler sebebiyle fazla vergi ödeyenlerin belirlenmesi için de yapılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir<sup>71</sup>.

Vergi sisteminde, beyan esasının geçerli olduğu ülkelerde, bu sistemin başarısı, aşağıda sıralanan şartların gerçekleşmesine bağlıdır:

- a) Yükümlülerce, verginin ülke açısından öneminin kavranması ve böylece gerçek kazançları ile beyanlarının birebir örtüşmesi,
- b) Yürürlükteki vergi yasalarının ülke gerçeklerine uygun düzenlenmesi,
- c) Vergi idaresinin diğer bir ifade ile vergi denetimi faaliyetlerinin etkili olması.

Elde ettiği kazancın miktarını beyan etme yükümlülüğünün mükellefe bırakılması onun bu konuda keyfilğine veya özgürlüğüne işaret etmez; kaldı ki yükümlünün beyanları vergi idaresinin imkanları ölçüsünde denetlenmektedir<sup>72</sup>. Buradan hareketle, beyan esasındaki başarının esas olarak, beyanların incelenmesine bağlı olduğu söylenebilir.

Vergi incelemesinin önemi ve amacı; malî, ekonomik, sosyal ve hukukî açılardan ortaya çıkmaktadır. Bu faktörler arasında öncelik ise şüphesiz malî amaçlar yönünde olmaktadır. Kaldı ki malî amaçlara ulaşılması, diğer amaçları da olumlu bir biçimde etkilemekte ve bu amaçların gerçekleştirilmesine büyük katkı sağlamaktadır.

Mevcut vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi, özellikle yasal olmayan yollarla vergi dışı bırakılmış vergiye konu önemli kaynakların ortaya çıkarılması, devletlerin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda vergi incelemesi, devletlerin gelir kaynakları içerisinde önemli paya sahip olan vergilerin, gerçeğe uygun bir biçimde toplanmasına yardımcı olmaktadır<sup>73</sup>. Devlet, bu incelemeler sonucunda ortaya çıkartılan vergi ve kesilen cezalar ile malî kaybını önlendiği gibi mükelleflerin doğru beyanda bulunma oranlarını da yükseltmektedir.

Verginin, karşılıksız ve cebri bir kamu geliri olması, ona, malî amaçlar dışında ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için de etkili bir araç

<sup>71</sup> Recep GÜNEŞ, "Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003, s. 15.

<sup>72</sup> Selahattin, TUNCER, Vergi Uygulamaları, 5. Baskı, Güryay Matbaası, İstanbul, 1984, s. 182.

<sup>73</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, Ankara İTİA Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü, Yayın No: 8, Kalite Matbaası, Ankara, 1979, s. 6.

niteliği kazandırmaktadır<sup>74</sup>. Ekonomik kalkınmanın sağlanması ve sosyal devlet anlayışına yakışan hedeflerin başarılması için, devletlerin vergiye olan ihtiyacı gün geçtikçe artmaktadır. Ancak vergi kayıplarının ve kaçaklarının giderek arttığı ekonomilerde, bu amaçlara ulaşmada ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. Devletlerin artan görevlerine karşılık, gerekli kaynakları elde edememesi bütçe açıklarını ve enflasyonu artırmaktadır<sup>75</sup>. Örneğin yapılan bir araştırmada, 1995 yılına ait resmî kayıtlarda Türkiye gayrisafi millî hâsılasının 150 milyar dolar görünmesine rağmen bunun gerçekte 400 milyar dolara yaklaştığı tespit edilmiştir. Buradan hareketle 400 milyar dolar gelirin, sadece 150 milyar dolarlık kısmının kayıtlı; 250 milyar dolarlık kısmının ise kayıt dışı olduğu kolayca ifade edilebilir. Ülkenin kayıt dışında bulunan 250 milyar dolarlık bölümünden doğan vergi geliri kaybı, vergi yükü oranlarından hareketle kabaca 3,5 katrilyon Türk Lirası olmaktadır<sup>76</sup>. İşte istenmeyen bu gelişmelerin önlenmesi için en etkili araçlardan birisi ise vergi incelemesidir.

Verginin, gelir dağılımındaki adaleti sağlamasında bir araç olarak kullanılması, bu enstrümanın sosyal fonksiyonunu ifade eder. Bir ülke içinde herkesin aynı zenginliğe sahip olması mümkün değildir. Hatta ülke içindeki bir kesim, asgarî geçimini sağlayacak gelirden bile yoksun olabilir. Ancak “sosyal devlet” anlayışının amacı, ülkede yaşayan her kesime insanca yaşayacağı ortamı hazırlamaktır. Bunun sağlanmasının bir yolu ise toplanan vergilerin o kesimlerin ihtiyaçlarının giderilmesinde kullanılmasıdır<sup>77</sup>. Öte yandan özellikle az gelişmiş ülkelerde, gelişme eğilimi gösteren kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve sonucunda ortaya çıkan vergi kaçakçılığı ise devletin bu amacını gerçekleştirmesini engelleyen önemli sorunlardır.

Vergi kaçırانların, vergisini veren mükelleflere karşı bir rekabet üstünlüğü ele geçirmeleri, piyasaya daha çok hakim olmaları; bu fiili işlemek istemeyen dürüst, vatansever mükellefleri zor durumda bırakmakta ve bu kişileri, istemeyerek de olsa yasalara aykırı davranışları sergilemeye itmektedir. Kayıt dışı ekonominin gün

<sup>74</sup> İsmail TÜRK, *Maliye Politikası*, Gözden geçirilmiş 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992, s. 285.

<sup>75</sup> Nihat ONAT, “Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri – Denetim – Muhasebe Standartları İlişkisi”, *Mükellefin Dergisi*, Yıl: 1993, Sayı:10, İstanbul, s. 34.

<sup>76</sup> Ülker MAVRAL, *Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye Yansımaları*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2001, s.171.

<sup>77</sup> Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2000, s.113.

geçtikçe güçlenmesi ve büyümesi devlete olan güveni azaltmaktadır. Bu sorunun çözümünde en önemli araçlardan birisi kuşkusuz yine vergi incelemesidir.

Kayıt dışı ekonomisinin gayrisafi millî hasılaya oranının %30-60 olduğu ve dolayısıyla ülke ekonomisi bakımından tehlike çanlarını çaldığı bir ortamda vergi denetimi ve dolayısıyla vergi incelemesinin önemi kat kat artmaktadır<sup>78</sup>.

Hukukî açıdan vergi incelemesinin önemi ve amacı şu şekilde izah edilebilir:

Vergi incelemeleri, kamu hukukunun bir bölümünü oluşturan vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Devletin gücü, yürürlüğe koyduğu vergileri yasalara uygun bir biçimde uygulamasının, hakimiyeti altındaki insanlara karşı saygınlığının ve inandırıcılığının bir göstergesidir. Dolayısıyla devlet, hiçbir sebep olmasa bile bu gücüne dayanarak getirdiği vergi kanunlarını, üzerinde kuşkuya yol açmayacak bir titizlikte uygulamak zorundadır. Uygulama safhasında bunu mümkün kılmanın en etkili yolu yine vergi incelemesidir.

Özetle vergi incelemesi ile aşağıda sıralanan hedeflere tamamen veya kısmen ulaşılabilir<sup>79</sup>:

1. Bir yandan fiilî, diğer yandan potansiyel biçimde var olan/olabilecek vergi kayıp ve kaçakları önlenir. İnceleme sonucunda saptanacak vergi kayıp ve kaçağı sebebiyle alınacak vergi ve cezalar devlete ek bir gelir getirir.
2. İnceleme ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler önlenir. Böylelikle bir yandan ticarî faaliyetlerdeki haksız rekabetin önüne geçilebilir, diğer yandan vergi kayıplarının sebep olabileceği bütçe açıklarının, ekonomi üzerinde oluşturacağı enflasyonist baskının engellenmesi mümkün olabilir.
3. Vergi, kişilerin ödeme gücüne göre alınabilir. Böylece gelir dağılımındaki aksaklıkların giderilmesi için iyi bir araç olabilir.
4. Vergi kanunlarının tam ve doğru bir biçimde uygulanması sağlanır. Bu da devletin saygınlığını ve gücünü artırır.

Ayrıca, vergi incelemesi, vergi idaresinde düzeni ve mevzuata uygun çalışmayı sağlamak için de uygun bir araçtır<sup>80</sup>.

<sup>78</sup> GÜNEŞ, age. s. 14.

<sup>79</sup> Azmi DEMİRCİ, Zihni KARTAL, "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:211, Yıl: Mart/1999, İstanbul, s.41.

<sup>80</sup> Nadir ARICA, Ali İYİBİL, *İşletmelerde Vergi Denetimi- Defter ve Belgeler*, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s.3.



### 3.3. VERGİ İNCELEMESİNİN FONKSİYONLARI

Vergi incelemesinin, beyanların doğruluğunu araştırmak ve mükellefleri doğru beyan vermeye alıştırmak (yönelmek) biçiminde özetlenebilecek iki temel amaç için yapıldığı daha önce belirtilmişti. Buradan hareketle vergi incelemesinde iki fonksiyonun var olduğu söylenebilir. Bunlar:

1. Araştırma fonksiyonu,
2. Önleme fonksiyonu.

Bazı yazarlar, vergi incelemesinin kaçakçılığı kovuşturmadan çok bu olguyu önlemeye dönük yapıldığını, denetimin gizlenmiş matrah veya matrah farklarını ortaya çıkarması mümkün olsa bile her an denetleneceğini düşünen mükellefleri doğru beyanda bulunmaya zorladığını ve iyi organize edilmiş vergi incelemesi ile vergi kaçakçılığının önlenebileceğini ileri sürmek yoluyla vergi incelemesinin “önleme fonksiyonu”nu daha çok yerine getirdiğini savunmaktadırlar<sup>81</sup>. Ayrıca beyan esasının uygulandığı vergi sistemlerinde vergi incelemesinin önemi oldukça büyüktür. Beyan usulü, mükellefin “istediği kadar” değil vergi kanunlarınca “olması gerektiği kadar” verginin beyan edilmesini ve ödenmesini öngörmektedir. Bunun gerçekleşebilmesi için mükelleflerin denetleneceklerini ve suçlu buldukları takdirde cezalandırılacaklarını bilmeleri önemlidir. Buradan hareketle vergi incelemesinin, daha çok “önleyici” bir fonksiyon icra ettiği söylenebilir<sup>82</sup>. Önleyici etkinin sağlanması için, vergisel yolsuzluklara ilişkin denetim riskinin yüksek olduğu ve denetim faaliyetlerinin bu tür işler üzerinde yoğunlaştığı anlayış, mükellefler arasında yerleşmelidir. Bu amaçla öncelikle yüksek riskli ve yüksek risk potansiyeli bulunan vergi mükellefleri hedef alınmalıdır. Ayrıca vergi sisteminin, vergi kaçakçılığını cezalandırdığı ve adil olduğu mesajını alabilmeleri için, hem düşük hem de yüksek riskli vergi mükelleflerinin, idarenin bu stratejisinden haberdar olmaları sağlanmalıdır. Yapılan inceleme faaliyetiyle ilgili bilgilerin ve sonuçların, sadece vergi idaresi yetkilileri ile incelemeye tâbi olan mükellefler arasında kalmamasına dikkate edilmeli ve incelenmeyen mükelleflerin de ulusal programdan

<sup>81</sup> ŞEKER, age, s. 37.

<sup>82</sup> Murat BAŞARAN, “ Kamusal Gücün Kullanım Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu Veya Mesleğinin Dayanakları; Vergi İnceleme Süreci Üzerine Bir Deneme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:152, Mayıs/2001, s. 77.



haberdar olmalarının sağlanmasına yönelik enformasyon politikaları geliştirilmelidir<sup>83</sup>.

VUK'un vergi incelemesi ile ilgili tanımlaması dikkate alındığında bu uygulamanın "araştırma fonksiyonu"na daha yakın durduğu söylenebilir. Özellikle kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin devasa olarak gerçekleştirildiği ekonomilerde, araştırma fonksiyonu önem kazanmaktadır.

Vergi incelemesi sonunda matrah farkları ortaya çıkarılacak ve matrah farkları sebebiyle beyan sahibine cezalar uygulanacaktır. Cezalandırılma endişesi ise kayıt dışında tutulan ekonomik olayları azaltacaktır. Vergi incelemelerinin çok sık yapılması ve oran olarak yüksek olması durumunda, önleme fonksiyonu yerine getirilmiş olacaktır.

Başka bir açıdan bakıldığında, verginin doğruluğunu sağlamak için yapılan araştırma sırasında, yükümlülerin bilgilendirildikleri, yaptıkları hatalara işaret edilerek onların eğitildikleri de gözden kaçmamalıdır. Hatta vergi incelemesinin vergi ahlâk ve bilincini ülkeye yerleştirmek gibi bir fonksiyon üstlendiği de bir gerçektir<sup>84</sup>.

#### **4. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER**

Vergi incelemesiyle ilgili düzenlemelere, Vergi Usul Kanununun Yoklama ve İnceleme başlığını taşıyan Yedinci Kısımın İkinci Bölümünün Vergi İncelemeleri alt başlığında yer verilmiştir.

##### **4.1. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR**

VUK'un 135. maddesinde konu ile ilgili düzenleme şöyledir:

*"Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

*Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel*

<sup>83</sup> İbrahim YUMUŞAK, "Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 23, sayı:272, Nisan 2004, s. 45.

<sup>84</sup> CAN, age. s.68.

*Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilâtında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”*

Aynı kanunun 136. maddesinde ise inceleme yetkililerinin hüviyetlerini ibraz etme sorumluluklarına işaret edilmektedir:

*“Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.”*

Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri, Maliye Bakanlığının (MB) merkez denetim elemanlarıdır. İlin en büyük mal memuru (defterdar), vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri il çapında vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Maliye Bakanlığı merkez örgütünde görevli inceleme elemanları, teftiş ve inceleme çalışmalarını yürütmek üzere Türkiye çapında turneler yapmaktadırlar.

Vergi incelemesine yetkili olanların düzenlendiği yasa maddelerinin tarihî gelişimi incelendiğinde, vergi inceleme yetkisinin temelde hesap uzmanlarına verildiği görülecektir. Nitekim 15 Haziran 1949 gün ve 7233 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5432 Sayılı Vergi Usul Kanununun vergi inceleme ile ilgili maddelerinin gerekçesinde vergi inceleme için “hesap uzmanlarının yetiştirilmesi” ve “hesap uzmanlarının kafi miktarda olması” koşullarına yer verilmiştir<sup>85</sup>.

#### **4.2. İNCELEMAYA TABİ OLANLAR**

VUK’un 137. maddesinde kimlerin incelemeye tâbi olacağı hüküm altına alınmıştır.

*“Vergi Usul Kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tâbidirler.”*

VUK’un 172. maddesiyle bu kanun esaslarına göre defter tutma mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler sıralanmıştır:

<sup>85</sup> DEMİRCİ, KARTAL, age. s.42- 44.

*“Ticaret ve sanat erbabı;ticaret şirketleri;iktisâdi kamu müesseseleri;dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;serbest meslek erbabı ve çiftçiler”*

Aynı Kanununun 256. maddesinde ise hemen üstte sıralanan gerçek ve tüzel kişilerin defter ve vesikaları muhafaza ile sorumlu oldukları;

*“...ilgili yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”*

cümlesiyle ortaya konulurken; 256. madde ile defter, belge ve diğer kayıtların ibraz mecburiyetleri düzenlenmiştir.

*“...gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.”*

Şayet mükellef, 256. maddeye uymayan davranışta bulunursa bu durumda 30. maddenin 3. bendinde yer alan;

*“Bu kanuna göre tutulması mecburî olan hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse...”*

hükmü gereğince verginin re’sen takdirine gidilecektir.

Verginin, “tutulması zorunlu defterlerin ibraz edilmemesi” sebebiyle re’sen takdiri için aşağıdaki şartların aynı anda gerçekleşmiş olması gereklidir<sup>86</sup>:

- a. İnceleme elemanının vergi incelemesine yetkili olması,
- b. Defterin vergi incelemesi yapmak amacıyla istenmesi,
- c. İncelemenin yükümlünün iş yerinde yapılması,
- d. İstenilen defterin tutulması zorunlu defter olması,
- e. Defterleri yasal saklama süresi içerisinde istenmesi,
- f. Vergi incelemesinin yetkili elemanın iş yerinde yapılması.

Ancak VUK’un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebeplerin varlığı hâlinde, bir istisna durumu söz konusu olmaktadır. Defter ve belgelerin kaybolması, inceleme elemanına ibraz edilemeyeceğine dair zayi belgesinin

<sup>86</sup> Uğur KARADOĞAN, “Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Edilmemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 80, Ağustos 1999, s. 140.

bulunması ve defterlerin boş olması gibi sebepler defter ve belgelerin ibraz edilmeme durumlarına örnek olarak gösterilebilir<sup>87</sup>.

Vergi incelemesine tâbi olanlardan kimlerin inceleneceği, hazırlanan çalışma planları ve programlarında belirlenen ilkeler doğrultusunda beyanname seçimi yapılmak yoluyla tespit edilir. Ayrıca, vergi idaresine yapılan ihbarlar ve şikayet mektupları gerçekte bağlantılı deliller bulunması durumunda incelenecek mükelleflerin seçiminde dikkate alınırlar. Öte yandan, inceleme elemanlarınca yürütülen incelemelerde, ortaya çıkan sonuçların benzerlerinin diğer mükellef ve mükelleflerde bulunmasının mümkün olduğu durumlar da mükellef seçiminde göz önünde bulundurulur<sup>88</sup>.

### 4.3. İNCELEME ZAMANI

VUK'un 138. maddesinde vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı hükme bağlanmıştır.

*“Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburî değildir.*

*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*

*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.”*

Bu hükümler uyarınca vergi inceleme elemanı, mükellef veya sorumlusuna haber vermeksizin, zaman aşımına uğramamış olmak kaydıyla herhangi bir dönemin tutulması gerekli defter, belge ve diğer kayıtlarının ibrazını isteyebilir.

### 4.4. İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER

Vergi incelemesinin yapılacağı yer konusundaki hükümler VUK'un 139. maddesinde yer almaktadır:

*“Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tâbi olanın iş yerinde yapılır*

<sup>87</sup> Tezcan ATAY, “Mükellefler Tarafından Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi ve Özellik Gösteren Durumlar-1”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 99, Mart 2001, s.148.

<sup>88</sup> Ömer DUMAN, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayın No: 37, s.114.

*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir*

*Bu takdirde incelemeye tâbi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir*

*İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.”*

VUK'un 139. maddesindeki metnin yorumlanmasında iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. Birinci görüş, maddede yer alan istisnaî durumlar dışında ilgili metnin, incelemenin mutlak surette mükellefin iş yerinde yapılmasını emrettiğidir. Bu uygulama ile amaçlanan durum, incelemenin doğruluğunu sağlamak ve mükellef veya sorumlunun ibraz konusunda büyük zahmete katlanmalarını önlemektir<sup>89</sup>. Bir başka açıdan inceleme elemanının işletmeyi gözlemlemesi ve böylece işletmenin niteliği, büyüklüğü ve işin türü hakkında bilgi sahibi olması da incelemenin iş yerinde yapılmasının amaçlarından<sup>90</sup>.

İkinci görüş, incelemenin iş yerinde yapılmasına dönük belirleme, inceleme elemanına inceleme çalışmaları sırasında her türlü kolaylığın sağlanmasını emreden Kanunun 257. maddesindeki hükümlerin temel taşıdır. Madde bu yönüyle, inceleme elemanına değil, mükellef veya sorumlulara dönük bağlayıcı özelliğe sahip bulunmaktadır. Mükellef veya sorumluların, iş yerinde yapılacak inceleme çalışmasıyla ilgili itirazları daha başlangıçta ortadan kaldırılmıştır<sup>91</sup>.

Diğer yandan istisnaî durumların varlığı hem hukukî hem de fizikî açılarından inceleme elemanını bağlayıcı niteliği ifade etmektedir. Diğer bir deyişle istisnai durumların varlığı hâlinde mükellef veya sorumlunun istemesi durumunda, inceleme elemanı, incelemenin iş yerinde yapılmasında ısrar edemeyecektir. Kanun metninde yer alan “isterlerse” kelimesi mükellef veya sorumluya bir “talep hakkı”

<sup>89</sup> Yavuz YILDIRIM, “İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 227, Yıl: 2000/ Temmuz, s. 78.

<sup>90</sup> Kurtuluş AKDENİZ, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 55, Yıl: 1997, s. 62.

<sup>91</sup> YILDIRIM, *age*, s. 78.

vermektedir<sup>92</sup>. İnceleme elemanları ise kanunda yer alan bu istisnaî durumu daha çok uygulamaktadırlar veya uygulamak zorunda kalmaktadırlar. Vergi inceleme elemanının üzerinde birden fazla dosya olması ve bunlar üzerindeki incelemelerin aynı anda devam ediyor olması, her mükellefin işine ulaşılmasının güç olması vb. sebeplerle incelemeler büroda yapılmaktadır<sup>93</sup>.

Vergi incelemesi;

Amerika Birleşik Devletleri'nde posta yoluyla, görüşme yoluyla dairede veya yükümlünün iş yerinde,

İngiltere'de, iş yerinde veya yükümlünün rızası şartıyla dairede,

Almanya'da, sadece iş yerinde

Fransa'da ise prensip olarak iş yerinde; ancak yükümlünün kabul etmesi durumunda dairede yapılabilmektedir<sup>94</sup>.

#### 4.5. İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

Vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında uyması gereken hususlar VUK'un 140. maddesi ile hüküm altına alınmıştır:

*"Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:*

1. *İncelemeye tâbi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*

2. *Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);*

3. *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanına verilir."*

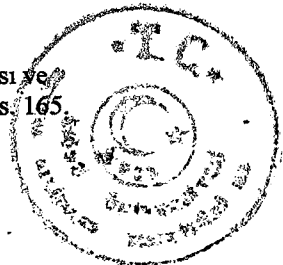
Diğer yandan Kanunun "vergi mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde yer alan;

*"Vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına işlerine,*

<sup>92</sup> YILDIRIM, age, s. 79.

<sup>93</sup> A. Haydar YILDIRIM, Olcay KOLOTOĞLU, "Vergi İncelemelerinin İş Yerinde Yapılması ve Konu İle İlgili Bir Danıştay Kararı", "Yaklaşım Dergisi", Yıl:11, Sayı: 125, Mayıs 2003, s. 165

<sup>94</sup> ŞEKER, age, s. 156- 157.





*işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen, diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar.*

*Bu yasak inceleme elemanları görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.”*

şeklindeki hükümler, inceleme elemanının bir başka sorumluluğuna işaret etmektedir. Öyle ki bu sorumluluk, yetkililerin, görevden ayrılmasından sonra bile devam eden bir mahiyet taşımaktadır.

#### **4.6. İNCELEME TUTANAKLARI**

İnceleme tutanakları, vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini belirlemeye yöneliktir. Ödenmesi gereken verginin tespitinde önemli bir ispat aracı olan inceleme tutanakları, inceleme sırasında ortaya çıkartılan ve delil niteliği taşıyan çeşitli olay ve bilgiler üzerinde incelemeye muhatap olanların mutabakatını ya da itirazlarını yazılı hale getirerek düzenlenir.

İnceleme tutanaklarına ilişkin düzenleme VUK'un 141. maddesinde yer almaktadır:

*“İnceleme esnasında lüzum görülen hâllerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburîdir.*

*İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın almır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”*

“Çeşitli ülkelerde vergi incelemesine ilişkin düzenlemelere bakıldığında Türk Vergi Hukukundaki düzenlemelerin mükellefler açısından yeterli belirlilik sağlamadığı görülmektedir. Her şeyden önce vergi incelemesine başlanılmadan önce mükellefe inceleme yapılacağına ilişkin bildirim yapılması söz konusu



olmamaktadır. Bu durumda mükellefler sürekli inceleme tehdidi altında kalmamaktadır. Vergi hilesi olmayan durumların dışında bildirim uygulaması mükellefin güvenini kazanmak açısından önemlidir. Bazı ülkelerde, mükellefler vergi inceleme aşamasındaki hakları ve ödevleri konusunda idarece hazırlanan kılavuzlarla bilgilendirilme yoluna gidilirken ülkemizde bu amaca yönelik idari kılavuzlar bulunmamaktadır. Alman Vergi Sisteminde vergi mükellefinin vergi inceleme safhasında sahip olduğu haklar ayrıntılı olarak Alman Vergi Usulü Yasası içerisinde düzenlenmiştir. Alman Vergi Hukukunda yer alan haklardan bazıları şunlardır; vergi mükellefine nezdinde denetim yapılacağı önceden bildirildikten sonra mükellef haklı sebepler gösterebilirse vergi incelemesinin ertelenmesini isteyebilir. Ülkemizde vergi incelemesine başlanılmadan önce yalnızca inceleme konusunun açıklanması zorunluluğu var iken, Almanya’da vergi idaresi mükellefe vergi incelemesi için niçin kendisinin seçildiğini gösterir makul gerekçeleri açıklamak zorundadır. Ayrıca, vergi incelemesinin konusu ile ilgili olarak verilen bilgilerin yanı sıra vergi inceleme sürecinin nasıl devam edeceği, inceleme sırasında temsilci bulundurup bulunduramayacağı ya da temsilci ile bağlantı kurma sansının olup olmadığı konularında da mükelleflere bilgi verilmesi gerekmektedir”<sup>95</sup>.

## 5. MUHASEBE DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ İLİŞKİSİ

Muhasebe denetimi ve vergi incelemesi, faaliyetlerini yerine getirmek için hemen hemen aynı alanı kullanmaları sebebiyle benzerlikler taşıyan; ancak amaç, kapsam ve hitap edilen taraflar gibi yönlerden farklılıkları olan iş kollarıdır.

Muhasebe denetimi, bir işletmede belli bir dönemde gerçekleştirilen finansal olayların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırma sürecidir. Bu ölçütler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, denetim standartları ve yönetimce belirlenen başarı kriterleri olabilir. Muhasebe denetiminde, işletme yönetimince sunulan ve doğru oldukları iddia edilen bilgilerin bu ölçütlere uygun olup olmadıkları incelenir. Muhasebe denetiminin sonuçlarına ilgi duyanlar özellikle işletmenin

<sup>95</sup> Doğan GÖKBEL, “Vergi Mükellefleri Açısından Vergi İncelemesi”, <http://www.eso-es.net/kurumsal/yazi,14/10/2002>.

ortakları, yöneticileri, kredi kurumları, muhtemel ortaklar, gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşlarıdır.

Muhasebe denetimi; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır.

Vergi incelemesi, yükümlülerin vergiye konu faaliyetlerini özellikle vergi mevzuatı ve muhasebe ölçütleri çerçevesinde araştırmaktır. Vergi incelemesi, muhasebe denetiminin aksine sadece vergi yönetimi (devlet) için yapılmaktadır. Muhasebe denetiminde tarafsız kanıt toplama en önemli konudur. Vergi inceleme elemanlarının yeterli deneyime sahip olmamaları sebebiyle bazen tarafsızlıklarını koruyamadıkları söylenebilir<sup>96</sup>. Vergi inceleme elemanları, öncelikle muhasebe denetimi yapmaktadırlar ve bunun için de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymak zorundadırlar<sup>97</sup>.

Genel olarak muhasebe denetimi ile vergi incelemesinin hedefi, işletme yönetiminin faaliyetleri ile ilgili iddialarını kendilerine özgü mevzuat, ilke, kriter ve yöntemlere göre araştırmaktır. Aralarındaki en önemli fark muhasebe denetiminde “uygunluk”; vergi incelemesinde (vergi denetimi) ise “doğruluk” kavramlarının öne çıkmasıdır. En önemli benzerlik ise araştırma metodolojilerinin, iş yeri (müşteri) seçimi, planlama, uygulama ve raporlama aşamalarına dayanmasıdır. Araştırma metodolojilerinde yer alan aşamaların temel sahasını muhasebe kayıt, defter ve belgelerinin oluşturması ise aralarındaki ortak özelliğe bir işarettir.

Bununla beraber aralarında bazı uygulama farklılıklarının var olduğu da söylenebilir. Örneğin muhasebe denetimi, bir ücret karşılığında yapılırken vergi incelemesinde bu durum söz konusu değildir. Yine muhasebe denetimi, bir anlaşma çerçevesinde gerçekleştirilirken vergi incelemesinde tek taraflı bir irade söz konusu olup o taraf da vergi yönetimidir. Muhasebede tutulan kayıtlar bir yasal zorunluluk gereği ise de daha çok işletmenin şimdiki ve gelecekteki durumuna ait bilgilere ulaşma amacı söz konusudur. Bu sebeple tüm finansal olay kaydedilir ve döneme ait bir ticarî kâra ulaşılır. Muhasebe denetimi bir ayırım yapmaksızın bu olayları inceler ve uygunluğu hakkında bir yargıya ulaşır. Vergi denetiminde ise işlemler, yasalar

<sup>96</sup> ŞEKER, age, s. 46.

<sup>97</sup> Nihal SABAN, *Vergi Yargısının Etkinliği*, TESEV Yayınları No: 10. İstanbul 2000, s. 43.

çerçevesinde yürütüldüğünden yasada uygun görülmeyen giderler ve gelirler ayıklanır ve işletmenin malî kârına ulaşılır. Bu gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür.

## 6. DİĞER ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ

### 6.1. İNGİLTERE'DE VERGİ İNCELEMESİ

#### 6.1.1. Vergi İdaresinin Yapısı

İngiltere'de vergi gelirini toplayan iki daire vardır. Bunlar;

-İç Gelirler İdaresi

-Gümrük ve Muamele Vergileri İdaresi

Başlangıçta İç Gelirler İdaresi, ülkedeki bütün vergilerin yönetiminden, tahakkuk ve tahsilinden sorumlu olan bir kurum iken sonraları Gümrük ve İstihlak Vergileri İdaresi kurulmuştur<sup>98</sup>.

İngiltere'de dolaysız (vasıtasız) vergileme ile ilgili bütün sorumluluk, üyeleri Kraliyet tarafından atanan ve Maliye Bakanlığına bağlı bir şube olan İç Gelirler İdaresine aittir. Bu idarenin görevleri arasında, gelir vergisi, kurumlar vergisi, sermaye kazançları, veraset ve damga vergilerinin yönetimi yanında, elde edilecek vergi gelirlerinin öngörülerinin yapmak, vergi mevzuatı ile ilgili gerekli düzeltmelerin neler olabileceği konusunda önerilerde bulunmak da vardır<sup>99</sup>.

İç Gelirler İdaresinin yönetiminde bir başkan, iki başkan yardımcısı ve beş komiser bulunmaktadır. Bu idarenin görev ve yetkileri ise şunlardır<sup>100</sup>:

1. Parlamentodan İç Gelirler İdaresiyle ilgili olarak çıkacak tüm kanunları uygulamak. (Bu iş komiserlerce yerine getirilir.)
2. Vergi Kanunlarının uygulanmasında teşkilâta ve ilgililere gerekli her türlü emir ve direktifi vermek.
3. Hazine kontrolüne tâbi olmak.
4. Hazine tarafından veya onun adına verilen emir ve talimata uymak.

<sup>98</sup> Ruhi ÖZŞEKER, "İngiltere'de Gelirler Teşkilatı, Mükellef Vergi Daireleri İlişkileri, Vergi İle İlgili Dokümantasyon Kuruluşları ve Bunların Çalışmaları", *Hesap Uzmanları Kurulu Raporu*, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 718, Ankara, s. 1.

<sup>99</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 59, Eylül/1984, s. 31.

<sup>100</sup> ÖZŞEKER, agr, s. 3-4.

5. Teşkilat içinde hatalı veya kusurlu görülen her memurun işine son vermek, işten el çektirmek veya cezalandırılmasını istemek.

İç Gelirler İdaresi görevini yaparken tamamen bağımsızdır. Görevinin icabı olan tüm yetkilerle donatılmış olup sadece hazinenin denetimine tâbidir.

Yukarıda geçen hazine kelimesi uygulamada Maliye Bakanı yerine kullanılmaktadır. Komiserler milletvekili seviyesinde olup sadece bakana karşı sorumludurlar. İç Gelirler İdaresinin bağımsız olmasının uygulamadaki faydaları şunlardır<sup>101</sup>:

1. Son derece meşgul olan Maliye Bakanı, vergi kanunlarının ayrıntılarını inceleme sorumluluğundan uzaklaşır ve bu sayede zamanını daha verimli, kullanabilir.
2. İdare bazı konularda siyasi baskıdan kurtulur.

İç Gelirler İdaresinin merkezi Londra'da olup, gerekli görüldüğünde şubeler açılabilir.

### 6.1.2. İnceleme Teşkilâtının Yapısı

Vergi inceleme teşkilâtı iki kısma ayrılabilir: Birincisi ülkemizdeki vergi kontrol memurları gibi mahalli memur konumunda olan inceleyciler (auditors) dir. Bu inceleycilerin inceleme yetkileri iki konuyla sınırlandırılmıştır: Bunlardan biri P.A.Y.E. Sistemi<sup>102</sup> uyarınca iş verenlerin işçilere yaptıkları ödemelerden tevkif ederek vergi dairelerine yatırdıkları vergilerle ilgili beyannameleri kontrol etmek, diğeri ise vergi dairelerince yapılan vergi iadeleri ile ilgili işlemleri kontrol etmektir. Bu iki konu dışında kalan konularda inceleycilerin vergi inceleme işiyle ilgili olarak yetkileri yoktur ve mükelleflere resmi soru dahi soramazlar. İkincisi asıl vergi inceleme fonksiyonunu yerine getiren ve aynı zamanda idari görevde bulunan vergi müfettişleri (Tax inspectors) dir. Asıl inceleme fonksiyonundan kasıt şudur: İngiltere'de devlet gelirleri arasında en büyük meblağı vergiler almaktadır ve vergiler içinde ise en önemlisi gelir vergisidir. Gelir vergisi içinde en büyük payı ise P.A.Y.E.

<sup>101</sup> ÖZŞEKER, agr, s. 6.

<sup>102</sup> Bu konuda daha geniş bir bilgi için Nurullah ZALOĞLU, "İngiliz Vergi Sisteminde P.A.Y.E. (Pay As You Earn) Sisteminin İşleyişi, Hesap Uzmanları Kurulu Raporu, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 641, Ankara. Özetle, P.A.Y.E. "Pas As You Earn" cümlesinin baş harflerinden oluşan "kazandıkça öde" sisteminin kısaltılmış şeklidir. Sistem, tüm hizmetlilerin haftalık, aylık ya da yıllık biçimindeki ücret, maaş vb. (fazla mesai, ikramiye, prim vs.) ile bir hizmet karşılığı olarak elde edilen bütün aynı ve nakdi ödemeler ile emekli maaşlarının vergilendirilmesinde kullanılır.

sistemi gereğince ücretlerden tevkif edilerek yatırılan vergiler almaktadır. Yani P.A.Y.E. sistemiyle elde edilen gelir, yıllık beyannameler üzerinden elde edilen gelirlerden fazladır. Dolayısıyla sayı çokluğu bakımından incelemelerin çoğu inceleyciler (Auditors) tarafından yapılmaktadır. Ancak vergi inceleme tekniğinin gösterdiği önem bakımından büyük işletmelerin, vergi müfettişlerince incelenmesi söz konusudur. Sonuçta vergi müfettişleri sayı bakımından az ancak önem (değer) bakımından fazla incelemeye sorumludurlar<sup>103</sup>.

Vergi müfettişlerinin tamamı vergi müfettişleri şubesini meydana getirmektedirler. İngiltere'de vergi dairelerinin başında müdür ve müdür yardımcısı denilen görevliler yerine vergi müfettişleri bulunmaktadır. Vergi dairesinin önemine göre tayin edilen müfettişin kıdem durumu değişmektedir. Genellikle vergi daireleri baş müfettiş ve kıdemli baş müfettiş tarafından idare edilmektedir. Her bölge müfettişinin kendinden daha düşük kıdeme sahip iki yardımcısı vardır.

Vergi müfettişleri şubesinin bir başkanı ve bu başkana bağlı iki yardımcı bulunmaktadır. Bunlar münhasıran idari işleri yürütürler. İdari kademe dışında merkezde görevli kıdemli baş müfettişler grubu vardır. Bunların görevi İç Gelirler İdaresine müşavirlik yapmak ve vergi ile ilgili çapraşık konularda derinlemesine incelemeler yaparak diğer müfettişlere rehberlik etmektir.

Kıdemli baş müfettişten sonra baş müfettişler gelmektedir. Bunlardan sonra kıdem sırasına göre Kıdemli Müfettiş, Birinci Sınıf Müfettiş ve Müfettişler gelmektedir.

Vergi inceleme teşkilâtı aynı zamanda vergiciliğin idaresini de yürüten vergi daireleri ile birleştirilmiştir. Vergi daireleri bölgesel olarak organize edilmiş ve başlarına da bir idareci ve iki de yardımcı olarak üç müfettiş tayin edilmiştir. Böylece vergi dairesinde görevli idareci ve yardımcı müfettişler hem idare bakımından hem de vergi incelemesi bakımından bir ünite teşkil etmektedirler.

<sup>103</sup> Ertuğrul YILMAZ, "İngiltere'de Vergi İnceleme Teşkilatı ve Özellikleri", **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 416, Ankara, s. 3.

### 6.1.2.1. İnceleme Elemanlarında Aranılan Nitelikler ve İnceleme Elemanlığına Giriş Şekli<sup>104</sup>

İnceleme elemanlarında aranılan temel nitelik, yapılan iş hakkında açık olarak düşünebilme yeteneği, kendine güven ve kanaatin pratiğe uygulanmasında sağ duydur. Önem verilen husus, entelektüel kapasiteye sahip olmak ve bu kapasiteyi meslekte uygulayabilmektir. Vergi inceleme elemanlığı muhasebe, hukuk, müzakerecilik, araştırmacılık, bilgi ve kabiliyetlerini gerektiren bir meslek olarak görülmektedir.

Mesleğe alınacak eleman yukarıda belirtilen vasıflara uygun potansiyele sahip olmalıdır. Eğitilmesinin gayesi bu potansiyeli geliştirmek ve böylece mesleğin daha erken yıllarında bölgesini idare edebilme sorumluluklarını yüklenebilecek duruma getirmektir.

Üniversiteyi "şeref derecesi" veya "ikinci sınıf şeref derecesi" ile bitiren erkek ve bayanlar arasından seçim olmaktadır.

Vergi inceleme elemanlığına iki şekilde girilmektedir.

**Birinci Giriş Şekli:** Devamlı kayıt planı denilen bu giriş şekli sadece inceleme elemanı olmak isteyenler içindir. Yıl içinde boş kadro olduğu hallerde üniversite mezunlarından üstte belirtilen dereceye sahip olanlardan 32 yaşın altındaki bay ve bayan adayların başvurup test ve sözlü sınavlara tâbi tutulması ve mesleğe uygun olanlarının alınmasıdır.

Sivil Servis Komisyonu, adaylar hakkında referans elde edip en iyi özellikleri haiz olanları Londra'da Sivil Servis Seçim Heyetine davet ederler. Bazı adaylar, Sivil Servis Seçim Heyetine davet edilmeden önce bir ön mülakata alınırlar.

Sivil Servis Seçim Heyetine davet edilenler iki gün yazılı ve sözlü, test ve mülakata alınırlar. Başarılı olanlar Son Seçim Heyeti huzurunda bir mülakata daha tâbi tutulurlar.

**İkinci Giriş Şekli:** Sadece inceleme elemanlığı için müracaat etmeyen ve 20-28 yaşları arasındaki şeref derecesini almış veya almak üzere olanlar içindir bu şekilde giriş üç safhada olur;

<sup>104</sup> Kemalettin KOÇ, "İngiltere'de Vergi İnceleme Elemanlarının Bilgi Alma ve Arama Yetkileri, Görevleri, Mesleğe Alınmaları, Yetiştirilmeleri, Çalışma Şartları." **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 362, Ankara, s. 5'ten.



*Birinci Safha:* 1,5 gün süren testlerden oluşur. Bu testler, istatistiklerin yorumunu gerektiren İngilizce bir özeti, kısa cevap gerektiren genel kültür soruları ve yapıcı düşünme testlerini içermektedir.

*İkinci Safha:* Adaylar, iki gün Sivil Servis Seçim Heyetinde yazılı ve sözlü sınava tâbi tutulurlar.

*Üçüncü Safha:* Son Seçim Heyetinde mülakatı içermektedir.

### 6.1.2.2. İnceleme Elemanlarının Meslekteki Eğitimleri ve İlerlemeleri

Mesleğe alınan bir inceleme elemanı 3 yıl süreli bir eğitime tâbi tutulmaktadır. 9 büyük şehirde eğitim merkezleri vardır. İlk 18 ay muhasebe, gelir vergisi, istihdam ile hukuk ve sermaye kazançları, firma hesaplarının incelenmesi, kurumlar vergisi konularında eğitilirler. 18 aylık kurslar iki kısma ayrılmıştır<sup>105</sup>;

1. Hesapların incelenmesi ve hukuk eğitimi
2. Vergi tatbikatı.

Her kısım sonunda sınav yapılır ve böylece 4 sınav yapılmış olur. Bu sınavlarda başarılı olanlar bir yıl pratik olarak idari tecrübe kazanmak için çalışırlar. Ayrıca bir yıl da daha karışık hesaplar ve vergi kaçakçılığı olaylarının halledilmesi için çalışırlar. Bu dönemlerde yönetim teknikleri, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi vergiciliğin ileri konularında ayrıntılı kurslar düzenlenir.

Böylece, Üst Derece Vergi İnceleme Elemanlığına terfi etmek için hazır duruma gelmiş olurlar. Mesleğe giriş tarihinden itibaren 6 yıl içinde normal olarak bu dereceye terfi etmeleri gerekir. Bu aşamada inceleme elemanlarının çoğu bir vergi bölgesini bağımsız olarak idare ederler. Üst Derece Vergi İnceleme Elemanı olarak 5 yıldan 9 yıla kadar başarılı bir biçimde çalıştıktan sonra Baş İnceleme Elemanlığına atanırlar. Seçme sınavlarında, adaylardan Baş İnceleme Elemanı olma potansiyelini gösteremeyenler mesleğe alınmamaktadırlar<sup>106</sup>.

### 6.1.2.3. İnceleme Elemanlarının Görev ve Yetkileri

Vergi inceleme elemanlarının esas görevleri vergi borç ve sorumluluklarının mükellef ve sorumlularınca doğru olarak yerine getirilip getirilmediğinin tespitidir.

<sup>105</sup> KOÇ, agr, s. 7-8'den

<sup>106</sup> KOÇ, agr, s. 7-8'den

Bölge müfettişleri denilen kişiler Türkiye'deki vergi dairesi müdürünün görevlerini yerine getirmektedirler. İngiltere'de vergi dairesi müdürlüğü kadrosu yoktur. Bölge müfettişlerinin görevleri içinde; mükelleflere beyanname formu göndermek, beyanname vermeyenleri beyana davet etmek görevleri vardır. Daha üst seviyedeki inceleme elemanları malî politikanın tespitinde görev alırlar<sup>107</sup>.

Vergi incelemeleri sırasında müfettişlerin kullanabilecekleri yetkiler kanunla belirlenmiştir. Kanun vergi inceleme makamlarına şu yetkileri tanımaktadır<sup>108</sup>:

a) Vergi müfettişleri yazılı olarak, mükellefler ve ilgili diğer kişilerin tasarrufu altında bulunan ve vergi yükümlülüğünün miktarını ve özelliğini belirleyici nitelik taşıyan belgelerin kendilerine teslim edilmesini bu kişilerden isteyebilirler.

b) İç Gelir İdaresi, mükellefler ve ilgili diğer kişilerden tasarrufları altında bulunan, vergi yükümlülüğünün miktar ve özelliğini belirleyecek nitelikteki belgeleri adını belirteceği bir memuruna teslim etmelerini yazılı olarak talep edebilir.

c) İç Gelir İdaresinin bir memuru tarafından ilgili yargı organına vergi kaçırıldığını gösteren yeterli bilgilerin verilmesi halinde, söz konusu yargı organının vereceği yazılı izne dayanılarak; bu iznin verildiği tarihten itibaren 14 gün içerisinde ve gerekirse zor kullanılarak izinde adı belirtilen memur tarafından, mükellefin iş yerlerinde, bina ve arazilerinde arama yapılabilir.

Yazılı izinle yapılan aramalarda, aramayı yapmakla görevli memur, soruşturmayla ilgili olduğuna inandığı her türlü belge, mal ve eşyaya el koyup, beraberinde götürebilir.

Yazılı izinle yapılan aramalar sırasında aramayı yapan memur, el konulan belge ve eşyalar arasında orada bulunan kişilerce üzerinde hak iddia edilmiş olanların bir listesini ve bunlar üzerindeki iddiayı gösteren yazılı bir belgeyi iddia sahiplerine verir.

Herhangi bir işletme ile ilgili belgelere el konulduğunda işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için bu belgelerin gerekli olduğu kanıtlanırsa, belgelere el koyan memur, işletmeden sorumlu kişinin bu belgelerden yararlanmasına izin verir.

<sup>107</sup> KOÇ, agr, s. 4.

<sup>108</sup> Mehmet ARABACI, "İngiltere'de Vergi Denetimi, Maliye Dergisi, Sayı: 91, Eylül/Aralık/1988, s. 55-57.

d) İç Gelir İdaresi, sermaye piyasasında menkul kıymetlerin alım satımı ile uğraşan kişilerden, bildireceği süre içerisinde defter, hesap ve belgelerinin bir müfettiş ya da görevlendirilecek diğer bir memurun incelemesine hazır tutulmasını isteyebilir.

e) İç Gelir İdaresi, herhangi bir kişiden yazılı olarak ve 28 günden az olmamak üzere belirleyeceği bir süre içinde, her türlü gelir kaynaklarından sağlanan gelir miktarı ve gelirlerden indirilmesi talep edilen indirim miktarları hakkındaki ayrıntıların belgelendirilmesini isteyebilir.

f) İç Gelir İdaresi, herhangi bir sermaye ortaklığından, yazılı olarak ve 28 günden az olmamak üzere belirleyeceği bir süre içerisinde söz konusu ortaklık tarafından çıkarılan tahviller ve hisse senetleri ile ilgili, bu menkul değerlerinin sahipleri hakkındaki bilgiler de dâhil her türlü kayıtların örneklerinin teslim edilmesini isteyebilir.

g) İç Gelir İdaresi yazılı olarak, İngiltere'de çıkarılan menkul değerlerin kayıtlı sahibi olarak bu menkul değerlerden başkaları adına gelir sağlayan kişilerden ve menkul değerlerin hamiline yazılı olması veya gelirlerinin adına kayıtlı oldukları kişilerden başkalarına ödenmesi halinde, menkul kıymet gelirlerini ödeyen ya da ödenmesine vasıta olan kişilerden, 28 günden az olmamak üzere belirleyeceği bir süre içerisinde, söz konusu vergilendirme döneminde tahsil edilen ya da ödenen gelir miktarları ile bu ödemelerde taraf olan kişilerin adları ve adreslerini bildirmesini isteyebilir.

h) İç Gelir İdaresi yukarıda belirtilen kişiler arasındaki işlemlerde aracılık yapan herhangi bir kişilerden de aynı şekilde bilgi isteme yetkisine sahiptir.

i) Vergi müfettişleri, sermaye piyasasında menkul değerlerin halka satışı ile uğraşan kuruluşlar, borsa simsarları ve menkul değer alım satımı yapan diğer kişilerden yazılı olarak vergiye tâbi kazançla ilgili ayrıntılı bilgileri içeren raporların kendilerine teslim edilmesini isteyebilirler.

k) İç Gelir İdaresi ve Vergi Müfettişleri, vergiye tâbi kazanç hakkında ayrıntılı bilgi sağlamak amacıyla, ortakların sermaye payları adlarına kayıtlı olan kişilerden, bu paylar ile payların gelirlerinin gerçek sahibi ve kullanıcısı olup olmadıklarını, gerçek sahibi değılseler, söz konusu ortaklık paylarını kimler hesabına kendi adlarına kaydettiklerini, gerçek sahiplerini ad ve adreslerini bildirmelerini

yazılı olarak isteyebilirler. Belirtilen ortaklık payları kapsamına her türlü tahvil ve hisse senetleri dâhildir.

### 6.1.3. İncelemeye Yetkili Olanlar

İngiltere'de mükelleflerin incelemeye tâbi tutulma işlemi; Bölge Müfettişleri (District Inspectors), Vergi Müfettişleri (Tax Inspectors) ve ülkemizdeki vergi kontrol memurlarının bir benzeri olan inceleyiciler (Auditors) tarafından yapılmaktadır. Bunlardan bölge müfettişlerinin asıl görevleri idari nitelikte olup, vergi incelemesi bakımından vergi müfettişleri ve inceleyiciler daha etkili bir role sahiptirler<sup>109</sup>.

### 6.1.4. İncelemeye Tâbi Vergiler

İngiltere'de vergiler; gelir, sermaye ve harcama üzerinden alınmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi gruplanabilir<sup>110</sup>;

1. Gelir üzerinden alınan vergiler. Gelir ve Kurumlar vergisi
2. Sermaye üzerinden alınan vergiler. Sermaye Kazançları ve Servet Vergisi
3. Harcamalar üzerinden alınan vergiler. KDV, Taşıt Vergisi, Gümrük ve Satış Vergileri, Pul Resmi vb...

Bu vergilerden vergi incelemesine konu edilenleri, vasıtasız vergi niteliğinde olanları olup, bunlardan en önemlileri gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilerdir. Özellikle gelir vergisi mükelleflerinin sayısı fazla olup bunlar içinde de en büyük payı P.A.Y.E. sisteminin içerdiği mükellefler oluşturmaktadır.

### 6.1.5. İncelenecek Mükelleflerin Seçimi

İncelemeye alınacak mükelleflerin seçiminde uygulanan en basit ilke vergi müfettişleri için beyan olunan kazancın 100.000 Paundun üzerinde olmasıdır.

İncelenecek mükellef seçiminde asıl etkili olan temel olarak mükellefin beyannamesinden doğmaktadır. Vergi memurları mükelleflerden aldıkları beyannameleri tek tek incelerler. Yani beyannameler ön kontrolden geçirilir. Ön kontrol sırasında dikkat çeken herhangi bir durum olursa bu beyanname incelenmek üzere seçilir.

<sup>109</sup> AKDOĞAN, Vergi İncelemesi....., s. 50.

<sup>110</sup> AKDOĞAN, Vergi İncelemesi....., s. 51.

İncelenecek mükellef seçimindeki esaslardan bir diğeri ise yapılan işin yıllar itibari ile gösterdiği gelişme hızıdır. Özellikle gelir vergisi mükelleflerinde her yıl, geçmiş yıllarla karşılaştırılır. Net kazanç, yıllık ciro brüt kazanç ve diğer durumlar bu karşılaştırmada dikkate alınan konulardır. Bunlarda ortaya çıkacak normal dışı durumlar geçmiş yıllarla kıyasla tespit edilir ve inceleme konusu yapılır.

#### **6.1.6. İncelemenin Şekli**

İncelemeler, tam inceleme, kısa inceleme, sondaj (örnekleme) inceleme, toplu inceleme ve bireysel inceleme şeklinde yürütülmektedir.

Kısa inceleme, tam inceleme öncesi yapılan bir incelemedir. Ancak tam incelemeye gerekli görüldüğünde gidilmektedir. Tam inceleme ise uzun bir süreyi kapsamaktadır. İnceleme elemanlarının azlığı ve ayrıca idari görevlerinin de bulunması sebebiyle müfettişler, kısa inceleme ve örnekleme inceleme usullerini tercih etmektedirler. Bunun yanında belirli bir meslek kolunun toplu olarak incelenmesinin, mükellef-idare ilişkisini bozacağı görüşünden hareketle çok nadir olarak gerçekleşmektedir. Bunun yerine bireysel incelemeler tercih edilir.

İngiltere'de vergi incelemeleri daha çok dolaysız vergi niteliğindeki gelir ve sermaye üzerinden alınan vergiler yönünden yapılmaktadır. Bu alanda serbest hesap uzmanlarından (Chartered Accountants) önemli ölçüde yararlanıldığından ve ayrıca İngiliz vergi yükümlülerinin duyarlılıklarından dolayı vergi inceleme sorunu önemsiz hale gelmiştir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da vergi inceleme oranı %15'lere ulaşmıştır<sup>111</sup>.

#### **6.1.7. İnceleme Aşamaları ve İncelemenin Sonuçlandırılması**

Vergi incelemeleri genel olarak yazılı sorular yöneltilmesi şeklindedir. Ayrıca müfettiş işin seyrini ve genişliğini görmek için mükellefin iş yerine gidebilir.

İngiltere'de vergi incelemelerinde genel olarak beyan edilen gelirin daha yüksek bir rakama ulaştırılması amaçlanmaktadır. Bunun tersi durum ise sürpriz bir gelişmedir.

Vergi incelemeleri genel olarak üç aşamada tamamlanmaktadır<sup>112</sup>:

<sup>111</sup> CAN, age. s. 70.

<sup>112</sup> AKDOĞAN, Vergi İncelemesi....., s. 93.

**Birinci aşama:** Vergi bildirimlerinin idareye verilmesinden hemen sonra başlayan incelemedir. Bunlar vergi memurları tarafından yapılır. (Bu aşama daha önce açıklanmıştı). Vergi memurları beyannamedeki şekil eksiklikleri için dahi mükellefleri uyarmazlar<sup>113</sup>.

**İkinci aşama:** Mükelleflerin P.A.Y.E. sistemi gereğince vergi kesintisini yapıp yapmadıkları, eğer yapmamışlarsa nedenleri ile kesilmesi gereken vergi tutarlarının hesaplarının incelenmesidir.

**Üçüncü aşama:** Vergi incelemelerinin en gelişmiş olup vergi müfettişlerince gerçekleştirilmektedir. Mükellef ya da temsilcisinden, araştırılmasında yarar görülen kalemler hakkında ek bilgi isteyerek, nihai tarh işleminin gerçeğe uygun bir şekilde yapılmasına çalışılmaktadır. Vergi müfettişlerinin mükellefiyetle ilgili her konuda soru sorma yetkileri bulunmaktadır. İncelemelerini mükellefin kabul etmesi şartıyla dairede veya iş yerinde yürütebilir.

Vergi incelemeleri sonucunda belirlenen matrah farkları üzerinden gerekli vergiler tahakkuk ettirilmekte, incelemenin konusuna göre tahakkuk ettirilen bu vergi üzerinden faiz alınmaktadır ve/veya ceza kesilmektedir. Ciddi boyutlara varan vergi kaçakçılıklarında ise üstte belirtilen işlemlere ilave olarak adli kovuşturma yapılmakta, söz konusu kovuşturma sonucunda suç kesinleşirse, sorumluların mahkumiyetine karar verilebilmektedir<sup>114</sup>. Mükellefin bu duruma itiraz hakkı vardır.

## 6.2 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ

### 6.2.1. ABD Vergi İdaresinin Yapısı

Dünyanın en iyi çalışan, en verimli vergi servisi olan<sup>115</sup> İç Gelirler Servisi (IRS), Hazine Bakanlığına (Department of Treasury ) bağlı bir birimdir. Kongre tarafından çıkarılmış İç Gelirler Yasasını (Internal Revenue Code) idare eden ve aynı zamanda ulusal vergi toplama görevini de yürüten bir birimdir. Temel misyonu, Amerikan vergi mükelleflerine en yüksek kalitede hizmeti sağlamaktır. Bu misyonu, kanunları doğruluk ve güvenilirlik kriterleri ile uygulama; mükelleflerin vergi ile

<sup>113</sup> YILMAZ, agr, s. 17.

<sup>114</sup> ARABACI, age. s. 99.

<sup>115</sup> Örneğin 2000 yılında 2 trilyon dolardan daha fazla gelir elde etmiş ve 226 milyon vergi beyannamesini işleme tâbi tutmuştur.



ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olma yoluyla gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar<sup>116</sup>.

İç Gelirler Servisi (IRS), iç gelir vergilerinin tespiti (bu vergiler, gelir, istihdam, federal sigorta, demiryolu emeklilik, federal işsizlik, emlak ve hediye ile ilgili çeşitli gider vergilerinden meydana gelmektedir), değerlendirilmesi ve tahsilinden sorumludur. Ayrıca gelir kanunlarını uygulama yetkisi de bu birimdedir<sup>117</sup>.

IRS, merkezi Washington D.C.'de bir merkez ofis ve ülke çapına yayılmış diğer birimler şeklinde örgütlenmiştir. Merkez örgütünde ikinci başkanlık, teftiş hizmeti, uygulama işleri, politika saptanması ve yönetim, bilgi işlem ile yardımcı başkanlıklar ve başdanışmanlık ofisi yer almaktadır. Taşra örgütü ise yedi bölge ofisinden meydana gelir ve her bir birimin başında bölge başkanlıkları vardır. Bunlardan başka belli başlı şehirlerde mahalli ofisler (District Office) kurulmuştur. Bu ofisler ise müdürler tarafından idare edilir<sup>118</sup>.

### 6.2.2. ABD İnceleme Teşkilatının Yapısı

Amerika Birleşik Devletleri'nde denetimlerde (incelemelerde) aşağıda sıralanan elemanlar görev almaktadır<sup>119</sup>:

1. Büro İnceleme Elemanları (Office Auditors),
2. İşyeri İnceleme Elemanları (İnternal Revenue Agents) ,
3. Kaçakçılık Servisi İnceleme ve Soruşturma Elemanları (Special Agents).

ABD'de vergi incelemesini gerçekleştiren elemanların tamamı Vergi Dairesi bünyesinde dir. İnceleme ve soruşturma elemanlarının sayısı Gelirler İdaresinin %30'u kadardır.

### 6.2.3. İncelemeye Tâbi Olanlar

Beyan esasının geçerli olduğu ABD'de denetim ve inceleme çalışmaları tüm vergi mükelleflerini ancak özellikle;

<sup>116</sup> www.irs.gov/irs/index , 21/10/2002

<sup>117</sup> Toper ÇAĞLAYAN, "ABD'de Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreci ve Vergi İnceleme Sonuçları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 75, Mayıs/Haziran/1985, s.9.

<sup>118</sup> ÇAĞLAYAN, age. s.9.

<sup>119</sup> CAN, age. s. 69.

1. Gelir Vergisi,
2. Kurumlar Vergisi,
3. Sosyal Güvenlik Vergileri,
4. Satış ve Emlak Vergileri

mükelleflerinin incelenmesini amaçlamıştır. Fakat bu mükelleflerin tamamı incelenmemektedir<sup>120</sup>.

#### 6.2.4. İncelenecek Mükellef Seçimi<sup>121</sup>

Her mükellef, beyannamesini bulunduğu bölge ofisine gönderir. Ofise gelen beyannameler öncelikle sınıflandırılarak imza eksikliği ve beyannameye eklenmesi gereken formların tamam olup olmadıkları yönlerinden incelenir. Eksikliğin varlığı halinde mükellefe durum bildirilir ve eksikliklerin giderilmesi istenir. Beyannamelerde yer alan bilgiler bölge ofislerinde manyetik bantlara kaydedilir ve diğer bölgelerden gelen bilgiler otomatik bilgi işlem sisteminin dosyası haline dönüştürülür.

Bilgisayarda beyannameler üzerinde ilk olarak matematik (hesaplamalarla ilgili) hatalar bakımından denetimler yapılır. Ayrıca indirimlerin, istisnaların vb. hatalı olup olmadıklarına bakılır. Eğer bir hata var ise, servis merkezi hemen mükellefe düzeltilmiş hesaplamayı gönderir. Bu gibi durumlarda mükellef resmi denetime gerek olmadan, direkt olarak IRS ile yazışabilir<sup>122</sup>.

Bilgisayar yardımıyla ikinci aşamada, indirilmesi mümkün olmayan indirim kalemleri incelemeye alınır. Örneğin ayrı beyanname vermiş eş veya bakmakla yükümlü kişi olarak kabul edilmeyen kişiler için medeni hal istisnası uygulaması; kamuya yararlı kuruluşlarca yasal sınırlar dışında yapılmış bağışlar; sağlık ve ilaç giderlerinin kontrolü bu program altında denetlenir. İzin Verilmeyen İndirimler Programı “Unallowable Items Program” adı verilen beyan edilen gelirlerin karşıt incelemesi yapılarak beyan dışı bırakılan gelirler tespit edilir. Örneğin ücret ve maaşlar için beyannameye eklenen W-2 formları, işverence servise yollanan ikinci nüshalar ile karşılaştırılır. Bu program ile servisin doğru beyanda bulunmaya teşvik

<sup>120</sup> AKDOĞAN, vergi İncelemesi..., s. 41.

<sup>121</sup> ÇAĞLAYAN, agm'sinden derlenmiştir.

<sup>122</sup> Mahmut SAYIN, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 95, Yıl: 15, Ağustos/1996, s.10.

politikasında büyük bir başarı sağlanmıştır. Program ile beyanda bulunması gerekirken bulunmayan mükelleflerin saptanması kolaylaşmıştır. Her yıl yaklaşık 5 milyon mükellefin beyanda bulunması bu program sayesinde mümkün olmuştur. Örneğin 1983 yılında, beyannameler ile bilgi formlarının karşılaştırılması sonucunda 2,9 milyon beyannamenin gerçek geliri göstermediği ve ayrıca 2,6 milyon kişinin hiç beyanda bulunmadığı ortaya çıkarılmıştır.

Beyannamelerin incelenmeye alınmasında kullanılan programlardan bir diğeri ise Sorgulanabilir İndirimler Programı “Questionable Items Program” dır. Bu program ile beyannamenin tamamı veya belli beyan unsurları kısmı olarak ayrıntılı incelemeye alınır. Bu safhada düzeltmeden çok beyan unsurlarının inceleme elemanlarına açıklanması ve ispatlanması gerekir.

İncelemeye alınacak beyannamelerin tespitinde başlıca üç çeşit teknik uygulanır, bunlar:

1. Tesadüfi seçim,
2. Özel hedef seçimi,
3. Ayrımcı fonksiyon sistemidir.

**Tesadüfi Seçim:** Burada mükellefin gelir düzeyi, yaptığı indirimler ve mesleği dikkate alınmaz. Beyannameler tamamen rastgele incelemeye tâbi tutulur.

**Özel Hedef Seçimi:** Bu teknikte her yıl belli meslek grupları veya geliri beyan dışı bırakma olasılıkları fazla olan mükellefler hedef alınır. Bu açıdan ücretlerini peşin olarak alan doktorlar, avukatlar, dişçiler bu teknikte daha çok denetlenen meslek gruplarıdır.

**Ayrımcı Fonksiyon Sistemi:** İncelemeye alma ve yasaya uyma derecesini kontrol için gerekli istatistikî bilgileri sağlayan “Mükellef Yasaya Uyum Ölçüm Programı” adı verilen programa göre matematik formüller geliştirilmiş ve bunlar beyannameleri sınıflandırmak üzere bilgisayara programlanmıştır. Beyan unsurları için yaklaşık 200 ile 300 arasında katsayılar kullanılır. Bu katsayılar toplanarak her bir beyannamenin ağırlıklı puanı bulunur. Toplam puanlar beyannamelerin sıralanmasında kullanılır. Genel olarak en yüksek puanlı olanlar vergi incelemesine alınır. Bu tür incelemeye alma kriterleri yanında, ihbarlar, gazete, dergi haberleri, mahallî kaynak haberleri, şüpheli faaliyetlerin izlenmesi, diğer resmî kurumlarla işbirliğine gidilmesi gibi yollarla da inceleme söz konusu olabilir.

### 6.2.5. İnceleme Şekli

ABD’de vergi denetimi, soruşturma ve inceleme biçiminde iki aşamalı bir süreçtir. Soruşturma, vergi dairesi içinde bulunan istihbarat servisinde yürütülmektedir. Bu serviste görevli bulunan özel ajanlar (Special Agents), vergi inceleme elemanlarının, üçüncü şahısların veya bilgisayar merkezlerinin ihbarı ile ya da başkaca yollarla haberdar oldukları olayları derinliğine araştırarak, yasaya aykırı olan işlemleri ortaya çıkarmaya çalışırlar<sup>123</sup>.

Vergi incelemesi, Büro İnceleme Elemanları (Office Auditors) ve İş Yeri İnceleme Elemanları (Internal Revenue Agents) tarafından yerine getirilmektedir.

Büro İnceleme Elemanları (Office Auditors), incelemelerini haberleşme veya yükümlülerle ilişki kurma yoluyla ve bildirimler üzerinde gerçekleştirmektedir. Bu elemanlar, yükümlülerin defter ve belgeleri incelemekte ve çalışmalarını sadece vergi dairelerinde yürütmektedirler. Bu açıdan daha az bilgi ve beceri gerektiren bir kadroyu dolduran bu kişiler, beyanname üzerinde saptanması mümkün olan hatalar, muafiyet ve istisnalarla ilgili konuları incelemektedirler. Ayrıca genellikle ticarî kazançta ait olamayan beyannameleri inceleyen bu elemanlar, eksik beyan, hata ve kaçakçılıkları belirlemek için gerekli her türlü bilgileri toplamakta ve aynı zamanda takip memuru rolünü oynamaktadır<sup>124</sup>.

İş yeri İnceleme Elemanları (Internal Revenue Agents), esas olarak incelemelerini iş yerinde yapmaktadırlar. Beyannamelerde yer alan tüm gelir unsurlarını dikkate alarak, yükümlünün defter ve belgelerini araştırırlar. Gerekli gördükleri durumlarda diğer yükümlülerden, bankalardan, resmî ve özel kuruluşlardan bilgi almak suretiyle incelemelerine derinlik kazandırabilirler. Bu görevi yürüten elemanlar inceleme konusunda uzmanlaşmışlardır. İnceleme sırasında, vergi kaçakçılığı veya hileli vergi suçu tespit etmeleri durumunda, incelemeyi durdurmak ve vergi istihbarat servisine haber vermek zorundadırlar.

<sup>123</sup> ERDEM, age, s. 147.

<sup>124</sup> ERDEM, age, s. 148.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ, GÖREVLERİ VE SORUMLULUKLARI

Türkiye’de işletmelerin denetimi, temel olarak kamu gelirinin (vergi vb.) güvence altına alınması amacıyla yürütülmüştür. Devlet, bu denetimi gerçekleştirmek için çoğu zaman bizzat kendisini görevli kılmış ve sadece vergi denetimine yönelik kanun hükümlerini düzenlemiştir<sup>125</sup>. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da denetim, devlet denetimi biçiminde şekillenmiş ve bu faaliyet kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir. Nihayet 1987 yılından itibaren, kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız çalışan denetçilerden yararlanılmaya başlanmasıyla birlikte bağımsız dış denetim (BDD) kavramı uygulamaya girmiştir<sup>126</sup>. Ancak, bağımsız dış denetimin uygulama esas ve ilkelerinin devlet tarafından düzenlendiği ve devletin, Maliye Bakanlığı aracılığı ile bu kurum üzerinde “vesayet denetimi” zaman zaman da “hiyerarşik denetim”e uyan uygulamalara gittiği gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Kamu kurumu niteliğindeki bu kurumların özerkliğinin sağlanmasına dönük yasal düzenlemelere gidilmesi, bu gibi kurumların etkinliğini ve verimliliğini artıracaktır<sup>127</sup>.

Türkiye’de bağımsız dış denetim uygulamaları üç başlık altında toplanabilir:

1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde BDD
2. 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde BDD
3. Bankalarla İlgili Mevzuat Çerçevesinde BDD

Özellikle 3568 Sayılı (S.) Kanun ile kurumsallaşan bağımsız dış denetim kavramı, daha çok YMM’yi ilgilendirmektedir<sup>128</sup>. Bu çalışmanın konusu ise “3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde BDD (YMM Mevzuatı)”dır.

<sup>125</sup> Başak Ataman AKGÜL, *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 68.

<sup>126</sup> Oktay UĞUR, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 214, Haziran 1999, s. 41.

<sup>127</sup> İbrahim ÖZDEMİR, “Merkezi İdarenin Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları (TÜRMOB) Üzerindeki İdari ve Mali Denetim Yetkisinin Niteliği ve Kapsamı”, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi*, Yıl: 1, Sayı:1, Nisan 2000, s. 79.

<sup>128</sup> UĞUR, age. s. 47.

## A. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN HUKUKİ ÇERÇEVESİ

Yeminli malî müşavirlik mesleğini yasal temellere kavuşturma çalışmaları, her ne kadar yaklaşık olarak 70 - 75 yıl öncesine dayansa da bu çalışmalar, ancak 15 yıl öncesinde (1989 yılında) mutlu sonla kavuşabilmiştir. Bu başlık altında ilgili kurum, tarihî gelişimi ile ele alındıktan sonra 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde tanıtılmaya çalışılacaktır.

### 1. MESLEĞİN ÖRGÜTLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Türkiye’de bağımsız muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına dönük çalışmaların 1932 yılında "Hesap Müttehassıslığı Kanunu Tasarısı”nın hazırlanması ile başladığı görülmektedir.

1932’de hazırlanan bu ilk meslek yasa tasarısı, bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde unutulup gitmiştir. Bu taslağın bir kopyası bile mevcut değildir. Ayrıca, 1938’de çıkan “Avukatlık Kanunu” tasarısı ile birlikte "Hesap Müttehassıslığı" tasarısı da hazırlanmış, ancak tasarıda muhasebe mesleği mensuplarına da yargılamada temsil yetkisinin verilmesi konusunda hüküm bulunduğu için, çoğunluğu hukukçu olan TBMM üyelerinden gelen şiddetli muhalefet sebebiyle bu tasarı TBMM'ye ulaşmadan kaybolmuştur<sup>129</sup>.

1942 yılında “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin kurulması ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişiminde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)” ne dönüştürülen bu alandaki ilk özel girişim olan dernek, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938’ den sonra 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına

<sup>129</sup> Mustafa A. AYSAN, “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:37 Temmuz-Ağustos-Eylül 1996.



katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere Maliye Bakanlığına ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur<sup>130</sup>.

1958 yılında, Maliye Bakanlığı (MB) tarafından, “Serbest Hesap Mütchassıslığı Kanun Tasarısı” adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmış fakat mecliste görüşülmemiştir. 1963 yılında yine Maliye Bakanlığı’nca, “Serbest Malî Müşavirlik Kanun Tasarısı” adlı tasarı hazırlanmış ve ilk kez bu yasa tasarısında Serbest ve Yeminli Malî Müşavirlik ayırımına yer verilmiştir. 1963 yılında hazırlanan bu yasa tasarısının ana ilkelerine bağlı kalınarak MB tarafından 1966 yılında “Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı” hazırlanmış; ancak bu tasarı da yasalaşamamıştır. MB 1983 yılında konu ile ilgili bir yasa tasarısı daha hazırlamış ve 1984 yılı başında tasarı “Yeminli Malî Müşavirlik–Muhasebecilik Kanun Tasarısı” adı altında Bakanlar Kurulu’na sevk edilmiştir. Tasarı birtakım değişikliklerden sonra 6/6/1984 tarihinde TBMM’ye gönderilmiş; bu defa tasarı mecliste görüşülmeden hükümet tarafından geri çekilmiştir. Hemen ardından VUK’ un 141. maddesine “Yeminli Malî Müşavirlik” adıyla 4 Aralık 1985 tarihli 3239 Sayılı Kanunla ek bir madde eklenerek mesleğe yasal bir nitelik kazandırılmaya çalışılmıştır<sup>131</sup>. Bu madde ile Bakanlar Kurulu temel konularda yetki sahibi kılınmışsa da Anayasa Mahkemesi 19/03/1987 gün ve 5/7 sayılı karar<sup>132</sup> ile bu ek maddeyi iptal etmiştir.

### 1.1. 3568 SAYILI MESLEK KANUNU

Mesleğin yasal bir statüye kavuşturulmasıyla ilgili olarak daha önce özetlenen tüm bu çalışmalar nihayet 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu” ile noktalanmıştır. Kanun 52 esas ve 8 geçici maddeden ibarettir<sup>133</sup>.

<sup>130</sup> Metin BAŞER, “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye” , 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1999, İSMMMO Yayınları No:30, s. 62.

<sup>131</sup> Peyami ÇARIKÇIOĞLU, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Gelişimi, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, Silivri 6-8 Nisan 1995, İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın No: 16, İstanbul, s. 150-151.

<sup>132</sup> 12/11/1987 tarihli Resmi Gazete

<sup>133</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı RG



### 1.1.1. 3568 Sayılı Kanunun Gerekçesi

03/04/1989 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına gönderilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanun Tasarısı”nın gerekçesi aşağıdadır<sup>134</sup>:

“Ekonomik gelişmeye paralel olarak, devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Beyan esasına dayanan gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve diğer vergiler milyonları bulan vergi mükellefleri arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur.

Diğer taraftan ekonomik hayatta, özellikle endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş koşullarında sermaye şirketleri önemli rol oynar duruma gelmiştir. Sermaye şirketleri ekonomik yapı içindeki güçlerini hisse senedi ve tahvil yoluyla ve diğer malî araç ve ilişkilerle sağladıkları kaynaklardan bulmaktadırlar. Bunları yapabilmeleri ise bilanço hesaplarının denetiminden geçirilmesine ve bunun herkes tarafından bilinmesine, diğer bir deyişle, sermaye temini alanında ve genel olarak malî ilişkilerde emniyet, güven ve devamlılığın varlığına bağlıdır.

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı malî ve ekonomik sorunlar, öyle büyük ve karmaşık hale gelmiştir ki değil sade bir yurttaş malî ekonomik konularda yüksek öğrenim görmüş kimseler bile, bu işlerin rahatlıkla üstesinden gelmek durumunda değillerdir.

İşte bu gelişmeler, modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. Bu gerçeği çok önceden gören başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında bu meslek mensupları, vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişleridir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında malî müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir. Ülkemizde ise batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir meslekî örgütlenme, geçmişteki bütün çabalara

<sup>134</sup> Uğur BÜYÜKBALKAN, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı, TÜRMOB Yayınları No: 46, Ankara, 1998, s. 3-7.

rağmen, bugüne kadar gerçekleştirilememiştir. Muhasebe ve vergi işleriyle uğraşanlar kendilerine; malî müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar vererek çalışmaktadırlar. Bu meslek mensuplarını, bir örgüt etrafında toplayarak belirli nitelikler kazandırmak, düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirmek çabalarının oldukça uzun bir geçmişi vardır. 1932 yılından bu yana mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli tasarılar hazırlanarak yasama organlarına sunulmuş, ancak kanunlaşmamıştır.

Malî müşavirlik mesleğinin kesin ve üzerinde herkesçe birleşilen bir tanımı yoktur. Genel olarak Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik meslekleri, derin bir işletme iktisadi bilgisi, malî hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik bütçe ve her türlü malî konuların planlanması ve bu alanlardaki sorunların çözümlenmesi ile uğraşır. Bu genel tanımlamadan hareketle malî müşaviri, işletmelerin ekonomik, malî ve hukukî durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlamak mümkündür. (Yapılan tanımlamalar ülkelere, müşavirlerden beklenen hizmetlere ve bu hizmetlerin niteliklerine göre değişmektedir) bu tanım aynı zamanda malî müşavirlerin görevlerini de kapsamaktadır. Malî müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır. Temel görevleri;

a. Bir işletmenin bilançosunun gerçek ve doğru bilgi verecek şekilde ve muhasebe usullerine uygun olarak çıkartılıp çıkartılmayacağını araştırmak,

b. Kâr – zarar cetvelinin, ilgili muhasebe dönemi hasılât ve giderlerini gerçek ve doğru olarak yansıtıp yansıtamadığını tespit amacıyla, muhasebe defterlerindeki kayıtlara göre düzenlenip düzenlenmediğini incelemektir.

Yeminli malî müşavirlere bu tasarı ile tanınan beyan tasdiki yetkisi oldukça önemli bir olgudur. Ancak hemen belirtmek gerekir ki malî müşavirlerin beyan tasdiki kendiliğinden ilgili kişi ve kurumların hesap tetkiki ve denetlemelerinin yerini alamayacaktır. İlgili kişi ve kurumlar malî müşavirin beyan tasdikine verecekleri önem bakımından tamamen serbest bırakılmıştır. Ayrıca bu meslek mensuplarının

bilanço ve kâr-zarar cetvelindeki bilgileri tasdik etmeleri, ilgili kurumların sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır.

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 Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlâk unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarı ile, batı ülkelerindekilere benzer serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir.

Bu kanun tasarısı ile, mükellef, malî müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır.

Yeminli malî müşavirler bu işlerle ilgili olarak kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi meslekî itibar ve bilgisi ile güven altına alacak ve tasdik edecektir. Bu incelemeler ve tasdik sırasında malî müşavir kendi meslekî sorumluluğu altında ve bağımsız çalışacaktır. Bu nedenlerle malî müşavir bilgisine ve yeterliliğine olduğu kadar, ahlâkî niteliğine inanılması gereken yüksek öğretim, staj, sınav ve ruhsat alma gibi, mesleğin özel şartlarını yerine getirmiş üçüncü bir kişidir.

Türkiye'deki muhasebe tatbikatı yeknesaklıktan mahrumdur ve isabetli karar alabilmeleri için gerekli bilgileri yöneticilere sağlamaktan uzaktır. Muhasebe uygulamalarından çıkan bilanço ve kâr-zarar cetvelleri ekonomik amaçların gerçekleşmesinde kullanılacak bilgileri vermediği gibi, işletme düzeyinde işletme ilgilileri için yapılacak incelemelerde de güvenilir ve anlaşılır bilgi sağlayamamaktadır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, bağımsız malî müşavirlerin eğitilmesini ve onlara uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın sebebi sadece muhasebeye güven sağlamak değil aynı zamanda işletmelerin yöneticilerine muhasebeden çıkacak temel bilgilerin güvenilir olmasının sağlanmasıdır. Günümüzde muhasebe terimleri ve tatbikatındaki

yeknesaklık noksanı yüzünden bilanço ve kâr-zarar cetvelleri açıklayıcı ve anlatıcı bir rolden çok, gizleyici ve karıştırıcı bir rol oynamaktadır.

Malî müşavirlik mesleği özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması sebebiyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.

Türkiye’de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2.113.211, kurumlar vergisi mükellefi 75.220 olup, bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Buna karşın, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısı ise 2.330 kişi civarındadır. Bu durumda, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı ile milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine imkan yoktur.

Yukarıdaki açıklanan sebeplerle bu kanun tasarısının hazırlanması zaruri görülmüştür.”

### 1.1.2. Kanunun Amacı

3568 Sayılı Kanununun 1. maddesinde amaç şu ifadelerle belirtilmiştir:

*“Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,*

*Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tâbi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak*

*Yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere,*

*a) “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile*

*b) Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilât, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.*

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavir” ve “Yeminli Malî Müşavir” denir.

### 1.1.3. Kanunda Yer Alan Meslekler

Kanunda, muhasebecilik ve danışmanlık mesleği üç grupta toplanmış; birinci grupta serbest muhasebecilik, ikinci grupta serbest muhasebeci ve malî müşavirlik, üçüncü grupta ise yeminli malî müşavirlik meslekleri ele alınmıştır. Dolayısı ile 3568 Sayılı Kanunda meslek;

- 1- Serbest Muhasebecilik (SM)
  - 2- Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik (SMMM)
  - 3- Yeminli Malî Müşavirlik (YMM)
- olmak üzere üçe ayrılmıştır.

Kanunun düzenleme tarihi dikkate alındığında muhasebe ve denetim mesleğinin ülkemizde örgütlü olarak yürütülmesinin çok yeni olduğu söylenebilir. Zira bu meslekle ilgili örgütlenmeler örneğin İngiltere’de 1870, Fransa’da 1881, ABD’de 1886 ve Almanya’da 1899 yılında gerçekleştirilmiştir.

#### 1.1.3.1. Serbest Muhasebecilik - Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik (SM SMMM) Mesleği

##### 1.1.3.1.1. SM - SMMM Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı Kanunun 2/A maddesinde muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu açıklanmıştır:

*“Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:*

*Gerçek ve tüzel kişilere 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 iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.*



### 1.1.3.1.2. SM - SMMM Olmanın Şartları

SM ve SMMM olabilmek için gerekli genel şartlar Kanununun 4. maddesinde sıralanmıştır. Bu şartlar şunlardır:

- “a)T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır.),*
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,*
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,*
- d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, sahtecili, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymemiş olmak,*
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.*
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.”*

**Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmek için gerekli özel şartlar** Kanununun 5/A maddesinde sıralanmıştır. Bu şartlar şunlardır:

*“Serbest muhasebeci malî müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:*

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak*
  - b) Staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,*
  - c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.*
- Türkiye genelinde malî denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan,*

*bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için*

*sınav şartı aranmaz*

*d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.”*

**Serbest muhasebeci** olabilmek için gerekli **özel şartlar** Kanunun 5/B maddesinde sıralanmıştır. Bu şartlar şunlardır:

*“(A/a) bendinde belirtilen konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar. “Serbest muhasebeci malî müşavir” unvanını kullanamazlar ve Kanunun (2/A) maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır.”*

### **1.1.3.2. Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği**

#### **1.1.3.2.1 Mesleğin Çalışma Konuları**

3568 Sayılı Kanunun 2/B maddesinde yeminli malî müşavirlik mesleğinin çalışma konuları açıklanmıştır:

*“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu:*

*Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;*

- 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,*

*Üstte yer alan bentlerde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine<sup>135</sup> göre çıkarılacak yönetmelik<sup>136</sup> çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.*

<sup>135</sup> **Madde 12-** Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile

*Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”*

Kanunun 50. maddesi hükmüne dayanılarak çıkartılan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>137</sup>, Kanunun 2/B maddesinin a ve b bentlerinde yer alan çalışma konularına ilave olarak iki çalışma konusu daha belirlemiştir. Yönetmeliğin 19. maddesinin c ve d bendi şöyledir;

- 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 mevzuat ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmaktır.*

Bir taraftan vergi mükelleflerinin büyük bir kısmının vergileme ve muhasebe ile ilgili konulardaki bilgilerinin yetersiz ancak çeşitli sebeplerle vergi kaçırmaya istekli olmaları; diğer taraftan vergi inceleme elemanlarının sayıca azlığı ve örgütlenme bozuklukları gibi sebepler<sup>138</sup>, devletin en büyük gelir kaynağından biri olan vergilerin tam olarak toplanamamasına yol açmaktadır. Özellikle Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri'nde geniş uygulaması bulunan YMM kurumundan, bu aksaklıkların giderilmesine katkı sağlanması için yararlanma ihtiyacı ortaya doğmuştur. Nitekim Kanunun gerekçesinde de bu katkıya dönük cümlelere yer verilmiştir

#### **1.1.3.2.2. Yeminli Malî Müşavir Olmanın Şartları**

Yeminli malî müşavir olabilmek için genel ve özel şartların yerine getirilmiş olması gereklidir. YMM mesleği ile ilgili **genel şartlar** Kanunun 4. maddesinde sıralanmıştır. Bu şartlar şunlardır:

---

belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

<sup>136</sup> Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, 2/1/1990 Tarih ve 20390 sayılı RG.

<sup>137</sup> 03/01/1990 tarih, 20391 Sayılı Resmi Gazete

<sup>138</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Örgütlerden Yararlanma” *Yeni İş Dünyası Dergisi*, İktisat-İşletme-Maliye-Banka, Aralık, 1980, Sayı: 14, s. 30.

- “a) T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır.),*
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,*
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,*
- d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, sahtecili, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymemiş olmak,*
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.*
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.”*

Yeminli malî müşavir olabilmek için gerekli **özel şartlar** Kanunun 9. maddesinde sıralanmıştır. Bu şartlar şunlardır:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,*
- b) Yeminli malî müşavirlik sınavını vermiş olmak*
- c) Yeminli malî müşavirlik ruhsatını almış olmak*

*şartları aranır.*

*Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, malîye, 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.*

*Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.*

En az 10 yıl serbest muhasebeci ve malî müşavir olarak hizmette bulunmuş olanlar YMM'liğe ait diğer şartları da yerine getirmeleri kaydıyla sınav komisyonu tarafından belirlenecek esaslara göre YMM sınavına tâbi tutulmaktadır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşmakta ve bu üyelerin 2'si MB'yi temsil etmektedir. Diğer 3

üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe<sup>139</sup> teklif edilecek 4 üye arasından MB Bakanı tarafından seçilmektedir.

YMM, sınavlarının ayrıntısı, “Yeminli Malî Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Sınav Yönetmeliği<sup>140</sup> ile açıklanmıştır. Sınav Yönetmeliğine göre sınavlar, yazılı olarak yapılmaktadır. Sınavda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden 50 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik ortalamasının en az 65 olması gerekmektedir.

YMM sınav konuları ise aşağıdadır:

1. İleri Düzeyde Finansal Muhasebe,
2. Finansal Yönetim,
3. Yönetim muhasebesi,
4. Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku,
5. Revizyon,
6. Vergi Tekniği,
7. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler,
8. Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler,
9. Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı,
10. Sermaye Piyasası Mevzuatı.

Yeminli malî müşavirlik mesleğine kabul edilmenin bir diğer şartı ise Asliye Hukuk Mahkemesinde, Kanununun 11. maddesinde yer alan “Yemin”in edilmesidir:

*“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlâkına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”*

Bağımsız dış denetime kaynak olan diğer kanunlar (Sermaye Piyasası Kanunu “SerPK” ve Bankalar Kanunu “BK”) ile daha önce ele alınan 3568 Sayılı Kanunun birbirleriyle örtüşen ve çelişen düzenlemeleri ve uygulamaları vardır. Diğer kanunlarda düzenlenen bağımsız denetime ait açıklayıcı bilgilere burada yer

<sup>139</sup> Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek odasıdır

<sup>140</sup> 22 Ekim 1997 tarih ve 23190 sayılı R.G.

verilmeyecek; ancak bu kanunlardaki düzenlemeler hakkında bir fikir edinilmesi açısından üç kanunun karşılaştırmasını gösteren tablo 1'i vermek yararlı olacaktır.

**Tablo 1: Türkiye'deki Denetim Kurumlarının Karşılaştırılması<sup>141</sup>**

	SerPK Çerçevesinde BDD	3568 S. K Çerçevesinde BDD	Bank Mev. Çerçevesinde BDD
<b>Denetleyen taraf</b>	YMM/SMMM	YMM	YMM/SMMM
<b>Denetlenen taraf</b>	Ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları	Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmeler	Bankalar (Yerli ve Türkiye'de şubesi olan yabancı bankalar.)
<b>Denetim kriteri</b>	SerPK tarafından düzenlenen muhasebe ilkeleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Maliye tarafından düzenlenen muhasebe ilkeleri</li> <li>Vergi mevzuatı</li> </ul>	Bankalar Birliğince düzenlenen muhasebe ilkeleri
<b>Denetim ilkeleri</b>	SerPK tarafından düzenlenen denetim ilkeleri	3568 Sayılı Kanun ve mevzuat (çalışma ve tasdik yönetmeliği ile tebliğler)	3568 Sayılı Kanun ve ilgili mevzuat ve yönetmelik
<b>Denetimin kapsamı</b>	Mali tablo denetimi (muhasebe ilkelerine uygunluk)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mali tablo denetimi (muhasebe ilkelerine uygunluk)</li> <li>Vergi denetimi (Vergi mevzuatına uygunluk)</li> </ul>	Mali tablo denetimi (muhasebe ilkelerine uygunluk)
<b>Denetim tipi</b>	Çeşitli <ul style="list-style-type: none"> <li>Sürekli denetim (yıllık/periodyk)</li> <li>Sınırlı denetim (ara mali tablolar)</li> <li>Özel denetim halka arz, tasfiye, birleşme, bölünme, devir)</li> </ul>	Çeşitli <ul style="list-style-type: none"> <li>Tam tasdik (GV, KV beyannameleri yıllık/periodyk)</li> <li>Spesifik konular</li> </ul>	Yıllık/periodyk
<b>Denetim raporunun sunulduğu taraf</b>	Müşteriye/Sermaye Piyasası Kuruluna	Müşteriye/Vergi Dairesine	İlgili bankaya/Hazineye/ Merkez bankasına
<b>Kamuya açıklama</b>	var	yok	Var

<sup>141</sup> UĞUR, age. s. 56.



## 2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNDE DİSİPLİN SUÇLARI VE CEZALARI

YMM mesleği ile ilgili disiplin cezalarının türleri ve bu cezalara sebep olan fiiller 3568 Sayılı Kanununun 48. maddesinde ana hatları ile düzenlenmiştir<sup>142</sup>.

3568 Sayılı meslek Kanununun çeşitli maddelerinde de disiplin cezasını gerektiren fiillere yer verilmiştir.

Kanunun “Oda ve Birlik Organlarının Seçim Esasları”nı düzenleyen 40. maddesinin son fıkrasında, hangi eylemin disiplin cezalarına sebep olduğu açıklanmıştır:

*“.....Seçimlerin düzen içerisinde ve sağlıklı biçimde yürütülmesi amacıyla hakimin ve sandık kurulunun aldığı tedbirlere uymayanlara eylemin ağırlığına göre bu kanunda yazılı disiplin cezaları verilir.”*

Kanunun “Ücret” başlıklı 46. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

*“.....Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir.”*

Aynı Kanununun 50/k maddesi<sup>143</sup> hükmüne dayanılarak çıkartılan ve 24216 Nolu, 31/10/2000 tarihli RG’de yayınlanan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği<sup>144</sup>” ile de meslek mensuplarının disiplin kuralları belirlenmiştir.

3568 Sayılı Kanununun 48. maddesinin birinci fıkrasında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güven sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükmün incelenmesi durumunda meslek mensuplarının disiplin cezası almalarının sebepleri üç başlık altında ele alınabilir:

<sup>142</sup> Bu maddenin metnine ileride yer verilecektir.

<sup>143</sup> Madde 50: Bu Kanunla ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenir.

50/k Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar.

<sup>144</sup> Bundan sonra kısaca “Disiplin Yönetmeliği” denilecektir.

- 1) Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunmak
- 2) Görevlerini yapmamak veya kusurlu olarak yapmak
- 3) Görevinin gerektirdiği güven sarsıcı hareketlerde bulunmak

Disiplin yönetmeliğinin amacı ise 48. maddenin 1. fıkrasında belirtilen amacı engelleyen ve aynı fıkradaki durumlara yönelik fiil ve davranışlarda bulunan meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında disiplin kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları, disiplin cezalarını vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemek biçiminde ifade edilmiştir.

## 2.1 DİSİPLİN CEZASININ TÜRLERİ

Hem 3568 Sayılı Kanunda hem de bu kanuna dayanılarak çıkartılan “Disiplin Yönetmeliği”nde disiplin cezaları türleri ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Kanunun 48. maddesinde yer alan düzenlemenin bir kısmı aşağıdadır:

*“Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güven sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.*

*Disiplin cezaları şunlardır:*

- a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.*
- b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.*
- c) Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma; meslekî sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslekî faaliyetten alıkoymadır.*
- d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli malî müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.*
- e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.”*

## 2.2 DİSİPLİN CEZALARINA SEBEP OLAN FİİLLER

3568 Sayılı Kanununun 48. maddesinde disiplin cezalarının türleri sıralandıktan sonra bu cezaları gerektiren fiillere genel olarak değinilmiş, disiplin cezalarına sebep olan davranışlara (daha detaylı düzenlemeyle) bu kanuna dayanılarak çıkartılan “disiplin yönetmeliği”nde yer verilmiştir.

### 2.2.1 Uyarma Cezasına Sebep Olan Fiiller

Disiplin Yönetmeliğinin 5. maddesinde uyarma cezasını gerektiren tutum ve davranışlar sıralanmıştır.

*“Uyarma cezası aşağıdaki durumlarda uygulanır:*

- a) Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması,*
- b) Birlikçe yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,*
- c) Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yumulması,*
- d) Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikayette bulunulması,*
- e) Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,*
- f) Müşteri bildirim listelerinin odaya verilmemesi,*
- g) Kanun ve yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması,*
- h) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödenmemesi,*
- i) Adres değişikliklerini, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,*
- j) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgili olmayan komularda, çıkar tartışmalarına taraf olunması,*
- k) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması.”*

Yönetmeliğin 5/k bendinde yer alan “mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlar”a konu olan fiil ve davranışlar Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 42. maddesinde sayılmıştır:

*“Meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan hallerden sayılır.*

- a) Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,*
- b) Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,*
- c) Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,*
- d) Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.”*

### **2.2.2 Kınama Cezasına Sebep Olan Fiiller**

Disiplin Yönetmeliğinin 6. maddesinde kınama cezasını gerektiren tutum ve davranışlar sıralanmıştır.

*“Kınama cezası aşağıdaki durumlarda uygulanır:*

- a) Üç yıllık bir dönem içinde uyarma cezası gerektiren eylemlerin yinelenmesi,*
- b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması,*
- c) Yeminli malî müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebecilerin ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin baktığı işlerin, tasdik edilmesi,*
- d) Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi,*

- e) Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi,
- f) Meslek mensuplarınca, reklâm yasağına uyulmaması,
- g) Meslek mensuplarınca, asgarî ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi,
- h) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi,
- i) Çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak, meslekî faaliyette bulunulması,
- j) Yeminli Malî Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olunması,
- k) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması,
- l) Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması,
- m) Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması,
- n) Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi,

- o) Oda ve birlik kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,*
- p) Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,*
- q) Bu Yönetmelikte yer almayan; 3568 Sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve Birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.*

### **2.2.3 Geçici Olarak Meslekî Faaliyetten Alıkoyma Cezasına Sebep Olan Fiiller**

Disiplin Yönetmeliğinin 7.. maddesinde geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma cezasını gerektiren tutum ve davranışlar sıralanmıştır.

*“Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır:*

- a) Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren hallerin ve eylemlerin yinelenmesi,*
- b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanunun 2'nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması,*
- c) Meslek mensuplarınca mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapılması,*
- d) Ticarî faaliyet yasağına uyulmaması,*
- e) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması,*
- f) Yeminli Malî Müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve*



*standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması.*

#### **2.2.4 Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezasına Sebep Olan Fiiller**

Disiplin Yönetmeliğinin 9. maddesinde yeminli sıfatını kaldırma cezasını gerektiren tutum ve davranışlar sıralanmıştır:

*Yeminli Malî Müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir ve mührü geri alınır.*

#### **2.2.5 Meslekten Çıkarma Cezasına Sebep Olan Fiiller**

Disiplin yönetmeliğinin 9. maddesinde meslekten çıkarma cezasını gerektiren tutum ve davranışlar sıralanmıştır:

*Meslekten çıkarma cezası aşağıdaki hallerde uygulanır:*

- a) Beş yıllık dönem içinde iki defa meslekî faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,*
- b) Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olması,*
- c) Meslek mensuplarının kasten vergi zıyana sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,*
- d) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi veya herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması,*
- e) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,*
- f) Meslek mensuplarının Kanunun 4 üncü maddesindeki koşulları taşınamaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.*

Ayrıca, üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suç için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Ancak, disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır.

Disiplin kurulları, her iki durumda da; yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler. (md:11)

Meslekten çıkarılanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve geçici olarak meslekî faaliyetten alıkonulanlar; bu yasakların gereklerini derhal yerine getirirler. Bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında odalar veya Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur. (md:13)

### 3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK KURUMU

Vergi sistemlerinin başarılı olmasında ve karmaşık ekonomik ve malî sorunların çözümünde etkili bir meslek olan yeminli malî müşavirlik mesleğinin tarihi diğer ülkelerde ülkemize göre çok daha eskilere dayanmaktadır. Özellikle İngiltere ve ABD’de bu meslek için yapılan düzenlemeler ve elde edilen başarılar diğer ülkelere de örnek olmuştur. YMM mesleği, ekonomik krizlerle ve teknolojinin gelişimi ile daha da üzerinde durulan ve ihtiyaç duyulan bir meslek halini almıştır.

Her ne kadar muhasebenin ve dolayısı ile muhasebeciliğin tarihi yüzyıllarca eskilere dayansa da YMM mesleği (Bağımsız Denetim) ile ilgili düzenlemelerin 19. yüzyıl ve sonrasında yapıldığı görülmektedir.

#### 3.1 AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Amerikan kamu muhasipliği (public accountant) mesleği, 19. yüzyılın sonlarında Büyük Britanya’dan kaynaklanmıştır. 1896 yılında New York Eyaleti yasama organında “Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (Certified Public Accountant “CPA”)” başlığını taşıyan ilk yasa geçmiştir. Böylece ABD’de kamu muhasebesi mesleğine ilişkin eyalet hükûmeti düzenlenmesi için bir yapı oluşturulmuştur<sup>145</sup>.

Burada şu açıklamayı yapmak yararlı olabilir: “Kamu Muhasebecileri” ile “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ” arasında bir fark vardır. Çoğu eyaletlerde

<sup>145</sup> Charles H. CALHOUN, “ ABD’de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler.” (Çev.: Ahmet KÖSE), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:4, Ekim 1999, s. 32.

CPA'lara<sup>146</sup> denetim işlerini yürütmelerine ve denetim raporlarını düzenlemelerine izin verilmektedir. Normal olarak kamu muhasebecilerine<sup>147</sup> sadece defter tutma ve vergi hizmetlerini yürütme izni verilmektedir. Özetle, kamu muhasebecileri genellikle CPA'ların uygulamalarına başvururlar<sup>148</sup>.

Amerika'da CPA olmak için gerekli şartlar şunlardır<sup>149</sup>:

CPA olmak için devletin veya eyaletin (hangisinde çalışılmak isteniyorsa), şartları yerine getirilmek zorundadır. Bu şartlar (eyaletten eyalete değişir) kanunlar ile tespit edilir ve eyaletin muhasebe kurulları tarafından yönetilir.

Sertifikaya hak kazanmak için;

1. Kolej veya üniversitede muhasebe üzerine bir programı tamamlamak. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants "AICPA"), 150 saatlik bir dönemi uygun bulmaktadır. Bu programa ihtiyaç duyulmasının temel sebebi ise geleneksel 4 yıllık bir üniversite eğitiminin, muhasebe ve denetimde resmi mevzuatın önemli derecede artması, işletme yöntemlerinin artarak kompleks hale gelmesi vb. nedenlerle eksik kalmasıdır.
2. AICPA tarafından geliştirilen ve değerlendirilen "Tekdüzen CPA Sınavı (Uniform CPA Examination)"ndan geçmek.
3. Kamu muhasebeciliğinde belirli bir meslekî iş tecrübesine sahip olmak. (Tüm eyaletler için zorunlu değildir)

Tekdüzen CPA Sınavı iki günlük bir periyotla yılda iki kez (Mayıs ve Kasım aylarında) düzenlenir. Sınav dört bölümden oluşur. Bunlar, 1) İş Hukuku ve Meslekî Sorumluluklar 2) Denetim 3) Muhasebe ve Raporlama-Vergileme, Resmi ve Kâr Amaçsız Organizasyonların Yönetimi 4) Finansal Muhasebe ve Raporlama - İşletme Yatırımları.

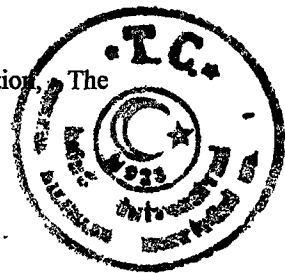
ABD'de halihazırda CPA'lar için ulusal yetki verme müessesesi yoktur. Diğer bir ifade ile CPA'lar federal hükümet tarafından değil eyaletler tarafından

<sup>146</sup> Ülkemizdeki YMM ile benzer görevde

<sup>147</sup> Ülkemizdeki SMMM ile aynı görevde.

<sup>148</sup> Dan M. GUY, C. Wayne ALDERMAN, ALAN J. WINTERS, *Auditing*, Fifth Edition, The Dreyden Press, Forth Worth, 1999, s.15.

<sup>149</sup> What Is a CPA, <http://www.aicpa.org> sitesinden



yetkilendirilirler. Çoğu eyaletler, CPA sertifikalarını onaylamak ve bu sertifikaları belli bir süreliğine ertelemek veya geri almak gücüyle donatılmış özgün otoriteye sahip muhasebe kurullarına sahiptirler. CPA olmak için her ne kadar eyaletlerin şartları arasında bir fark var ise de bu şartlar üç alanda merkezlenmektedir: Eğitim, Deneyim ve Tekdüzen CPA Sınavı<sup>150</sup>.

CPA'ların eyaletler arasında mesleklerini icra edebilmelerini sağlamak üzere Tekdüzen Muhasebe Kanunu (Uniform Accountancy Act "UAA") tarafından "Temel Eşitlik İlkesi" geliştirilmiştir. UAA'nın bu ilkesini kabul eden eyalet kurulları;

1. CPA'ların eyaletler arası karşılıklı haklarını kabul edecek, CPA'ların birey olarak veya elektronik teknolojisinin imkanlarını kullanarak eyaletler arasında daha rahat hareket etmelerine ve eyalet sınırları dışında mesleklerini icra etmelerine imkan vereceklerdir.
2. Temel eşitliğin belirlenmesinde CPA'lar UAA'ya bağlı olacaklardır.
3. Temel eşitliğe göre CPA'ların, mesleklerini icra ettikleri eyaletlerde kanun ve kurallara uymaları gerekecektir.
4. CPA'lar lisans aldıkları eyaletlerde ve temel eşitlik ilkesi altında çalışabilecekleri eyaletlerde disiplin ve yaptırımlara konu olacaklardır<sup>151</sup>.

Çoğu eyaletlerde CPA'ya hak kazananların meslekle ilgili eğitimlerin devamını sağlamak ve meslekî lisansı kaybetmemeleri için zorunlu meslekî eğitim kurslarına katılım öngörülmektedir.

Sayıları 45.000'in üzerinde olan CPA firmaları dört kategoriye ayrılabilir<sup>152</sup>:

1. Küçük yerel firmalar
2. Büyük yerel firmalar
3. Ulusal firmalar
4. Uluslararası Firmalar (En büyük Altı Firma)

CPA firmaları aşağıda sıralanan beş çeşit hizmetlerin birinde yoğunlaşarak veya tamamını sunarak faaliyetlerini yürütmektedirler<sup>153</sup>:

- a) Tasdik (denetim) hizmetleri,

<sup>150</sup> GUY ve diğerleri, age, s. 16.

<sup>151</sup> CALHOUN, age, s. 34.

<sup>152</sup> ARENS, LOEBBECKE, age, s. 11.

<sup>153</sup> GUY ve diğerleri, age, s. 16.

- b) Vergi ile ilgili hizmetler,
- c) Muhasebe ve defter tutma hizmetleri
- d) Danışmanlık hizmetleri ve
- e) Kişisel finansal planlama hizmetleri

Tasdik (denetim) hizmeti, bir işletmenin malî tablolarındaki iddiaların güvenilirliği hakkında yazılı bir görüşe ulaşabilmek için yapılan tüm çalışmaları kapsamaktadır. Bu çalışmalar ise geçmiş malî tabloların denetimi, geçmiş malî tabloların gözden geçirilmesi ve diğer tasdik hizmetleri biçiminde sınıflandırılabilir<sup>154</sup>.

Geçmiş malî tabloların denetimi, CPA'ların icra ettikleri tasdik hizmeti tiplerinin en çok olanıdır. Büyük CPA firmaları için bu denetim faaliyeti, toplam hizmetlerinin %50'sini oluşturabilmektedir. Geçmiş malî tabloların denetiminde, sorumluluğun diğer tarafı, yayımlanmış malî tablolarında çeşitli iddialara (bilgilere) yer veren müşteridir. Denetçinin raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine (ilkelerine) uygun olup olmadığına yönelik bir görüşü belirtir.

Birçok firma, çeşitli kullanıcılar için finansal tabloları yayımlamak ister; ancak bununla birlikte bir denetim raporunun ek maliyetlere sebep olmasını da istemezler. Bu şartlarda en uygun tasdik hizmeti malî tabloların gözden geçirilmesi hizmetidir. Bu hizmet denetim hizmetine göre daha ılımlı görüşleri destekleyen kanıtları içermekte ve CPA firmaları tarafından tam denetime nazaran daha az ücret karşılığında gerçekleştirilmektedir.

Tasdik hizmetlerinin bunlardan başka birçok tipleri vardır. Son yıllarda girişken CPA firmaları bu hizmetlere yönelik yenilikleri ortaya çıkarmaktadırlar. Örnek olarak, geleceğe yönelik tahmin ve projeksiyonlar, örgütler için ortak fonlar, yatırım performans analizleri ve bilgisayar yazılımları verilebilir.

Küçük işletmelerin çoğu, muhasebe elemanlarının sınırlı olması sebebiyle finansal tabloların hazırlanması için CPA firmalarına başvurumaktadırlar. CPA firmaları, bir tür muhasebe ve defter tutma hizmetlerini bu müşterileri için karşılamaktadırlar.

<sup>154</sup> ARENS, LOEBBECKE , age, s. 13.

Vergi hizmeti, firma müşterilerinin vergi beyannamelerinin hazırlanması, gözden geçirilmesi veya vergi sorunlarının çözümü, vergi idaresi ile ihtilafların giderilmesine yönelik olarak verilmektedir. CPA firmalarının bu konularda uzmanlaşmış bölümleri vardır ve bu işlerle bu bölüm CPA'ları uğraşmaktadır<sup>155</sup>.

Küçük yerel firmalar, defter tutmak, malî tablo ve vergi beyannamesi hazırlama konularında hizmet sunarlar; büyük firmalar ise denetim ve yönetim danışmanlığı konularında faaliyet göstermektedirler<sup>156</sup>.

ABD'de meslek ile ilgili birçok profesyonel örgütler bulunmaktadır. Bunlar muhasebe disiplininin alt dallarında uzmanlaşmaya gitmektedirler. Bu örgütler şunlardır<sup>157</sup>:

1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)
2. Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri ( State Associations of Certified Public Accountants, SACPA)
3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ( Finance Accounting Standarts Board, FASB)
4. Ulusal Muhasebeciler Derneği (National Associations of Accountants, NAA)

Amerika'da CPA'lar, ulusal meslek örgütü olan, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA)'ne üyedirler. AICPA'nın temel misyonu, üyelerine kaynak, bilgi ve liderlik sağlamaktır. Ayrıca muhasebe, denetim, yönetim danışmanlığı ve vergi gibi konularda yayınlar yaparak mesleğin gelişimine katkı sağlamaktadır.

CPA firmalarının büyüklükleri ne olursa olsun bir çoğu benzer organizasyon yapısına sahiptirler. Bu organizasyon genellikle, muhasebe memurları, kıdemli muhasebeciler, yöneticiler ve ortaklar/sahipler olarak bölümlere ayrılmaktadır<sup>158</sup>.

Amerika'da meslek mensubunun sorumluluğu, sözleşme veya haksız fiil kuralları sonucunda doğmaktadır. Meslek kurallarının ihlâl edilmesi durumunda

<sup>155</sup> Hayati ŞAHİN, "ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 141, Yıl: Mayıs 1993, s. 36.

<sup>156</sup> ŞAHİN, age. s. 37.

<sup>157</sup> Hüseyin ÖZGEN, "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları" *Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:IX, Sayı: 1-2, Yıl: 1991, s. 69.

<sup>158</sup> GUY ve diğerleri, age, s. 19.



hukukî sorumluluk yolu kapatılmıştır. Meslek kurallarını yerine getirmeyen meslek mensupları için gerekli yaptırımlar meslek odalarına bırakılmıştır<sup>159</sup>.

ABD’de meslek mensuplarının sorumluluklarını düzenleyen kaynaklar şunlardır<sup>160</sup>:

1. CPA ile müşteri arasındaki iş sözleşmesi
2. Meslekî örgütlerce geliştirilen standartlar
3. CPA’ların sözleşmeden ve haksız fiilden doğan sorumluluğunu belirleyen ve yorumlayan emsal mahkeme kararları
4. Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission, SEC)
5. Vergi ile ilgili kanunlar

AICPA, 21. yüzyılda mesleğin nereye gideceğine yönelik bir model oluşturmak için “CPA Vision Project”i CPA’ların tartışma platformuna sokmuştur.

Bu projede CPA’ların;

1. Açıklık ve tarafsızlıkla bütün olayları açıklamaları
  2. Karmaşık bilgiyi, kritik bilgiye çevirmeleri
  3. Fırsatları ortaya çıkarma veya öngörebilmeleri ve
  4. Vizyonu gerçeğe dönüştürecek yolları planlamaları
- halinde değerlerinin artacağı ifade edilmektedir<sup>161</sup>.

### 3.2 İNGİLTERE

İngiltere’de, 1880 yılında, Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) ile 6 yerel muhasebe örgütlerinin bir araya gelmelerini takiben İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales “ICAEW”) kurulmuştur. Enstitü, İngiltere’nin ana muhasebecilik kuruluşudur, ve 124.000 üyesi ile Avrupa’nın en büyük örgütüdür<sup>162</sup>.

ICAEW’in temel amaçları; muhasebe uzmanlarını eğitmek ve yetiştirmek, üyeler arası meslekî standartları oluşturmak, üyelerine ve öğrencilerine hizmet sunmak, muhasebe kuram ve uygulamasına katkıda bulunmak biçiminde

<sup>159</sup> Nihal SABAN, “Yaşayan Denetim Hukuku-II, Amerikan Denetim Sisteminde Etik Kavramını Hukukla Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 107, Yıl: ağustos-1997, s. 141.

<sup>160</sup> ŞAHİN, age. s. 39.

<sup>161</sup> CPA Vision Elements, [www.cpavision.org/vision.htm](http://www.cpavision.org/vision.htm) 05/07/2003.

<sup>162</sup> History and overview, <http://www.icaew.co.uk/> 10/07/2003

özetlenebilir. Kuruluşun İngiltere ve Galler'de bölgesel ağı oluşturan 10 şubesi bulunmaktadır. Bu şubeler; politikacılar, iş dünyası ve kamuoyu ile ilişkiler kurmak suretiyle Kuruluş'un sertifikalı muhasebe uzmanı yetiştirilmesi için yaptığı çalışmalara destek sağlamaktadır<sup>163</sup>.

İngiltere'de meslek mensuplarının çalışma konuları önceden belirlenmiştir. Bu belirlemeye göre, muhasebe uzmanlarının (Chartered Accountant) en önemli görevi, denetim yaptırma zorunluluğu olan işletmelerin bağımsız dış denetimlerini yapmaktır. Denetimlerini bağımsız denetçilere yaptırmak zorunda olan işletmeler ise şunlardır:

1. Sınırlı sorumlu tüm şirketler
2. Devlete ait iktisadi kuruluşlar ve yerel yönetim kuruluşları
3. Sigortacılık, menkul kıymetler gibi özel alanda faaliyet gösteren kuruluşlar
4. Kooperatifler ile bazı hayır kurumları

Muhasebe uzmanları aşağıda sıralanan hizmetleri sunmaktadırlar<sup>164</sup>:

1. Bağımsız dış denetim
2. Danışmanlık hizmeti
3. İzah namelerle ilgili hizmetler
4. İnceleme ve soruşturma
5. Finansla tabloların hazırlanması ve defter tutma
6. Diğer hizmetler

### 3.3. ÇİN

Çin CPA'ları<sup>165</sup> denetim, muhasebe danışmanlığı ve diğer muhasebe hizmetlerini sunmak için yetki almışlardır. CPA firmaları CPA'ların meslekî hizmetlerini yerine getirebilmesi için sorumluluğu üzerine almış ve kanunlara göre kurulmuş bir örgüttür. CPA'lar bu örgüte üye olmaları durumunda faaliyette bulunabilirler.

<sup>163</sup> Kadir GÜRDAL, "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı: 6, Şubat 2002, s. 137.

<sup>164</sup> Müslüm DEMİRBİLEK, "İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: VI, Nisan 1987, Sayı:68, s. 10-13.

<sup>165</sup> Law Of The People's Republic Of China On Certified Public Accountants, <http://www.china-cpa.com> 11/07/2003

Çin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Chinese Institute of Certified Public Accountants "CICPA"), CPA'ların ulusal örgütüdür. İllerde, özerk bölgelerde ve belediyelerde yer alan CPA enstitüleri ise direkt olarak merkezi hükûmetin yönetimindeki yerel örgütlerdir.

CPA'lar ve kamu muhasebeciliği örgütleri, kanunlara, yönetsel kurallara ve ticarî düzenlemelere uymak zorundadırlar.

Her eyalet birleştirilmiş ulusal sınav sistemini (Unified National Examination System) kabul etmek zorundadır. Bu sınavın değerlendirilme kriterleri Ulusal Danışma Kurulu (State Council) tarafından açık ve kesin bir biçimde belirtilmiştir. Bu şekilde sınav CICPA tarafından düzenlenmekte ve tamamlanmaktadır.

Çin vatandaşları,

1. Kolej veya üniversiteden mezun olmuşsa veya
2. Profesyonel muhasebe unvanına veyahut konu ile ilgili bir çalışma sahasında orta veya yüksek seviyede meslek unvanına sahipse

CPA sınavına başvurabilir. Ayrıca profesyonel muhasebe unvanına sahip olanlar veya konu ile ilgili bir çalışma alanında kıdemli meslek unvanına sahip olanlar belirli konularda sınavdan muaf tutulabilmektedirler.

Sınavı kazananlar ve 2 yıldan daha fazla bir süre için iş yeri denetimini ücret karşılığında yapmak isteyen herkes bağlı bulunduğu CPA enstitülerine kayıt için başvurabilirler. Ancak başvuran kişi;

1. Medeni davranışlarını tam olarak yapma kudretine malik değilse,
2. Bir suç için cezalandırılmışsa ve cezanın tamamlandığı tarih ile kayıt için başvurduğu tarih arasındaki periyot 5 yıldan daha az ise
3. İdari bir yaptırıma tâbi tutulmuş ve görevinden çıkarılmışsa
4. Finans, muhasebe denetimi, yatırım danışmanlığından kaynaklanan ciddi hatalar sebebiyle ağır yaptırımlara uğramışsa ve bu gibi ceza veya yaptırımlara karar verilme tarihi ile kayıt için başvuru tarihi arasındaki periyot iki yıldan az ise
5. CPA tarafından sertifikanın geri alınması veya iptali ile ilgili bir cezalandırma var ise ve bu kararın tarihi ile kayıt için başvuru tarihi arasındaki periyot 5 yıldan az ise

kayıdı iptal ve sertifikası hükümsüz sayılmaktadır.

Çin CPA'ları aşağıdaki görevleri yapmaktadırlar:

1. İşletmelerin muhasebe hesaplarını incelemek ve denetim raporlarını düzenlemek
2. Yatırım sermayesinin doğruluğunu kanıtlamak, teşebbüsün birleşmesi, bölünmesi ve dağılması gibi konularda denetim servisleriyle dayanışma yapmak ve ilgili raporları göstermek
3. İlgili kanun ve düzenlemelerce öngörülen diğer denetim hizmetlerini sunmak.

Ayrıca Çin CPA'ları, muhasebe danışmanlığı veya muhasebe hizmetlerinin sorumluluğunu da üzerine alabilirler.

CPA firması, kendine bağlı CPA'nın sağlamış olduğu hizmetlerle ilgili medenî sorumluluğu üzerine almaktadır. Ancak bu sorumluluk CPA'ların üstte sıralanan görevleri ile ilgili olması durumunda söz konusu olmaktadır.

Hizmetin görülmesi sırasında, müşteri firma CPA'lara gerekli tüm bilgi ve belgeleri sunabilir ve çalışma yeri ve kolaylığı sağlayabilir. Bir CPA ve bir müşteri arasında bir çıkar ilişkisi var ise CPA bu işten geri çekilmelidir.

CPA'lar aşağıdaki davranışların hiçbirisini yapamazlar:

1. Denetim hizmetlerinin tamamlanması sırasında;
  - a. denetlenen kuruluşun tahvil, senet vb. satın almak veya satmak
  - b. veya kuruluşun diğer mallarını satın almak
  - c. veya bireysel (özel) denetleme sırasında kanunlar, yönetsel kurallar ve diğer düzenlemeler tarafından yasaklanmış böyle davranışları yapmak.
2. Emeğinin karşılığını talep etmek veya almak veya diğer ödeme şekilleri ile nakit para veya müşteri ile yapılan kontratta anlaşılan değere ilaveler almak veya hizmetinin tamamlanması sırasında yasalara aykırı diğer çıkarlar elde etmeye çalışmak,
3. Hizmetlerin tamamlanması için CPA adına diğerlerine izin vermek,
4. Aynı zamanda iki veya daha fazla CPA firmasıyla çalışmak,
5. İş talep elde etmek için kendi reklâmını yapmak
6. Kanunlar, yönetsel kurallar ve diğer düzenlemeleri ihlâl eden diğer davranışlarda bulunmak.

### 3.4 JAPONYA

Japonya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü<sup>166</sup> (Japanese Institute of Certified Public Accountants "JICPA") asıl olarak 1949' da kurulmuş ve 1966 yılındaki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu ile tekrar örgütlenmiştir. JICPA, Japonya'daki CPA'ların tek örgütüdür. CPA unvanıyla çalışmak isteyen ve CPA'ya hak kazanmış kişiler, bu meslek örgütüne üye olmak zorundadır. JICPA üyeleri; CPA'lardan, sınavı kazanmış yabancı uyruklu CPA'lardan, denetim şirketlerinden ve yardımcı CPA'lardan oluşur. JICPA'nın faaliyetleri arasında şunlar sıralanabilir:

1. Üyelerinin yaptıkları denetim sözleşmelerinin kalite kontrolünü yapmak,
2. Sürekli meslekî eğitimi gerçekleştirmek, genç CPA'lar için düzenlenen eğitim kurslarına dâhil olmak,
3. Diğer mesleklerle işbirliğine giderek üyelerinin hizmet fırsatlarını çoğaltmak,
4. Uluslararası organizasyonlara aktif olarak katılmak,
5. Uluslararası organizasyonların aktivitelerine, resmi bildirimlerine ve programlarına aktif destek vermek,
6. Aylık JICPA dergisini çıkarmak.

Nitelikli bir CPA olmak isteyen kişi, CPA Kurulunun yönettiği sınavdan geçmek zorundadır. CPA sınavları üç aşamalı olmasına rağmen, adayların çoğu ikinci aşamadan başlar. Her bir sınav yılda bir kez düzenlenmektedir. Bu sınava ait aşamalar ve koşulları aşağıdaki tablo ile gösterilmiştir:

**Tablo 2: Japonya'da YMM sınavının Aşamaları**

Aşamalar	Başvuru ve eğitimle ilgili şartlar
1. Aşama	Eğitimle ilgili herhangi bir şart yok
2. Aşama	Kolej/üniversite mezunları ve iki yıllık bir sürede öğrenimleri tamamlanmakta olan öğrenciler veya 1. aşama sınavını geçmiş adaylar
3.(son) Aşama	Aday 2. aşamadaki sınavı geçmiş ve eğitimini tamamlamış olmalıdır.

**Kaynak:** www.jicpa.or.jp 12/07/2003

Birinci aşama, adayı tanımaya dönüktür. Burada ikinci aşama için temel bilgilerin varlığı sınanır ve Japonca, İngilizce ve matematik alanıyla ilgili sorular yöneltilir. Eğitime yönelik her hangi bir şart aranmaz. Kolej/üniversite mezunları

<sup>166</sup> Becoming a CPA in Japan, www.jicpa.or.jp 12/07/2003

veya kolej/üniversite eğitimleri en az iki yıllık bir sürede tamamlanmakta olan öğrenciler birinci aşama sınavından feragat edebilirler.

İkinci aşamada, muhasebe ve ticarî kurallarla ilgili çoktan seçmeli sorulara yer verilir. Bu sorularda başarılı olan adaylar ancak bu aşamanın yazılı sınavına girebilirler. Yazılı sınavda iki grup soru vardır: Birinci grupta, muhasebenin dallarıyla ve ticarî kurallarla ilgili sorulara yer verilmektedir. İkinci grup da ise işletme yönetimi, iktisat ve medeni kurallar alanlarından ikisiyle (seçim adaya aittir) ilgili sorular yer almaktadır.

Aday tek oturumda, seçilmiş bütün konulardan geçmek zorundadır. İkinci aşama sınavı için, Japonya'da düzenlenen meslek sınavlarının en zorlarından biri olduğu söylenmektedir. İkinci aşamayı başarı ile geçen aday, JICPA'ya kayıt üzerine yardımcı CPA (Junior CPA) olmaya hak kazanır.

İkinci sınav ile ilgili istatistiksel bilgilere yönelik tablo aşağıdadır.

**Tablo 3: Japonya'da CPA İkinci Sınavındaki Başarı Durumu**

	1960	1970	1980	1990	1999
İkinci sınava girenlerin sayısı	2,427	4,634	4,357	6,449	10,265
Sınavı geçen adayların sayısı	196	244	252	634	786
İkinci sınavın başarı yüzdesi	8.1	5.3	5.8	9.8	7.7

**Kaynak:** www.jicpa.or.jp 12/07/2003

Üçüncü aşama ise yazılı ve sözlü sınavlardan oluşmaktadır. Yazılı sınavda, denetim uygulamaları, finansal analiz ve vergilemeyi de içeren diğer muhasebe uygulamalarından meydana gelir. Sözlü sınav, üç yıllık deneyimle ilgili çeşitli konuları içerir. Ancak sözlü sınava katılabilmek için yazılı sınavdan geçmiş olmak gerekir.

Üçüncü aşamayı geçen adaya, JICPA'ya kayıt ve üyeliğe dâhil olma üzerine CPA olarak çalışma izni verilir.

CPA'lar kamuya karşı ağır sorumlulukları üstlenmektedirler. Bu yüzden onların bağımsızlık, meslekî özen, gizlilik ve meslekî teknik yeterlilik gibi yüksek ahlâkî değerleri taşımaları gerekmektedir.

Japon CPA'ları; denetim, muhasebe, vergi ve yönetim danışmanlığı hizmetlerinde bulunabilirler. Japonya'da denetim hizmeti sadece CPA'lar tarafından sunulmaktadır. CPA'lar bu hizmetlerinin yanında;



- Muhasebe sistemleriyle ilgili araştırma, planlama ve tavsiyelerde bulunma,
- Yıllık beyannameleri düzenleme, vergi planlama ve Lisanslı Vergi Muhasebecileri Kanunu'nca tavsiye edilen (uygun görülen) alan içinde danışmanlık yapma
- Yönetim danışmanlığı yapma, yönetim stratejileri geliştirme gibi hizmetleri de sunmaktadırlar.

Japon YMM'lerin yaptıkları denetim ikiye ayrılabilir: birincisi finansal tabloların yasa gereğince denetlenmesi (yasal denetim), ikincisi ise; şirketlerin finansal tablolarını kendi istekleri ile denetletmesidir (ihtiyari denetim). Yasal denetim, Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası ile Ticaret Yasası hükümlerine göre yapılmaktadır. Finansal tabloların YMM'ler tarafından onaylanması ve açıklık sistemini işler hale getirmek için alınan bir dizi önlemler, yatırımcılara güven vermiş ve onların daha çok ve daha doğru bilgilere ulaşmalarına yardımcı olmuştur. Ayrıca şirketlerin genellikle finansal tablolarını, doğruluk ve güvenilirliklerini sağlamak amacıyla bağımsız denetçilere onaylatmak istemeleri ile ihtiyari denetimlerde de artışlar olmuştur<sup>167</sup>.

### 3.5 SİNGAPUR

Singapur Sertifikalı Kamu muhasebecileri Enstitüsü<sup>168</sup> (The Institute of Certified Public Accountants of Singapore "ICPAS"), Singapur'daki muhasebe mesleğinin ulusal örgütüdür. 1963 Haziranında, Singapur Muhasebeciler Derneği (Singapore Society of Accountants "SSA") olarak kurulmuştur. Yasa ile 11 Şubat 1987'de Muhasebe Kanunu altında ICPAS adıyla tekrar kuruldu.

ICPAS'ın misyonu, Singapur'daki muhasebe mesleğine olan ilgiyi, mesleğin saygınlığını ve dürüstlüğü çoğaltmak geliştirmek ve desteklemektir. ICPAS, üyelerinin arasında yüksek standartlardaki teknik becerileri koruma; muhasebe mesleğinin dürüstlüğü ve bağımsızlığını destekleme; meslekî imajı ve birlik (kardeşlik) düşüncesini artırma; üyelerine en iyi hizmeti sunmak için Enstitü

<sup>167</sup> Sami KAZCI, "Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:98, Ekim 1989, s. 35.

<sup>168</sup> The Institute of Certified Public Accountants of Singapore (ICPAS), [www.accountants.org.sg](http://www.accountants.org.sg) 14/072003.

örgütleri ve yönetimi içinde yüksek standartlarla profesyonellik ve verimliliği koruma araçları ile misyonunu başarmaya çalışır.

### 3.6 AVUSTRALYA

Avustralya CPA<sup>169</sup>, 97.000 üyesi ile ülkenin Sertifikalı Uygulamacı Muhasebeciler'in (Certified Practising Accountant "CPA") en büyük örgütüdür.

Avustralya CPA, finans, muhasebe ve danışmanlık konularında meslek mensuplarının yetişmesini sağlamayı ve bu alanda lider olmayı amaçlamaktadır. Bir üye, sadece Avustralya CPA tarafından hazırlanan davranış kurallarına sıkı bir biçimde bağlı kalmakla CPA unvanını kullanabilir. Buna sahip olmak için onlar;

1. Avustralya CPA tarafından kabul edilmiş yeterli bir dereceye sahip olmak,
2. CPA programını (Lisansüstü ayrıntılı meslekî çalışma programı) tamamlamak,
3. Finans, muhasebe veya işletme dallarında kılavuzluk niteliğinde deneyimi veya üç yıllık denetim süresini tamamlamak ve
4. Her yıl "Sürekli Meslekî Gelişim" programını almak zorundadırlar.

Kişinin CPA olması için sıkı bir biçimde çalışması, kurs şartlarını yerine getirmesi, CPA sınavında başarılı olması ve Sürekli Meslekî Gelişim programını alması gerekmektedir.

CPA programı, CPA'ların işletme çevresinde karşı karşıya kaldıkları uygulamaya dönük önemli noktaları ortaya çıkarmakta, genişletmekte ve geliştirmektedir. CPA programının temel amacı, üniversite ile iş dünyası arasındaki boşluk için köprü kurmaktır. CPA programı, iş yerinde muhasebe bilgisinin uygulamasını sağlamaktadır.

<sup>169</sup> What is a CPA?, [www.cpaaustralia.com.au](http://www.cpaaustralia.com.au) 15/07/2003

## **B. YMM'LERİN GÖREVLERİ VE SORUMLULUKLARI**

### **1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREVLERİ**

3568 Sayılı Kanunun 2/A maddesinin (c) fırcası uyarınca, serbest muhasebeci malî müşavirlere; belgelere dayalı olarak inceleme, tahlil, denetim yapma ve rapor düzenleme yetkisi; aynı kanunun 2/B maddesiyle yeminli malî müşavirlere ise denetim yapma ve rapor düzenleme işlerinin yanında MB tarafından çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde malî tablo ve beyannameleri tasdik etme yetkisi verilmiştir. Yani YMM'ler üç temel konuda görevlendirilmektedirler:

- a) Denetim
- b) Danışmanlık
- b) Tasdik İşlemleri

#### **1.1. DANIŞMANLIK VE DENETİM GÖREVLERİ**

Yeminli malî müşavirler, hem muhasebe denetimi hem de vergi denetimi konularında görevlendirilmişlerdir. Muhasebe denetiminde işletmede gerçekleştirilen bütün ekonomik olayların muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk derecesi ortaya konmaya çalışılır. Vergi denetiminde ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, saptamak ve sağlamak<sup>170</sup> söz konudur. Vergi idaresi bu denetim türlerinden vergi denetimine dönük düzenlemelere gittiğinden YMM'ler birer vergi denetim elemanı hüviyetine bürünmüşlerdir. Meslek, daha çok vergi denetimine kaymıştır. Bu tür bir gelişme ise mesleğin ana ekseninden sapması ve mesleğin icrasında kullanılan araçların ve kriter olarak alınan ölçütlerin değişmesi anlamına gelmektedir.

Vergi denetiminde denetim ölçütleri olarak bütün vergi mevzuatı kullanılmaktadır. Bu tür denetimde amaç devlete ödenen vergilerin doğruluğunu kanıtlamaktır. Muhasebe denetiminde kullanılan ölçütler ise muhasebe ilke ve standartları olup, denetim uygunluk temelinde ele alınmaktadır.

3568 Sayılı Kanunun 2/B maddesinde YMM'lerin işletmelere kanun çerçevesinde danışmanlık ve denetim hizmetlerinde bulunabilecekleri ifade

<sup>170</sup> VUK, md. 134.

edilmiştir. Ancak 3568 Sayılı Kanun müşavirlik ve denetim işlerinde tarafları zorlayıcı herhangi bir hükme yer vermemiş ve bu hizmetlerin yapılmasını teşebbüs ve işletme sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile bunlarla menfaat ilişkisi bulunan kişi ve kuruluşların isteğine bırakmıştır. Bununla birlikte bu hizmetlerin ehil olmayanlarca yapılmasını yasaklamıştır<sup>171</sup>.

YMM'lerin çalışma alanlarına dikkat edildiğinde yönetim danışmanlığı yapabilecekleri hatta yapmaları gerektiği ortadadır. Onlara bu yetki (görev) 3568 Sayılı Kanunun 2/B maddesiyle verilmiştir. Ancak YMM'lerin bu konuda başarılı olabilmeleri için yönetim danışmanlığı faaliyeti ve felsefesi konusunda uygulamaya dayalı eğitim almaları gerekmektedir<sup>172</sup>.

YMM'lerin genel olarak çalışma konularının çok çeşitli olduğu söylenebilir. Danışmanlık konusunda da neredeyse bir sınır çizilmediği görülmektedir. Zira kanunun 2/B maddesinin a bendinde YMM'lerin çalışma alanları şu şekilde ifade edilmiştir:

*“Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:  
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 müşavirlik yapmak...”*

Dikkat edildiğinde YMM sadece muhasebe ve vergi ile ilgili alanlarda değil bunlara ilave olarak işletmecilik alanında da danışmanlık yetkisine sahip kılınmıştır. İşletmecilik alanı ise işletme fonksiyonlarını ve yönetim fonksiyonlarını içermektedir. Bu durumda işletme sahipleri, danışmanlığına başvurdukları YMM'den, satın alma, üretim pazarlama, finans ve araştırma geliştirme gibi temel işletme fonksiyonlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi talebinde bulunabilir. Aynı zamanda işletme sahip veya yöneticileri planlama, karar alma, yürütme, örgütlenme ve denetleme gibi yönetim fonksiyonlarına yönelik danışmanlık talebinde de bulunabilir. Bir başka ifade ile her YMM bir yönetim danışmanı olarak çalışabilir.

<sup>171</sup> Musa ÖRMECİ, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı: 195, Kasım 1997, s.25.

<sup>172</sup> Süleyman YÜKÇÜ ve Fatma TEKTÜFEKÇİ, “Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İş Mi?”, *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ*, Yıl:1, Sayı: 4, Mayıs 2001, s. 23-24

Fakat danışmanlığın daha çok muhasebe ve vergi konusunda olması mesleğin özüne daha uygundur.

## 1.2 TASDİK İŞLEMLERİ

Tasdik yetkisi ile MB, vergi inceleme yetkisini belirli şartlar ve sınırlamalar çerçevesinde yeminli malî müşavirlere devretmektedir<sup>173</sup>.

3568 Sayılı Kanununun 12. maddesinde YMM'lerin tasdik işlemleri düzenlenmiştir. Bu 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 standartların 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 neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*

*Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî 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 ezalardan 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.”*

<sup>173</sup> Niyazi CANGİR, “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 241, Eylül-2001, s.32.

Maliye Bakanlığınca, 3568 Sayılı Kanununun 12. maddesi hükmüne dayanılarak çıkarılan “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”<sup>174</sup>, 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe uygun olarak çıkarılan tebliğler ile tasdik kapsamındaki işler ve tasdik işleminin aşamaları ayrı ayrı düzenlenmiştir<sup>175</sup>.

Tasdik işleminde hedeflenen amaç tasdik yönetmeliğinin 5. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

*“Tasdikin amacı;*

- a) *Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun yararlanımına sunmak,*
- b) *Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan istemlerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak; hak ve yararlarını korumak*
- c) *Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak”*

Yönetmelikte yer alan konu ile ilgili maddelerin içeriği özetle şöyledir:

Tasdik yönetmeliğinin 8. maddesi denetleme ile ilgilidir. Bu maddeye göre kısaca; denetlenecek işletmelere ait malî tabloların tasdiki, kapsadıkları dönemin başından itibaren sürekli denetimler sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonraki denetimler sonucunda da yapılabilir. Ancak denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilmelidir. Sürekli denetleme yapan YMM, haber vermeksizin belirli aralıklarla kasa sayımı ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir, tasdik konuları ile ilgili karşıt incelemeler yapabilir.

<sup>174</sup> Bundan sonra kısaca “Tasdik Yönetmeliği” olarak kullanılacaktır.

<sup>175</sup> Maliye bakanlığı’nca konu ile ilgili 33 adet tebliğ çıkartılmıştır. En son çıkartılan tebliğ ise, “33 Seri No’lu R.G. 04/11/2002 Tarihli, 24926 Sayılı Tebliğ”dir.



Tasdik yönetmeliğinin 9. maddesi tasdik talebi ile ilgili olup kısaca, talebin ilgiliden gelmesi ve ilgilinin YMM seçiminde ücretten çok YMM'nin deneyimine ve uzmanlığına dikkate etmesi gerektiğini belirtmektedir.

Tasdik yönetmeliğinin 10. maddesinde, ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve bir örneğinin 15 gün içinde YMM'lerce Bakanlığa gönderilmesinin zorunlu olduğuna yönelik hüküm bulunmaktadır.

Tasdik yönetmeliğinin 11. maddesi, incelemenin yeri ile ilgili düzenlemeyi içermektedir. Maddeye göre denetlemenin ilgilinin iş yerinde, bu mümkün değil ise büroda da yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Tasdik yönetmeliğinin 12. maddesi ise ile YMM'lerin yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre;

*“İlgililer, sözleşme yaptıkları Yeminli Malî Müşavirleri;*

- a) Tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,*
- b) Tasdik işlemi ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,*
- c) Şirketin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, ile yetkili kalmış sayılırlar.*

*Kamu idare ve müesseseleri, Yeminli Malî Müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir: yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.*

*Yeminli Malî Müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile birlikte hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.”*

Tasdik yönetmeliğinin 13., 14., 15., 16. ve 17. maddelerinde YMM'nin tasdik işlemi sırasında uygulayacağı denetim yöntem ve teknikleri ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Tasdik yönetmeliğinin 18. maddesi tasdik sonuçları ile ilgilidir. Bu maddede tasdik sonuçlarının bir rapora bağlanması ve bu raporun da 3 nüsha olarak

düzenlenip iki örneğinin ilgili kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Tasdik yönetmeliğinin 19. maddesi ise tasdik raporları ile ilgilidir.

Tasdik yönetmeliğinin 20. maddesinde tasdiki yapan YMM'nin sorumlulukları hükme bağlanmıştır. Bu konu hemen aşağıda detaylı olarak incelenmiştir.

### **1.2.1 Tasdik Konuları**

Tasdik yönetmeliğinin 7. maddesinde, tasdiki yapılacak konu ve belgeler açıklanmış; bu işlemle ilgili usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği ifade edilmiştir. Adı geçen yönetmeliğin 7. maddesinde YMM'lerin vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda faklı yasalar açısından ayrı ayrı sıralanmıştır:

#### **1. Gelir Vergisi Yönünden**

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli malî tablolar ve bildirimler.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. vr 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri

#### **2. Kurumlar Vergisi Yönünden**

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli malî tablolar ve bildirimler.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri

#### **3. Katma Değer Vergisi Yönünden**

- Katma Değer Vergisi beyannameleri ve ekleri
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler

- Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler

#### **4. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden**

- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

#### **5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden**

- 6183 Sayılı AATUHK'nın 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları"
- 6183 Sayılı AATUHK'nın 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki

#### **6. Damga Vergisi Yönünden**

- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca, makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

#### **7. Malî Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden**

- Yatırım İndirimi
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası
- Yeniden değerlendirme
- Stok değerlemesi
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler

### 1.3 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİLERİ

Yeminli malî müşavirlerin tasdik yetkisinin bir uzantısı olarak veya bu yetkinin yerine getirilmesinin kolaylaştırmasını sağlamak amacıyla Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesinde YMM'lerin yetkileri sıralanmıştır:

*“İlgililer, bu yönetmeliğe göre sözleşme yaptıkları yeminli malî müşavirleri;*

- a) Tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,*
- b) Tasdik işlemi ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,*
- c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, ile yetkili kalmış sayılırlar*

*Kamu idare ve müesseseleri, yeminli malî müşavirlerin tasdik konuları ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.*

*Yeminli malî müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler”*

Yeminli malî müşavirlerin tasdik yetkisiyle birlikte kazandıkları yetkiler 4 başlıkta ele alınabilir. Bunlar:

1. Denetimle ilgili her türlü veriye ulaşabilme yetkisi,
2. Denetlenen işletmenin yöneticilerinden, danışmanlarından ve diğer ilgililerden bilgi ve açıklama isteme yetkisi,
3. Tasdik konuları çerçevesinde kamu idaresinden bilgi isteme yetkisi,
4. İşletmenin düzenlediği toplantılara katılabilme ve toplantı raporlarını edinme yetkisi.

## 2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI

### 2.1. SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluk, kişinin kendi davranışlarının veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir<sup>176</sup>. Toplum içinde yaşayan bireyin, o toplumda yerleşik yazılı ve yazılı olmayan kurallara uyması gereklidir. Bu kurallar hukukî, ahlâkî ve dinî nitelik taşıyabilir. Her birey, davranışlara yön veren bu kurallara uymakla toplum düzeninin içinde saygın bir biçimde yer alabilir. Yazılı olsun veya olmasın, bu kurallar, bireyin diğer bireylerle, toplumla ve devletle olan ilişkilerini düzene sokma amacına hizmet etmektedir. Kurallara uyulmaması, bireyin sorumluluğunun doğmasına sebep olacak; bunun sonucunda da birey, yaptırımlarla yüz yüze gelecektir<sup>177</sup>. Diğer bir ifade ile kurallara uygun hareket edilmesi durumunda bireyin herhangi bir sorumluluğu doğmayacaktır.

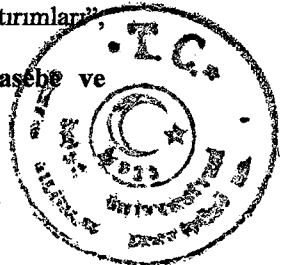
İşletmenin dili olarak da tanımlanan muhasebe, işletmede ortaya çıkan finansal nitelikteki işlemlerin sonuçlarını belirli ilke ve kurallar çerçevesinde hazırladığı finansal tablolar aracılığı ile işletme içi ve işletme dışı ilgili kişi ve kurumlara bilgi sunan bir süreçtir. Muhasebenin sunduğu bilgilerden toplumun çok çeşitli kesimleri (devlet, kredi kurumları, ortaklar vb.) yararlanmaktadır. Bu nedenle muhasebeci, muhasebe sürecinin her aşamasında sorumluluk duygusu ile hareket etmeli ve çalışmalarında sorumluluk bilincini sürekli dinamik tutmalıdır. Ayrıca muhasebeci, devletine, toplumuna, örgütüne, çalışanlarına ve kendisine karşı sorumlulukları olan bir kişidir<sup>178</sup>. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT), muhasebenin bu yönüne dikkat çekmek için Muhasebenin Temel Kavramları içerisinde “Sosyal Sorumluluk Kavramı”na yer verilmiştir.

Ayrıca Amerikan Yeminli Malî Müşavirler Odası, muhasebe mesleğine yönelik olarak geliştirdiği “ Meslek Ahlâk Yasası”nın “İlkeler (Prensipeler)”

<sup>176</sup> Türkçe Sözlük, TDK Yayınları No : 549, 9. Baskı, cilt II, Ankara, 1998, s. 2013.

<sup>177</sup> Salih ÖZEL, “ Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları” **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002, s. 6.

<sup>178</sup> Recep PEKDEMİR, “ Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlâkı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, s. 19.



bölümünde meslek mensuplarının kamuya, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını ahlâkî boyutuyla ele almıştır<sup>179</sup>.

## 2.2. YMM SORUMLULUĞUNUN KAYNAKLARI

Yeminli malî müşavirlerin sorumlulukları 3568 Sayılı Kanundan, bu kanuna dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan ve sözleşmeden kaynaklanabilir.

### 2.2.1. Kanunlardan Kaynaklanan Sorumluluk

#### 2.2.1.1. 3568 Sayılı Kanundan Kaynaklanan Sorumluluk

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesinde YMM'lerin sorumluluklarının özel olarak düzenlenmiş olduğu görülecektir. Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında<sup>180</sup> şu ifadelerle YMM'lerin sorumluluklarının kaynağı açıklanmıştır:

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

Bu maddeye göre YMM'lerin 3568 Sayılı Kanun çerçevesindeki sorumluluğu, vergi kanunları ile ilgili olarak yapacakları “tasdik işlemleri”nden doğmaktadır. Bu sorumluluğun doğmaması yetkilinin işletmenin tüm işlev ve işlemlerine vakıf olabilecek bilgi birikimi ve deneyimiyle ancak mümkün olacaktır. Kanunun 49. maddesinde yer alan para ve hapis cezaları ile sorumluluğun kapsamı birlikte ele alındığında bu sorumluluğun taşınabilmesi kolay değildir<sup>181</sup>.

#### 2.2.1.2. Vergi Usul Kanunundan Kaynaklanan Sorumluluk

Vergi Usul Kanununa 4008 Sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen ve 6/7/1994 tarihinde yürürlüğe giren Mükerrer 227. madde<sup>182</sup> hükmüne göre MB:

<sup>179</sup> Fikret OTLU, “Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız bilgi Üretimini Yeri ve Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:14, Temmuz 2001, s.87.

<sup>180</sup> 12. madde fıkraları daha önce belirtildiğinden tekrarların önlenmesi için burada sadece maddenin konu ile ilgili olan fıkrasına yer verilmiştir.

<sup>181</sup> ÖRMECİ, age. s. 26.

<sup>182</sup> Maliye Bakanlığı Şubat 1995 tarihli tebliği ile vergi beyannamelerinin malî müşavirlerce imzalanmasına ilişkin usulleri belirlemiş; ancak başta Barolar Birliği olmak üzere bazı kesimler malî müşavirlere tanınan bu yetkiye karşı yoğun bir tepki gösterilmiş ve konu ile ilgili davalar



- “1. Vergi Beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeğe, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,*
- 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,*

*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 raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.*

*2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haklardan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporların ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.”*

Her iki kanunda yer alan hükümler incelendiğinde yeminli malî müşavirlerin tasdik işlemlerinin 3568 Sayılı Kanunda “**doğruluk denetimi**”, Vergi usul Kanununda ise “**uygunluk denetimi**” kriterlerine bağlanmış olduğu görülmekte ve sorumlulukla ilgili net bir sonuç ortaya çıkmamaktadır<sup>183</sup>. Ancak Danıştay, konu ile ilgili bir kararında<sup>184</sup> YMM’lerin “**uygunluk denetimi**” çerçevesinde sorumlu olduklarına işaret etmiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının “**doğruluk denetimi**”

açılmıştır. Danıştay tarafından Anayasa Mahkemesi’ne götürülen bu madde (mükerrer 227. madde), Anayasa Mahkemesinin 26/06/1996 günlü kararı ile Anayasa’ya uygun bulundu. Mustafa ÖZYÜREK, “Mali Müşavirlerin Yetkisi Onaylandı”, *Milliyet Gazetesi*, 13/08/2001

<sup>183</sup> Sadık KIRBAŞ; “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:3, sayı:36, aralık 1995, s.20.

<sup>184</sup> 20/06/1997 gün ve E.1995/438, K.1997/301 sayılı Karar.

gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliğ düzenlemeleri yerine, tasdik işlemini “uygunluk denetimi” çerçevesinde ele alması yerinde olacaktır<sup>185</sup>.

AICPA, tasdik sözleşmesi ile ilgili olarak şu tanımları yapmıştır:

*“Bir tasdik sözleşmesi, sözleşmenin bir tarafını oluşturan bir muhasebecinin (CPA, YMM), diğer tarafın sorumluluğunda olan yazılı beyanın güvenilirliği hakkında yargısını ifade edeceği yazılı bir raporu yayınlamayı ve yayınlamamayı taahhüt etmesidir.”*

Yukarıda verilen tasdik sözleşmesi tanımı ile 3568 Sayılı Kanunda düzenlenen tasdik konusu çok farklıdır. AICPA tanımında kesinlikle tasdik kelimesini kullanmamış; bunun yerine bir yargıdan, sonuçtan söz etmiştir. AICPA, tasdik ile ilgili açıklamalarında YMM (CPA)’nin yaptığı işle ilgili olarak herhangi bir garanti vermeyeceğini açıkça belirtmiştir. Halbuki 3568 Sayılı Kanunda YMM’nin tasdikle ilgili sorumluluğu %100 ve müteselsildir. Bu durumun temel sebebi, YMM’nin yaptığı tasdik kullanıcısı hemen hemen sadece devlettir ve işletmeler de devletle ilgili yasal yükümlülüğün yerine getirilmesi için bu kişilerle sözleşme düzenlemektedir<sup>186</sup>.

### 2.2.2. Yönetmelik ve Tebliğden Kaynaklanan Sorumluluk

YMM’lerin sorumlulukları ile ilgili bir diğer düzenlemeye ise “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te<sup>187</sup> yer verilmiştir. Bu yönetmelikte sorumluluk konusu iki ayrı madde ile düzenlenmiştir. Birincisi “sorumluluk” başlığını taşıyan 8. madde ikincisi, “hukukî sorumluluk” başlığını taşıyan 21. maddedir. İki madde metninde şu ifadeler bulunmaktadır<sup>188</sup>.

Yönetmeliğin 8. maddesi;

*a) Sosyal Sorumluluk: Meslek Mensupları, mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar*

<sup>185</sup> ÖRMECİ, age. s. 27.

<sup>186</sup> YILANCI, YILDIZ, age. s.75.

<sup>187</sup> 03/01/1990 tarih, 20390 Sayılı Resmi Gazete

<sup>188</sup> Bumin DÖĞRUSÖZ, “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 Sayılı Kanun Kapsamında- Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III: Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s. 222.

- b) *İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru bilgiler sağlarlar*
- c) *Meslektaşlara karşı sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.*

Bu düzenlemeye göre meslek mensupları topluma, devlete, işletme sahip ve yöneticilerine ve meslektaşlara karşı sorumluluk taşımaktadırlar.

Yönetmeliğin 21. maddesi;

*“ Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanununda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde ceza hükümleri ayrıca uygulanır.”*

Sorumlulukla ilgili diğer bir düzenlemeye “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 20. maddesinin 2. fıkrasında yer verilmiştir. Bu fıkra hükmüne göre;

*“Yeminli malî müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratan vergilerden ve cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun “tam teselsül” hükümleri uygulanır.”*

Diğer yandan 30/07/1995 tarihli 18 sıra Nolu Genel tebliğde tasdik raporu tanzim eden YMM’lerin sorumluluğu ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Bu tebliğde yer alan;

*“YMM’ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.....”*

hükmü ile doğruluk denetimi amacı çarpıcı ve kanun hükümlerini aşar bir biçimde vurgulanmaktadır. YMM’lerden, tüm belgelerin tetkik edilmesini ve

işletmenin randıman incelemesini istemek; belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin yaygın bir biçimde kullanıldığı bir ekonomik ortamda gerçekçi bir beklenti değildir<sup>189</sup>.

### 2.2.3. Sözleşmeden Kaynaklanan Sorumluluk

Tasdik yönetmeliğinin 10. maddesinde, tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması gereğine işaret edilmektedir. Yeminli malî müşavirlerin, sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğunun doğması için:

- a) Sözleşmeye aykırı hareket edilmesi,
- b) Aykırı hareket sebebiyle bir zararın doğması,
- c) Zarar ve sözleşmeye aykırılık arasında bir illiyet bağının bulunması,
- d) YMM'nin kusurlu olması

şartlarının bir arada varlığı gereklidir<sup>190</sup>.

YMM, yaptığı tasdik işlemi sırasında bu işi savsaklarsa veya gereken meslekî özen ve titizliği göstermezse, bu durumda sözleşmeye aykırılık söz konusu olacaktır. Sözleşmeye aykırı hareket ile maddî zararın ortaya çıkması, hem sözleşmenin ihlâlini hem de YMM'nin sorumluluğunu doğurmaktadır. Ortaya çıkan bu maddî zarar ile sözleşme arasında bir illiyet bağının mutlaka bulunması ve son olarak da YMM'nin kusurunun saptanması gereklidir<sup>191</sup>.

## 2.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ DİĞER ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yeminli malî müşavirlik kurumunun geniş uygulama alanı bulduğu ve ortaya çıkış tarihi en eski olan ABD ve Almanya ile henüz gelişimin başında olan ülkemizdeki YMM kurumunun mensuplarının sorumlulukları çeşitli başlıklar altında kısaca karşılaştırmaya tâbi tutulmuştur.

Yeminli malî müşavirlik kurumunun öncülerinden olan ABD'de meslek (Certified Public Accounting –CPA-) ile ilgili düzenlemeler 1896 yılında; Almanya'da (Wirtschaftsprüfer-WP-) 1897 yılında ve Türkiye'de ise 1989 yılında gerçekleştirilmiştir. Kurumsallaşması bir asrı geçmiş olan bu ülkelerin YMM

<sup>189</sup> KIRBAŞ, age. s.24.

<sup>190</sup> Muhlis SELÇİK, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Sorumluluk Açısından "Meslek Kusuru" Kavramı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:17, Ocak 2003, s. 40.

<sup>191</sup> ÖZEL, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve...", age. s. 7-13.

kurumu ile henüz 15 yıl gibi çok az bir tecrübeye sahip ülkemizdeki YMM kurumunun meslek mensuplarına yüklediği sorumlulukları çeşitli yönlerden karşılaştırılmıştır<sup>192</sup>.

Diğer ülkelerdeki YMM'ler ile Türkiye'deki YMM'ler arasında sorumluluk açısından en önemli fark, ülkemizde yapılan işin "doğruluk" temeline diğer ülkelerde "uygunluk" temeline dayandırılmasıdır. Bu sebeple ülkemizdeki YMM'lerin sorumlulukları yaptıkları işe kıyasla çok ağırdır. Bu durumun ana sebebinin ülkemizdeki YMM'lerin vergi inceleme elemanı niteliğine büründürülmesinden kaynaklandığı söylenebilir. Diğer ülkelerde ise YMM faaliyeti finansal denetim veya muhasebe denetimi çerçevesinde yürütülmektedir.

YMM'lerin sorumlulukları diğer ülkeler açısından ele alındığında yapılan iş sebebiyle sorumluluk üç ana kategoriye ayrılabilir<sup>193</sup>;

1. Müşteriye karşı iş sözleşmesinden ve meslekî standartlardan kaynaklanan sorumluluk,
2. Firma ile ilişki içinde bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumluluk,
3. Kamuya karşı sorumluluk.

Meslek mensuplarının, meslekî standartlara uygun bir şekilde, gereken meslekî özen gösterilerek gerçekleştirilen bir denetim sırasında ortaya çıkarılmayan ustalıkla ayarlanmış hata ve sahtekarlıklardan dolayı sorumlulukları yoktur. Sorumluluğun doğmasında temel kriter meslekî özenin gösterilip gösterilmediği ve müşterinin ortaya çıkan hataları kasıtlı olarak gizleyip gizlemediğidir.

YMM sorumluluklarının karşılaştırılması esas olarak Türkiye, Almanya ve ABD düzenlemeleri ile olacak; yer yer Fransa uygulaması hakkında bilgiler verilecektir. Ayrıca her sorumluluk türü açısından kısa değerlendirmelerde bulunulacaktır.

### **2.3.1 İşletme Sahibi ve Yönetimine Karşı Sorumluluk Açısından**

#### **a. Almanya'da**

1. Sözleşme öncesinden (sözleşme reddinin zamanında bildirilmemesinden),
2. Sözleşmeden ve

<sup>192</sup> Metin SAĞMANLI, "Almanya, ABD ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması" *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, sayı: 90, Haziran 2000, s.38-40.

<sup>193</sup> Muzaffer ÇAM, "Bağımsız Denetim ve Sorumluluk", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:170, Ekim 1995, s. 12-13.

### 3. Haksız fiilden doğan sorumluk.

Böyle bir sorumluluğun doğması için YMM'nin yükümlülüklerinden en az birini yerine getirmemiş olması ve bu sebeple işletmeyi bir zarara uğratmış olması şartı vardır.

#### b. Amerika Birleşik Devletleri'nde

YMM'lerin sorumluluğu genellikle denetimin meslekî özen gösterilmeksizin yapılmasından doğar. Zaten ABD'de YMM'lere karşı açılan davaların çoğunun temel sebebi denetim sırasında meslekî özenin gösterilmemesidir.

#### c. Türkiye'de

YMM'ler tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtmamasından ve doğru olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyaından ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 S. Kanun hükümleri uyarınca mükelleflerle birlikte "müştereken ve müteselsilen" sorumludurlar.

Almanya ve ABD'de denetime konu olan belgelerin doğruluğundan kaynaklanan bir sorumluluk yoktur. ABD'de YMM'ler meslekî özeni göstermedikleri için suçlanırlarken, Almanya'da ise sözleşme hükümlerine uymamaları ve ilave olarak meslekî özeni göstermemeleri durumunda suçlanmaktadır. Türkiye'de YMM'lerin bu konudaki sorumlulukları ise daha çok tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtmamasından ve doğru olmamasından kaynaklanmaktadır.

Fransa'daki düzenlemeye göre "meslek mensupları kendilerine tevdi edilen görevi özveri ve bilinçle yerine getirecektir. Doğruluk ve tarafsızlık meslek mensubunun müşterisine verdiği tavsiyelerde ve çalışmasının yönlendirilmesinde esas olmalıdır. Meslek mensubu, sadece para kazanmak, kâr elde etmek esprisini içinde mesleğini icra etmekten kaçınmasının ise, yukarıda sözü edilen davranış ve kavramlara uyması ile sağlanabileceği" hükme bağlanmıştır<sup>194</sup>. Görüldüğü üzere burada YMM'nin sorumluluğu meslekî özen, doğruluk ve tarafsızlık üzerine kurulmuştur.

<sup>194</sup> Erhan KOTAR, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde "Ahlâk"ın Yeri ve Önemi", *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s. 73.



### 2.3.2 Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk Açısından

#### a. Almanya’da

1. Bağlı şirketlere karşı sorumluluk
2. Sözleşmeden doğan sorumluluk
3. Haksız fiilden doğan sorumluluk olmak üzere üç çeşittir.

#### b. Amerika Birleşik Devletleri’nde

YMM’lerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu, yaptıkları denetim işine duyulan güvenden doğar. YMM’lerin yaptıkları denetim sonucunda bir şirketin finansal durumu olduğundan iyi gözükürse ve üçüncü kişiler de buna dayanarak yaptıkları yatırımlarından zarara uğrarlarsa, bu durumda YMM’lerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğundan bahsedilir.

#### c) Türkiye’de

YMM’ler tasdik konusu ve belgelerin, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında işletme yönetimiyle birlikte sorumludur. İstekleri doğrultusunda işletme yönetimince hataların düzeltilmemesi veya hileli bir durumun tespiti halinde, durumu bir raporla ilgili mercilere bildirme yükümlülükleri vardır. Ayrıca “Sosyal Sorumluluk Kavramı” ile de meslek mensuplarının mesleklerini ifa ederlerken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşıdıkları belirtilmiştir.

Üçüncü kişiler, YMM’lerin yaptığı denetime güvenerek denetimi yapılan şirketle yapılan işler sonucunda zarara uğradıklarında üçüncü kişilere karşı sorumluluk söz konusu olmaktadır<sup>195</sup>. Bu konuda ülkemizdeki YMM’lerin sorumlulukları yine tasdikin doğruluğuna dayanmaktadır.

ABD’de denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunu belirleyen üç standart vardır. Bu standartların hangilerinin kullanıldığı eyaletlere göre değişmekte ve hatta aynı yerde zaman içinde değişen şartlar sebebiyle de uygulanan standartlar değişmektedir. Bu standartlar, Privity-Near Privity Standardı, Restatement Standardı ve Foreseeability Standardı’dır. Bu standartlar özetle şöyledir<sup>196</sup>:

<sup>195</sup> SAĞMANLI, age. s. 34.

<sup>196</sup> Cihan TERZİ, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Denetçinin sorumluluğu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:172, Aralık 1995, s. 79-81.

**Privity Standardı:** Denetçinin sadece anlaşma yaptığı kişiye yada denetim raporu hazırlanırken denetçinin bu rapora bağlı olduğunu bildiği kişilere karşı sorumlu olmasıdır. Ancak bu sorumluluk alanı **Near Privity Standardı** ile genişletilmiştir. Ancak bunun için üç şart öne sürülmüştür:

1. Denetçinin, denetime tâbi tutulan malî tabloların özel bir amaçla kullanılacağını bilmesi,
2. Bilinen kişi veya kişilerin özel amacın uzantısı olarak malî tablolara güvenme durumunda olduklarının denetçi tarafından bilinmesi,
3. Denetçi tarafından yürütülen işlemlerin, denetçinin üçüncü kişilerin bunlara atfettiği itimadı anlamasını sağlayacak şekilde üçüncü kişilerle bağlantısının sağlanması.

**Restatement Standardı:** Bu standardın Privity-Near Privity Standardı'na göre kapsamı daha da geniştir. Bu standarda göre, denetçinin sorumlu olacağı önceden bilinen kullanıcılar, denetçinin yaptığı işe güvenen, makul derecede sınırlı ve kabul edilebilir bir gruptur. Dolayısıyla denetçinin sorumluluğu, sadece anlaşmada yer alan kişi yada gruba karşı değil, yapılan denetime güvenerek hareket edeceği önceden bilinen tek yada sınırlı sayıda gruba karşıdır.

**Foreseeability Standardı:** Bu standarta ise denetçinin malî tablolardan yararlanacağını önceden tahmin edebileceği herhangi bir kişi, grup anlaşmanın birinci dereceden tarafları gibi haklara sahip olacaktır. Bu durumda malî tablo kullanıcıları sınırsız sınıf niteliği taşımaktadır.

Özetle ifade edilirse her üç standartta üçüncü kişilere karşı sorumluluk denetim işine duyulan güvenden kaynaklanmaktadır.

### **2.3.3 Yardımcılardan Doğan Sorumluluk Açısından**

#### **a. Almanya'da**

YMM'ler denetimdeki yardımcıların yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda da yardımcıları gibi direkt olarak sorumludurlar.

#### **b. Amerika Birleşik Devletleri'nde**

YMM'ler denetim yaparlarken görevlendirdikleri yardımcılarından kaynaklanan, üçüncü kişiler ve şirket sahiplerini zarara uğratan fiillerden dolayı yardımcılarıyla beraber sorumludurlar.

### c. Türkiye’de

İlgili Meslek Kanunu, yönetmelikler ve tebliğlerde YMM’lerin yardımcılarında doğan sorumluluklarından bahsedilmemiştir.

Almanya ve ABD’de YMM’ler yardımcılarında dolayı sorumluluk taşımaktadırlar. Türkiye’de ise bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

### 2.3.4 Meslektaşlara Karşı Sorumluluk Açısından

#### a. Almanya’da

Meslektaşlara karşı sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmemiştir.

#### b. Amerika Birleşik Devletleri’nde

Meslektaşlara karşı sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmemiştir.

#### c. Türkiye’de

Meslek mensupları, mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması ve meslekî dayanışmanın sağlanması için, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve meslekî eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmakla sorumludurlar.

Meslektaşlara karşı sorumluluk Almanya ve ABD’de kanun ve yönetmelikler çerçevesinde düzenlemeye konu edilmemişken, ülkemizde bu sorumlulukla ilgili yönetmelikte<sup>197</sup> düzenlenmeye yer verilmiştir..

Fransa’da konu ile ilgili düzenlemelerde ise “meslek mensuplarının birbirlerine yardım etmesi ve nazik olması gerektiği, müşteri tarafından ihtiyaç duyulan hizmeti bir meslek mensubu yerine bir meslektaşının bu görevi yerine getireceği” hükümleri yer almaktadır<sup>198</sup>.

### 2.3.5 Cezaî Sorumluluk Açısından

#### a. Almanya’da

Kasıtlı olarak denetimin sonuçlarını yanlış rapor eden, raporunda bazı noktalara değinmeyen veya sır saklama yükümlülüğünü ihlâl eden YMM’ler, para veya hapis cezasına çarptırılırlar.

<sup>197</sup> Serbest Muhasebeci-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Madde 8.

<sup>198</sup> KOTAR, age. s. 72.

### **b. Amerika Birleşik Devletleri'nde**

YMM'ler görevlerin ifası sırasında, herhangi bir şekilde ilgili şirketin finansal durumunu çarpıtmak için yükümlülüklerini kasten yerine getirmezlerse kanunlara göre cezai sorumluluk taşırlar.

### **c. Türkiye'de**

Meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

Hem Almanya hem de ABD'de kasıtlı olarak üçüncü kişileri ve işletme sahip ve yöneticilerini aldatan YMM'lerin cezai sorumlulukları vardır. Türkiye'de ise meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

## **2.3.6 Sorumluluk Sınırlandırılması Açısından**

### **a. Almanya'da**

İsteğe bağlı denetimlerde, kanunen sınırsız sorumluluk öngörülmüştür. Ancak sözleşme ile sorumluluğu sınırlandırma imkanı vardır. Zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklanan yükümlülük zedelenmelerinde sorumluluk, 500.000 DM ile sınırlandırılmıştır. Kasıtlı olarak yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise sınırsız sorumluluk vardır.

### **b. Amerika Birleşik Devletleri'nde**

Almanya'daki gibi belirli sınırlandırmalar yoktur. YMM'lerin sorumlulukları, şirketin malî tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemekle sınırlı olarak görülebilir. Ancak finansal durumun şirket tarafından çarpıtıldığına dair açık indikatörler tespit edilmişse, bunları izleyip sonuçlandırmak da sorumluluklarına dâhildir. Genel olarak önceden belirlenmiş bir para cezası söz konusu değilse de, YMM'lere karşı açılan davalarda istenen tazminatlar oldukça yüksektir.

### **c. Türkiye'de**

YMM'ler, yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve

müteselsilen sorumludurlar. YMM'ler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri tasdik raporunda açıkça belirtirler. Bunun dışında ayrıca bir sorumluluk sınırlandırılması bulunmamaktadır.

Almanya'da zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklı yükümlülük zedelenmelerinde bir sınırlama varken, kasıtlı ihmallerde sorumluluk sınırsızdır. ABD'de bu şekilde bir sınırlama yoktur. Ancak dava neticesinde istenen tazminatların çok yüksek olduğu söylenebilir. Ülkemizde ise, ister kasıt olsun isterse olmasın meslek mensuplarının ihmallerinden kaynaklanan bir para cezası yoktur. Ancak YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan kaynaklı sınırsız sorumlulukları vardır.

### **2.3.7 Disiplin Cezaları Açısından**

#### **a. Almanya'da**

Uyarma, kınama, 20.000 DM'ye kadar para cezası ve meslekten men edilme cezası vardır.

#### **b. Amerika Birleşik Devletleri'nde**

SEC (Securities Exchange Commission), bazı durumlarda YMM'leri SEC'e kayıtlı şirketlerin denetimini yapmaktan süreli veya süresiz olarak men edebilir.

#### **c. Türkiye'de**

Uyarma, Kınama, Geçici Olarak Meslekî Faaliyetten Alıkoyma, Yeminli Sıfatını Kaldırma ve Meslekten Çıkarma olmak üzere 5 tanedir.

Disiplin cezaları her üç ülkede de ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır. Bu tarz bir düzenlemede YMM'lerin yaptıkları işlerin sonuçlarının toplumun büyük bir kesimini doğrudan ilgilendirmesi önemli bir etkidir. Bu sayede YMM'lerin dikkatli, titiz ve meslekî özene uygun hareket etmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. ABD'de YMM'ler süreli ve süresiz meslekten men edilme cezasına çarptırılabilirken, Almanya'da disiplin cezaları uyarma, kınama, para cezası ve meslekten men edilme olmak üzere 4 kategoride düzenlenmiştir. Türkiye'de ise disiplin cezaları, uyarma, kınama, geçici olarak meslekî faaliyette alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma olmak üzere 5 kategoride düzenlenmiştir.

### 2.3.8 Meslek Sigortası Açısından

#### a. Almanya’da

YMM’ler meslek sigortası yapmakla yükümlüdürler.

Asgari her bir sigorta konusu işlem için sigorta tutarı 500.000 DEM, tüm faaliyetlerin toplamı için de en az 2.000.000 DEM olarak tespit edilmiştir<sup>199</sup>.

#### b. Amerika Birleşik Devletleri’nde

Bu konuda bir yükümlülük bulunmamakla birlikte talep edilen tazminatların büyüklüğü sebebiyle sorumluluk sigortası yaptırmak her denetim şirketi için zorunlu hale gelmiştir.

#### c. Türkiye’de

Meslekî sorumluluk sigortası kanuni bir zorunluluk değildir. Tasdikten doğan sorumluluğun oldukça ağır olması sebebiyle zararlardan korunmak için iyi bir yöntem olmakla birlikte, primlerin yüksekliği sebebiyle yaygınlaşmamıştır.

Almanya’da YMM’lerin sorumluluk sigortası yapmaları zorunlu iken ABD’de böyle bir zorunluluk yoktur. Ancak istenen tazminatların yüksek olması sebebiyle sorumluluk sigortası yaptırmak zorunlu bir nitelik kazanmıştır. Türkiye’de de meslekî sorumluluk sigortası zorunlu değildir.

## 3. MESLEK AHLÂKI (ETİK)

### 3.1. AHLÂK, ETİK VE MESLEK AHLÂKI KAVRAMLARI

Etimolojik olarak Yunanca “ethos” kelimesinden gelen etik kavramı, Türkçe sözlükte, “töre bilimi, ahlâk bilimi, ahlâkî, ahlâkla ilgili”; ahlâk kavramı ise, “ bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçim ve kuralları şeklinde tanımlanmıştır<sup>200</sup>. Yine dünyaca tanınmış bir sözlükte etik kavramı “ doğru ve yanlış hakkında moral (ahlâkî) inanışlar veya kurallar”; ahlâk ise,

<sup>199</sup> M. Sema ÜLKER, “ Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s. 51.

<sup>200</sup> Türkçe Sözlük, age. s. 48 ve 739.



“bir kişinin veya toplumun inanışlarında neyin doğru, dürüst veya kabul edilebilir olduğuna yönelik değerler veya prensipler” olarak tanımlanmaktadır<sup>201</sup>.

Geniş olarak etik, ahlâk kuralları ve değerlerinin bir bileşimi olarak da ifade edilmektedir. Filozoflar, dini örgütler ve diğer gruplar tarafından ideal bileşiminin nasıl olması gerektiği çeşitli yollarla ortaya konmaktadır. Bazı ahlâk kural veya değerleri, kanun ve düzenlemeler yoluyla yerine getirilmesi emredilebilmektedir. “Josephson Institute for the Advancement of Ethics” tarafından geliştirilen ahlâkî davranışla ilgili kural ve değerler seti aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır<sup>202</sup>:

1. Dürüstlük
2. Güvenilirlik
3. Sözünde durma
4. Sadakat- Bağlılık
5. Doğruluk
6. Diğerlerine Dikkate Etme
7. Diğerlerine Saygı Gösterme
8. Vatandaşlık Sorumluluğu
9. Mükemmelliği Kovalama
10. Sorumluluk

Etik ve ahlâk kavramları arasındaki temel fark; etik kavramının genel olarak ahlâkî da konu alan disiplini belirtmesidir. Bu anlamda etik, ahlâk felsefesiyle eşanlamlı sayılır<sup>203</sup>. Ahlâkın felsefi yönü olan etik, bir şeyin doğru veya yanlış, iyi veya kötü olduğunu ortaya çıkaran sebepleri bulmaya ve anlamaya çalışır<sup>204</sup>.

Toplumun, kişi ve kurumları ile uyumlu bir işleyişe kavuşabilmesi için her bireyin uyması gereken kuralların belirlenmiş olması kaçınılmazdır. Bu kurallar hukukun belli başlı kurallarını meydana getirirler. Hukuk düzeni içinde bazı ahlâk kuralları yasa şekline dönüşürler. Bununla beraber ahlâk kurallarının tüm değer yargılarının yasalaşması imkansızdır. Başkalarını aldatma, hırsızlık, dolandırıcılık gibi ahlâka aykırı davranışların yasaya bağlanması mümkün olabilirken; fazilet, iffet,

<sup>201</sup> Collins Cobuild English Language Dictionary, Harper Collins Publishers, 1993, s. 480 ve 937.

<sup>202</sup> ARENS&LOEBBECKE, age, s. 68 -69.

<sup>203</sup> KOTAR, age, s.65.

<sup>204</sup> Özgür Özmen UYSAL, “Muhasebe eğitiminde Etik: Araçsal Etik Mi?”, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002, s. 32.

doğruluk gibi ahlâkî değer yargılarının yasa şekline dönüşmesi zordur. Yasalaşması zor olan bu gibi ahlâkî değer yargıları ise tartışmasız öneme sahiptirler. Meslekî davranışı belirleyen ahlâk kurallarının tümünün hukukî açıdan yasalara bağlanması mümkün olmazsa bile, meslek ahlâkı hukukun koyduğu yasaların da üzerinde uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmaktadır<sup>205</sup>.

Meslek ahlâkı, sosyal çevre, kişisel ahlâk ve işletme özelliklerinin bütününden oluşan bir olgudur. Kişinin içinde bulunduğu örgütte ahlâkî olan veya ahlâkî olmayan davranışlarına sosyal çevrenin, aileden aldığı eğitimin, dinin ve örgüt kültürünün sebep olduğu söylenebilir. Başka bir ifade ile meslek ahlâkı, bireysel ahlâk, işletme ahlâkı ve toplumsal ahlâk etkileşiminin bir sentezidir<sup>206</sup>.

Meslek ahlâkı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterliliklerinin, güvenilirliklerinin, tarafsızlıklarının, bağımsız karar alabilmelerinin, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüklerinin simgesidir. Meslekî ahlâk kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasındaki yargıların temelini oluşturur<sup>207</sup>.

### 3.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEK AHLÂKINA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Ülkemiz profesyonel muhasebe mesleğine yönelik “ahlâk kuralları” adı altında kurallara rastlanılmamaktadır. Konu ile ilgili kurallar, Meslek Kanununun çeşitli maddelerinde, Meslek Kanununa dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerde, meslekî kararlarda, meslek hukuku dışında Sermaye Piyasası düzenlemelerinde vb. ortamlarda dağınık olarak yer almaktadır<sup>208</sup>.

<sup>205</sup> Ersin GÜREDİN, “Denetçinin Meslek Ahlâkı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s.116.

<sup>206</sup> Seval Kardeş SELİMOĞLU, “Muhasebede Meslek Ahlâkı (Etik) Yaklaşımı”, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s. 145.

<sup>207</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları ile İlgili Mecburî Meslek Kararı, Madde 3,18 Ekim 2001 Tarih , 24557 Sayılı RG.

<sup>208</sup> PEKDEMİR, Türkiye’de Muhasebe Mesleği..., s. 19.

### 3.2.1 Sermaye Piyasası Kanun ve Tebliğlerinde Yer Alan Düzenlemeler

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda (SerPK) ve bu kanuna dayanılarak çıkartılan tebliğlerde yer alan ahlâk kurallarını içeren düzenlemeler şöyle özetlenebilir:

SerPK'nın çeşitli maddelerinde kamu yararı ve kamunun aydınlatılması ilkelerine yönelik düzenlemeler söz konusudur. Örneğin, SerPK'nın 46. maddesinin e fıkrasında;

*“Mevzuat uyarınca açıklanması gerekirken açıklanmamış bilgileri ve mevzuata aykırılıkları..... kamuoyuna duyurmaya yetkilidir”*

ifadesiyle, meslek mensubunun kamu yararını göz önünde tutmasına işaret edilmektedir<sup>209</sup>. Ayrıca SerPK'nın, 1., 5., 6., ve 16. maddelerinde de, belirtilen ilkelere uygun hükümler yer almaktadır. Aynı kanunun 25. maddesindeki hüküm ile meslek mensubuna “sır saklama kuralı” getirilmiştir. Kanunun 45. ve 47. maddelerine aykırı davranışın sonucunda parasal ve hürriyeti bağlayıcı cezaları verileceği ifade edilmek suretiyle meslek mensubunu ahlâkî davranış sergilemeye yöneltmektedir<sup>210</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkartılan “Sermaye Piyasasında Malî Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki 1 Nolu Tebliğ”in Birinci Bölümünün 3. maddesinde muhasebenin temel kavramları sıralanarak, muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında bu kavramların esas alınacağı net bir biçimde ifade edilmiştir. Yine aynı Tebliğin üçüncü bölümünde malî tablolara ilişkin şekil ve esaslar sıralanmış, malî tabloların işletmenin varlıkları, kaynakları, malî durumu, kâr veya zararı hakkında gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir<sup>211</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan X/16 seri No’lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in “meslekî yeterlilik”i düzenleyen 7. maddesinde,

<sup>209</sup> Selçuk USLU, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlâkı ve Moral Değerler”, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20, s. 29.

<sup>210</sup> PEKDEMİR, Türkiye’de Muhasebe Mesleği..., s. 22-23.

<sup>211</sup> USLU, age. s. 30.

*“Bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerinden meslekî yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Meslekî yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile meslekî deneyiminin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.*

*Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin, meslekî bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.*

*Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir hizmet sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar ”*

hükümü yer almakta ve aynı maddenin izleyen hükümleriyle meslekî yeterliliğin genel çerçevesi çizilmektedir. Ayrıca “Meslekî Yeterliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi”, başlıklı 8. madde ve “Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması” başlıklı 9. madde ile de bu sorumluluğun yerine getirilmesine dönük ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir<sup>212</sup>.

X/16 seri No’lu Tebliğin 10. maddesinde “Bağımsızlık İlkesi” ele alınmakta ve bağımsızlık, meslekî faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Denetçilerden dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyecek hiçbir müdahaleye imkan vermemeleri ve denetim sonucunda ulaştıkları görüşleri başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamaları gerektiği ifade edilmektedir. Hangi durumların bağımsızlığı ortadan kaldırdığı ise tebliğin 11. maddesinde açıklanmıştır.

X/16 seri No’lu Tebliğin 12. maddesinde “meslekî özen ve titizlik” kuralı ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddede, denetçinin denetim faaliyetini sürdürürken gerekli meslekî özen ve titizliği göstermesi gerektiği belirtilmektedir. Özen ve titizlik ise, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder biçiminde tanımlanmıştır.

Tebliğin “Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı” başlıklı 13. maddesiyle bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin tebliğ kapsamındaki faaliyetler dışında

<sup>212</sup> Mustafa YAVAŞOĞLU, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim- Yorum Uygulama ve Açıklamalar-, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. AŞ, Ankara, Şubat 2001, s. 37.

ticarî hiçbir işle uğraşamayacakları ve başka bir bağımsız denetim kuruluşuna ortak olamayacakları ve meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamayacakları belirtilmiştir.

Tebliğin 14. maddesinde “Reklâm Yasağı” başlığı ile bağımsız denetim kuruluşlarının işi elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacakları ve iş öneremeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Tebliğin “Sır Saklama Yükümlülüğü” başlıklı 15. maddesinde, denetçinin işleri dolayısıyla öğrendiği sırları açıklayamayacağı ve bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamayacağı açıkça belirtilmek koşuluyla, denetçinin “sır saklama” kuralına uyması gerektiği ifade edilmektedir.

Tebliğin “Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet” başlıklı 16. maddesi haksız rekabet konusunu ele almıştır.

### 3.2.2. 3568 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

3568 Sayılı Kanunu'nun çeşitli maddelerinde bazı ahlâk kurallarının yazılı hale geldiği görülmektedir.

Kanunun 3. maddesinde “Meslek Unvanlarının Haksız Kullanılması” başlığı ile muhasebe mesleğinde unvan ve yetkinin ehil olmayanlar tarafından kullanılmasının önüne geçilmesine dönük ifadelere yer verilmiştir:

*“Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir, yeminli malî müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır”*

Kanunun “Yemin” başlıklı 11. maddesinde, YMM’lerin görevlerine başlamadan önce yemin etmeleri gerektiği hükme bağlanmış ve bu yemin metninde bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarına vurgu yapılmıştır:

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

Kanunun 43. maddesinde “Meslek Sırları” başlığı ile meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri ve çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Meslek mensuplarının iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacakları ve tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen meslekî unvanları dışında başka sıfat kullanamayacakları ise aynı Kanununun 44. maddesinin “Reklâm Yasağı” başlığı ile ifade edilmiştir.

Kanunun “Yasaklar” başlıklı 45. maddesi ile hangi davranışların yasak olduğu açıklanmıştır:

*“Madde 45 - Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci malî müşavirler bu unvanlarla, yeminli malî müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2'nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tâbi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticarî faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.*

*Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve firuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler”*

Bununla beraber aynı maddenin 3. fıkrasıyla, bilirkişilik, tasfiye memuru, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinin meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmayacağı belirtilmiştir.

3568 Sayılı Kanunda yer alan son düzenleme ise meslek mensuplarının ücret konusunda nelere dikkat edecekleri “Ücret” başlıklı 46. madde ile hükme bağlanmıştır:

*“Madde 46: Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgarî miktarı tarife ile belirlenir.*

*Tarifedeki asgarî miktar altındaki ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir.”*

### **3.2.3. Yönetmeliklerde Yer Alan Düzenlemeler**

3568 Sayılı Kanununun 50. maddesine dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te<sup>213</sup> meslek mensuplarının çalışma

<sup>213</sup> 03/01/1990 tarih, 20390 Sayılı Resmi Gazete



usul ve esasları ile ilgili olarak bulunması gereken “Genel Standartlar” belirlenmiştir.

Bu standartlar şunlardır:

Madde 4. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi

Madde 5. Meslekî Eğitim ve Bilgi

Madde 6. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Madde 7. Sır Saklama

Madde 8. Sorumluluk

Madde 9. Bağımsızlık

Madde 10. Haksız Rekabet

Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek mensuplarının meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorunda oldukları ifade edilmiştir.

Yönetmeliğin “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” başlığını taşıyan 6. maddesinde bu kavramların meslek için önemi vurgulanmıştır:

*“Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma mesleğin temelini oluşturur.*

*Meslek mensuplarının, meslekî konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür.*

*Meslek mensupları çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken meslekî özen ve titizliği gösterir.”*

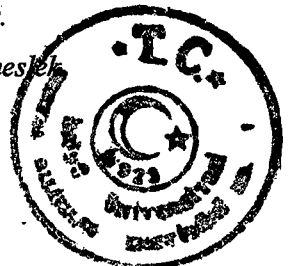
Bağımsızlık konusundaki düzenlemeye Yönetmeliğin “Bağımsızlık” başlıklı 9. maddesinde rastlanmaktadır. Bu maddeye göre meslek mensupları, çalışmalarını tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık, mesleğin temeli ve vazgeçilmez unsurlarındandır.

Yönetmeliğin 10. maddesi “Haksız Rekabet” başlığı ile haksız rekabetle ilgili düzenlemeleri içermektedir. Buna göre;

*Madde 10: meslek mensupları, meslekî dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar.*

*Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile meslekî sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere meslekî hizmet vermeye girişemezler.*

*Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.”*



Yönetmeliğin 14. maddesinde her meslek mensubunun, meslekî faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu Oda bilgisinde iş yeri açmak zorunda olduğu; 15. maddesinde ise her meslek mensubunun, iş yerinin herkesin kolaylıkla görebileceği bir yerine sadece adı ve soyadı ile meslek unvanını taşıyan bir tabelayı asma zorunda olduğu ifade edilmektedir.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları ile İlgili Mecburî Meslek Kararı'nda<sup>214</sup> yer alan kurallar aşağıda sıralanmıştır:

Madde 3: Meslek Ahlâkı ve Önemi

Madde 4: Meslekî Uzmanlık

Madde 5: Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama

Madde 6: Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu

Madde 7: Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Madde 8: Meslekî Özen ve Titizlik

Madde 9: Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı

Madde 10: Sır Saklama

Madde 11: Ücretler

Madde 12: Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri

Madde 13: Öngörü Yasağı

Madde 14: Haksız Rekabet Yasağı

Madde 15: Personel Sağlanması

Madde 16: Dürüst Olmayan Davranışlar

Madde 17: Reklâm ve Teşvik Yasağı

Madde 18: Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı

Madde 19: Bağdaşmayan İşler

Madde 20: Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı

Madde 21: Denetimde Kamu Sorumluluğu

<sup>214</sup> 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete

### 3.3. ABD'DE VE ULUSLARARASI DÜZEYDE MESLEK AHLÂK KURALLARI

ABD'de muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli bir rol üstlenen American Institute of Certified Accountants (AICPA) Meslek Ahlâk (Davranış) Yasasında (The Code of Professional Conduct) denetçinin, topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı olan sorumlulukları belirtilmektedir<sup>215</sup>.

AICPA Meslek Ahlâk Yasası dört bölümden meydana gelmektedir<sup>216</sup>:

1. **Prensipier** (Felsefi terimlerle ifade edilmiş meslek ahlâk davranışlarının ideal standartlarıdır. Mecburî değildir.)

2. **Davranış Kuralları** (Özel kurallarla ifade edilmiş meslekî ahlâk davranışlarının asgarî standartlarıdır. Mecburîdir.)

3. **Yorumlar – Açıklamalar** (AICPA Meslekî Ahlâk Kuralları Bölümü tarafından davranış kurallarının açıklamaları. Mecburî değil, ancak uygulayıcı (meslek mensubu) davranışının doğruluğunu kanıtlamalı.)

4. **Ahlâkî Kararlar** (Uygulayıcılar ve diğer ilgililer tarafından AICPA'ya sunulan davranış kuralları hakkındaki sorulara ait açıklamalar ve cevapları yayınlama. Mecburî değil, ancak uygulayıcı (meslek mensubu) davranışının doğruluğunu kanıtlamalı.)

Prensipier, Meslekî Davranış Prensipieri ile bunların yorumu ve tartışılmasını içeren iki bölümden oluşmaktadır. Meslekî Prensipier 6 ana başlıkta toplanmaktadır. Bunlar<sup>217</sup>;

1. Sorumluluklar
2. Kamu yararı
3. Dürüstlük
4. Tarafsızlık ve bağımsızlık
5. Meslekî özen
6. Verilen hizmetin niteliği ve kapsamı

<sup>215</sup> Türkan ÖNDER, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlâkı**, Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ, Yayın No: 1163, İstanbul, 2001, s.24.

<sup>216</sup> ARENS, LOEBBECKE, age. s. 76.

<sup>217</sup> ARENS, LOEBBECKE, age. s. 76.

Meslek Ahlâk Yasası'nın ikinci bölümünü oluşturan "Davranış Kuralları" nda 11 adet kural öngörülmüştür. Bunlar aşağıda kural numarası ile birlikte sıralanmıştır<sup>218</sup>:

- 101 Bağımsızlık
- 102 Dürüst ve Tarafsız Olma
- 201 Genel Standartlar
- 202 Standartlara Uyma
- 203 Muhasebe Prensipleri ile uyum
- 301 Müşteri ile İlgili Bilgilerin Gizliliği (Sır Saklama)
- 302 Şartla Bağlı Ücret
- 501 Uygunsuz Davranışlar (meslek onuruna yakışmayan davranışlar)
- 502 Reklâm Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Tanıtım Yasası
- 503 Komisyon ve Başvuru (Danışma) Ücretleri
- 505 Organizasyon Tipi ve İsim

Davranış Kuralları ile Davranış Prensipleri arasındaki fark, Prensiplerin ideal davranışları temsil etmesi; Kuralların ise davranışın asgarî seviyesini ifade etmesidir. Meslek mensubunun (uygulayıcıların) davranışları minimum seviyede olduğu zaman davranışları (yaptıkları işleri) yetersiz anlamına gelmez. Meslek, belki de yeterli asgarî davranışları sağlayabilmek için yüksek düzeydeki standartları saptamıştır<sup>219</sup>.

Uluslararası düzeyde muhasebenin gelişmesini sağlamaya çalışan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants "IFAC") da benzer düzenlemeler yapmıştır. IFAC, "Temel Prensipler" bölümünde yer alan prensipler şunlardır<sup>220</sup>:

1. Dürüstlük
2. Tarafsızlık
3. Meslekî yeterlilik
4. Sır saklama
5. Meslekî davranış
6. Teknik standartlar

<sup>218</sup> USLU, age. s. 28-29.

<sup>219</sup> ARENS, LOEBBECKE, age. s. 77.

<sup>220</sup> ÖNDER, age. s. 48.

IFAC “Meslek Kuralları” bölümünde ise aşağıdaki kurallara yer vermiştir:

1. Bağımsızlık
2. Ücretler ve komisyonlar
3. Diğer meslek mensupları ile ilişkiler
4. İlan ve teşvik
5. Müşterinin parası
6. Faaliyetlerin ve uygulamaların birbirine uymaması.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenen “mecburî meslek kararı”nda yer alan meslekî etik kuralların, AICPA ve IFAC tarafından düzenlenen meslekî etikle ilgili kuralların özet bir karşılaştırmasını içeren tablo aşağıdadır<sup>221</sup>:



<sup>221</sup> Yavuz ÇİFTÇİ ve Birgül ÇİFTÇİ, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003, s.89.

**Tablo 4: Meslekî Etik Kurallarının AICPA, IFAC ve TÜRMOB İle Karşılaştırılması**

İlke/Kural	AICPA	IFAC	TÜRMOB
Bağımsızlık	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar	Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık
Dürüstlük, Tarafsızlık Ve Güvenilirlik	Dürüst ve tarafsız olma Uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar Bilginin sunulduğu Vergi uygulamaları	Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüst olmayan davranışlar Bağdaşmayan işler
Genel Standartlar Standartlara Uyum Muhasebe İlkelerine Uyum	Genel standartlar Standartlara uyum Muhasebe ilkeleri Mesleği icra biçimi ve isim Özenli çalışma Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği	Meslekî yeterlilik Meslekî yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluk	Meslekî uzmanlık Defter tutma ve finansal tablolara hazırlama Muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu Meslekî özen ve titizlik Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri Öngörü yasağı
Sır Saklama	Müşteri ile ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik	Sır saklama
Sorumluluklar (Meslektaş, Kamu, Müşteri)	Sorumluluklar Kamu yararı Müşteri ile ilgili bilginin gizliliği	Diğer bağımsız meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler Gizlilik Müşterinin paraları Tanıtım Vergi uygulaması	Denetimde kamu sorumluluğu Sır saklama Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı Personel sağlanması Haksız rekabet yasağı
Etik Çatışmalar		Etik çatışmaların çözümlü Sadakat çatışması	
Ücretler	Şartlı ücret Komisyon ve başvuru ücretleri	Ücretler Şarta bağlı ücretler Ücretler ve komisyonlar Müşteri paraları	Ücretler Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
Meslek Ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar tanıtım	Bağdaşmayan işler
Reklâm Yasağı		Tanıtım Reklâm ve teşvik	Reklâm ve teşvik yasağı
Vergi Uygulaması		Vergi Uygulaması	
Sınır Ötesi Faaliyetler		Sınır ötesi faaliyetler	



### 3.4. İKİ ÖNEMLİ DEĞER: BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK

Tarafsızlık ve bağımsızlık kavramlarına ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren, meslekle ilgili kuruluşların meslekî ahlâk kurallarına yönelik bütün düzenlemelerinde rastlanmaktadır.

Ülkemizde, bağımsızlığı ve tarafsızlığı gerektiren bütün mesleklerde ve özellikle dış denetim mesleğinde bu iki kavrama sık sık vurgu yapılmaktadır. Hatta dış denetimin, diğer bir isminin “Bağımsız Denetim” olarak söylenmesi ise meslekte, bağımsızlığın olmazsa olmaz bir şart olduğunu göstermesi bakımından ilginçtir.

Denetimde **bağımsızlık**, denetim testlerinin yapılması, elde edilen sonuçların değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması sırasında tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmektir<sup>222</sup>. Bağımsız olma, tarafsız olmayı, fikren dürüst olmayı ve çıkar çatışmalarından uzak durmayı gerektirir<sup>223</sup>. Bağımsızlık, meslekî çalışmada tarafsız ve dürüst bir yaklaşımla davranmayı ifade eder<sup>224</sup>.

Meslek mensupları, bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının azalmasına sebep olan davranış veya durumlardan uzak durmalıdırlar. Bağımsızlık ve tarafsızlığı zedeleyen davranış veya durumlar şöyle sıralanabilir<sup>225</sup>:

1. Gelirin önemli bir kısmının belli bir müşteriden olması
2. Müşteri işletmeye kredi vermek veya almak
3. Hediye ve diğer çıkarların varlığı
4. Müşteri işletmenin diğer işlerine müdahale etme
5. Müşteri işletme ile davalık olma veya bu yönde tehdidin varlığı
6. Hisse senetlerinden veya diğer yatırımcıdan çıkar sağlama
7. Aracı yatırım kuruluşlarından çıkar sağlama
8. Aracı kurum ortağı veya adi hisse senedi sahibi olma
9. Müşteri işletmenin uzun dönem işlerini yürütme
10. Müşteri işletmeye diğer hizmetlerin sağlanması

Denetçinin bağımsızlığını daha fazla artırabilecek önlemler şu şekilde sıralanabilir<sup>226</sup>:

<sup>222</sup> ARENS, LOEBBECKE, age. s. 80.

<sup>223</sup> ÖNDER, age. s. 27.

<sup>224</sup> G. COSSERAT, *Auditing and Investigations*, Longman Group UK Ltd, s. 47.

<sup>225</sup> 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, s. 98-100.

1. Denetim dışı hizmetlerin (özellikle yönetim danışmanlığı tipi hizmetler) uzun süre devam etmesi denetçinin bağımsızlığına zarar vermektedir. Bağımsızlık ilgili meslekî kurallar, denetçinin denetlediği şirkette denetim dışı hizmetlerden (örneğin yöneticinin görevlerini yerine getirmek veya yöneticinin kara vermesine yardımcı olmak gibi) sakınmaları gerektiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla denetçilerin denetim dışı hizmetleri azaltması gerekmektedir.

2. Bağımsızlık için engellerden birisi denetçinin, tekrar atanmasını güvence altına almak için şirket yönetimi ile iyi ilişkilerin muhafaza edilmesi gerektiğine inanmasıdır. Bu durumun önlenmesi için

- a) Denetçinin üst Resmi Kurallar tarafından direkt olarak atanması,
- b) Denetim alanının oluşması,
- c) Denetimin rotasyonunun sağlanması gerekmektedir.

3. Denetim komitesinin kurulması ile bağımsızlık önündeki engeller azaltılabilir.

Meslekî bağımsızlık ve tarafsızlık, meşru sayılan her meslek grubunun uygulamalarında temel gereklerdendir. Meslekî tarafsızlıkta oluşabilecek bir zaaf, sadece o kişinin değil bir bütün olarak o meslek grubunun verdiği hizmetin kalitesini düşürebilecektir<sup>227</sup>.

<sup>226</sup> COSSERAT, age. s. 48-50.

<sup>227</sup> David M. HUND, "Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 8, Ekim 2000, s. 66.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALÎ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI, SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bir ülkenin bir diğerine olan üstünlüğünün en temel göstergelerinden biri ekonomik sistemin sorunsuz diyebilececek düzeyde işlemesidir. Böyle bir sisteme ulaşmada şüphesiz insan unsuruna yapılan yatırım önem kazanmaktadır. Ayrıca ülke içinde faaliyet gösteren mesleklerin ve bunların teşekküllerinin üzerlerine düşen görevlerin bilinciyle hareket etmeleri de bu sisteme katkı sağlayan önemli unsurlardandır.

Ekonomik sistemin iyi işlediği ülkelerde, örneğin araştırma-geliştirmeye ve eğitime ayrılan payın yüksekliği, vergi düzenlemelerin uygulanabilirliği, ekonomik faaliyetlerin izlenebilirliği vb. dikkate çarpmaktadır. Acaba bu tür gelişmeler bir sebep mi yoksa bir sonuç mudur? Diğer bir ifade ile örneğin araştırma geliştirme faaliyetine veya eğitime ayrılan pay yüksek olduğu için mi veya ekonomik faaliyetler izlenebildiği için mi ekonomik sistem iyi işlemekte yoksa ekonomik sistem iyi işlediği için mi bu ve benzeri gelişmeler yaşanmaktadır. Yine ekonomik sistem iyi işlediği için mi vergi gelirleri fazla olmakta yoksa vergi gelirleri fazla olduğu için mi ekonomik sistem iyi işlemektedir? Bu kıyaslamalar bir çok konuda yapılabilir. Ancak şu bir gerçek ki hiçbir ülke mükemmel bir ekonomik sistemle kurulmuş değildir. Örneğin Almanya daha 1945’li yıllarda harabe olmuş bir ülke iken 60 yıl sonra dünya liderliğine soyunabilme aşamasına gelmiştir. O halde gelişmişliğin ölçümünde en önemli kriterlerden olan ekonomik sistemin iyi işler hale getirilmesine gayret gösterilmelidir.

Ekonomik sistemin sorunsuz işleyebilmesi belki mümkün değildir; ancak sorunların azaltılması mümkündür. Bu noktada ülke içindeki tüm kurumlara, mesleklere birtakım görevler düşmektedir. Bunlar içinde YMM mesleğine ise çok daha büyük görevler düşmektedir. Zira onlar zaten ekonomik sisteme katkı sağlamayı meslek edinmişlerdir.

## A. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN EKONOMİYE KATKISI

YMM'ler özellikle kamu finansman sorununun çözümüne ve vergi yönetimine çok önemli katkılar sağlayan bir mesleğin üyeleridirler. Onlar, ekonomik sistemin bütün unsurları üzerinde uğraşı içinde bulunmaktadır.

YMM'ler, vergicilik, muhasebecilik ve işletmecilik alanlarında yüksek bilgi ve deneyime sahip kişilerdir. Özellikle ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerle ortaya çıkan malî ve ekonomik sorunlar büyümüş ve karmaşık hale gelmiştir. Bu sorunların üstesinden gelebilecek mesleklerden en önemlisi ise YMM mesleğidir.

Bu başlık altında Türkiye ekonomisinin genel bir görünümü çizildikten sonra, kamu finansman kaynakları ve bu kaynakları azaltan faktörler hakkında bilgiler verilecektir. Son olarak da verilen bilgiler ışığında YMM mesleğinin ekonomik sisteme katkıları ortaya kanmaya çalışılacaktır.

### 1. TÜRKİYE EKONOMİSİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Türkiye ekonomisi, özellikle 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri sonucunda II. Dünya Savaşı'ndan bu yana en ağır ekonomik bunalıma maruz kalmıştır. Üretim hacmi önemli ölçüde daralmış, çok sayıda tesis ve iş yeri ya kapanmış yada küçülmüştür. Yatırımlar azalmış ve kamu açıkları çığ gibi büyümüştür.<sup>228</sup>

Türkiye'nin ekonomisinin son çeyrek yüzyılına damgasını vuran enflasyon, faiz hadlerinde dalgalanmalar, ani döviz kuru hareketleri ve büyük çaplı sermaye kaçışları, giderek büyüyen kamu kesimi malî dengesizliği ile kamu borç stokunda yaşanan olumsuz gelişmeler 2000 yılı sonunda ve 2001 yılı başında yaşanan ekonomik krizlere sebep olmuş ve ülke genelinde ekonomik ve sosyal bir kaos yaşanmaya başlanmıştır. Enflasyon oranı 1981-87 döneminde %40'dan başlayarak, 1989-93 döneminde %65, 1995-97 döneminde %85 ve 1997 yılı sonunda %100 oranına kadar yükselmiştir. Alınan birtakım önlemler sonucunda 1998 yılında %85'e ve 1999 yılında %65'e ve 2000 yılında ise %55'e kadar ancak düşürülebilmüş ve bu düzeyini 2001 yılında da korumuştur.<sup>229</sup>

<sup>228</sup> Ekonomik Rapor 2001, TÜRMOB Yayınları No: 190, Ankara, 2002, s.57.

<sup>229</sup> Ekonomik Rapor 2001, s. 57.

Temel olarak kamu malî yapısındaki zayıflıktan beslenen enflasyonun yüksek oranlarda seyretmesi beraberinde diğer ekonomik problemlerin doğmasına sebep olmaktadır. Bu dönemlerde ulusal paraya olan talepte azalmalar meydana gelmiş, bu gelişmeye paralel olarak reel faiz haddi yükselmiştir<sup>230</sup>.

Türkiye, 1989-2001 ekonomik sürecinde, yüksek enflasyon ve faiz hadleri, üretimde yaşanan daralmalar ve kamu gelirlerinin azalması sonucunda kamu finansman açığı büyümüş; bu açığın kapatılabilmesi için uygulanmak zorunda kalınan borçlanma stratejisi ile de hem iç hem de dış borç batağına saplanmıştır.

Kendi kaynakları ile ekonomisinin düzlüğe çıkarılmasının imkansız olduğuna inandırılan Türkiye, uyguladığı istikrar tedbirlerinde kurtuluşu borçlanmada aramış ve sonuçta dış borçlar bu dönemde iki misliden daha fazla büyüyerek 130 milyar doları bulmuştur. Bununla da kalmayıp, borçların faizini ödemek için bu sefer iç borçlanmaya yönelmiş; borç ödemeyi değil de borç bulmayı başarı olarak tanımlayan Türkiye, içeride ve dışarıda kontrolsüz olarak borçlanmıştır<sup>231</sup>.

Aşağıdaki tablo 5'te, iç ve dış borçların 1998-2002 yıllarında gösterdiği gelişmeler yer almaktadır:

**Tablo 5: İç ve Dış Borçlardaki Gelişmeler**

	1998	1999	2000	2001	2002
<b>İç Borç Stoku (milyar TL)</b>	11.612.885	22.920.145	36.420.620	122.157.260	149.869.691
<b>Dış Borç Stoku (milyon \$)</b>	96.429	102.992	118.702	113.826	131.200

Kaynak: www.hazine.gov.tr 12/04/2003

Tablo 5'ten görüldüğü gibi iç borçlanma 2001 ve 2002 yıllarında çok büyük rakamlara ulaşmıştır. Bu durumun ana sebebi olarak 2000 ve 20001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler gösterilebilir.

İç borç stokunun yapısında da değişimler meydana gelmiştir. 2000 yılında %56'sı sabit faizli, %36'sı değişken faizli ve %8'i döviz cinsinden ve endeksli senetlerden oluşan iç borçlanma yapısı 2001 yılında %49,9'u değişken faizli senetlerden ve %35,6'sı da dövize endeksli senetlerden meydana gelmiştir<sup>232</sup>. Dövize dayalı borçlanmanın devalüasyon durumunda daha da ciddi olumsuzlar doğuracağı

<sup>230</sup> Ekonomik Rapor 2001, s.58.

<sup>231</sup> Özer ERTUNA, "Türkiye Ekonomisinin Kayıp Yılları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:19, Temmuz 2003, s. 7.

<sup>232</sup> Ekonomik Rapor 2001, s. 125.

kuşkusuzdur. Borçlanmanın yeni yatırımı ve/veya teknolojiyi geliştirme gibi istihdam ve üretime katkı sağlayıcı alanlara kaynak oluşumu için değil de hemen hemen tamamının faizler için kullanımı ekonomik ve sosyal hayatta tahribatın temel sebebi olmuştur. Örneğin resmî açıklamalara göre 2002 yılında önceki yıllara göre gasp, soygun ve hırsızlık gibi suçlarda %30-40 oranlarında artışlar olmuştur<sup>233</sup>.

1989'dan bu güne Türkiye'nin elde ettiği ekonomik sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>234</sup>:

1. Uzun vadeli kalkınma perspektifi kaybolmuş,
2. Yeni oluşan çağa uydurma konusunda hamle yapamamış,
3. Çok büyük miktarda gelir kaybına uğramış,
4. İç borç sarmalına kapılarak ekonominin kaldıramayacağı düzeylerde faiz yükü altına girmiş ve
5. Dış borçlarını ikiye katlayarak ekonomisini IMF'ye (International Monetary Found) teslim etmiştir.

## 2. KAMU FİNANSMAN KAYNAKLARI

Devlet, belirli bir toprak üzerinde yaşayan milletin, siyasal-yönetmel bir örgütünü ifade eden soyut bir kavramdır. Bu niteliğiyle devlet, egemenliğindeki milletin sorunlarını ortadan kaldırmaya çalışan ve bu sorunlardan uzak bir ortamda yaşamlarını sürdürmelerine imkan sağlayan (veya sağlamaya çalışan) siyasal bir örgüt görüntüsündedir. Somut devletin meydana gelmesi ise, siyasal kadronun belli bir zaman dilimi için yönetime geçmesi ve belirli görevlerle sorumlu tutulması ile gerçekleşir. Elbette ki sorumluluk yüklenen yönetimin bu sorumluluklarını yerine getirilebilmesi için malî kaynaklarla donatılması da gerekmektedir<sup>235</sup>.

Devlet, hem özel hukuk tüzel kişisi hem de kamu hukuku tüzel kişisi olarak gerçekleştirdiği faaliyetler sonucu çeşitli gelirler elde etmektedir. Devlet, kamu hukuku tüzel kişisi olarak vergileme yetkisi ile donatılmasına dayanarak, kanun koymak suretiyle elde ettiği gelirler genel olarak vergi gelirleri; özel hukuk tüzel

<sup>233</sup> Oktay GÜVEMLİ, "İç Borçların Yanlış Yönetiminin Ekonomik ve Sosyal Yaşamdaki Tahribatı Artmaya Devam Ediyor", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, Nisan 2003, s. 31.

<sup>234</sup> ERTUNA, age. s.8.

<sup>235</sup> İzzettin ÖNDER, "Yeni Dünya Düzeni Bağlamında Bütçelerin Evrimi", *İktisat Dergisi*, Sayı: 421-428, Aralık 2001, s. 30.



kişisi olarak giriştiği iktisadi faaliyetlerden elde ettiği gelirler ise vergi dışı normal gelirler olarak adlandırılmaktadır<sup>236</sup>.

Kamu harcamalarının finansmanında başvurulan gelir kaynağı vergilerdir. Bunlardan başka sosyal güvenlik fonları, vergi dışı gelirler, para basımı ve borçlanmalar diğer kamu finansman araçlarıdır.

## 2.1. VERGİ GELİRLERİ

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında en önemli ve en sağlam kaynaklardır. Vergi gelirlerinin düzeyi ile devletin fonksiyonlarını yerine getirme düzeyi arasında yakın bir ilişki vardır. Vergi, ekonomik ve malî istikrarın ve gelir dağılımının sağlanmasında etkili bir araçtır<sup>237</sup>.

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere halktan, gerektiğinde zor kullanarak aldığı ekonomik değerler olarak adlandırılan vergilerin en önemli özelliği kanunlara dayanmış olmasıdır. Ayrıca, kişilerden alınan vergilerin tespitinde temel ölçü hizmetten yararlanma derecesi değil ödeme gücüdür<sup>238</sup>. Ancak, özellikle malî krizlerle birlikte, vergilemede kabul edilen ödeme gücü ilkesi sadece kağıt üzerinde kalmakta; vergiler ise genelde sabit gelirliler tarafından ödenmektedir<sup>239</sup>.

Vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olanları ise; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'dir.

Aşağıdaki tablo 6'da, bu üç vergi türünün 1996-2001 yılları arasındaki tutarları ve vergi gelirleri içindeki payları yer almaktadır:

<sup>236</sup> Durmuş ÖZTEK, "Türkiye'de Vergi Dışı Normal Gelirlerin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi", XIV Türkiye Maliye Sempozyumu (Kamu Kesimi Finansmanında Vergi Dışı Normal Gelirler ile Özel Gelirle ve Fonlar), 12-15 Mayıs 1999, Belek-Antalya, s. 11.

<sup>237</sup> Metin ERDEM, "Türkiye'de 90'lı yıllarda Kamu Maliyesi Göstergelerindeki Gelişmelerin Bir Özeti", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:3, Temmuz 1999, s.33.

<sup>238</sup> Emine ORHANER, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997, s. 116.

<sup>239</sup> Eser KARAKAŞ, Pınar AKKOYUNLU, "Mali Krizin Göstergeleri (Uluslararası Bir Karşılaştırma)", Türkiye Maliye Sempozyumu (Türkiye'de Kamu Ekonomisi ve Mali Kriz), Mayıs 1997, Antalya, s.19.

**Tablo 6: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyar TL.)**

Vergi Gelirleri	Y ı l l a r					
	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Vergi Gelirleri	2.244.094	4.745.484	9.228.596	14.802.280	26.503.698	39.767.892
Gelir Vergisi	676.017	1.500.245	3.481.752	4.936.551	6.212.977	11.578.894
Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçind.%'Si	30,1	31,6	37,7	33,3	23,4	29,1
Kurumlar Vergisi	189.338	396.237	748.384	1.549.525	2.356.787	3.675.662
Kurumlar Ver. Vergi Gelirleri İçind.%'Si	8,4	8,3	8,1	10,5	8,9	9,2
Toplam Kdv (Dâhilde+İthalde)	743.026	1.561.562	2.725.083	4.164.334	8.379.554	12.438.693
Kdv'nin Vergi Gelirleri İçind.%'Si	33,1	32,9	29,5	28,1	31,6	31,3
Gelir V., Kurumlar V. Ve Kdv Toplamı	1.608.381	3.458.044	6.955.219	10.650.410	16.949.318	27.693.249
Vergi Gelirlerinin Bütçe Gel. İçind.%'Si	71,7	72,9	75,4	72,0	64,0	69,6

**Kaynak:** www.gelirler.gov.tr adresinden düzenleme ile 21/04/2003

Tablo 6'da görüldüğü gibi, üç vergi türünün nispi ağırlığı ve dolayısıyla önemi her dönemde geçerliliğini korumuştur.

Kamu harcamalarının yükünü, toplumun geneline yayan temel argüman olan verginin en önemli amacı ise, kuşkusuz devlete gelir sağlamaktır. Bu amaca ulaşılmanın ölçümünde, harcamaların vergilerle finanse edilme derecesi dikkate alınmaktadır. Harcamaların vergilerle finanse edilme oranının yükselmesi halinde vergiden beklenen temel amaca ulaşılma derecesi de yükselecektir<sup>240</sup>.

Aşağıdaki tablo 7 ile Türkiye'de, verginin hemen üstte belirtilen amacına ulaşıp ulaşamadığı ortaya konmaktadır:

<sup>240</sup> İzzettin ÖNDER, Oktar TÜREL vd., "Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar", İktisat Politikaları Seçenekleri 2, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, Ekim 1993, İstanbul, s. 31.

**Tablo 7: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1996-2001 Yılları) (Milyar TL)**

	1996 YILI	1997 YILI	1998 YILI	1999 YILI	2000 YILI	2001 YILI
<b>1) Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı</b>	2.244.093	4.745.484	9.228.596	14.802.280	26.503.698	39.767.892
<b>2) Konsolide Bütçe Giderleri (*)</b>	3.961.308	8.050.252	15.614.441	28.084.685	46.705.028	80.379.004
<b>3) Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (%) (1/2) (Faiz Ödemeleri Dâhil)</b>	56,7	58,9	59,1	52,7	56,7	49,5
<b>4) Faiz Ödemeleri (*)</b>	1.497.401	2.277.917	6.176.595	10.720.840	20.439.862	41.064.609
<b>5) Konsolide Bütçe Giderleri (Faiz Ödemeleri Hariç)</b>	2.463.907	5.772.335	9.437.846	17.363.845	26.265.166	39.314.395
<b>6) Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (%) (1/5) (Faiz Ödemeleri Hariç)</b>	91,1	82,2	97,8	85,2	100,9	101,2
<b>Fark</b>	34,4	23,3	38,7	32,5	46,6	51,7

(\*)Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

(\*\*) EDV,NAV,EMTV Hariç

(\*\*\*) EDV,NAV,EMTV Dâhil

kaynak :www.gelirler.gov.tr adresinden düzenleme ile 25/04/2003

Tablo 7'den, Türkiye'de verginin temel amacına ulaşamadığı açıkça görülmektedir. Zaten oldukça yüksek olan faiz dâhil bütçe açığı ile faiz hariç bütçe açığı arasındaki fark yıllar itibari ile sürekli artış göstermiştir. Faiz ödemelerinin bütçe içinde olağanüstü boyutlara ulaşması üsteki tabloda yer alan sonucu doğurmuştur. Buradan hareketle şu tespit yapılabilir: Kamu harcamalarının bütçe gelirleri ile karşılanması mümkün olmadığı için borçlanmaya gidilmiştir. Aşırı borçlanma ile ortaya çıkan aşırı faiz yükü ise bütçe açığını artırmıştır.

Konsolide bütçe vergi gelirlerinin bütçe harcamalarını karşılama oranının düşük olmasında, kamu harcamalarının yüksek olmasının yanında vergi gelirlerinin düşük olmasının da payı vardır. Ayrıca tahakkuk eden verginin tahsil edilme oranının düşük olması vergi gelirlerinin daha az elde edilmesine sebep olmaktadır.

Aşağıdaki tablo 8'de gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'ye ait tahakkuk-tahsilat oranı yer almaktadır:

**Tablo 8: Çeşitli Vergilerle İlgili Tahakkuk – Tahsilat Oranları**

GELİR ÇEŞİDİ	DÖNEMLER	
	1999-2000	2000-2001
GELİR VERGİSİ	89,5	87,2
KURUMLAR VERGİSİ	91,7	90,5
KDV	88,0	89,0

**Kaynak:** Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu. 2000, s. 89 ve www.gelirler.gov.tr 'den düzenleme ile 18/05/2003

Tablo 8'den, iki dönemin sonuçlarına bakıldığında tahakkuk-tahsilat oranlarının iyi seviyelerde olduğu söylenebilir. Ancak giderlerin mutlaka ödeneceği düşünüldüğünde tahakkuk eden verginin dahi tam olarak alınamaması giderleri karşılamada olumsuz etki yapmaktadır. Ayrıca verginin tahakkuk ve tahsili için katlanılan emek ve zamanın bir kısmının boşa gittiği, israf edildiği de bir başka olumsuz durumdur.

Bu dönemlerdeki tahakkuk – tahsilat oranları %100 olsaydı verginin giderleri karşılama oranında nasıl bir değişiklik olacağı aşağıdaki tablo 9'da görülmektedir:

**Tablo 9: %100 Tahsilat Seviyesinde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (Milyar TL)**

	1999 YILI	2000 YILI	2001 YILI
1) Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı	17.058.659	29.284.080	44.022.363
2) Konsolide Bütçe Giderleri (*)	28.084.685	46.705.028	80.379.004
3) Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (%) (1/2) (Faiz Ödemeleri Dâhil)	60,7	62,7	54,8
4) Faiz Ödemeleri (*)	10.720.840	20.439.862	41.064.609
5) Konsolide Bütçe Giderleri (Faiz Ödemeleri Hariç)	17.363.845	26.265.166	39.314.395
6) Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (%) (1/5) (Faiz Ödemeleri Hariç)	98,2	111,5	111,9
Fark	37,5	48,8	57,1

**Kaynak:** Tablo, önceki tablolar yardımıyla tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 9'dan da görüldüğü gibi, %100'lük bir tahsilat başarısı durumunda faiz ödemeleri dâhil vergi gelirlerinin giderleri karşılama oranları; 52,7; 56,7 ve 49,5'ten 60,7; 62,7 ve 54,8'e yükselmektedir. Aynı zamanda incelenen üç yılda da vergi gelirleri faiz dışı giderleri rahatlıkla karşılamaktadır. Kayıt dışı işlemlerin çok fazla

olduğu bir ekonomide, tahakkuk eden vergilerin tahsil edilememesi durumunda devlet, en azından verginin tahsil edilemeyen kısmı kadar bir borçlanmaya gitmek zorunda kalmakta ve bu da faiz yükünü artırmaktadır.

Vergi gelirlerinin düzeyi hakkında bir fikir edinebilmek için ülkedeki vergi yükünün diğer ülkelerle karşılaştırılması yapılmaktadır. Vergi yükümlülerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı veya vergi ve benzeri kamu gelirlerinin gayrisafi millî hasılâya oranı olarak da ifade edilen vergi yükünün<sup>241</sup> çeşitli ülkelerdeki seyri tablo 10 ile gösterilmiştir:

**Tablo 10: Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükü Gelişimi**

ÜLKELER	Y I L L A R			
	1995	1998	1999	2000
KANADA	30,7	31,4	31,0	30,7
ABD	20,7	22,0	22,0	22,7
JAPONYA	17,7	17,0	16,4	17,2
YENİ ZELANDA	37,5	34,8	34,9	35,1
DANİMARKA	47,8	48,6	49,1	46,5
ALMANYA	23,3	22,1	23,0	23,0
İNGİLTERE	26,7	30,5	30,1	31,2
FRANSA	25,2	26,6	29,3	29,0
İSPANYA	21,0	22,0	22,8	22,8
İTALYA	28,2	30,0	30,9	30,0
HOLLANDA	24,4	24,7	25,2	25,3
İSVİÇRE	20,8	22,3	22,2	23,7
TÜRKİYE	19,1	22,2	23,6	26,2
OECD ORT.	26,7	27,3	27,7	27,9

Kaynak: www.maliye.gov.tr 18/05/2003

Tablo 10'dan hareketle şu tespitlerde yapılabilir:

1. Türkiye'deki vergi yükü yıllar itibari ile artmıştır.
2. Türkiye'deki vergi yükü artış göstermesine rağmen OECD ortalamasının altında kalmıştır.
3. Türkiye'deki vergi yükü, özellikle gelişmiş ülkelere göre oldukça düşüktür.
4. Bütün ülkelerde vergi yükünde artış sağlanmıştır.

Ancak OECD ülkelerinde vergi yükünün yıllar itibariyle artmasının sebebi, ekonomik büyümenin hız kazanmasıyla şirket karlarının artması, kişilerin daha zenginleşerek üst gelir dilimlerine çıkmalarıdır. Bir başka ifade ile OECD ülkeleri

<sup>241</sup> Fazıl AYDIN, "Vergi Yükü ve Türkiye Açısından İncelenmesi I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 68.

zenginleştikleri için daha fazla vergi verirlerken, Türkiye için aynı gerekçeleri dile getirmek mümkün değildir<sup>242</sup>.

Vergi yükünün düşük bir düzeyde seyretmesi devletin kamu harcamaları yapabilme yeteneğinin gelişimine engel olmaktadır<sup>243</sup>. Ekonomik krizlerle daha da küçülen mükelleften daha fazla vergi alınması yoluna gidilmektedir.

Verginin kamu harcamalarını finanse etme temel amacı yanında bir başka amacı da ekonominin işleyişini kontrol etmede kullanılmasıdır. Örneğin zararlı alışkanlıkları azaltmak için bu ürünlerin vergilerini artırabilir. Devlet vergilemeyi etkili bir maliye politikası aracı olarak kullanmak suretiyle, kaynak aktarımını, adil bir gelir dağılımını ve istikrarı sağlama görevlerini yerine getirebilir<sup>244</sup>.

## 2.2. DİĞER GELİRLER

Devletin, vergi gelirlerinden başka diğer önemli finansman kaynakları ise şöyle sıralanabilir<sup>245</sup>:

1. Harçlar
2. Resimler
3. Şerefiyeler
4. Parafiskal Gelirler (Vergi Benzerleri)
5. Para ve Vergi Cezaları
6. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri
7. Kamu Borçlanmaları
8. Diğer Gelirler (Para basmaktan doğan gelirler, bağışlar, yardımlar, harp tazminatları, ganimetler vb.)

Bu gelir çeşitlerinin tamamı bütçede yer almaz. Mahalli idarelerce tahsil edilen kamu gelirleri (şerefiye, belediye ve il özel idareleri vergi, resim ve harçları)bu idarelerin kendi bütçelerinde muhasebeleştirilir.

Pek çok ihtiyacın devlet tarafından yerine getirilmesi sebebiyle kamu giderlerinde genel olarak bir artış söz konusudur. Özellikle paranın satın alma

<sup>242</sup> ASO Genişletilmiş Meclis Toplantısı, 23/01/2003.

<sup>243</sup> Sezai TEMELLİ, "Türkiye'de Bütçe, Toplum ve Piyasa ilişkileri", *İktisat Dergisi*, Sayı: 421-428, Aralık 2001, s. 36.

<sup>244</sup> Orhan ŞENER, *Kamu Maliyesi*, 6. Baskı, Alkım Yayınları, 1998, s.190.

<sup>245</sup> Erdoğan ÖNER, *Kamu Maliyesi 1*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayın No: 1986/282, s.41.



gücünün azalması, ülke sınırlarının artması, ekonomik gelişme ve nüfus artışı, askeri, siyasi, sosyal ve teknolojik sebepler kamu giderlerini artırmaktadır<sup>246</sup>. Bunlardan başka; kamu sektörünün üretime yönelmesi, menfaat (baskı) gruplarının varlığı, bürokratik güçler, hatalı ve yersiz ekonomik-mali kararlar sonucunda da kamu harcamalarında artış gözlenmektedir<sup>247</sup>.

Vergi, resim ve harç gibi bilinen kamu finansman kaynakları dışında yer alan diğer kamu gelirleri ise borçlar ve fonlardır. Kamu gelirleri içinde yer alan borçlanma; kamu harcamaları, gelirden daha fazla olması durumunda aradaki farkın kapatılması için başvuru yollarından biridir. Bu tarz bir çözüme aşırı bir biçimde yönelme durumunda riskin artması da söz konusu olacaktır<sup>248</sup>. Vergilerin yetersizliği halinde başvurulacak riskli yollardan olan borçlanmalar, normal gelirlerden sayılmazlar. Borçlanma ileride toplanacak vergilerin bugünden kullanılması demektir. Vergi ile borçlanma arasındaki en çarpıcı fark, verginin sürekli, borçlanmanın ise geçici bir gelir unsuru olmasıdır<sup>249</sup>.

Borçlanma her ne kadar, olağanüstü ve istisnai bir gelir kaynağı olsa da, günümüzde sadece gelişmemiş veya az gelişmiş ülkelerin değil aynı zamanda gelişmiş ülkelerin de başvurdukları bir finansman kaynağıdır. Bu sebeple olağanüstü ve istisnai nitelikten sıyrılıp süreklilik arz eden bir gelir kaynağı haline almıştır<sup>250</sup>.

Dış borçlanma kısa vadede, ekonomide bir rahatlama sağlayabilmektedir. Ancak bu durum borcun kullanıldıkları alanlara ve üretime yaptıkları katkılara oranla, geçici veya nispeten uzun dönemli olabilirler<sup>251</sup>. Dış borçlanma özellikle sermaye birikiminin yetersiz ve iç tasarrufların az olması, sanayi ve kalkınma

<sup>246</sup> ORHANER, age, s.90.

<sup>247</sup> Recep BİÇER, "Kamu Harcamaları Neden Büyür", *Denetim Dergisi*, Sayı: 103, Yıl: 14, Kasım-Aralık-1999, s. 25.

<sup>248</sup> Graham C. HOCKLEY, *Public Finance An Introduction*, Routledge&Kegan Paul, 1979, London, s. 335.

<sup>249</sup> Faruk YILMAZ, *Devlet Borçlanması ve Osmanlıdan Cumhuriyete Dış Borçlar*, Birleşik Yayıncılık, 1996, İstanbul, s.17.

<sup>250</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No: 135, Ankara, 1989, s.348.

<sup>251</sup> Kamil TÜĞEN, "Dış Borçlarımız ve Ekonomik Etkileri", *Maliye Yazıları Dergisi*, Mart/Nisan 1991, s.66.

hamlelerinin büyük finansmanı gerektirmesi, sanayi yapısının girdileri açısından dışa bağımlı olması, bütçe açıkları gibi sebeplerle ortaya çıkmaktadır<sup>252</sup>.

İç borçlanma, öncelikle faiz oranlarını yükseltmektedir. Kamu kesiminin yüksek faizle borçlanmasının doğal bir uzantısı olarak da özel kesim yatırımları olumsuz olarak etkilenmektedir<sup>253</sup>.

Özetle ifade edilmek istenirse, devlet ihtiyacını karşılayacak yeterlilikte vergi alamayınca borçlanmaya başlayacak; aşırı borçlanma da yüksek faizi, kamu açığını ve enflasyonu artıracaktır<sup>254</sup>.

Fonlar ise, belirli bir iktisadi ve sosyal amacı yerine getirebilmek için ayrılmış olan ve gerektiğinde kullanılmak üzere bir hesapta hazır tutulan paralardır. Fonlar, ülkenin iktisadi ve sosyal ihtiyaçlarını bütçe dışı uygulamalarla ve acil çözüm bulma düşüncesiyle kurulmaktadır. Bu haliyle fonlar, hükümetlerin uygulamada en etkili araçları olmuştur<sup>255</sup>. (Sivil Savunma Fonu, Afetler Fonu, Tanıtma fonu gibi.)

### 3. KAMU GELİRLERİNİ AZALTAN FAKTÖRLER

Kamu gelirlerinin azalmasının bir çok sebebi vardır. En iyimser bir yaklaşımla gelirlerin azalmasının sebepleri için ekonomik krizlerle birlikte mükellef sayısının dolayısıyla vergi veren kesimin azalması veya bu kesimin gelirlerinin azalması ve vergi türlerinde ve oranlarında gerçekleştirilen indirimler gösterilebilir. Ancak ülkemizde ne mükellef sayısı azalmakta ve ne de vergi türleri ile oranlarında indirimlere gidilmektedir. Ülkemizde kamu gelirlerini azaltan en önemli faktör kayıt dışı ekonominin güçlenmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığıdır.

#### 3.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ

##### 3.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

Son yıllarda, ülkemizde, kayıt dışı ekonomik işlemlere yönelme ve bunu alışkanlık haline getirme arzusunun giderek artmaya başladığı çeşitli araştırma

<sup>252</sup> Şevket SAYILGAN, "Kamu Borçlanmasında Stratejik Yöntem: Dış Borçlanma", *Finans Dünyası Dergisi*, Sayı:166, Ekim 2003, s.12.

<sup>253</sup> Öztin AKGÜÇ, "İç Borç Sorunu", *İktisat Dergisi*, Sayı: 420, Ocak/Ağustos 2002, s. 23.

<sup>254</sup> Osman ALTUĞ, *Kayıtdışı Ekonomi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 3.

<sup>255</sup> Üstün DİKEÇ, "Fonlar ve Denetim", *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu*, 4-15 Haziran, 1987, s. 153.

sonuçlarıyla ortaya konmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile ilgili bir çok tanımlamalar yapılmıştır. Her bir tanım, kayıt dışı faaliyetin bir yönüne vurgu yapmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, yeraltı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmî olmayan ekonomi, gizli ekonomi, kravatsız ekonomi, biçimsiz ekonomi, vergisiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, informel ekonomi ve benzer kavramlarla da ifade edilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin en önemli bir bölümünü kayıt dışı işlem oluşturur. Kayıt dışı ekonomi, bilinen istatistikî yöntemlere göre tahmin edilemeyen ve Gayrisafi Millî Hasılâ hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir artırıcı ekonomik faaliyetlerin bütünüdür<sup>256</sup>.

Kayıt dışı ekonomi için bir başka tanımda, kayıt dışı ekonomi ile elde edilen gelirin daha çok işletme çıkar çevresinin bilgisi dışına çıkarılması güdüsü vurgulanmıştır:

“Kayıt dışı ekonomi; ya hiç belgeye bağlanmayarak yada içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik olayın (alış/satış) devletten ve işletme ile ilgili öteki (ortaklar, alacaklılar, kazanca katılan işçiler vb.) kişilerden tamamen yada kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmî) ekonominin dışına taşınmasıdır<sup>257</sup>.”

Kayıt dışı ekonomi, batı ülkelerinde uyuşturucu ve silâh kaçakçılığı gibi yasadışı sektörler olarak ortaya çıkarken, gelişmekte olan ülkelerde ise bu sektörler dâhil, daha çok mal ve hizmet alış verişlerinin belgelendirilmemesi şeklinde belirmektedir<sup>258</sup>.

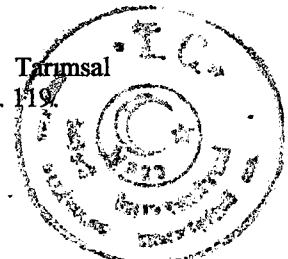
### 3.1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışının temel sebebi, kişi ve kurumların gelirinin azalmasını ifade eden vergiden kaçma/vergiyi ödememe isteğidir. Bu isteği kamçulamada vergilerin çok yüksek olması önemli bir faktör olmakla birlikte, kayıtsızlıkla daha özgür hareket etme imkanının sağlanması da önemli etkenlerdendir. Yasalara uygun hareket etme durumunda karşılaşılan aşırı bürokratik

<sup>256</sup> Türkmen DERDİYOK, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, *İktisat Dergisi*, Sayı: 14, Yıl: 1993, s. 54.

<sup>257</sup> ALTUĞ, age, s. v.

<sup>258</sup> Sait ENGİNDENİZ, “Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 92, Ekim 1994, s. 119.



işlemler ve kırtasiyecilikle yüz yüze gelme söz konusu olmaktadır. Örneğin bir iş yeri açma veya kapatma durumunda yerine getirilmesi gereken prosedürler oldukça çok ve karmaşıktır.

Bunlardan başka kayıt dışı iktisadi faaliyetlerde bulunan bir kişi, bu sayede elde ettiği tüketim düzeyinden aşağısına inmek istemeyecektir. Zira kişi, kayıt dışı bıraktığı iktisadi olaylara isabet eden vergi kadar servetini artırmaktadır. Kayıtlı ekonomiye yöneldiğinde ise vergi ödeme yükümlülüğü sebebiyle bu şekilde bir servet artışı mümkün olamayacağından ödediği vergi kadar refah azalışı söz konusu olacaktır. Bunu düşünen kişi ise elinden geldiğince kayıt dışı faaliyetlere girecektir<sup>259</sup>.

Kayıtlı olmanın ortaya çıkardığı vergi yükünün, vergi dışındaki yasal düzenlemelerin ve bürokratik işlemlerin maliyetlerinden olabildiğince kaçınmak isteyen firmalar kayıt dışına yönelmektedirler. Kayıtlı ekonomide faaliyet gösteren işyerleri vergi denetimlerinin bilinen hedefleridir. Ayrıca vergi dışı düzenlemeler ile (asgarî ücret, sosyal yardımlar, sosyal güvenlik vb.) iş yerinin maliyetleri artmaktadır. Bununla birlikte kayıt dışılığın da cezalar, kamu hizmetinden yararlanamamak gibi maliyetleri içerdiği dikkatlerden kaçmamalıdır<sup>260</sup>.

Kayıt dışı işlemlerin çok çeşitli olması ve içinde bulunduğu topluma göre farklılık göstermesine rağmen bu ekonomiyi ortaya çıkaran sebepler şöyle sıralanabilir<sup>261</sup>:

1. Malî ve ekonomik sebepler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
2. Hukukî sebepler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, cezalardaki yetersizlik, defter tutma hadleri)
3. İdari sebepler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
4. Sosyal sebepler (vergi ahlâkı, mükellef psikolojisi ve tarihsel sebepler)
5. Siyasal sebepler ve baskı gruplarından kaynaklanan sebepler.

<sup>259</sup> Yusuf KILDİŞ, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm önerileri", *Maliye Yazıları*, Sayı:66, Ocak/Mart 2000, s.109.

<sup>260</sup> Hakan Çetintaş, "Türkiye'de Kayıtdışılığın Fayda-Maliyet Analizi", *Çimento İşveren Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 5, Ağustos 2003, s.7-11.

<sup>261</sup> Mehmet TOSUNER, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:14, Sayı:85, Ekim 1995, s. 71.

### 3.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri

Kayıt dışı ekonominin başlıca özellikleri aşağıda sıralanmıştır<sup>262</sup>:

1. **Kuralsızlık:** Ekonomik faaliyetler, yasalara uymama şeklinde gerçekleştirildiğinde yığınla kanuna boyun eğmekten kurtulmak mümkün olmaktadır. Ancak bu durumda örneğin kayıt dışı işçilikte, bir çok resmî prosedürden kurtulma işveren açısından bir avantaj ise de işçi açısından kanunla verilen haklardan (tatil izni, emeklilik hakkı gibi) mahrumiyet dezavantaj olmaktadır.

2. **Vergilendirilmezlik:** Kayıt dışı işlemlerde, vergi doğuran olay gerçekleşmediği için vergilendirme aşamaları gündeme gelmemektedir. Örneğin kayıt dışı işçilikte, işveren açısından işçi çalıştırmakla ödenmesi gereken vergiler ve kesintiler söz konusu olmamaktadır.

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK), 2002 yılının Ekim ayında yayımlanan bir araştırmasında kayıt dışı çalışanların sayısını 9 milyon olarak açıklamıştır. Benzer bir sonuca Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE)'nin 2002 yılı birinci dönem Hane Halkı İşgücü Anketi geçici sonuçlarında da rastlanmaktadır. Bu ankete göre toplam istihdamın %47,7'sini oluşturan 8,8 milyon kişilik kısmı herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan istihdam edilmektedir<sup>263</sup>.

3. **Ölçülemezlik:** Bu faaliyetler, resmî makamların bilgisine sunulmadığı için istatistikî hesaplamalara direkt olarak yansımazlar. Bu sebeple devlet, üretim hacmini doğru olarak hesaplamada yetersiz kalmaktadır. Geçimlik tarımsal üretim, ev işleri, çocuk bakıcılığı gibi ekonomik sonuç doğuran faaliyetler istatistiksel olarak ölçülemediğinden kayıt dışı özellik taşımaktadırlar.

4. **Ahlâki Normlara Aykırılık:** Bazı ekonomik faaliyetler yasal olmalarına rağmen ahlâk değerleriyle çelişebilirler. Örneğin kişinin kendisini satması veya organlarını pazarlaması veyahut yalan beyanlarla müşteriyi kandırması kayıt dışı özellik taşımaktadır

### 3.1.4. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Kayıt dışı ekonominin kapsamı oldukça geniştir. Herhangi bir biçimde kazanç elde edilen ve aynı zamanda resmî makamlardan gizlenen her türlü faaliyet kayıt dışı

<sup>262</sup> Sedat YETİM, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı Ekonomi*, Türkiye Banklara Birliği, Yayın No: 215, İstanbul, 1999, s. 9-11 ve ALTUĞ, age, s. 9-10.

<sup>263</sup> GÜVEMLİ, "İç Borçların Yanlış Yönetiminin .....", s. 31.

ekonomiye dâhil olmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyümesi ile kayıtlı (resmî) ekonomi küçülmektedir. Her iki ekonomi birbirinin rakibi durumundadır. Ancak şu da üzücü bir gerçektir ki, kayıt dışı ekonomide yer alanların servet birikimi ve dolayısı ile rekabet üstünlüğü kayıtlı (resmî) ekonomide yer alanlardan daha fazladır.

Kayıt dışı ekonomiyi meydana getiren sektörler dört gruba ayrılabilir<sup>264</sup>.

1. Hane halkı sektörü
2. Belge kayıt düzeni olmayan sektörü
3. Düzenlemelere uymayan sektörü
4. Suç sektörü

Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan bu sektörlerin ekonomik anlamda büyüklüklerini tespit etmek mümkün değildir. Çünkü bu faaliyetler resmî kayıtlarda görünmezler; ayrıca tek bir bölge içinde faaliyette bulunmazlar. Bunların boyutları, ancak bazı istatistik ve matematik yöntemlerle tahmin edilebilir.

Kayıt dışı ekonominin boyutları ile ilgili olarak çeşitli gelişmişlik seviyelerine ve farklı ekonomik sistemlere sahip ülkelere yönelik olarak yapılan araştırmalar, kayıt dışı ekonominin az gelişmiş ülkelerde, kısıtlama ve devlet müdahalesinin fazla olduğu ekonomilerde daha büyük boyutlarda olduğunu ortaya kaymaktadır<sup>265</sup>.

Kayıt dışı ekonominin ölçülmesinde genel olarak iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar<sup>266</sup>;

1. Doğrudan ölçme yöntemleri ve
2. Dolaylı ölçme yöntemleridir.

Doğrudan ölçmede, rasgele seçimler yapılarak tespitler elde edilmekte ve bu tespitlerden hareketle de genellemeler yapılmaktadır. Bu yöntemlerde anketler önemli rol oynamaktadırlar.

Dolaylı ölçme yöntemleri ise farklı açılardan yaklaşımlar sergilemek yoluyla kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmeye çalışmaktadırlar. Bu yaklaşımlar şunlardır<sup>267</sup>:

<sup>264</sup> MAVRAL, age, s.169.

<sup>265</sup> Veysi SEVİĞ, "Kayıtdışı Ekonomi ve Bütçe Denge İlişkisi", *İktisat Dergisi*, Sayı: 421-428, Yıl: 2001, s. 60.

<sup>266</sup> KILDİŞ, age. s. 118.

<sup>267</sup> KILDİŞ, age. s. 118.



1. Gayrisafi millî hasılâ yaklaşımı
2. İstihdam yaklaşımı
3. Vergi incelemeleri yoluyla ölçme yaklaşımı
4. Parasalcı yaklaşım
  - a. Sabit Oran (emisyon hacmi) yaklaşımı
  - b. İşlem hacmi yaklaşımı
  - c. Ekonometrik yaklaşım

Kayıt dışı ekonomiyi hesaplama yöntemlerinden, vergi incelemeleri yoluyla ölçme yaklaşımında, inceleme elemanları tarafından tespit edilen matrah farkları, incelenen matrah farklarına oranlanmaktadır.

Tablo 11, vergi incelemesi yöntemiyle hesaplanan kayıt dışı ekonominin 1995-2001 yılları arasındaki seyrini göstermektedir:

**Tablo 11: 1995-2001 Yılları Arasındaki Vergi İncelemesi Sonuçları Yardımıyla kayıt Dışı Ekonominin Seyri**

YILLAR (1)	İnceleme Sayısı (2)	İncelenen Matrah (Milyon TL) (3)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL) (4)	Kayıt dışı Ekonomi (4 ÷ 3) (%)	Vergi İnceleme Oranları (%)
1995	56.096	169.827.303	71.167.159	42	2,61
1996	54.536	375.262.112	99.724.529	27	2,51
1997	63.198	723.880.102	284.899.552	39	2,81
1998	68.748	1.763.357.888	684.220.838	39	2,85
1999	51.731	1.271.896.873	1.036.119.609	81	2,03
2000	60.335	3.621.021.663	1.987.102.014	55	2,27
2001	68.286	7.289.622.510	13.478.317.678	206	2,56
<b>TOPLAM</b>	422.930	15.224.868.451	17.641.551.379	116	2,50

Kaynak: www.gelirler.gov.tr'den düzenleme ile 22/06/2003

Tablo 11'den de görüldüğü gibi kayıt dışı ekonomi düzeyi (vergi kaçırma tutarı ve oranı) 1995-2001 yılları ortalaması dikkate alındığında oldukça yüksektir.

Aşağıdaki tablo 12'de ise gelişmiş bazı ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin boyutları yer almaktadır:

**Tablo 12: Çeşitli Ülkelerde kayıt Dışı Ekonominin Boyutları**

ÜLKELER	KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI (%)
ABD	8-12
KANADA	5-8
FRANSA	6-7
ALMANYA	8-12
İSVEÇ	7-17
NORVEÇ	6-16
İSPANYA	23

**Kaynak:** İsmail Çiloğlu, "Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi Ve Kamu Bütçesine Etkisi", Hazine Dergisi, Sayı:11, Temmuz 1998, Sh:70

Tablo 12'den görüldüğü üzere, her ülke ekonomisinde kayıt dışı iş yapma söz konusudur. Ancak, gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin seviyesine bakıldığında Türkiye'ye oranla çok düşük olduğu görülmektedir. Ekonomisinde böyle yüksek bir kayıt dışılık olan ülkelerin gelişmesi ise mümkün değildir.

### 3.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

#### 3.2.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Kamu gelirlerini azaltan ve vergi idaresini en çok meşgul eden sorunlardan birisi de vergi kaçakçılığıdır.

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli idarenin almış olduğu önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememek veya az vergi ödemek şeklindedir<sup>268</sup>. VUK ise kaçakçılık eylemini vergi zıyaı başlığı altında tanımlamıştır:

*"Vergi zıyaı, mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder."*

Hangi eylemlerin vergi kaçakçılığı suçunu doğurduğu ise VUK'un 359. maddesinde detaylı bir biçimde belirlenmiştir. Bu maddeye vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiiler şunlardır;

1. Defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hileleri yapmak

<sup>268</sup> E. Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi II**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, 1998, Bursa, s. 123.

2. Gerçek olmayan, kayda konu işlemlerle ilgili olmayan kişiler adına hesap açmak
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka belge, defter veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek
4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek
5. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak
6. Defter, belge ve kayıtları yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veyahut belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak
7. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak.

### 3.2.2. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkış biçimleri çoktur. Özellikle beyan esasını geçerli olduğu vergilerde vergi kaçırma yolları daha fazladır. Genel olarak vergi kaçırma şekilleri aşağıda sıralanmıştır<sup>269</sup>:

1. Yükümlülüğün tesis ettirilmemesi
2. Mükellefiyet tesis ettirildiği halde vergi beyannamelerinin verilmemesi
3. Defter tutulmaması veya yanlış tutulması
4. Satış ve hasılâtın belgelendirilmemesi (kayıt dışı bırakılması)
5. Sahte veya yanıltıcı belge (uydurma, naylon, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge) kullanılması ve düzenlenmesi
6. Hasılâtın defter ve belgelere aktarılmaması

Hemen üstte sıralanan vergi kaçırma şekilleri üç ana grupta toplanabilir<sup>270</sup>:

<sup>269</sup> Güneri ERGÜLEN ve Hayrettin ERDEM, *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 1998, s. 4.

<sup>270</sup> EDİZDOĞAN, *age*, s. 124-125.

### 3.2.2.1. Yükümlülük Kurulmasında

Yanlış yükümlülük kurmak, malî idareye işe başladığını bildirmemek, daha düşük vergilemeden yararlanmak için yalan beyanda bulunmak ve sahte yükümlülük kurmak vb.

### 3.2.2.2. Belgeler Üzerinde

Hiç belge düzenlememek, satış hasılâtını eksik belgelemek, bulunmayan ad ve adreslere fatura kesmek veya bunlardan fatura almak, giderleri kasten artırmak için sahte faturalar düzenlemek veya bu tür faturalar elde etmek vb.

### 3.2.2.3. Defter Kayıtları Üzerinde

Beyan etmek istenen kâr rakamını ayarlamak amacıyla dönem başı ve dönem sonu mal mevcudu üzerinde ayarlamalar yapmak, değerlendirme ve amortisman hileleri yapmak, hileli ortaklıklar kurmak ve ücret ödemelerinde bulunmak vb.

### 3.2.3. Vergi Kaçakçılığının Sebepleri

Vergi kaçakçılığının sebepleri oldukça fazladır. Mükellefleri bu tür faaliyete yönelten faktörler; siyasi, ekonomik, sosyal, idari, hukukî ve ahlâkî nitelik taşıyabilmektedir. Vergi kaçırma sebepleri belirtilen bu ana gruplarla ilintili olarak aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır<sup>271</sup>:

1. Mükellef vergisini eksik beyan ettiğinde derhal bir müeyyide (ceza) ile karşılaşmamaktadır. Bu durumda mükellef, vergisini tam olarak beyan etme veya eksik beyan etme seçeneği ile karşı karşıya kalmaktadır. Vergi incelemesine tâbi tutulmadığı durumda birinci seçeneği tercih etmek ikincisine göre daha kazançlıdır. Mükellef bu yolla, vermediği vergi tutarı kadar ekonomik bir artışla karşılaşacaktır.
2. Mükelleflerde vergi ödeme bilincinin yerleşmemiş olmasından dolayı verginin devlet hizmetlerinin bir karşılığı olduğu; kamu faaliyetlerine bir finansman kaynağı sağladığı düşünülmemektedir.
3. Mükelleflerde vergi yükünün ağır olduğu görüşü hakimdir. Halbuki ülkemizde vergi yükü gelişmiş ülkelere göre düşüktür.

<sup>271</sup> İlhan ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Yayınları No: 156, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 129., DERDİYOK, age. s. 30- 40., ve TOSUNER, age. s. 66-71.

4. Vergi sisteminde vergi ile ilgili olarak yapılan her yeni düzenleme kayıtlı mükellefleri adeta cezalandırır mahiyet taşımakta ve mükellefler bu sebeple vergi kaçırmaya yönelmektedirler.
5. Enflasyon oranlarının artış göstermesi, mükelleflerin gerçekte elde etmedikleri kârlar üzerinden vergi ödemek zorunda kalmalarına yol açmakta; bu durumdan kurtulmak isteyen mükellefler ise vergi kaçırmaktadırlar.
6. Mükellef-hükûmet ilişkilerinde eşitlik sağlanamaması yani mükellef aleyhine bir durum gerçekleşmesi halinde mükellef bu zararını vergi kaçırma (daha fazla) ile telafi etmeye çalışmaktadır.
7. Vergi incelemelerinin yaygınlaşamaması ve yetersiz olması sebebiyle mükellefler beyanlarında gerçeği tam olarak yansıtmamaktadırlar.
8. Vergi cezalarının caydırıcı nitelik taşımaması ve vergi yükünün adil olarak dağıtılmadığı iddiaları, mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.
9. Vergi idaresinin nitelikli personel, bilgisayar destekli çalışma ortamları, istihbarat arşivleri vb fiziki şartlardaki yetersizlikleri mükellefler üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir.
10. Ülkedeki siyasal iktidarların oy kaygısı ile hareket etmeleri ve vergi yükünü belirli kesimlere aktarmaları; siyasi partilerin vergi konusundaki farklı görüşleri her yeni seçimde mükellef beklentilerini artırmaktadır.
11. Kamu hizmetlerinde yaşanan aksaklıklar ve suiistimaller, kamu harcamalarında gözlenen israflar, vergi memurlarının tutum ve davranışları da mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.
12. Alınan vergilerin nerelerde ve ne kadar kullanıldığına dönük açıklamaların yapılmaması diğer bir ifade ile vergi harcamalarında şeffaflık sağlanamamış olması sebebiyle mükellef, alınan vergilerin halka direkt yansiyacak biçimde değil bilakis lüks ve şaibeli uygulamalar için harcandığı düşüncesine kapılmaktadır. Bu sebeple

mükellef psikolojisi olumsuz yönde etkilenmekte ve daha az vergi verme çabası içinde olmaktadır<sup>272</sup>.

13. Maliyenin daha çok hazineci yaklaşımla mükelleflere yönelme ve uygulamalarında hazinenin menfaatlerini ön plana çıkarma eğilimi ağır basmaktadır. Mükelleften ziyade hazinenin menfaati temel alındığından daha fazla verginin toplanmasını sağlamak üzere mükellefe malî anestezi yapılmak istenmektedir. Bu durum ise mükelleflerin ters tepki vermesine sebep olabilmektedir<sup>273</sup>.

### 3.3. VERGİ İNCELEMESİNE YÖNELİK OLUMSUZ GELİŞMELER

Hem kayıt dışı ekonomiyi hem de vergi kaçakçılığını azaltacak en önemli uygulama şüphesiz mükelleflerin beyan ettikleri belgelerin denetime tâbi tutulmasıdır. Bu sayede vergi gelirlerinde bir artış sağlanabilir. Nitelikli personelin az olması, teknolojiden yeterince faydalanılamaması, çalışma ortamlarının elverişsiz olması, iş yüklerinin oldukça kabarık olması ve görülen hizmet ile elde edilen menfaatin (ücretin) uygun olmaması gibi sebeplerle vergi incelemesinde verimlilik sağlanamamaktadır.

Vergi incelemesinde kaydedilen olumsuz gelişmeler, vergi gelirlerinin istenen seviyede elde edilmesini engellemekte ve kamu harcamaları için en önemli ve güvenli bir kaynak olan vergilerden yeterince yararlanılamamasına sebep olmaktadır.

### 4. YMM KURUMUNU VERGİ İNCELEMESİNE YÖNELTEN SEBEPLER

Türkiye’de vergi denetimi, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim, gelir idaresinin teftişi ve personelin soruşturulmasını; dış denetim ise mükellef beyanlarının araştırılmasını kapsamaktadır. Mükellef beyanlarının araştırılmasında kullanılan en önemli denetim türü “vergi incelemesidir.” Vergi incelemesi, hesap uzmanları ve yardımcıları, maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru (defterdar), vergi denetmen ve

<sup>272</sup> Saadettin DOĞANYİĞİT, “Etkin Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan Olumlu İlişkilerin Önemi”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Cilt:XXI, Sayı: 203, s. 35.

<sup>273</sup> A. Kemal ÇELEBİ, “Mükellef – Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yıl: 1997, Sayı: 3, s. 75.



yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>274</sup>. Vergi incelemesi çeşitli sebeplerle tam ve etkili bir biçimde yerine getirilememektedir. Bu sebeple de kamu harcamalarının finansmanında en önemli paya sahip olan vergi gelirlerinden zamanında ve tam olarak yararlanılamamaktadır.

Özellikle vergi incelemesinin yetersizliği ve diğer faktörler YMM kurumunun bu faaliyette etkili rol oynamasını gerekli kılmaktadır. YMM kurumunun vergi incelemesindeki rolünün artırılma sebeplerinden en önemlileri hemen aşağıda tek tek ele alınmak suretiyle açıklanacaktır.

#### 4.1. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ YETERSİZLİĞİ

Vergi incelemesinde görevli elemanların çeşitliliği fazla olmasına rağmen yine de yeterli sayıya ulaşamadıkları istatistiklerle ortaya konmaktadır. Denetim elemanlarının bir grubunun ayrıca idari görevleri de icra etmeleri vergi incelemesinde bulunamamalarına sebep olmaktadır. Örneğin defterdarlar ve vergi dairesi müdürleri, işlerinin çokluğu, davet, konferans, toplantı gibi etkinliklerde sürekli olarak yer almaları gibi sebeplerle vergi inceleme faaliyetine fiilen çok az sayıda katılabilmektedirler.

Tablo 13'te, 2002 Şubat tarihi itibari ile vergi denetim kadrolarının durumu yer almaktadır:

**Tablo 13: Vergi Denetim Kadroları (1)**

DENETİM BİRİMLERİ	DOLU KADRO	BOŞ KADRO	TOPLAM KADRO	BOŞ KADRO ÷ TOP. KADRO
Maliye Müfettişleri	114	353	467	75,6
Hesap Uzmanları	307	843	1150	73,3
Gelirler Kontrolörleri	355	1545	1900	81,3
Vergi Denetmenleri (1)	1913	5036	6949	72,3
Toplam	2689	7777	10466	74,3

(1) Şubat 2002 tarihi itibariyle

(2) Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri İle Vergi Denetmen Yardımcıları Dâhil.

Kaynak: www.gelirler.gov.tr 'den düzenleme ile 03/06/2003

Tablo 13'de görüldüğü gibi denetim birimlerinin % 75'i boş durumdadır. Vergi inceleme elamanlığı, önceleri, amaca uygun yüksek öğretim görmüş olanların

<sup>274</sup> VUK madde 135.

tercihlerinde ilk sırayı alan bir meslek türü iken bugün, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir meslek haline gelmiştir. Dolayısıyla iyi personelin işe alınamaması, işe alınıp eğitilen ve kalifiye bir personel haline getirilenlerin de muhafaza edilememesi sebebiyle vergi denetim gücü her geçen gün kan kaybetmektedir<sup>275</sup>. Denetim birimi kadrolarının boş olmasının ve denetim gücünün azalmasının çeşitli sebepleri vardır:

1. 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gerek vergi denetimi gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elamanı, serbest çalışmak üzere kamudaki görevinden istifa etmiş; bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine sebep olmuştur. Nitekim YMM olmak için bu görevlerinden istifa edenlerin sayıları oldukça fazladır.
2. Sınav ve yoğun bir eğitim süreci sonunda bu görevi yerine getirme durumunda olan denetim elemanları özellikle ücretlerinin yetersizliği sebebiyle bu görevlerinden istifa ederek daha iyi imkanları sağlayan özel sektöre yönelmektedirler.
3. Çalışma şartlarının uygun olmaması denetim gücünün zayıflamasında etkili olan sebeplerden biridir. Özellikle taşrada çalışanlar için çalışılan ortam huzursuzluk verici bir nitelik taşımaktadır. Küçük ve modernize olmayan çalışma odalarında günün hemen tamamını yığınla dosyaları incelemekle geçirmek zorunda olan denetim elemanları, daha iyi şartları sunan alanları aramaya yönelmektedir.
4. Bağımsız hareket etme konusunda özgür olamamaları denetim elemanlarının meslekten ayrılmalarının bir başka sebebidir. Nitekim Dünya Bankası'nca hazırlanan bir raporda denetim mekanizmasının demode bir yapıya sahip olduğu ve Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu dışındaki denetim birimlerinde siyasi müdahalelerin

<sup>275</sup> Devlet Planlama Teşkilatı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara-2001

bulunduğu belirtilmektedir<sup>276</sup>. Ayrıca benzer görüş, Devlet Denetim Elemanları Derneğinin resmî web sitesinde de şu ifadelerle dile getirilmektedir<sup>277</sup>:

*“Denetim elemanları ve denetim birimleri bağımsız mıdır sorusuna, bir ölçüde Sayıştay, Devlet Denetleme ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu için evet demek mümkündür..... Bağımsız olarak nitelendirilmesi mümkün olan denetim birimlerinin ise soruşturma yetkileri yoktur.*

.....  
*Bakanlık ve Genel Müdürlük Denetim Birimleri ise kelimenin tam anlamıyla "bağımlıdır.””*

#### **4.2. MÜKELLEF SAYISININ ARTMASINA KARŞILIK VERGİ İNCELEME ORANLARININ DÜŞMESİ**

Yapılan araştırmalarda, vergi inceleme olasılığında kaydedilen artış ile eksik vergi beyanı arasında negatif bir ilişkinin olduğu ortaya konmuştur. Vergi inceleme olasılığının artması ile vergiye uyum sağlama davranışının ve eksik vergi beyan eden mükelleflerin daha fazla vergi beyan etme davranışlarının da artışı saptanmıştır<sup>278</sup>. Vergiye karşı uyumsuzluğun; vergi ahlâkının düşüklüğü, enflasyon oranlarının yüksekliği ve vergi yönetiminin etkili olmaması gibi sebeplerle giderek yaygınlaşmaktadır.<sup>279</sup> Ülkemizde vergi inceleme oranı ile ilgili gelişmeler hiç de iç açıcı nitelik taşımamaktadır. Mükellef sayılarında ise vergi inceleme elemanlarının yetersiz oluşuna zıt bir gelişme olarak artışlar kaydedilmektedir.

Aşağıdaki tablo 14’te gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin (kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri) 1995-2001 yılları arasındaki sayıları yer almaktadır:

<sup>276</sup> Sedat ERGENÇ, “Denetim Mekanizmasında Radikal Değişime İhtiyaç Vardır”, *Denetim Dergisi*, yıl:8, sayı: 80, Mart-Nisan 1993, s. 3.

<sup>277</sup> [www.denetde.org.tr](http://www.denetde.org.tr), 26/05/2003

<sup>278</sup> Türkmen DERDİYOK, “Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler”, *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı:38, Ocak-Mart 1993, s.34.

<sup>279</sup> Mehmet TUNCER, “Vergi Ahlâkı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:181, Ekim 2003, s. 107.

**Tablo 14: 1995-2001 Yılları Arası Mükellef Sayıları**

YILLAR	GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLER SAYILARI
1995	2.149.693
1996	2.173.144
1997	2.253.041
1998	2.415.771
1999	2.548.418
2000	2.662.451
2001	2.667.364
<b>ORTALAMA</b>	<b>2.409.983</b>

**Kaynak:** www.gelirler.gov.tr 'den düzenleme ile 18/05/2003

Tablo 14, mükellef sayılarının her yıl arttığını açık bir biçimde göstermektedir. Bir yandan vergi inceleme elemanları sayıca azalırken, diğer yandan inceleme konusu mükellefler sayıca artmaktadır. Yıllar itibari ile yapılan inceleme sayıları mükellef sayıları ile karşılaştırıldığında inceleme oranlarının ne denli düşük seviyelerde olduğu ortaya çıkacaktır.

Aşağıdaki tablo 15, 1995-2001 yılları itibari ile mükellef sayıları ile vergi inceleme sayılarının karşılaştırılma sonucunu ortaya koymaktadır:

**Tablo 15: 1995-2001 Yılları Arası Vergi İnceleme Oranları**

YILLAR	İNCELEME SAYISI	GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİL EN MÜKELLEFLER SAYILARI	VERGİ İNCELEME ORANLARI
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.662.451	2,27
2001	68.286	2.667.364	2,56
<b>ORTALAMA</b>	<b>60.390</b>	<b>2.409.983</b>	<b>2,50</b>

**Kaynak:** Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu. 2000, s. 95 ve www.gelirler.gov.tr 'den düzenleme ile 18/05/2003

Tablo 15'te görüldüğü gibi, vergi inceleme oranları ortalama olarak %2,50 seviyelerinde değişmektedir. Bu sonuçlara göre her 100 mükelleften ancak 3'ü denetlenmekte buna karşılık 97'si denetim dışında kalmaktadır. Ayrıca mükellefiyet kaydı bulunmayan ve hiçbir beyanname vermeyen mükellefler dikkate alındığında bu oranın %2'nin de altında olduğu söylenebilir. İnceleme oranının düşük olması ise

beyan esasından beklenen faydanın alınamaması anlamına da gelmektedir. Zira her yıl farklı mükelleflerin denetime tâbi tutulacağı düşünüldüğünde bir mükellef, 40 yılda bir denetlenebilecektir<sup>280</sup>. Oysa vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar<sup>281</sup>. Diğer bir yaklaşımla bir mükellefin beyanında doğru davranma ihtimali, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapı, siyasi ve ticarî ahlâk gibi sebeplerle ancak incelenme oranı kadar (%2-3) olacaktır.

### 4.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN GÜÇLENMESİ

Kayıt dışı ekonominin ana sebepleri arasında, vergi idaresinin personel yapısı ve denetim mekanizmasındaki aksaklıklar önemli bir paya sahiptir.

Ülkemiz vergi sistemi, mükelleflerin iktisadi faaliyetlerini beyan etmesi ve vergi idaresinin de bu beyanları denetlemesi esasına dayanmaktadır. Ancak, beyan usulünde önemli oranda bir kaçakçılık riski söz konusudur. Bir açıdan mükellefi, dürüst vatandaş veya az vergi ödeyen vatandaş olma noktasında tercihe zorlayan beyan usulünün bünyesinde var olan kaçakçılık riskini azaltmak ise vergi idaresinin bu konudaki etkili ve yaygın denetimiyle mümkün olabilmektedir. Fakat daha önce de belirtildiği gibi vergi inceleme elemanlarının sayıca yetersiz olması buna karşılık mükellef sayılarının günden güne artması ve bu iki durumun doğal bir sonucu olarak vergi inceleme oranlarının düşük olması gibi sebepler mükellefleri, kayıt dışı işlemlere yöneltmektedir.

Mükelleflerin tercihlerini, isteyerek veya istemeyerek; bilerek veya bilmeyerek, az vergi ödeme yönünde kullanmaları ve bu şekil uygulamaları, ortaya çıkan ekonomik krizlerle birlikte artırmaları sonucunda kayıt dışı ekonomi güçlenmekte ve gelişmektedir.

<sup>280</sup> Mustafa Ali SARILI, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003, s.121.

<sup>281</sup> VUK md. 114.

## **5. YMM'LERİN KAMU FİNANSMAN SORUNUNUN ÇÖZÜMÜNE VE VERGİ İNCELEMESİNE KATKILARI**

Daha önceki açıklamalarda yer aldığı üzere, 3568 Sayılı Kanunda muhasebe ve denetim mesleği üç gruba ayrılmıştır. Bunlardan serbest muhasebecilik mesleğinin denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bunlar sadece, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin 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 yapmakla sorumludurlar. İkinci grupta yer alan serbest muhasebeci ve malî müşavirler, serbest muhasebecilerin görevleri ile birlikte muhasebe denetimi ve müşavirlik hizmetlerini de yürütürler. YMM'ler ise müşavirlik ve muhasebe denetimi hizmetlerinin yanında MB adına tasdik işlemlerini de yerine getirmektedirler.

YMM'ler, birçok yönden ekonomik sisteme (vergi incelemesine ve dolayısı ile kamu finansman sorununun çözümüne) katkılar sağlamaktadır. Kısa bir ifade ile bu kurum, hem kayıt dışı ekonominin hem de vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik katkılar sağlamaktadır. Bu sayılanların yanında mükelleflere danışmanlık etme, vergi kanunlarının doğru uygulanmasını sağlama, vergi idaresiyle koordineli çalışma ve mükellef ile idare arasında bir güven unsuru olma biçimleriyle de mükellef ve vergi idaresinin her ikisine yardımcı bulunmaktadır.

YMM kurumunun ihdas edilmesinde temel amaç, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusunda üzerinde taşıdığı ağır yükü hafifletmektir. Bu yükün hafifletilmesi için verilen uğraş, verginin devlet hazinesine daha fazla miktarda girmesine de sebep olacaktır.

### **5.1. BELGE DÜZENİNİN SAĞLANMASI VE MÜKELLEFLERİN BİLGİLENDİRİLMESİ YÖNÜNDEN**

Kanunen defter tutmak zorunda olan mükelleflerin kayıtları, belgelerle kanıtlanması durumunda bir anlam ifade edecektir. Bir açıdan herhangi bir vergi kanununun uygulamada başarıya ulaşabilmesi, o vergiyi doğuran olaya ait kayıt ve belgelerin aksatılmadan ve düzenli olarak tutulmasına bağlıdır. Ancak bir satış işleminde belge düzenine uyulmaması ile hem alıcı hem de satıcı taraf avantajlı olmaktadır. Diğer bir ifade ile belge düzenine uyulmaması her iki tarafı devlete karşı



çıkar birliğine götürmektedir. Bu çıkar anlayışı ise kayıt dışı ekonomiye destek vermektedir<sup>282</sup>.

Hem muhasebe denetimi hem de vergi incelemesi, öncelikle belge üzerinden yapılmaktadır. Bu açıdan ülkedeki muhasebe sistemi ve bunun uygulanma düzeyi vergi incelemesini yakından ilgilendirmektedir. Yükümlüler incelemeye alındıkları zaman, bunların defter kayıtları ile bu kayıtların düzenlenmesinde esas aldıkları belgeler farklı açılardan incelenmektedir<sup>283</sup>.

Muhasebe uygulamalarında, defter kayıtlarına temel olan en önemli belge faturadır. Yükümlüler kayıt dışı ekonomik faaliyetlere kısmen veya tamamen belge düzenine uymamak ile yönelmektedirler. Bu konuda kullanılan en önemli belge ise yine faturadır. Faturanın tanımı, şekli, nizamı ve kimlerin fatura düzenleyecekleri VUK'da ayrıntıları ile anlatılmıştır<sup>284</sup>. Fatura, kanun maddelerine uygun olarak düzenlenmiş olsa bile içerik bakımından gerçeği yansıtmayabilir. Sahte<sup>285</sup> veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge niteliğini taşıyabilir. Vergi sistemimizde karşı karşıya kalınan en önemli sorunlardan birisi sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. Bir zincirin halkaları gibi faturada başlayan hileler sonuçta vergi matrahının gerçek durumu yansıtmamasına sebep olmaktadır<sup>286</sup>.

Vergi inceleme elemanlarınca tespit edilip adli makamlara gönderilen dava dosyaları üzerinde yapılan incelemeler, aşağıda birkaç örneği sıralanan vergi kaçırma yöntemlerinin sıklıkla kullanıldığını ortaya koymuştur<sup>287</sup>:

- a. Ticarî faaliyetine son verdiği halde elinde kalan ve vergi dairesine teslim edilerek iptal edilmesi gereken fatura ve fişlerin kullanılması,
- b. Gerçekte olmayan mükellef ve matbaa adı kullanarak sahte fatura bastırılması,
- c. Çalınan veya kaybolan başkasına ait fatura veya fişlerin kullanılması,

<sup>282</sup> ERGÜLEN, ERDEM, age, s. 382.

<sup>283</sup> ŞEKER, age, s.342.

<sup>284</sup> Faturanın tanımı için VUK md. 229; şekli için VUK md. 230; nizamı için VUK md. 231 ve kimlerin fatura kullanacağı için ise VUK md. 232 düzenlenmiştir.

<sup>285</sup> Sahte fatura, tacir tarafından düzenlenmemiş ve herhangi bir emtia satışı ve hizmeti ile ilgili olmayan faturalardır. M. Aykut KELLEÇİOĞLU, "Sahte Faturanın Tanım ve Fatura Sahteliğinin İspatı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 94, Ekim 2000, s.159.

<sup>286</sup> Mehmet KORKUSUZ, "Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 90, Haziran 2000, s.68.

<sup>287</sup> Faruk GÜÇLÜ, "Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Danıştay Kararları Işığında)" Detay Yayıncılık, Ekim 2001, Ankara, s.10-11.

- d. Hayali adres göstererek gerçek faaliyette bulunacak gibi vergi numarası alınarak bastırılan faturaların sahte olarak düzenlenmesi,
- e. Fatura muhteviyatında mal satışının gerçekte satılan nitelikte ve miktarda gösterilmemesi.

Hemen üstte sıralanan vergi kaçırma yöntemlerinin faturalara dayandırıldığı görülmektedir.

Karşı karşıya kalınan mükellef kitlesinin vergi konusunda bilgi düzeyleri genel olarak yetersizdir. İyi niyetli bazı mükelleflerin vergi mevzuatı konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları sonucunda vergi suçuna yönelik uygulamalarda buldukları bir gerçektir<sup>288</sup>. Bilindiği üzere, vergi sistemini başarılı kılmada, sistemi meydana getiren yasaların adalet ve hakkaniyet üzerine düzenlenmesinin, bu yasaları uygulayan elemanların kalite ve sayısal yönden yeterli olmasının, bunlara ilâve olarak vergi idaresinin de iyi organize edilmesinin gerekliliği yanında muhatap olunan mükellef kitlesinin de vergi bilincine sahip ve vergi konusunda eğitilmiş olmalarının önemi büyüktür<sup>289</sup>. Nitekim mükellefler üzerinde yapılan bir araştırmada, araştırma kapsamındaki mükelleflerin %97'si, vergi mevzuatını açık ve anlaşılır bulmadıklarını ifade etmişlerdir<sup>290</sup>. Bu tespit, mükelleflerin vergi uygulamaları konusunda zorlandıklarını açıkça ortaya koymaktadır. Sık sık değişikliğe uğrayan yasaların mükelleflerce anlaşılabilmesi ve yasa gereğinin yerine getirilmesinde yaşanan karmaşa da bir diğer önemli sorundur.

Yüksek meslekî eğitime, analitik düşünme yeteneğine, haberleşme ve kişiler arası ilişkilerde maharete, kompleks bir topluma ve değişen bir çevreye hizmet verebilecek kültürel bilgi birikimine sahip olan<sup>291</sup> yeminli malî müşavirler sayesinde bu sorun çözümlenebilecektir. YMM'ler, mükellefleri yasaları doğru uygulama konusunda bilgilendirecek ve böylece onların istemeden kanun dışı davranışta bulunmalarını da engelleyeceklerdir. Nitekim 3568 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yeminli malî müşavirlerin kanunda belirtilen iş ve işlemleri yapmaya

<sup>288</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, "Vergi Yönetimine ve Mükellefler Yardımcı Örgütlerden Yararlanma", *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Sayı: 14, Aralık 1980, s. 30.

<sup>289</sup> TOSUNER, age. s. 71.

<sup>290</sup> Mine BOZDOĞAN, H.Lütfi EJDER; "Türkiye'de Vergi Hasılatını Etkileyen Unsurlar Konusunda Mükelleflerin Bakış Açılarının Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:9, Sayı:104, 2001, s. 235.

<sup>291</sup> <http://www.aicpa.org> adresinden.

başlamaları hemen sonuçlarını göstermiş, belge ve kayıt düzeni disiplin altına alınmış, kamunun denetim yükü hafiflemiştir.

## 5.2. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI AZALTACAK ÇALIŞMALARI YÖNÜNDEN

Kayıt dışı ekonomi, iktisadi sonuçlar doğuran eylemlerin muhasebe disiplini altına alınamaması durumudur. İktisadi faaliyetin muhasebe ortamına alınması için belgelere dayanması gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomi, kayıt altına alınması ile küçülecektir. Belge düzeninin yerleşmemesinde etkili olan bir faktör özel gider indiriminin yıllık olması ve her alış-veriş için geçerli olmamasıdır. Alıcı daha az ödemek için alış verişinin belgesinden vazgeçmektedir. Hatta bu belge alış-veriş sırasında pazarlık konusu edilmektedir. Buradan vatandaşın verginin kamu finansmanı için ne denli önemli olduğunu kavrayamadığı ve bu sebeple vergi ödeme bilincine ulaşamadığı söylenebilir. Hatta vergi ödememe akılcı ve en ekonomik bir davranış biçimi olarak algılanmakta; kayıt dışı çalışanların ise uyanık ve zeki kişiler olduğu düşünölmektedir. Halbuki gelişmiş ölkelerde örneğin ABD’de vergi ödeyenin toplumda daha saygın bir birey olduğu sinema gösterilerinde bile topluma aktarılmaya çalışılmaktadır. Hatta yapılan bir haksızlık karşısında kişi, vergi ödediğini dile getirmek suretiyle bu uygulamadan vazgeçilmesini isteyebilecek bir öz güvene sahip olduğu yine sinema gösterilerinde seyircilere sunulmaktadır. Dünya devi bir ölkede, kamu finansmanına en büyük katkıyı sağlayan verginin ödenmesi gerektiğini ve verginin önemini her türlü araçlarla vatandaşına aktarmakta, bu suretle vergi ödeme bilincini artırmaya çalışmaktadır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayda alınması ve vergi kaçakçılığının en aza indirilmesi için yapılması gereken çalışmalardan birisi ise denetimdir. Kişilerin beyanları ne kadar çok denetlenirse veya denetlenme ihtimali artarsa bu iki tür uygulama da o kadar azalır. Buna karşılık vergi idaresinin mevcut durumu, denetim çalışmasının istenen seviyelerde olmasını engellemektedir. YMM’lerden yararlanmak ve onların bu çalışmadaki rollerini artırmak, çözümlerden biri olarak düşünölebilir. Bu sayede hem kayıt dışı ekonomi hem de vergi kaçakçılığı küçülecektir. Bu iki olgunun küçölmesine sebep olan her eylem direkt olarak kamu finansman sorununa katkı sağlayacaktır. Ayrıca YMM’ler, ortaya çıkacak cezalı işlemlerden dolayı kendisinin de çok zarar göreceğini bildikleri için müşterilerini, doğru

çalışma ve kurallara uygun hareket etme konularında uyarmakta, bizzat doğru ve dürüst davranış sergilemek yoluyla da bu işin ciddiyetini müşterisine anlatmaktadırlar.

Özellikle tam tasdik uygulamasının YMM'lere verilmesi ile kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının azaltılması amaçlanmış; sonuçta vergi gelirlerinde bir artış sağlanabileceğine yönelik düşünceler güçlenmiştir. Hemen yukarıda çok özet bir biçimde sunulan bilgiler göstermektedir ki YMM'lerden beklenen sonuçlara ulaşılmaya başlanmıştır.

### 5.3. DANIŞMANLIK YÖNÜNDEN

Ülkemizde, ayakta kalmaya çalışan ve ekonominin dinamik kuruluşları olan Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ), birçok problemlerle savaşmak zorunda kalmaktadırlar.

KOBİ'ler üzerinde yapılan bir çalışmada bu tür kuruluşlar, en önemli sorunlarını şöyle sıralamışlardır<sup>292</sup>:

1. Kredi temininde yaşanan güçlükler
2. Ürünleri pazarlamada yaşanan zorluklar
3. Nitelikli eleman istihdam edememe
4. Özkaynak yetersizliği

Aynı çalışmada KOBİ'lerin bu sorunların çözümü için sıraladıkları öneriler içinde "danışmanlık hizmetlerinden yararlanma" önerisi 3. sırada yer almaktadır. Sözü edilen çalışmada ortaya konan bir başka bulgu ise KOBİ'lerin finansman ile ilgili kararları alırken başvurdukları en önemli kurum danışmanlık şirketleridir<sup>293</sup>. Son iki bulgu şunu açıkça göstermektedir ki KOBİ'ler için danışmanlık hizmeti çok önemlidir.

Muhasebecilik, hizmet üreten bir meslektir. Hizmet ise;

1. Maddi olmayan
2. Değişken ve standardize edilmeyen
3. Stoklanamayan

<sup>292</sup> Nevin YÖRÜK, Ünsal BAN; **KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Finansman Sorunlarının Kaynaklarının Belirlenmesine Yönelik Uygulama**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 63.

<sup>293</sup> YÖRÜK, BAN, age. s. 76.

4. Yığın halinde üretilemeyen
5. Kişisel başarıya dayalı olarak kalitesi değişen
6. Emek yoğun olan
7. Standart bir fiyatlandırmaya uygun olmayan niteliklere sahiptir<sup>294</sup>.

Geçmişte muhasebeciler rutin olarak muhasebe defterlerini tutma, beyannameleri doldurma, bildirme hazırlama vb işlemleri yerine getirmekteydiler. Bu yeknesak çalışma ortamı hem işletme içerisinde hem de kamuoyunda muhasebe mesleği ve muhasebeci ile ilgili fikirleri etkilemiş ve muhasebe mesleği, kayıt tutma sanatı, muhasebeci de bu sanatı icra eden kişi olarak görülmeye başlanmıştır. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler, işletme bilgi sisteminin önemli bir alt sistemi olan muhasebe bilgi sisteminin de önemini artırmış veya önemini ortaya çıkarmıştır. Artık, günümüzde muhasebeciler “*işletmede bilgi üreten ve yöneten*” kişiler olarak işletme organizasyonlarında önemli bir konuma gelmişlerdir. Bugün, muhasebecilerden beklenen şudur: Bir bilgi yöneticisi, bir danışman olarak işletmenin ihtiyacı olan bilgileri belirleyebilme ve bu bilgileri yorumlayabilme yeteneğine, bilgisine ve becerisine sahip olmalarıdır. Nitekim günümüzde yönetim birimlerince, meslek elemanlarına, zamanında ve doğru bilgi üretilmesi konusunda yapılan baskılar da artarak devam etmektedir<sup>295</sup>.

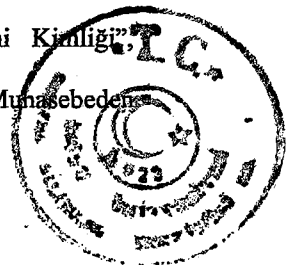
İşletmede alınacak kararları, stratejik kararlar, yönetim kararları ve işletme kararları şeklinde üçe ayırmak mümkündür. Meslek mensupları, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde işletmelerin yaşadıkları bu güç durumdan kurtulmaları için alınacak kararlara yardımcı olabilmektedirler<sup>296</sup>.

Ticaret ve sanayide kaydedilen hızlı gelişmeler, sermaye şirketlerinin sayılarının artması ve yapılarının büyümesi ile ortaya çıkan ekonomik sorunlar oldukça çoğalmış ve aynı zamanda da karmaşıklaşmıştır. Bu konuda eğitim görmüş kişilerin bile rahatlıkla üstesinden gelemeyeceği bir nitelik kazanan sorunlar, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi ve mükelleflere

<sup>294</sup> Süleyman YÜKÇÜ, MSUGT'e Göre Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi), Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s.48-50.

<sup>295</sup> Cemal İBİŞ, “Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve Meslek Mensubunun Yeni Kimliği”, [www.mmmmb.org.tr](http://www.mmmmb.org.tr), 28/10/03

<sup>296</sup> Mikail EROL, “Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebecilerden Beklentileri”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:105, Eylül 2001, s.120.





yardımcı olacak bir mesleğe ihtiyaç doğurmuştur<sup>297</sup>. YMM mesleği ise bu yönlerde ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verebilir. Çünkü YMM olmak için işletmecilik, muhasebe, finans, yönetim, psikoloji, iktisat, vergi hukuku ve diğer hukuk dallarında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olunması gerekmektedir. Bu meslek sayesinde mükelleflerin karmaşık işletmecilik ve vergi ile ilgili sorunlarına çözüm bulunabilir.

YMM'ler, 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde, anlaşma ile müşterilerine danışmanlık hizmeti de sunmaktadırlar. Çünkü YMM'ler, işletmelerde birer yönetim danışmanı olarak faaliyette bulunabilecek bilgi birikimine sahiptirler.

Yönetim danışmanlığı, bağımsız ve bilgili kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilecek bir çalışmadır. Yönetim danışmanlığı, işletme sorunlarının tespit edilmesi, önerilerin sunulması ve çözüm önerilerinin uygulamasında destek verilmesi şeklinde özetlenebilecek bir çalışma sahasıdır. YMM'ler, yönetim danışmanı olarak, özellikle finansman, yönetim, pazarlama, organizasyon, üretim yönetimi gibi konularda hizmet sunabilirler. Zira 3568 Sayılı Kanununun 2. maddesinde “işletmecilik uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek ve müşavirlik yapmak” ifadesi bu konuya açıklık getirmektedir. Ayrıca YMM'ler bu hizmeti yerine getirirken yönetim danışmanlığında kullanılan (SWOT Analizi, Mantıki Çerçeve Analizi, GANTT Diyagramı vb.) yöntemlerden yararlanabilirler<sup>298</sup>.

Danışmanlık faaliyeti ile işletmelerin, kaynaklarını daha etkili ve verimli kullanmaları sağlanır; yönetimin yanlış kararlara onay vermesi engellenir; yerinde ve zamanında kararların alınması ile işletmelerin büyümeleri gerçekleştirilir; başarı elde edilmesi ile çalışanların moral motivasyonu artar. Bütün bu olumlu gelişmeler sonucunda işletmenin kârları da artacağından daha fazla vergi vermesi sağlanmış olur.

Ancak 3568 Sayılı Kanun, danışmanlık açısından pek fazla etkili olamamıştır. Yeminli malî müşavirlik mesleğinin çalışma konuları dikkate alındığında, mesleğin konusuna giren tasdik hizmetinin (bir anlamda vergi denetimi) %20 seviyelerinde olması gerekirken örneğin Ankara YMM Odasına kayıtlı 330 çalışan üyenin “müşteri Bildirim Formları” üzerinde yapılan analizde tasdik hizmetinin mesleğin konusuna

<sup>297</sup> Murat BAŞARAN, “ Kamusal Gücün Kullanımı Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu Veya Mesleğin Dayanakları; Vergi İncelemesi Sürecindeki Yeri Üzerine Bir Deneme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 152, Mayıs 2001, s.78.

<sup>298</sup> YÜKÇÜ ve TEKTÜFEKÇİ, age. s. 23-24.



giren işlerin %47'sine tekabül ettiği ortaya konmuştur<sup>299</sup>. Denetim daha çok tasdik (vergi denetimi) kapsamında uygulanmıştır.

#### 5.4. VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRMASI YÖNÜNDEN

Kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının yüksek olması, vergi inceleme elemanlarının yetersizliği, mükellef sayılarının her geçen gün artmasına karşılık vergi inceleme oranlarının düşmesi vb. sorunların varlığı ve hâli hazırda bir çözüme kavuşmamış olması YMM kurumunun vergi inceleme çalışmasına katkı sağlayabileceğine bir işarettir. Bağımsız çalışabilme ve teknolojiye uyumlu bir mekanda faaliyette bulunma açısından vergi denetim elemanlarına göre daha üstün nitelikleri taşıyan YMM mesleği, devletin vergi gelirlerinin artmasına vergi inceleme faaliyetine yapacağı katkı ile yardım edebilir.

MB, YMM kurumuna verdiği tasdik yetkisi ile, vergi inceleme yetkisini, kısmen de olsa devretmektedir. Tam tasdik olarak da ifade edilen 3568 Sayılı Kanununun 18 Sıra Nolu Genel Tebliği<sup>300</sup> ile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi (tasfiye, birleşme ve devir beyannameleri dâhil) vermek durumunda olan mükellefler, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli malî tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli malî müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Buna göre gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini YMM'lere tasdik ettirmek isteyen mükellefler, her yıl Ocak ayı içinde beyannameleri ile eklerini tasdik edecek YMM'lerle yıllık sözleşme düzenlemek zorundadırlar. Bu tasdikın amacı ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Be sebeple, yeminli malî müşavir, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır. Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğundan ve beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Sorumluluk ise müşterek ve müteselsildir.

18 Sıra Nolu Tebliğde MB'nin yıllık vergi inceleme plan ve programları, yeminli malî müşavirlerle beyanname tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve

<sup>299</sup> Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01/05/2002-30/04/2003), s.18.

<sup>300</sup> 22359 No ve 30/07/1995 tarihli RG, 18 Sıra Nolu Tebliğ

beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına göre yapılacağı belirtilmek suretiyle mesleğin gelişimine zemin hazırlanmak istenmiştir.

18 Sıra Nolu Tebliğ ile verilen yetkinin sorumluluğu ise üzerinden kalkılamayacak kadar ağırdır. Buna rağmen yapılan tasdik sözleşmeleri azımsanmayacak büyüklüktedir. YMM'lerin bu tebliğ kapsamında 1995-2001 yılları arasında düzenledikleri tam tasdik sözleşmelerinin sayısı tablo 16'da yer almaktadır:

**Tablo 16: 1995-2001 Yılları Arası Tam Tasdik Sözleşmesi Sayıları**

YILLAR	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
TASDİK SÖZLEŞ. SAYISI	13.367	11.189	15.555	17.067	17.722	18.647	18.722

**Kaynak:** CANGİR, age. s. 32.

Tablo 16'dan görüldüğü gibi, YMM'lerin tam tasdik sözleşmelerinde sürekli bir artış kaydedilmiştir. Bu sayılar, mevcut vergi inceleme sayıları dikkate alındığında azımsanmayacak bir büyüklüktedir. Aslında bu sayıların toplam mükellef sayıları dikkate alındığında çok büyük rakamlar olmadıkları da bir gerçektir. Tasdik sözleşmesinin isteğe bağlı olması ve mükelleflerin bu konudaki bilgi yetersizliği veya çekinceleri sayının düşük seviyelerde olmasına zemin hazırlamaktadır. Ayrıca YMM tasdiklerinin vergi inceleme elemanlarınca tekrardan incelemeye tâbi tutulabileceğini düşünen mükellefler YMM kurumuna bu anlamda güven duyamamaktadırlar. Zira tekrardan denetlenme riski vardır. Bir başka sebep olarak YMM'lerin büyük bir bölümünün çalışmadıkları söylenebilir.

Tasdik çalışmalarının somut olarak ilk sonucu vergi matrahlarının ve dolayısıyla vergilerin daha çok artışıdır. İlk verilere göre Ankara YMM Odasına bağlı illerde matrah artışı ortalama %120 civarında olmuştur. Bu oran Adana YMM Odasına bağlı illerde %110, Eskişehir YMM Odasına bağlı illerde %100, Bursa YMM Odasına bağlı illerde %115 ve İzmir YMM Odasına bağlı illerde ise %250 civarında gerçekleşmiştir. Vergi açısından ise Ankara YMM Odası bölgesinde %81'lik bir artış gözlenirken, Bursa YMM Odası bölgesinde %62, Adana YMM Odası bölgesinde %70, Eskişehir YMM Odası bölgesinde %60 ve İzmir YMM Odası

bölgesinde %100 dolayında artış kaydedilmiştir<sup>301</sup>. Bu verilerin tasdik uygulamasının ilk yılına ait olduğu düşünüldüğünde sonuçların ne kadar olumlu olduğu ortadadır.

Konuyla ilgili bir başka somut örnek için Ankara YMM Odasına kayıtlı olarak çalışan 74 üyenin 2002 yılı için hazineye sağladıkları matrah farkları tablo 17’de görülmektedir:

**Tablo 17: YMM’lerin Hazineye Sağladıkları Matrah Artışı (1.000 TL)**

	GELİR V.	KURUMLAR V.	KATMA D. V.	DİĞER
PIŞMANLIK	187.930.892	698.945.467	1.869.447.338	134.302.663
DÜZELTME	200.100.534	3.119.225.521	2.162.179.878	708.615.366
ELEŞTİRİ-UYARI	826.157.410	31.787.284.455	4.312.769.340	481.940.304
DİĞER	76.585.000	836.561.000	730.218.571	99.388.917
TOPLAM	1.290.773.836	36.442.016.443	9.074.615.127	1.424.247.220

**Kaynak:** Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01/05/2002 – 30/04/2003), s.19.

Tablo 17’de yer alan sebepler ile sadece Ankara YMM Odasına kayıtlı 74 üyenin 2002 yılı için hazineye sağladığı toplam katkı ise, **48.231.652.626.000 TL** olmuştur. Bu verilerden hareketle Ankara YMM Odası bünyesinde çalışanlar listesine kayıtlı tüm üyeler yönünden bir değerlendirme yapıldığında bu üyelerin çabaları ile hazine lehine matrah farkı olarak sağlanan katkının yaklaşık olarak (351 üye x 48.231.652.626.000/74 üye =) **228.774.460.428.000 TL** olduğu kaba bir hesapla ortaya çıkmaktadır. Türkiye genelinde, çalışan YMM’lerin çabaları ile sağlanan katkının (1776 üye x 48.231.652.626.000/74 üye =) **1.157.559.663.024.000 TL** olabileceği tahmin edilmektedir<sup>302</sup>.

Tam tasdik uygulaması bir vergi denetimi niteliği taşımaktadır. Bu uygulama ile hem muhasebe ilke ve standartları hem de vergi mevzuatı dikkate alınmaktadır<sup>303</sup>. Diğer bir ifade ile Yeminli Malî Müşavirler, kanun ve yönetmenliklerle, hem

<sup>301</sup> M. Raşit ALPAY, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 45, Eylül-1996, s. 13.

<sup>302</sup> Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01/05/2002-30/04/2003), s.20.

<sup>303</sup> CANGİR, age. s. 32.

bağımsız içerikli “muhasabe denetimi”ni hem de kamusal içerikli “vergi denetimi”ni üstlenmişlerdir<sup>304</sup>.

### 5.5. İHRACATTA KDV İADESİNDEKİ ROLÜ YÖNÜNDE

Katma Değer Vergisi (KDV), nihaî vergi yükü tüketicinin üzerinde kalan bir tüketim vergisidir. Toptan veya perakende ticaret erbabı, imalatçı, ithalatçı ve diğer mükellefler mal (hammadde, yarı mamul vb.) veya hizmet alımında yüklendikleri KDV’yi aynı dönem içinde sattıkları mal veya hizmet üzerinden hesapladıkları KDV’den indirmek suretiyle bu vergi yükünden kurtulmaktadırlar. Aynı dönemde ödenen KDV, alınan KDV’den düşüğe aradaki fark vergi dairesine beyanname ile bildirilerek ödenir. Aradaki fark ödenen KDV lehine ise bu durumda bu fark izleyen dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere sonraki döneme devredilir<sup>305</sup>.

Ancak, ihracatta mal veya hizmetin nihaî tüketicisi yurt dışındadır ve vergilemenin varış ülkesinde yapılması gerekmektedir. Buna “destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) ilkesi” denilmektedir. Avrupa Birliği bu ilkeyi benimsemiştir. Burada ithalat KDV’ye tâbi iken ihracat ise KDV’den muaftır. Ülkemiz destinasyon ilkesini benimsemiş ve KDV Kanununun 11. maddesi ile mal ve hizmet ihracatının KDV’den istisna olduğunu hükme bağlamıştır<sup>306</sup>. Bu durumda ihracatçı firmanın ihraç ettiği mal veya hizmet için yüklediği KDV’yi indirim konusu yapması mümkün olamamaktadır. Bu ise ihracatçı aleyhine bir durumdur. Bu olumsuzluğu gidermek üzere KDV Kanununun 32. maddesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV’den indirileceği; vergiye tâbi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV’nin ise,

<sup>304</sup> Ekrem SARISU, “Yeminli Mali Müşavirlere Yapılan Haksızlık ve Ufuktaki Tehlike!”, *Finansal Forum*, 01.11.2000 Çarşamba.

<sup>305</sup> Tekdüzen Hesap Planında mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV “191 İndirilecek KDV Hesabı”nda; mal ve hizmet tesliminde tahsil edilen KDV ise “391 Hesaplanan KDV Hesabı”nda izlenmektedir. KDV’de dönem aylık olduğu için her ay sonunda 191 Nolu hesap ile 391 Nolu hesap tutarları karşılaştırılır. Bunun sonucunda 391 Nolu hesap 191 Nolu hesaptan fazla çıkar ise aradaki fark bir sonraki ay ödenmek üzere “360 ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na aktarılır. Aksi durumda ise aradaki fark sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere “190 Devreden KDV Hesabı”na aktarılır.

<sup>306</sup> Mustafa DAĞÜSTÜ, “İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:229, Eylül-2000, s. 23.

Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

3568 Sayılı Kanununun 1 Sıra Nolu Genel Tebliği<sup>307</sup> ile ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemleri yeminli malî müşavirlerin tasdik kapsamına dâhil edilmiştir. Böylece ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerinde belirli tutarları aşmayan iadeler ve mahsuplar, teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir. Bu uygulama, mükelleflerin teminat bulma konusunda karşılaştıkları güçlükler dikkate alınarak düzenlenmiştir.

İhracatta KDV İadesi sistemi içinde YMM'ler, sistemin vazgeçilmez birer elemanı niteliğine bürünmüşlerdir. Bu vazgeçilmezlik ise ihracatta bir sacayağı şeklinde, devlet, mükellef ve YMM için geçerlidir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul'da ihracattan kaynaklı nakit KDV iadelerinde YMM'lerin payını gösteren tablo 18, aşağıda yer almaktadır<sup>308</sup>:

**Tablo 18: İhracat Kaynaklı Nakit KDV İadesi İçinde YMM'lerin Payı**

Yıllar	İhracat Kaynaklı Nakit KDV İadeleri		YMM Raporu İle Yapılan İadeler		YMM Raporu İle Yapılan İadelerin Payı	
	Dönem Sayısı	İade Tutarı (Milyon TL)	Dönem Sayısı	İade Tutarı (Milyon TL)	Dönem (%)	İade Tutar (%)
1998	19.965	125.974.635	15.861	84.646.221	79,44	67,19
1999	21.548	191.292.874	18.162	146.765.167	84,28	76,72
2000	17.691	302.206.563	15.003	188.957.061	84,80	62,52
<b>Toplam</b>	<b>59.204</b>	<b>619.474.072</b>	<b>49.026</b>	<b>420.368.449</b>	<b>82,80</b>	<b>67,85</b>

**Kaynak:** UZUNOĞLU, age. s. 30.

Tablo 18'den görüldüğü gibi, ihracat kaynaklı nakit KDV iadelerin dönem bazında %83'ü; tutar bazında ise %68'i YMM raporlarına dayanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu veriler, YMM kurumunun KDV iadesi sisteminde ne derece önemli roller üstlendiğini apaçık bir biçimde ortaya koymaktadır. Türkiye genelinde 1996-2000 döneminde MB inceleme elemanlarınca 5.822 döneme ilişkin 425 trilyon liralık KDV iadesi işlemi yapılmışken, sadece İstanbul'da 1998-2000 döneminde 56.474 döneme ilişkin 456 trilyon liralık KDV iadesi YMM'ler

<sup>307</sup> 20437 NO ve 18/02/1990 tarihli RG, 1 Nolu Tebliğ

<sup>308</sup> Nihat UZUNOĞLU, "İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 236, Nisan 2001, s. 30.

tarafından gerçekleştirilmiştir. MB'nin eleman yetersizliği ve mevcut elemanlarının iş yükleri dikkate alındığında bu iade işlemlerinin sadece inceleme elemanları tarafından yerine getirilmesinin hemen hemen mümkün olamayacağı açıktır<sup>309</sup>.

Ülkemizde İhracatta KDV İadesi uygulaması ihracatın teşvik edilmesi için getirilmiş bir düzenleme olarak algılandığı görülmektedir. Dolayısı ile ihracatçının en doğal bir hakkı olan bu uygulamayı, kötüye kullananların olması kaçınılmazdır. YMM kurumunu, hayali ihracat yoluyla haksız kazanç elde etmek isteyenlerin bu isteklerine yardımcı bir kurum gibi gösterme çabaları ile mesleğin saygınlığına gölge düşürülmek istenmektedir. Acaba YMM kurumu bu sistemin kötüye kullanılmasına hakikaten yardım ediyor mu? Bu sorunun cevabı tablo 19'daki veriler incelendiğinde ortaya çıkacaktır:

**Tablo 19: İncelemeye Konu Olan YMM KDV İade Raporları**

Yılar	Rapor Sayısı	İncelemeye Gnderilen YMM Raporları		YMM Raporu İle Alınan İadeler		İncelemeye Gönderilen Raporların (%)'si	
		Dönem Sayısı	İade Tutarı (Milyon TL)	Dönem Sayısı	İade Tutarı (Milyon TL)	Dönem (%)	İade Tutar (%)
1998	54	94	1.334.953	16.501	90.761.110	0,57	1,47
1999	69	105	1.535.008	21.492	159.146.293	0,49	0,96
2000	25	36	648.562	17.481	206.606.251	0,20	0,32
<b>Toplam</b>	<b>148</b>	<b>235</b>	<b>3.518.523</b>	<b>55.474</b>	<b>456.513.654</b>	<b>0,42</b>	<b>0,77</b>

**Kaynak:** UZUNOĞLU, age. s. 30.

Tablo 19'dan açık bir şekilde görüldüğü gibi YMM tasdik raporlarından şüphe duyularak tekrar incelemeye gönderilen rapor sayısı ve iade tutarı toplam işlemin %1'ine bile ulaşmamaktadır. Bu sonuç karşısında "YMM'ler, İhracatta KDV İadesi sistemini kötüye kullanmaya yardım ediyorlar ve hayali ihracatta önemli rol oynuyorlar!" biçimindeki ifadelerin gerçekte ne kadar örtüştüğü ortadadır.

<sup>309</sup>UZUNOĞLU, age. s. 31.



## **B. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ SORUNLARI ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Denetim mesleği her ne kadar tarihî gelişimi açısından yüzyıllar öncesine dayanan bir meslek olsa da, Türkiye'deki yasal statüsü 1989 yılında kabul edilen 3568 S. Kanun ile henüz 15. yılına ulaşmıştır. Bu sebeple YMM'lik mesleğinin yürütülmesinde birtakım sorunlar bulunmaktadır.

YMM mesleğinin daha önce belirtilen önemi dikkate alındığında bu mesleğin ülkemizde ortaya çıkan sorunlarını, olgunlaşma döneminin tipik sıkıntı ve sorunları olarak düşünmek mümkündür. Yasal düzenlemelerin etkilerini önceden kestirebilmek ve bu düzenlemelerin her maddesini mükemmel bir biçimde hazırlamak imkansızdır. Yasaların eksik ve yeterli yönleri ancak uygulanıldığında görülebilecek, bu eksiklikleri belirleyip gerekli düzeltmeleri yapmak ise yıllar alabilecektir.

### **1. MESLEKİ SORUNLARIN KAYNAKLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Meslekî sorunların bir kısmı mesleğin yasal düzenlemelerinden kaynaklanırken diğer bir kısmı ekonomik yapıdan ve uygulamada karşılaşılan aksaklıklardan kaynaklanmaktadır. Aşağıda, mesleğin sorunlarından bazıları izah edildikten sonra bu sorunlara yönelik çözüm önerileri verilmeye çalışılacaktır.

#### **1.1. MESLEĞİN DÜZENLENDİĞİ TARAFTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YMM mesleği özellikle batı ülkelerinde olmak üzere dünyanın hemen her ülkesinde var olan bir meslek türüdür. Mesleğin ilkelerine ve standartlarına yönelik düzenlemeler ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak iki model çerçevesinde hareket edildiği görülecektir:<sup>310</sup>

1. ABD ve İngiltere modeli (anglo-sakson)
2. Kıta (Kara) Avrupası modeli

Bu iki grup arasındaki ayrımı, devletin denetim alanında üstlendiği rolü belirlemektedir. Birinci modelde muhasebe kuralları ve denetim standartları ile mesleğin uygulanmasına ilişkin kurallar bu alanda çalışan muhasebe kurulları

<sup>310</sup> ÇAM, age. s. 11.

tarafından yürütülmektedir. İkinci modelde ise kurallar, kamu otoritelerince oluşturulmakta, vergi yasalarında öngörülen hükümler muhasebe uygulamalarına esas alınmaktadır.

Birinci modelin uygulandığı ülkelerde vergi incelemesinin özelleştirilmesi söz konusu değildir. Bu görev, tamamen kamu görevlileri ve kamu idaresi tarafından yerine getirilmektedir. Finansal denetim veya muhasebe denetimi (auditing), ise özel sektör kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu tür denetim, vergi idaresine verilen beyannamelerin tasdikini kesinlikle içermemekte ancak vergi incelemesine dolaylı bir etkisi bulunmaktadır. İkinci modelde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi fonksiyon olarak birbirinden ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan belirlenmesi sebebiyle uygulama sürecinde bir benzerlik söz konusu olmaktadır. Türkiye'deki denetim sistemi mevcut yapısı dikkate alındığında Kıta Avrupa'sı modeline yakın bir nitelik taşımaktadır<sup>311</sup>. Buradan hareketle tam anlamıyla muhasebe denetimi birinci grupta yer alan ülkelerde yürütülmektedir.

Her ülkede bu mesleğin ihdasında bazı sorunlar yaşanmıştır. O ülkelerin tecrübelerinden elbette yararlanılacak ve yararlanılmıştır. Ancak ülkemiz YMM'lik mesleği diğer ülkelere göre bazı farklılıklar taşımaktadır. Kanun gerekçesinde geçen;

*“Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sisteminin yozlaşmasına mani olmak..., vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek için, ...”*

biçimindeki ifadelerden, bu mesleğin ülkemiz açısından ihdasında, vergi denetimine ve vergicilik alanına yardımcı olması amaç edinilmiştir. 3568 Sayılı Kanun, vergi incelemesinin “özelleştirilmesi”ne dönük bir görünüm arz etmektedir. Buradan hareketle meslek, batı ülkelerindeki uygulamalardan kısmen farklı bir niteliğe sahip olarak kanunlaşma sürecine girmiştir. Mesleğin özünü teşkil eden danışmanlık yönünün önemine gerekçede vurgu yapılmışsa da yasal düzenlemelerde vergi yönetimine yardımcı olma kastı ön plana çıkarılmıştır. Meslek bir yönden kamu

<sup>311</sup> ÇAM, age. s. 12.

görevi diğer yönden bağımsız bir meslek niteliği taşıyan ve tam olarak bir yere oturtulamayan görünümde icra edilmektedir.

Mesleğe yönelik düzenlemelerde MB'nin ağırlığının, mesleğin özünde yatan bağımsızlığı ve tarafsızlığı daha başlangıç aşamada zedelediği söylenebilir. Çünkü devletin müdahalesinde az veya çok "hazineci" bir yaklaşım ağır basacaktır. Meslek elemanlarının bağımsızlıkları, hem muhasebe denetiminde hem de vergi denetiminde aynı derecede korunamayabilmektedir. Vergi denetiminin özünde ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak yatar. Genel temayülün az da olsa vergi çıkarılması olduğu düşünüldüğünde tarafsızlığın zedelendiğini söylemek güç olmayacaktır.

Ayrıca devletin, Maliye Bakanlığı eliyle meslek mensuplarını ve bunların oluşturduğu oda ve birlikleri bir ast üst ilişkisi düzeyinde, zaman zaman hiyerarşik denetime tâbi tuttuğu<sup>312</sup> da dikkate alındığında bağımsızlığın ne denli sağlanabileceği ortadadır. Mesleğin herhangi bir bakanlığın himayesine verilmesi veya bir bakanlığın böyle bir olaya sahip çıkması ister istemez yukarıdan aşağıya (hiyerarşi) bir buyruk sisteminin oturmasına ve işlemesine sebep olacaktır. Maliye Bakanlığı, sadece vergi matrahlarının doğruluğunu yakalayabilecek bir meslek yönlendirmesine ağırlık verirken, meslek elemanları ise bağımsızlıklarını ve kişiliklerini ortaya koyma çabası içerisinde<sup>313</sup>. Örneğin YMM sınav komisyonunun oluşumunda MB'nin belirgin bir ağırlığı vardır. 3568 S. Kanununun 7. maddesinde komisyon teşekkülüne yönelik hükümler yer almaktadır. Bu maddeye göre, sınav komisyonu 7 üyeden oluşmakta ve bu üyelerin 2'si MB'yi temsil etmektedir. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe (TÜRMOB) teklif edilecek 4 üye arasından MB Bakanı tarafından seçilmektedir.

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığının, meslek mensuplarının mesleğe kabullerine ilişkin sınav komisyonunun teşekkülünde belirgin bir ağırlığı vardır. Bu Bunlara ilave olarak Kanunun diğer maddelerine serpiştirilmiş (örneğin, 12., 14., 15.,

<sup>312</sup> ÖZDEMİR, age. s.79.

<sup>313</sup> Veysi SEVİĞ, " Maliye Bakanlığınının 3568 Sayılı Meslek Yasası'ndan Bekledikleri Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Yaşanan Çelişkiler Ve Alınması Gereken Önlemler" , **Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000'lere Doğru, II. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, No:19, 1996, İstanbul, s.68.

38., 42., 46., 50., maddeleri.) hükümlerle MB'nin özerk bir kurum olan TÜRMOB'u etkisi altına aldığını göstermektedir<sup>314</sup>.

Devletin bu denli müdahalesi, mesleğin, tanımına uygun bir biçimde icrasını engellemektedir. Mesleğin özüne dönmesi için meslekle ilgili düzenlemelerin bağımsız, özerk kuruluşlarca gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.

## 1.2. MESLEĞE GİRİŞ BİÇİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yeminli malî müşavirlik unvanına, sınavla ve sınavsız bir biçimde sahip olunabilmektedir.

3568 Sayılı Kanunun 4. ve 9. maddelerinde belirtilen şartların taşınması halinde YMM unvanı sınava tâbi olunarak elde edilmektedir. Ayrıca Kanunun 11. maddesinde yer alan "yemin" in edilmesi ile birlikte fiilen göreve başlanabilmektedir.

Ancak 3568 Sayılı Kanunun 9. maddesinde sayılan sınav şartına tâbi tutulmaksızın YMM unvanına sahip olabilmeyi düzenleyen maddeler bulunmaktadır. Bu kanuna geçici bir maddeyle eklenen bir hükümlerle sınavsız YMM olma yolu açılmıştır. Sınavsız bir biçimde YMM unvanına sahip olabilmeyi düzenleyen Geçici 3. maddenin metni aşağıdadır:

*"Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, Kanunun 4. maddesindeki şartları taşımaları ve 5. maddesinde belirtilen konularda lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;*

- a) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlilik sınavını vermiş olanlarda, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra Maliye, Muhasebe ve İşletme konularında geçen süreleri toplamı 8 yıl olanlar,*
- b) Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarından birinde profesör unvanı almış olanlar,*

<sup>314</sup> ÖZDEMİR, İbrahim, s. 75.

*c) En az 12 yıldan beri; Kanunun 2. maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri, bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamaları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar,*

*Yeminli malî müşavir olmaya hak kazanırlar.”*

3568 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte Kanunun özellikle Geçici 3. maddesinin b ve c bendi büyük tepki toplamış ve tartışmalara sebep olmuştur. Tartışma, Geçici 3. Maddenin b ve c bendinde yer alan hükümlerden yararlanarak mesleğe liyakati olmayan bir çok kişinin YMM ruhsatı almaya hak kazandığı yönünde olmuştur.

Meslekî unvana sınavsız sahip olanlar ile sınavla sahip olanlar arasında yer yer dışa vuran tartışmalar olmaktadır. Tartışma sınavsız girişten ziyade bir “kurum kökeni farklılığı”na yönelebilmektedir: Maliye kökenliler ve Diğer (Ünv. ve SMMM) kökenliler.

Maliye kökenlilerin sınavsız girişle ilgili yapılan bu tartışmada biraz üstün taraf oldukları söylenebilir. Onlar, yıllarca YMM benzeri işleri kamu görevlisi olarak yapmışlardır. Ayrıca kendi iç örgütlerinde meslekleri ile ilgili çok ve zor sınavlara girip başarılı olmuşlardır. Mesleğin hem teorisine hem de pratiğine hâkim olan yönleri bulunmaktadır. Bir diğer üstünlükleri ise vergi mevzuatının inceliklerine aşina olmalarıdır.

“Kurum kökeni” tartışması kendini özellikle iş elde etmede gösterebilir. Maliye kökenlilerin daha önce taşıdıkları kamu görevlisi sıfatları yeni meslekleri için iyi bir referans oluşturabilir. Bu sebeple maliye kökenlilerin diğer kökenlerden olanlara karşı kısmen de bir avantaj sağladığı dile getirilebilir. Bunun haksız rekabete yol açacağı söylene de bu durum sadece YMM mesleğine özgü bir nitelik de değildir.

Tartışmalar süre dursun bu maddedeki düzenlemeler sayesinde sınava girmeksizin YMM olanların sayısı oldukça fazla olmuştur. 1990-1998 yılları

arasında yapılan yeminli malî müşavirlik sınavlarında başarılı olanların sayısı %16,2 civarında olup, düşük seviyelerdedir. Bu sınavlara girenlerin SMMM oldukları dikkate alındığında bu grup meslek mensuplarında bir kalite düşüklüğünün varlığından söz edilebilir. Fakat bu düşünceden çok YMM sınavlarının önemli bir baraj görevi üstlendiğini kabul etmek daha yerinde olacaktır. Her ne kadar YMM sayılarında bir artış olsa da bu durumun ana kaynağı sınavsız mesleğe giren devlet görevlileridir. Bunlar da genellikle muhasebeci değillerdir. YMM mesleğinin gelişimini engelleyen en önemli sebep mesleğe sınavsız sahip olabilmeyi düzenleyen maddedir. Bu durumun önüne geçilerek herkesin sınava girmesi şart koşulmalı ve sınavlar muhasebe ağırlıklı olmalıdır<sup>315</sup>. Bu konuda IFAC mesleği yeterliliğinin “yüksek standartlarda genel eğitim ve arkasından özel eğitim, ilgili konularda staj ve belirtilse de belirtilmese de çalışma deneyimi ve mesleği eğitimin sürekliliği” şartlarına bağlamıştır.

YMM unvanının şartların taşınması halinde sınava tâbi olunmadan alınabilmesinden ziyade meslekî deneyime sahip olunmamasının daha olumsuz bir durum olduğu söylenebilir.

Özetle YMM mesleğinde başarılı olabilmek için geniş bir meslekî eğitime, analitik düşünme yeteneğine, haberleşme ve kişiler arası ilişkilerde maharetli olmaya, kompleks bir topluma ve değişen bir çevreye hizmet verebilecek kültürel bilgi birikimine sahip olunmalıdır. Bunun için YMM’ler finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, vergileme, davranış bilimleri, iş kanunu, haberleşme-iletişim-, iktisat-ekonomi-, etik, finans ve küreselleşme konularında bilgi sahibi olmalıdırlar<sup>316</sup>.

Sınavsız giriş kısmen kaldırılarak, bir muafiyet uygulaması getirilebilir.

### **1.3. MESLEKİ SINAVIN YAPILMA BİÇİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Herhangi bir sınavda adayın alan bilgisi, becerisi veya tutumları, genel olarak yazılı yoklamalar ve testler ile belirlenmeye çalışılmaktadır. Bir ölçme aracının, “güvenilirlik, geçerlilik ve kullanılabilirlik” niteliklerine sahip olması gerekmektedir.

<sup>315</sup>Oktay GÜVEMLİ, “Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğindeki Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:1, Ocak-1999, s.20.

<sup>316</sup> <http://www.aicpa.org> adresinden



Kısaca güvenilirlik, ölçme aracının belli bir özelliğe yönelik birden fazla ölçüm sonuçları arasında tutarlılık göstermesidir<sup>317</sup>. Geçerlilik, aracın ölçülmek istenileni doğru olarak ölçmesidir. Başka bir ifade ile geçerlilik, örneğin hazırlanan bir testin, ölçülmesi istenen bilgi, beceri ve tutumları doğru ölçüp ölçmediği ile ilgilidir<sup>318</sup>. Ölçme aracının kullanılabilirliği ise, o aracın kullanımında güçlük çekilmemesidir<sup>319</sup>. Yazılı yoklamalar güvenilirlik ve geçerlilik nitelikleri açısından yetersiz, kullanılabilirlik niteliği açısından yeterlidir. Yazılı yoklama, aynı yazılı kağıdına puanlayıcılar (değerlendirenler) tarafından farklı puanlar verilebileceğinden sübjektif, test tipi ölçme aracı ise objektiftir<sup>320</sup>.

YMM'lik sınavı halen, Sınav Yönetmeliğinin<sup>321</sup> 5. maddesinin "c" bendi gereğince yazılı yoklama tipinde yapılmaktadır. Yazılı yoklamanın puanlaması sübjektif nitelik içerebildiğinden, adayların sonuçlara kuşku ile yaklaşımları mümkündür. Puanlama aşamasının objektif olduğu test tipinde ise, geçerlilik niteliğinde sorunlar yaşanabilmektedir.

Yazılı sınav türünün uygulanmaya devam edilmesi ile birlikte şayet;

1. Soruların tam bir netlikle ve sadece bir tek cevabı olacak bir biçimde hazırlanması,
2. Sorularla birlikte cevapların da internet sayfasında gösterilmesi,
3. Sınava giren adaya, Sınav Sonuç Belgesi ile birlikte, cevap kağıdının incelenmiş bir nüshasının da gönderilmesi sağlanabilirse, bu konudaki kuşklar ortadan kalkacak veya azalabilecektir.
4. Sınav başarı notları yükseltilebilir.

#### 1.4. EKONOMİK YAPIDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere yeminli malî müşavirlik mesleği ile denetim, danışmanlık ve tasdik işlemlerine dönük görevler üstlenilmektedir.

<sup>317</sup> H.Ömer BEYDOĞAN, *Okullarda Ölçme ve Değerlendirme*, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Atatürk Üniv. K.K. Eğitim Fak. Yayın No. 72, Erzurum, 1998, s. 70.

<sup>318</sup> Ahmet SABAN, *Öğrenme-Öğretme Süreci: Yeni Teori ve Yaklaşımlar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s. 225.

<sup>319</sup> M. Fuat TURGUT, *Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme Metotları*, 6. Baskı, Ankara, 1988, s. 44.

<sup>320</sup> BEYDOĞAN, *age*, s. 117.

<sup>321</sup> 22 Ekim 1997 tarih ve 23190 sayılı R.G.

YMM'ler, mesleklerini icra ederlerken özellikle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden ve bununla birlikte anılan vergi kaçırmaya dönük faaliyetlerden çok fazla etkilenmektedirler. Ekonominin iyi işlememesinde yatan temel faktör "belgeleme"ye uyulmamasıdır. Ekonomik olayları kısmen veya tamamen belge dışında bırakma veyahut sahte belgeleme ile faaliyetleri yürütme düşüncesi ve bu düşüncenin eyleme dönüştürülmesi denetim, danışmanlık ve tasdik görevlerinin layığı ile yürütülmesini zorlaştırmaktadır. Belgelemede, zamanlılık yönü, konu içeriği yönü ve parasal yön kasıtlı bir biçimde ihmal edilebilir. Diğer bir ifade ile, belgenin tarihi ekonomik faaliyetin ortaya çıkışıyla uyumlu olmayabilir; belgede belirtilen mal ve hizmetin niteliği farklı olabilir; belgede yer alan parasal değer gerçek durumla uyuşmayabilir.

İşte böylesi bir ekonomik yapıda YMM'lik mesleğini icra etmek güçleşmektedir. Sorumluluğun esas olarak belgeleme ile başlanması gerekmektedir. Bir YMM, belge dışı olayları araştırmak istediğinde işinden olabilecektir. Dürüstlük ilkesine harfiyen uyulması meslek elemanlarının her birisi için geçerli olmamaktadır. Bir YMM, sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan bir mükellefi vergi dairesine şikayet ettiğinde bu işletmenin incelenmediğine şahit olduğunda dürüstlük ilkesine sahip çıkmanın böylesi bir ekonomik yapıda bir şey ifade etmediğine kanaat getirebilecektir. Bunların da ötesinde bazı YMM'ler, incelemeler sırasında ortaya çıkarttıkları ve düzeltiremedikleri kanun dışı işlemlerin ilgili mercilere ihbarını engellemek için tehdit edildiklerini ve can güvenliklerinin olmadıklarını da dile getirmektedirler.

Hizmet sunulan müşterilerin, belirtilen ekonomik yapıya uygun davranış sergilemek istemeleri ve hatta bunun için YMM'den yardım alacaklarını bile düşünmeleri, meslek elemanının başka bir sorunu olmaktadır. Meşru olmayan istek ve destek talebi YMM'lere bir şekilde iletilebilmekte; vergi bilincinin ve ahlâkının yeterli olmadığı bazı mükellefler, kazandıklarının vergisini tam olarak ödemeye razı olmayabilmektedirler.

Yeminli malî müşavirler, mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamaya çalışmaktadırlar. Ekonomik olayın belgeye doğru yazılıp yazılmadığının saptanması oldukça güç bir iştir. Sorumluluğun buna dayandırılması ise büyük bir sorundur.

YMM'lerin mesleklerini güven içinde icra etmeleri için devletin kayıt dışı ile mücadele programını geliştirmesi ve uygulamanın aksatılmadan ve taviz verilmeden devam ettirilmesi sağlanmalıdır.

Vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin böylesine yüksek olduğu bir ekonomide belge düzenine uyulmadığı da apaçık ortadadır. Devletin öncelikli olarak belge düzenini sağlamayı amaçlayan düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. Mal veya hizmet üretiminin çıkış noktasından tüketiciye ulaştığı noktaya kadar ortaya çıkan ekonomik faaliyetlerin doğru bir biçimde belgelendirilmesi sağlanmalıdır.

### **1.5. KARŞIT İNCELEMELERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 12'inci maddesinin 2 nci fıkrasındaki yetkiye dayanılarak MB tarafından çeşitli tarihlerde yayımlanan genel tebliğler<sup>322</sup> ile tasdik işlemlerinde karşıt inceleme usul ve esasları ortaya konulmuştur.

Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır. KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı ise, iade yada mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yonteme ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu sebeple, bu konudaki sorumluluk yeminli malî müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli malî müşavir karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli malî müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli

<sup>322</sup> Örneğin konu ile ilgili olarak, 06/12/2000 tarih 24252 Nolu 27 Seri Nolu ve 02/03/2001 tarih 24334 Nolu 29 Seri Nolu SM SMMM ve YMM Genel Tebliğleri yayımlanmıştır. Burada yer alan bilgilerin bir kısmı söz konusu tebliğlerden derlenmiştir.

karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. Yeminli malî müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli malî müşavirler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir.

KDV iadesi bakımından teyit alan ve teyit veren yeminli malî müşavirlerin karşıt inceleme yapma konusundaki sorumlulukları şu şekilde belirlenmiştir: Yeminli malî müşavirler teyit vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olacaklardır. Daha alt kademelerdeki incelemeler, teyit isteyen yeminli malî müşavir tarafından yapılacaktır. Bununla birlikte, yeminli malî müşavirlerin kendi aralarında anlaşmaları halinde söz konusu alt kademe incelemelerinin de teyidi veren yeminli malî müşavir tarafından yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu taktirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan yeminli malî müşavire ait olacaktır.

Diğer taraftan, yeminli malî müşavirlerin tam tasdik kapsamında yapacakları karşıt incelemelerde daha önce belirtilen esaslara uymaları, teyit amacıyla yaptıkları karşıt incelemeler ile yetinmemeleri gerekmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, hangi kademeye kadar karşıt inceleme yapılacağına yeminli malî müşavir sorumluluğunu üstlenmek suretiyle kendisi karar verecektir.

Özetle YMM'ler, mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, yeminli malî müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

Bu düzenlemenin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımını engellemek ve ortaya çıkarmak üzere tasarlandığı düşünülebilir. YMM'ler, tasdik ettikleri malî tabloların dayandığı defterler ve bunların temelini oluşturan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olup olmadıklarını araştırmaktan sorumludurlar. Bu sorumluluğun sınırı, sadece incelenen belgelerin sahte ve

muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olup olmadığını araştırmak kadar da değil, incelenen belgeler sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olmasa bile, beyannameleri ve malî tabloları tasdik edilen kişinin hizmet ve mal satın aldığı kişilerin her hangi bir biçimde sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanıp kullanmadığının, hatta bu son kişinin daha öncekilerden, yani geriye doğru diğerlerinin birbirlerinden mal ve hizmet alımlarında herhangi bir biçimde sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanmadığını araştırmaktan sonsuza kadar sorumludur. Bu düzenlemenin YMM'leri "her şeyden sorumlu" bir çeşit "Ekonomik ve Malî Polis Hafiyesi" kimliğine sokmaya çalıştığı söylenebilir<sup>323</sup>.

Kayıt dışı ekonominin ve vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi amacına yönelik olarak yapılan düzenlemelerle doğruluk denetimi veya %100'lük bir inceleme gerektiren 1930'ların denetim yaklaşımını öngören bir yapı oluşturulmaya çalışılmaktadır<sup>324</sup>.

Çoğu YMM, karşıt incelemeye taraf olduğundan "teyit yazısı" yerine bir "bilgi yazısı" vermeyi tercih etmektedir. Bu ise incelenmesi istenen belgelerin "uygunluk denetimi"nden başka bir şey değildir. Yani söz konusu belgenin işletme kayıtlarına hasılât olarak geçtiği gibi bilgileri içeren bir yazıdır. İşin dikkat çekici bir yönü ise karşıt incelemesi yapılan işletmenin de bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi olup olmamasının karşıt incelemenin yapılmasını engellememesidir. Alt firmanın bir YMM'si varsa zaten o kişi gerekli inceleme ve araştırmaları yapmaktadır. Bu bir tür denetleyeni denetlemedir. Uygulama YMM'ler arasındaki ilişkileri zedeleyebilecek bir yapı sergilemektedir.

Karşıt incelemeler, KDV İadeleri için belirlenen alt sınırın üzerindeki belgeler için zorunlu iken tam tasdik kapsamındaki işlerde böyle bir zorunluluk yoktur. Ancak sorumluluğun bu denli yüksek olduğu dikkate alındığında bu kendiliğinden bir zorunluluk niteliği taşımaktadır. Ekonomisinde enflasyon oranının yüksek olduğu bir ülkede belirlenen rakamlar bile çok kısa bir süre sonra anlamsız hale gelebilmektedir. Örneğin KDV iadelerinde alt sınır 4.000.000.000 TL'dir. Bu rakamın üstünde

<sup>323</sup> Hasan DOĞAN, "3568 Sayılı SM SMMM YMM Kanunu 27 Sayılı Genel Tebliği Sonrası, Yeminli Mali Müşavirlerin Onay İşlemlerinde Karşıt İncelemeleri Götürebileceği Sınırların İncelenmesi", *Mükellefin Dergisi*, Sayı 99, Mart 2001, s. 8.

<sup>324</sup> Nevzat YILMAZ, "Türkiye'de Denetim Olgusu ve KOBİ'lerin Denetimi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:153, Haziran 2001, s. 63.

düzenlenmiş olan belgeler karşıt incelemeye konu olacaktır. Cirosunun trilyonları bulduğu bir şirket için 4.000.000.000 TL'lik alt sınırın ne kadar anlamlı olduğu ortadadır. Bir firmanın iş ilişkisinde bulunduğu diğer firmaları incelemek coğrafik yapı sebebiyle de mümkün olamamaktadır.

O halde bu soruna bir çözüm olarak:

1. Karşıt incelemelerde tam tasdik kapsamındaki işer için de bir alt sınır olmalı ve bu sınır makul tutarlarda tutulabilir.
2. Sadece bir kademe alt firma karşıt incelemeye tâbi tutulabilir.
3. Alt firmanın bir YMM ile sözleşmesi varsa, bunu onaylayan bir yazının rapora eklenmesi yeterli görülebilir.
4. YMM'ler arasındaki olumsuz gelişmeleri engellemek için "teyit uygulaması"ndan vazgeçilebilir.
5. Karşıt incelemelerde diğer meslek elemanları ile de (SMMM) koordinasyona girilmek suretiyle YMM üzerindeki iş yükü azaltılabilir.
6. Teyit yazısı istemi Oda tarafından bir üst yazı ile alt kademedeki YMM'ye sunulabilir.
7. Bir çok YMM, bürosunda istihdam ettiği yardımcı elemanları sekreteryaya çalıştırdıklarını ifade etmektedirler. Sorumluluğun YMM'de olması, meslekî bilgi ve beceriye de sahip bulunması şartlarıyla yardımcı elemanlara inceleme yapma, tutanak düzenleme yetkisi verilebilir; bu yetkinin kullanımı ise YMM'nin takdirine bırakılabilir.

## **1.6. MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKTAN**

### **KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Muhasebenin sunduğu bilgilerden toplumun çok çeşitli kesimleri (devlet, kredi kurumları, ortaklar vb.) yararlanmaktadır. Bu sebeple muhasebeci, muhasebe sürecinin her aşamasında sorumluluk duygusu ile hareket etmelidir. Çalışmalarında sorumluluk bilincini sürekli dinamik tutmalıdır.

YMM'lerin meslekî sorumluluklarını sorun haline getiren gelişmeler, sorumluluğun belirlenmesinde açık bir kriterin tespit edilememesi ve sorumluluğun müşterek ve müteselsil nitelik taşımasıdır. Müteselsil borçluluk alacaklıya, borçluların her birinden borcun tamamının yerine getirilmesini isteme hakkı veren ve



borç tamamen sona erinceye kadar borçluların tamamının sorumlu olduğu bir borç ilişkisidir. YMM mesleğinde alacaklı taraf devlet; borçlu taraf ise YMM ile birlikte YMM'nin işlerini yürüttüğü mükelleftir.

YMM'lerin hizmetleri dolayısıyla ortaya çıkan malî sorumluluklarının kaynakları bu çalışmanın "İkinci Bölüm"ünde ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır. Meslek mensuplarının sorumluluklarının kaynakları maddeler halinde şöyle sıralanabilir:

- a. Kanunlardan Kaynaklanan Sorumluluk
  - i. 3568 Sayılı Kanun'dan Kaynaklanan Sorumluluk
  - ii. Vergi Usul Kanunundan Kaynaklanan Sorumluluk
- b. Yönetmelik ve Tebliğden Kaynaklanan Sorumluluk
- c. Sözleşmeden Kaynaklanan Sorumluluk

Burada konu ile ilgili olarak kısaca bilgi verilmeye çalışılacaktır<sup>325</sup>.

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesinde YMM'lerin sorumluluklarının özel olarak düzenlenmiş olduğu görülecektir. Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında şu ifadelerle YMM'lerin sorumluluklarının kaynağı açıklanmıştır:

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

Bu maddeye göre YMM'lerin 3568 S. Kanun çerçevesindeki sorumluluğu, vergi kanunları ile ilgili olarak yapacakları "tasdik işlemleri"nden doğmaktadır. Bu sorumluluğun doğmaması yetkilinin işletmenin tüm işlev ve işlemlerine vakıf olabilecek bilgi birikimi ve deneyimiyle ancak mümkün olacaktır. Kanunun 49. maddesinde yer alan para ve hapis cezaları ile sorumluluğun kapsamı birlikte ele alındığında bu sorumluluğun taşınabilmesi kolay değildir<sup>326</sup>.

<sup>325</sup> Burada yer alan bazı açıklamalar İkinci Bölümün "YMM'lerin Sorumlulukları" adlı başlıktan alınmıştır.

<sup>326</sup> ÖRMECİ, age. s. 26.



YMM'lerin tasdik hizmetinden doğan sorumluluklarının hangi durumda başlayacağı konusu bugüne kadar tartışılmaktadır. 3568 S. Kanununun 12. maddenin 1. fıkrasında, yapılan tasdik işleminin "uygunluk denetimi" olduğu belirtildikten hemen sonra 4. fıkrada bu kez tasdik işleminin "doğru olmaması" durumunda müşterek ve müteselsil sorumluluğun doğacağı belirtilmektedir. Bu durumda "tasdik doğru olmaması" neyi ifade etmektedir? İki fıkra metni bir arada düşünüldüğünde "tasdik doğru olmaması"ndan kasıt, tasdik işleminin 1. fıkradaki kurallara göre yapılmamasıdır. Hesaplar denetim standartlarına göre incelenmiş ve denetim çalışmalarının sonuçlarına göre olumsuz bir sonuca ulaşılmamışsa tasdik hizmetinin doğru yapılmadığından söz edilemez<sup>327</sup>.

Ayrıca Vergi Usul Kanununa 4008 Sayılı Kanununun 6. maddesiyle eklenen ve 6/7/1994 tarihinde yürürlüğe giren Mükerrer 227. maddede yer alan;

*".....beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyanına bağlı olarak salımacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar....."*

biçimindeki düzenleme ile 3568 S. Kanunda yer alan hükümlerin birbiri ile çeliştiği görülecektir. Yeminli malî müşavirlerin tasdik işlemlerinin 3568 S. Kanunda "doğruluk denetimi", Vergi usul Kanunu'nda ise "uygunluk denetimi" kriterlerine bağlanmış olduğu görülmekte ve sorumlulukla ilgili net bir sonuç ortaya çıkmamaktadır<sup>328</sup>. Ancak Danıştay, konu ile ilgili bir kararında<sup>329</sup> YMM'lerin "uygunluk denetimi" çerçevesinde sorumlu olduklarına işaret etmiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın "doğruluk denetimi" gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 Sayılı Kanununun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliğ düzenlemeleri

<sup>327</sup> SELÇİK, age. s. 40.

<sup>328</sup> Sadık KIRBAŞ; "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:3, sayı:36, aralık 1995, s.20.

<sup>329</sup> 20/06/1997 gün ve E.1995/438, K.1997/301 sayılı Karar.

yerine, tasdik işlemini “uygunluk denetimi” çerçevesinde ele alması yerinde olacaktır<sup>330</sup>.

Diğer yandan 30/07/1995 tarihli 18 Sıra Nolu Genel Tebliğde, tasdik raporu tanzim eden YMM’lerin sorumluluğu ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Bu tebliğde yer alan;

*“YMM’ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.....”*

hükmü ile doğruluk denetimi amacı çarpıcı ve kanun hükümlerini aşar bir biçimde vurgulanmaktadır. YMM’lerden, tüm belgelerin tetkik edilmesini ve işletmenin randıman incelemesini istemek; belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin yaygın bir biçimde kullanıldığı bir ekonomik ortamda gerçekçi bir beklenti değildir<sup>331</sup>.

Mesleğin kanunlaşmasından bu yana 15 yıl kadar bir süre geçmiş olmasına rağmen hâlen sorumluluk “uygunluk kriteriyle mi yoksa doğruluk kriteriyle mi” belirlenecek belli değildir. Ancak sorumluluğun daha çok doğruluk kriteri ile ortaya çıktığı söylenebilir. Meslek açısından değerlendirildiğinde müşterek ve müteselsil sorumluluk, YMM’nin müşterisine “kefil olma”sı niteliğini taşımaktadır.

Bugünkü yasal düzenlemeler dikkate alındığında meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu çok ağır ve tahrip edici sonuçlara yol açabilecek kadar riski ve tehlikeyi bünyesinde taşımaktadır. Uygunluk denetimi yerine doğruluk denetiminin arandığı ve istendiği bir ortamda, sorumluluğun sınırlarını çizebilmek hatta sınırlamak imkansızdır. Ayrıca sorumlulukla ilgili düzenlemelerin kanunlardan ziyade tebliğlerle, yönetmeliklerle ve genelgelerle yapılmaktadır<sup>332</sup>.

Öte yandan YMM’lerin tasdik işlemlerinden sorumlu tutulmalarının temelini oluşturan “doğruluk denetimi”ndeki doğruluk kelimesi iddialı ve kesinlik ifade eden bir kelimedir. Tasdikten doğruluk istenmesi ise mesleğin bir çıkmazıdır<sup>333</sup>. Şayet

<sup>330</sup> ÖRMECİ, age. s. 27.

<sup>331</sup> KIRBAŞ, age. s.24.

<sup>332</sup> Ercan ALPTÜRK, “Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Kapsamında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Riskleri”, *Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi*”, Sayı:192, Nisan 2004, s. 51.

<sup>333</sup> Salih ÖZEL, “ Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:7, Sayı: 75, Mart 1999, s.15.

YMM mesleğinin faydalı olduğu ve yaşatılması gerektiğine inanılıyorsa “doğruluk denetimi” “uygunluk denetimi”ne dönüştürülmelidir<sup>334</sup>.

YMM’ler, mesleklerini icra ederlerken çift yönlü bir sorumluluk kaskacına girmektedirler. Birincisi, müşterilerine karşı hizmetten doğan sorumlulukları, ikincisi ise denetim ve tasdik hizmetleri sonucunda düzenlemiş oldukları raporlar ve bunlara bağlantılı olarak gerçekleştirdikleri işlemlerin doğru olmaması sonucunda doğacak vergi zıyaı sebebiyle müşterek ve müteselsil sorumlulukları. Meslek mensupları bu sorumluluklarının bir uzantısı olarak müşterileriyle olan iş ilişkilerinde bir sorunla karşılaşmamak için meslekî etik çatışmasıyla karşı karşıya kalabilmektedirler<sup>335</sup>.

Müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili sorunların çözümü olarak şu öneriler sunulabilir:

1. Öncelikle, denetimin “uygunluk” veya “doğruluk” kapsamında olup olmadığı açıklığa kavuşturulmalıdır.
2. Denetimin özüne dönmesi için “uygunluk” kriteri temel alınmalıdır.
3. MB’nin mesleğe yönelik hiyerarşik denetime varan uygulamaları mesleğin bağımsızlığını etkilediği ve meslek elemanlarını daha baştan bir tarafa (devlete) angaje ettiği düşüncesinden hareketle bu uygulamalardan vazgeçilmeli, meslekle ilgili düzenleme yapma yetkisi mesleğe ait özerk kuruma (TÜRMOB) devredilmelidir.
4. Sorumluluğun sınırı objektif kriterlere göre çizilmeli; düzenlemeler tebliğ ve yönetmeliklerle değil kanunlarla yapılmalıdır.

## 1.7. DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yeminli malî müşavirlerin daha önce ifade edilen sorunlarına ilaveten aşağıdaki sorunları da söz konusudur.

### 1.7.1. Şirketleşme İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri

YMM’ler hem bireysel hem de bir şirket çatısı altında meslekî faaliyetlerini icra edebilirler. Bu durum bazı sorunları beraberinde getirmektedir.

<sup>334</sup> Salih ÖZEL, “ Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 90, Haziran 2000, s.21.

<sup>335</sup> ALPTÜRK, age. s. 54.

Denetim şirketlerinin kuruluşunda ve devamında oldukça küçük ölçeklerde örgütlenmeye izin verilmektedir. İki iyi anlaşılan meslek mensubu adi ortaklık kurarak şirketleşmeye gidebilmektedir. Bu durum ise şirketlerde küçülmeye sonuçta da denetim kalitesinden ödün vermeye sebep olacaktır. Bu tür küçük şirketlerin gelişmeleri öğrenecek, meslekî eğitim ve deneyim kazanacak denetçi yardımcılarını yetiştirmeleri oldukça zordur. Denetim kalitesinin artırılmasına bir katkı sağlayamayacağı söylenebilir<sup>336</sup>.

Şirketleşme ile daha fazla iş elde edebilme imkanı da doğabilmektedir. En basitinden şirketin, fiziksel ortamının dizayn, teşrifat ve iç mimari bakımından göze hitap edecek unsurların müşteriyi cezp edebileceği düşünülebilir.

Şirketleşme; hizmetin kalitesini arttırmak, karşılıklı bilgi alış verişini ile problemlerin çözümünü kolaylaştırmak vb. amaçlar için kurulduğunda daha da anlamlı olabilecektir.

Denetim şirketlerinin adi ortaklık yerine anonim ortaklık (sermaye şirketi) biçiminde kurulması ve yaptıkları işlerle orantılı eleman çalıştırmaları sağlanmalıdır. Bu şekilde sermaye ve bilgilerini birleştiren meslek elemanları, değişik konularda uzmanlaşma imkanına kavuşacaklardır. Bu gelişmelere paralel olarak yetişmiş ve yeterli sayıdaki yardımcı denetim elemanları ile daha üst düzeyde, kaliteli hizmet sunabileceklerdir. Bu şekilde kurulan ve işleyen bir YMM şirketi müşterisinin bir çok problemine zamanında ve doğru çözümler üretebilecektir<sup>337</sup>.

### 1.7.2. Oda İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri

YMM'ler, meslekî faaliyetlerine fiilen başlamadan önce bir YMM odasına üye olmak zorundadırlar. Türkiye'de hâlen, Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, Gaziantep, İstanbul ve İzmir illerinde olmak üzere 8 adet YMM odası bulunmaktadır.

YMM Odaları, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişimini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak

<sup>336</sup> Halim ERGEN, "Bağımsız Denetimde Meslek Ahlâkının Çatışma Alanları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, Mart 2003, s.14.

<sup>337</sup> Mehmet Şevki KAYA, "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesine İlişkin Bazı Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 23, Sayı: 147, Aralık 2000, s. 50.

maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır<sup>338</sup>.

Bir ilde Odanın kurulabilmesi için o ilde en az 25 meslek elemanının bulunması gerekmektedir. Hal böyle olunca odaların Türkiye geneline yayılması imkansız hale gelmektedir. Nitekim 15 yıllık bir tarihi gelişimde ancak 8 adet YMM Odası kurulabilmiştir. Odaların düzenledikleri meslekî eğitim, meslekî etik gibi bilimsel içerikli toplantılar ile meslektaşlar arasında kaynaşmayı ve tanışmayı sağlayan sosyal içerikli etkinliklere genellikle Odanın bulunduğu ildeki veya o ile yakın (komşu) olan ildeki YMM'ler katılabilmektedir. Örneğin Van'da mesleği icra eden bir YMM'nin üye olabileceği en yakın Oda, Gaziantep ve Ankara'da bulunmaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak da Odanın her üyesine aynı derecede hizmet sunması güçleşmektedir. Bir çok üye, aidatı ile o Odada varlığını hissettirmektedir.

Oda ile iletişimde sorunlar yaşanabilmekte ve Oda, kanun ile kendisine yüklenilen görevleri layığı ile yerine getirmede zorlanabilmektedir. Bu sorunları azaltabilmek için;

1. 3568 S. Kanun ile yetki almış ve her ilde çoklukla bulunan SM ve SMMM'ın üye oldukları Odalar ile bütünleşerek bütün meslek elemanlarının tek bir çatı altında toplanmasını sağlayacak düzenlemelere gidilebilir. Böylece YMM, SMMM ve SM arasındaki etkileşim ve bilgi alış veriş daha canlı tutulabilir.
2. Odanın bir yıllık faaliyet planını hazırlanırken "kararlara katılım ilkesi" temel alınarak üyelerin görüşlerine başvurulabilir. Onların görüşleri ile ortak bir çalışma planı hazırlanabilir. Bu şekilde üyelerin meslekî sorunları ve hatta bu sorunlar için düşündükleri çözüm önerilerine de ulaşılabilir.
3. Bir ilde Odanın kurulabilmesi için gerekli olan meslek elemanı sayısı 25'ten daha aşağıya çekilebilir.

<sup>338</sup> 3568 S. Kanun md. 14.



### 1.7.3. Meslekî Sorumluluk Sigortası İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Sigorta kişinin gelecekteki ihtiyaçlarını karşılamak arzusu sonucunda oluşan bir davranış biçimidir. İnsanlar, varlıklarının; yanması, su basması, çalınması, kazalara uğraması vb. sebeplerle kısmen veya tamamen değerlerinin azalmasına veya elden çıkmasına engel olamamaktadırlar. Dolayısıyla kişiler, hayatlarında meydana gelecek gider ve zararlara karşı kendilerini korumak istemektedirler. Bu, insanlığın doğuşuyla birlikte ortaya çıkmış ve hâlen de artarak devam eden bir istek, hepsinden de önemlisi bir ihtiyaçtır. Varlıklarının bir anda ve beklenmedik bir zamanda tahrip olması veya yok olması derin bir acı ve psikolojik bir yıkımı da beraberinde getirmektedir. İnsanlar kısaca özetlenen bu durumlara uğramamak ve bu acıları yaşamamak için varlıklarını tehdit eden veya edecek muhtemel tehlikelerin sonucunda ortaya çıkacak yıkımı, acıyı yok etmek veya en az seviyeye indirmek için önceden önlem alma yollarını aramışlardır. İşte bunlar sonucunda sigortacılık faaliyetleri ortaya çıkmıştır.

YMM'lere yüklenen müşterek ve müteselsil sorumluluk sonucunda çok büyük miktarlarda maddi kayıplar söz konusu olabilmekte, kişinin ömrü boyunca kazandığı maddi varlığı bir anda yok alabilmektedir. Bu sorunu gidermek veya azaltmak için "meslekî sorumluluk sigortası" uygulaması getirilmiştir. Bu sigortanın yaptırılması YMM'nin takdirine bırakılmıştır.

İlk bakışta meslekî sorumluluk sigortasının, yüklenen sorumluluğu oldukça hafifleteceği düşünülebilir. Sigortacılıkta en önemli sorun üstte de değinildiği üzere sigortanın konusunu oluşturan rizikonun belirsizliğidir. Bu belirsizlik ise, istatistiksel ve olasılık hesapları ile azaltılmaya çalışılmaktadır. Prim tespitinde hasarın sıklığı ve ağırlığı belirleyici faktörlerdir. Bir diğer faktör ise aynı riski taşıyan kişi veya kurumların oluşturduğu havuzun büyüklüğüdür. YMM mesleğinde, hasarın ortaya çıkma sıklığının fazla ve bu riski hissedenlerin oluşturduğu havuzun büyük olduğu pek söylenemez. Örneğin, TÜRMOB'un resmî internet sitesinde 2003 yılı Aralık ayındaki erişimlerde Türkiye genelinde çalışan YMM sayısı 1625 kişi olarak görülmektedir. Ancak hasar maliyetinin çok çok fazla olduğu bilinmektedir. Hatta sorumluluğun sınırını çizmek bile mümkün değildir. Buradan hareketle sigorta şirketleri çok yüksek tutarlı primler tespit etmişlerdir. YMM'ler ise bu primleri ödemeye yanaşmadıklarından meslekî sorumluluk sigortası yaygınlaşmamıştır.

Meslekî sorumluluk sigortasında, rizikonun sigorta süresi içinde doğmuş olması ve rizikonun gerçekleştiği anın tespiti çok önem arz etmektedir. Risk, sigorta akdinin geçerli olduğu süre içinde doğmalıdır. Rizikonun gerçekleşme anı ise sigortalayanın riski öğrendiği andır. Kural olarak sigortacı, sigorta süresi içinde gerçekleşen riskleri tazmin etmektedir. Sigorta süresi ise sigortalayanın primlerini ödediği zaman aralıklarıdır<sup>339</sup>. İşte bu noktada bir sorunla karşılaşılmaktadır. VUK'a göre zamanaşımı 5 yıldır. Bir YMM'nin tasdik ettiği raporların 5 yıllık bir süre içinde tekrar incelenebilme ve bu inceleme sonucunda ceza alabilme ihtimali vardır. Sigorta şirketleri haklı olarak, tazminatı yerine getirmede prim ödeme esasını dikkate almaktadırlar. Bu durumda bir YMM her bir tasdik vb. işleri dolayısıyla 5 yıl boyunca prim ödemek zorunda kalmaktadır. Hem primin tutarı hem de süresi fazla olduğu için meslekî sorumluluk sigortası beklenen ilgiyi iki taraf açısından da (sigortacı ve sigortalayan) görmemiştir.

Bu olumsuz gelişmeleri azaltabilmek için;

1. Sermaye şirketi türünde şirketleşmeye gidilebilir.
2. Meslek Odaları öncülüğünde bir risk havuzu oluşturularak, primler azaltılabilir.
3. Sorumluluğun sınırını net olarak çizebilecek yasal düzenlemelere gidilebilir.

#### 1.7.4. Meslekî Bağımsızlıkla İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Daha önce ifade edilen sorunların dışında YMM'ler, tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını azaltabilecek (zedeleyebilecek) birtakım uygulamalarla da karşılaşmaktadırlar. Bunlar kısaca şu şekilde açıklanabilir.

**Ücretin direkt olarak müşteriden alınması:** Mevcut sistemde, müşteri sözleşme düzenlediği YMM'nin ücretini direkt olarak YMM'ye ödemektedir. Çoğu mesleklerde, sunulan hizmetin karşılığı müşteri tarafından hizmeti sunan kişiye direkt olarak ödenmektedir. Ancak YMM mesleğinin diğer bir çok mesleklere göre farkı vardır. Bu mesleğin ürettiği bilgileri kullanan kişi ve kurumların sayısı oldukça fazladır. (Her ne kadar meslek için şu an "sadece devlete bilgi üretiyor" deniyorsa da işin özü bu değildir). Bu bilgilere inanarak ve güvenerek yatırımlara gidilmekte ve

<sup>339</sup> Salih ÖZEL, "Yeminli Mali Müşavirlerin Meslekî Sorumluluk Sigortası", *Mükellefin Dergisi*, Say:121, Ocak 2003, s. 112.

çeşitli ekonomik kararlar verilmektedir. Dolayısıyla meslek geniş bir çevreye, önemli kararlara yol gösterecek bilgiler sunmaktadır. Nitekim muhasebenin temel kavramlarından birisi de muhasebenin ürettiği bilgilerin önemi ve etkisi sebebiyle “Sosyal Sorumluluk Kavramı”dır. Yine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartların ikincisi “Bağımsızlık” standardıdır. Kısaca muhasebe ve denetimle ilgili her düzenlemede bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarına özel vurgular yapılmaktadır. Dolayısıyla tarafsızlığı ve bağımsızlığı zedeleyecek tutum ve davranışlardan uzak kalınması gerekmektedir. Hizmetin karşılığında elde edilen ücretin müşteriden alınması tarafsızlığı veya bağımsızlığı olumsuz etkilediği düşünüldüğünde bu uygulamadan vazgeçilmesi doğru bir davranıştır. Buna karşılık meslek elemanları tarafından ücretin direkt olarak müşteriden alınması uygulamasının, tarafsızlığı etkilenmesinden ziyade ücretin zamanında alınmasında sorunlara sebep olduğu dile getirilmektedir.

Ayrıca YMM'nin, bir müşteriden elde ettiği kazancın toplam iş hacmi içindeki oranının yüksekliği de bağımsızlığı ve tarafsızlığı olumsuz etkilemektedir. Örneğin IFAC, Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlâk Kuralları başlığı ile yayınladığı ahlâk kurallarında özellikle “bağımsızlık” kavramına geniş yer vermiştir. Bağımsızlık nedir? Nasıl korunur? Hangi durumlarda zedelenir? sorularının cevabı niteliğinde detaylı açıklamalarda bulunmuştur<sup>340</sup>. Çünkü mesleğin özü “bağımsızlık”tır. IFAC, bağımsızlığı zedeleyen gelişmelerden biri olarak müşteri/müşteri grubundan gelen ücretlerin, hizmeti veren meslek elemanının ücretlerinin büyük bir kısmını veya tamamını oluşturması durumunun, müşteri/müşteri grubuna bir bağlılığa sebep olup olmadığının dikkatli bir biçimde araştırılması gerektiğine vurgu yapmış ve bunun bağımsızlığı zedeleyebilecek bir gelişme olduğunun altını çizmiştir.

SM, SMMM ve YMM'ler üzerinde yapılan bir anket çalışmasında, “ücretin direkt olarak müşteriden alınmasının tarafsızlığı zedeleyip zedelediği” sorusuna ankete katılanların %31'i evet yönünde görüş bildirmişlerdir. Aynı çalışmada deneklere yöneltilen “iş hacmi içinde bir müşteriden elde edilen ücret oranının %15'ten

<sup>340</sup> Ancak Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı'nda bağımsızlık konusu sadece üç küçük paragrafla açıklanmıştır.

daha fazla olup olmadığı” yönündeki soruya ise ankette katılanların %34’ü olumlu cevap bildirmişleridir<sup>341</sup>. İki bulgu anket kapsamında değerlendirildiğinde her 3 meslek elemanından 1’inin bağımsızlığı korumada sıkıntı çekeceği söylenebilir<sup>342</sup>.

**Bir müşteri ile uzun süreli işler yapılması:** Uzun süreli iş yapma hem YMM ve hem de müşteri için çoğu zaman istenilen bir durumdur. YMM’nin hizmet verdiği iş yerindeki iş akışının teknik özelliklerini bilmesi, ilişki içinde bulunulan yakın ve uzak çevreyi tanınması, örgütün yapısını daha iyi kavrayabilmesi vb. açısından uzun süreli çalışmanın gerekli olduğu ileri sürülebilir.

Ancak uzun süreli çalışma ile birlikte müşteri işletmenin bir çok işine direkt veya dolaylı katılım söz konusu olabilir. bu durum ise, tarafsız düşünebilme ve bağımsız davranabilmeyi zedeleyebilir.

YMM’lik mesleği sürekli vurgulandığı üzere kişi ve kurumların kararlarına ışık tutacak bilgileri sunmaktadır. Duruma genel ekonomik sistem temelinde bakıldığında YMM’ler kaynakların yerinde, zamanında ve etkili kullanımına katkıları bertaraf edilmeyecek olan bir mesleğin üyeleridirler.

Bir müşteri ile “uzun süreli iş yapma” olumlu yönlerinin varlığına rağmen, bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedeleyebilmektedir. Objektif düşünceden ve davranıştan uzaklaştırabilmektedir.

**YMM öncesi ücret karşılığı çalışılan iş yerlerine YMM olduktan sonra da hizmet sunulması.:** YMM mesleğinin kökenlerine inildiğinde bu kökenlerin genel olarak 4 başlıkta ele alınabileceği görülür. Bunlar:

1. Maliye teşkilâtında çalışanlar,
2. Üniversite teşkilâtında çalışanlar,
3. Kendi bürosunda SMMM olarak çalışanlar,
4. Bir iş yerine bağlı olarak muhasebeci olarak çalışanlar.

Bu dört kökenden özellikle 3. kısmen de 4. kökene sahip olanların, YMM öncesinde bir ücret karşılığı SMMM veya SM olarak hizmetlerini gördükleri müşterilerine YMM olduktan sonra yeni kimlikleriyle hizmet sunmaya devam

<sup>341</sup> Metin ÇOBAN, Abdulkadir DAŞTAN, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Trabzon İline Yönelik Anket Çalışması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 261, Mayıs 2003, s. 165.

<sup>342</sup> NOT: Bu çalışmada, ankete katılanların toplam sayısı 62 ve bu sayı içinde YMM’lerin sayısı ise sadece 3 olduğundan sonucun YMM’lere genellemekten uzak olması dikkate alınmalı ancak meslek elemanlarının bu türde bir bağımsızlık sorunu ile karşı karşıya kaldıkları da gözden kaçırılmamalıdır.

edebilmektedirler. Bu, etik çatışmasına sebep olabilecek tipik bir durumdur. Yıllarca ücretli olarak çalıştıkları müşterilerinin işlerine tarafsız olarak bakmaları ve bağımsız çalışmaları onlar açısından zor olabilir.

Madalyonun bir başka yönü ise, bu kökenlerde (3. ve 4. kökenler) yer alan YMM'lerin yeni meslekleri için diğerlerine göre daha fazla iş elde etme şanslarının yüksek olabilmesidir.

Daha önceki açıklamalar dikkate alındığında iş elde etme konusunda üniversite teşkilâtından gelenlerin diğerlerine göre imkanlarının az olduğu söylenebilir.

*Düşük tarifelerden iş görülmesi ve ücretin zamanında alınamaması:* YMM'ler kanun gereği asgarî ücretin altında bir ücretle iş göremezler. Ancak bu kurala uyulmadığı yönünde bir çok görüşler dile getirilmektedir. Etkili bir meslekî denetim mekanizmasının olmaması, müşterilerin bu yöndeki aşırı ısrarı, tasdik işlerinin ihtiyarî olması vb. sebepler bu uygulamayı kaçınılmaz hale getirebilmektedir.

Düşük tarifeden iş görülmesinin hizmetin kalitesine olumsuz etki yaptığını söylemek güçtür. Çünkü YMM'nin yaptığı sözleşme bir tür "kefillik sözleşmesi" niteliğindedir. Kişinin, meslekî dikkat ve özende yapacağı bir savsaklama kendisini maddi açılardan çok daha zor duruma sokabilecektir. Düşük ücretten ziyade, denetim mekanizmasının etkili olmaması kaliteyi azaltabilmektedir.

Bununla birlikte düşük tarifeden iş görülmesine rağmen belirlenen ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanabilmektedir.

Bu sorunlardan başka bir YMM'nin, diğer bir YMM ile iş ilişkisi devam eden müşteriye bilerek iş önermesi meslektaşlar arasındaki dayanışmayı zedeleyebilecek türden bir gelişmedir. Müşterinin, kendisinin çalıştığı YMM'yi değiştirmek istemesi normal olmasına karşılık kendisine iş teklif edilen YMM'nin teklifi kabul etmeden önce bu durumu ilgili YMM ile tartışması ise meslektaşlar arasındaki dayanışmayı artıracaktır.

Sözleşmenin devamını sağlayabilmek kaygısı, müşteri işletme ile iyi ilişkiler kurma gayretine sebep olabilmektedir. Ayrıca bir YMM çok fazla iş elde ederken diğeri çok az bir işle mesleği yürütmektedir. Çok fazla iş alınması mesleğin kalitesini etkilemektedir.

Duru bir düşünceyi zedeleyecek ve çalışma şevkini kırarak olan bütün bu gelişmeleri önleyebilmek yada azaltabilmek için;

1. Ücretler Oda aracılığı ile tahsil edilebilir.
2. Ücretler vergi dairesine sunulan beyannamelere eklenerek tahsil edilebilir.
3. Tasdik işlemi zorunlu tutulabilir.
4. İşler bir merkez (Oda) dâhilinde dağıtılabilir.
5. Meslekî etik ile ilgili eğitimler, paneller ve toplantılar düzenlenebilir.
6. Meslek, sürekli gelişen ve değişen piyasaya hizmet ettiği için meslek elemanlarının “sürekli eğitim programı”na diğer bir ifade ile “yaşam boyu eğitim programı”na katılımları zorunlu hale getirilebilir.
7. YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu kapsamında mükellef veya YMM tarafından ödenemeyen ve kesinleşmiş olan vergi ve cezaların ödenmesinde kullanılmak üzere bir fon oluşturulabilir. Bu fona mesleği aktif olarak yürüten YMM’ler (ve Odalar) tarafından cüz’î aidatlar yatırılabilir. Bu sayede kamu alacağının tahsili sağlanmış olacaktır<sup>343</sup>.
8. Oda denetimlerinin etkili olması sağlanabilir.

Bu öneriler ile tarafsızlık ve bağımsızlık zedelenmesi kısmen veya tamamen ortadan kalkabilecektir. Her şeyden önemlisi asgarî ücret tarifesi altında iş kabul etme eğilimi ortadan kalkacak ve standart tarifeden sapılmamış olacaktır.

---

<sup>343</sup> KAYA, age. s. 49.



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI, MESLEKİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

#### **A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Ülkelerin ekonomik kalkınmalarına her kurumun kendi ölçüğünde az veya çok katkısı bulunmaktadır. Ekonomik büyüme bir sahada değil her sahadaki iyileşme ile bir anlam ifade eder ve kalıcı olur. Gelişmişlik düzeylerinde göze çarpan en önemli unsurlar, kuralların uygulanabilir nitelik taşınması ve uygulanması konusunda yürütmenin her kademesinde yer alanların irade birliğine sahip olmasıdır. Bir diğer önemli konu zaman, emek ve sermayenin en verimli bir biçimde kullanılmasına özen gösterilmesidir. Kişi ve kurumların zaman, emek ve sermayede verimi yakalayabilmeleri için, gerekli olan çalışmalardan biri ve en önemlisi karar alma ve planlamadır. Karar alma ve planlamada kaydedilen başarı ise, diğer faktörlerde ve uygulamalarda başarıyı mümkün kılar. Karar alma, çeşitli seçenekler arasında en uygun olanının tercih edilmesidir. Seçenekler arasında tercih yapabilmek için her seçeneği en ince ayrıntısına kadar ifade eden, açıklayan bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgilerin aynı zamanda güvenilir ve tarafsız gözle hazırlanması gerekir. Ekonomik kararlara ışık tutacak bilgilerin kaynakları çeşitlilik arz eder. Bu bilgi kaynaklarından bir tanesi de Yeminli Malî Müşavirlik mesleğinin sunduğu bilgilerdir.

YMM mesleği, 1989 yılında kanunlaşarak yasal bir kimliğe kavuşmuştur. Meslek, kanunlaşmasından bu yana bir çok sorunla karşı karşıya kalmıştır. Sorunlar ve ağır yükümlülükler meslek elemanlarının meslekî tatmin düzeylerini azaltmış ve bilgi üretimi noktasında güçlüklerle yüz yüze getirmiştir.

Güvenilir, tarafsız ve bağımsız davranabilme imkanının zedelenmesine sebep olacak bir çok uygulamayla karşılaşılması, bu mesleğin özüne uygun olarak yürütülmesini güçleştirmiştir.

Mesleğin yasal yapısındaki çelişkiler, tebliğlerle ve yönetmeliklerle artırılan sorumluluklar mesleğin icra edilmesini iyice zorlaştırmıştır. Meslekî standartların

tam olarak ortaya konulmaması, neyin nasıl yapılacağını kişilerin yorum yeteneğine bırakmış ve ortaya çok farklı uygulamalar çıkmıştır.

Bütün bu vb. gelişmeler mesleğin güvenilir, tarafsız ve bağımsız bilgi sunmasını zorlaştırmış ayrıca, bilgi kullanıcılarını neredeyse sadece bir tarafa indirgemıştır. Ekonomik sisteme katkı sağlamasından ziyade bir tarafın (devletin) istediği bilgileri sunma gayretiyle çalışan meslek elemanları hâline sokmuştur.

Bu araştırmanın amacı: YMM'lerin, YMM'lik mesleğinin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorunları ve çözüm önerileri için geliştirilen ifadelerle hangi düzeyde katıldıklarını ortaya koymaktır. Özellikle, yedi alt problem yardımıyla tespit edilmeye çalışılan meslekî sorunlara ait ifadelerle hangi düzeylerde katıldıkları ve bu sorunların çözülmesine katkı sağlayacağı düşünülen çözüm önerilerine bakış açılarının ne yönde olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bir diğer amaç, elde edilen bulguların ilgili yerlere sunularak, mesleğin sorunlarına karşı alınacak kararlara ışık tutmaktır. Bunları gerçekleştirmek üzere, Türkiye genelini kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır.

## 1. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Araştırmanın metodolojisine yönelik bilgiler aşağıdadır:

### 1.1. PROBLEM

Her araştırma bir problem çözmeye yönelik olarak hazırlanır. Problem çözümü ise, mevcut durumdan, özlenen (ulaşılmak istenen) duruma ulaşmaktır. Bu amaçla, araştırmada var olan durumu (problemi) ortaya çıkaran sebepler araştırılır, durum açıklığa kavuşturulur ve problemin giderilmesi için karar dayanakları sağlanır<sup>339</sup>.

Çalışmanın uygulama aşamasının temelini oluşturan ana problemler ve bu ana problemlerden hareketle doğruluğu araştırılacak olan alt problemler aşağıdadır:

#### 1.1.1. Ana Problemler

Çalışmanın uygulama bölümü, aşağıdaki ana problemler çerçevesinde incelenmiştir:

<sup>339</sup> Niyazi KARASAR, *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, 12. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim 2003, s. 65.

1. YMM'lerin, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusuna katılım düzeyleri nedir?
2. YMM'lerin mesleğin sorunları konusuna katılım düzeyleri nedir?
3. YMM'lerin bu sorunların çözümü için sunulan önerilere katılım düzeyleri nedir?"

### 1.1.2. Alt Problemler

Ana problemler çerçevesinde geliştirilen, analize ve yoruma tâbi tutulacak alt problemler ise şunlardır:

**A-** YMM'lerin, mesleğinin ekonomik sisteme katkısına yönelik ifadelere katılım düzeyleri nedir?

**B-** YMM'ler, meslekî sorunların kaynağı olduğu düşünülen;

1. Meslekî bağımsızlığın zedelenmesi,
2. Müşterilerin tutum ve düşünceleri,
3. Meslekî unvanın elde edilme şekli,
4. Oda'ların uygulamaları,
5. Meslekî şirketleşme,
6. Ücret ve iş elde etme yöntemleri,
7. Yasal düzenlemelere ait ifadelerin

**a.** Tümüne ve

**b.** Her birine hangi düzeylerde katılmaktadırlar?

**C-** YMM'lerin, mesleğin sorunlarını azaltacağı düşünülen çözüm önerilerine katılım düzeyleri nedir?

**D-** YMM'lerin yukarıda verilen üç ana probleme (katkı, sorun ve çözüm) ilişkin görüşlerinde, aşağıdaki bağımsız değişkenlere göre farklılık var mıdır?

1. Meslekî deneyim süreleri,
2. Mesleğe giriş şekli
3. Mesleğin icra edilme şekli
4. Kurum kökeni

## 1.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Araştırma modeli, araştırma amacına uygun ve ekonomik olarak, verilerin toplanması ve çözümlenebilmesi için gerekli şartların düzenlenmesidir. Bu şartların düzenlenmesinde “tarama ve deneme” olmak üzere iki temel yaklaşım vardır. Tarama modelleri, geçmişte ya da hâlen var olan bir durumu var olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlar<sup>340</sup>. Bir durum analizi yapıldıktan sonra o durumun aksayan yönlerinin giderilmesi için alınacak önlemler ortaya konmaya çalışılır. Kısaca, *durum nedir? Neler yapılabilir? sorularının cevabı alınmaya çalışılır. Deneme modelinde ise bir sebep sonuç ilişkisi araştırılır.*

Bu araştırma ile mesleği icra eden YMM’lerin, genel olarak mesleğin ekonomik yapıya katkısı, mesleğin sorunları ve bu sorunların çözümüne yönelik olarak geliştirilen öneriler hakkında görüşlerinin düzeyleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu belirlemede, onları etkileyecek her hangi bir durum oluşturulmamış ve belli cevaplar vermeleri konusunda bir etkileme yapılmamıştır. Açıklanan bu hususlar göz önüne alındığında araştırmanın modeli, “genel tarama” modeli olarak nitelendirilebilir.

## 1.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ

Araştırmanın evreni, 2003 Aralık ayı itibari ile Türkiye genelinde YMM’lik mesleğini fiilen yürüten meslek elemanlarıdır. Türkiye’de YMM mesleği ile ilgili genel istatistikî bilgiler aşağıdadır:

Türkiye’de 3568 Sayılı Kanunun 1989 yılında yürürlüğe girmesinden bu güne kadar geçen sürede YMM kurumunda örgütlenme açısından büyük gelişmeler kaydedilmiştir. 2003 yılı itibariyle SM ve SMMM odaları 69 ilde YMM odaları ise 8 ilde örgütlenmişlerdir.

Aşağıdaki tablo 20’de, YMM’lerin odalara ve bu mesleği fiilen icra edip etmemelerine (çalışan, çalışmayan) göre dağılımı ve sayıları yer almaktadır.

<sup>340</sup> KARASAR, age. s. 76.

**Tablo 20: Türkiye Genelinde YMM Sayıları**

ODANIN ADI	ÇALIŞAN		ÇALIŞMAYAN		TOPL (%)	TOPL ÜYE	ÇALIŞAN ÜYELERİN DAĞILIMI (%)
	Sayı	%	Sayı	%			
İstanbul YMM Odası	886	58,7	624	41,3	100	1510	54,5
Ankara YMM Odası	340	33,3	679	66,7	100	1019	20,9
İzmir YMM Odası	205	64,0	115	36,0	100	320	12,6
Bursa YMM Odası	64	55,6	51	44,4	100	115	3,9
Adana YMM Odası	55	61,8	34	38,2	100	89	3,4
Gaziantep YMM Odası	34	87,2	5	12,8	100	39	2,1
Antalya YMM Odası	26	76,5	8	23,5	100	34	1,6
Eskişehir YMM Odası	15	26,3	42	73,7	100	57	1,0
<b>TOPLAM</b>	<b>1625</b>	<b>49,0</b>	<b>1558</b>	<b>51,0</b>	<b>100</b>	<b>3183</b>	<b>100</b>

Kaynak: www.turmob.gov.tr düzenleme ile (05/12/2003)

Tablo 20'den de görüldüğü gibi, YMM'lerin yarısından fazlası (%54.5) İstanbul YMM odasına kayıtlı olarak mesleği icra etmektedir. İstanbul'u sırasıyla Ankara ve İzmir YMM Odası takip etmektedir. Tabloda, Ankara YMM Odasına kayıtlı üyelerin %33,3'ü; Eskişehir YMM Odasına kayıtlı üyelerin ise %26,3'ü bu mesleği fiilen yerine getirmediği dikkati çekmektedir.

YMM'lerin, cinsiyetlerine göre dağılıma ait bilgiler tablo 21'de yer almaktadır:

**Tablo 21: YMM'lerin Cinsiyetlere Göre Dağılımı**

ODA ADI	Kadın		Erkek		Toplam
	Sayı	Oran (%)	Sayı	Oran (%)	
İstanbul YMM Odası	67	4.4	1443	95.6	1510
Ankara YMM Odası	73	7.2	946	92.8	1019
İzmir YMM Odası	10	3.1	310	96.9	320
Bursa YMM Odası	1	1.0	114	99	115
Adana YMM Odası	5	5.6	84	94.5	89
Gaziantep YMM Odası	1	2.6	38	97.4	39
Antalya YMM Odası	1	3.0	33	97.0	34
Eskişehir YMM Odası	2	3.6	55	96.4	57
<b>TOPLAM</b>	<b>160</b>	<b>5.0</b>	<b>3023</b>	<b>95.0</b>	<b>3183</b>

Kaynak: www.turmob.gov.tr düzenleme ile (05/12/2003)

Tablo 21'de, kadın YMM'lerin sayıca çok az oldukları görülmektedir.

Mesleği icra eden (çalışan) YMM'lerin oranının %49 olduğu dikkate alındığında ve aynı oranın kadın YMM'ler için de geçerli olduğu varsayıldığında çalışan, kadın YMM'lerin sayısının sadece 80 civarında olacağı görülecektir ki bu sayı oldukça düşüktür.

YMM'lerin eğitim durumlarına bakıldığında ise lisansüstü eğitimin çok az olduğu odalara rastlanılmaktadır. Ancak diğer odalarda da bu yöndeki eğitimin yüksek olmadığı görülmektedir. Lisansüstü eğitimini tamamlamış üyelere sahip olan Odaların ise daha çok hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarının uzun sürelerden beri yer aldığı üniversitelerin bulunduğu illerde örgütlendikleri tablo 22'de görülmektedir. Bu dallarda profesör olanların sınavsız olarak YMM unvanına sahip olmaları 3568 s Kanununun 9. maddesi ile geçici 3. maddesi hükmüne göre mümkündür. Bu sebeple, belirtilen Odaların diğerlerine göre daha fazla lisansüstü eğitimini bitirmiş üyelere sahip olmuşlardır.

**Tablo 22: YMM'lerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

ODA ADI	Lisans		Lisansüstü		Toplam Üye Sayısı
	Sayı	Oran (%)	Sayı	Oran (%)	
Adana YMM Odası	69	77.5	20	22.5	89
Ankara YMM Odası	837	82.0	182	18.0	1019
Antalya YMM Odası	32	94.0	2	6.0	34
Bursa YMM Odası	89	77.4	26	24.6	115
Eskişehir YMM Odası	19	51.4	38	48.6	37
Gaziantep YMM Odası	37	95.0	2	5.0	39
İstanbul YMM Odası	1197	79.3	313	19.7	1510
İzmir YMM Odası	223	69.7	97	30.3	320
<b>TOPLAM</b>	<b>2503</b>	<b>78.6</b>	<b>680</b>	<b>21.4</b>	<b>3183</b>

Kaynak: www.turmog.gov.tr düzenleme ile (05/12/2003)

#### 1.4. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ

Araştırma, bir bölgeye ya da bir YMM Odasına veyahut bir ile dayalı olarak değil Türkiye geneli olarak yürütülmek istenmiştir. Bu sebeple ulaşılabilecek bütün iller örneklem içine dâhil edilmesine karar verilmiştir. Bu şekilde örneklemin alan yapısı genişletilmiştir. Gerek posta ile, gerek internet ile ve gerekse de anketörler ile alan genişliğinin zorlukları giderilmeye çalışılmıştır.



Araştırmanın örneklem büyüklüğü hesaplamak için aşağıdaki formül kullanılabilir<sup>341</sup>:

$$\text{Örneklem Büyüklüğü} = \frac{N.P.Q.Z_{\alpha}^2}{(N-1).H^2 + Z_{\alpha}^2.P.Q}$$

Bu formülde PQ, evrenin varyans değerini göstermektedir. P istenen özelliğin gözlenme oranı olurken, Q bunun tersi, yani gözlenmeme oranıdır. Nitel değişkenler için evrenin varyans değeri (PQ) bilinmediğinde, bunun  $(0.50) \times (0.50) = 0.25$  biçiminde alınması genel kabul görmektedir. Bu şekilde örneklem büyüklüğü en yüksek değerine ulaşabilir. H, burada çalışmanın duyarlılık derece ya da tahminlerde istenen en yüksek standart hata değeridir. Örneğin ifadeler katılım düzeylerinin tahminlerinde  $H^2=0.0025$  ( $H=0.05$ )'lik bir kesinlik istenebilir.  $Z_{\alpha}^2$ , seçilen güven düzeyine göre standart normal dağılım sınır değeridir. Örneğin % 95 'lik güven düzeyi için tablo değeri  $Z_{0.05} = 1.96$  olarak belirlenir. Bu değer karesi alınır.

Çalışmada,  $Z_{0.10}=1,64$  ve  $H^2=0,0025$  ( $H=0,05$ ) alınmış;

$$\text{Örneklem Büyüklüğü} = \frac{N.P.Q.Z_{\alpha}^2}{(N-1).H^2 + Z_{\alpha}^2.P.Q}$$

$$\text{Örneklem Büyüklüğü} = \frac{1092,65}{4,7324} = 230 \text{ olarak bulunmuştur.}$$

Yapılan çalışmalarla ulaşılan sayı 228 olmuştur. Bu sayı örneklem büyüklüğü için hesaplanan sayıya 2 eksikle ulaşmıştır. Örneklem büyüklüğü evrenin %14'üne denk gelmektedir. Örnekleme, Türkiye'deki bütün YMM Odaları dâhil edilmiş ve çok sayıda il (vilayete) ulaşılmaya gayret gösterilmiştir. Ayrıca örneklem, bütün coğrafi bölgeleri de kapsamaktadır. Bu sayının YMM Odalarına, coğrafi bölgelere ve illere dağılımına yönelik bilgiler tablo 27 ve tablo 28'de verilmiştir.

<sup>341</sup> Murat Karagöz, *Örnekleme Yöntemleri*, İnönü Üniv., İ.İ.B.F. Ekonometri Bölümü Basılmamış Ders Notları, 2003-2004 Öğretim Yılı, Malatya, s. 90.

### 1.5 SAYILTILAR

1. Araştırmada kullanılan veri toplama aracındaki ifadeler, YMM'lerin doğru ve içten cevap verdikleri kabul edilmektedir.

2. Araştırmada kullanılan veri toplama aracında yer alan ölçekler, YMM'lerin, YMM'lik mesleğinin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorunları ve çözüm önerileri ile ilgili görüşlerini ortaya çıkarabilecek ve ölçebilecek niteliktedir.

3. Araştırmanın örnekleme, araştırma evrenini temsil edebilir durumdadır.

### 1.6 SINIRLILIKLAR

1. Araştırmanın evreni, 2003 yılı Aralık ayı itibari ile TÜRMOB'un resmi internet sitesinde yer alan "çalışanlar/çalışmayanlar" bölümündeki çalışanlar listesindeki sayı ile sınırlıdır.

2. YMM'lerin, YMM'lik mesleğinin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorunları ve çözüm önerilerine ilişkin görüşlerini etkileyen faktörler, veri toplama aracında yer alan değişkenlerle sınırlıdır.

### 1.7. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI

Örneklem grubunda yer alan YMM'lerin konuya ilişkin görüşlerini ve konuyla ilgili ifadeler katılımlarını belirlemede kullanılan veri toplama aracı (anket), ilk defa bu araştırmada kullanılmak üzere araştırmacı tarafından geliştirilmiştir. Genel tarama modelinde en çok kullanılan anket; düşünceler, inanışlar, görüşler, öneriler ve bireysel yaşamla ilgili bilgilerin elde edilmesini kolaylaştıran bir niteliğe sahiptir. Araştırmada kullanılacak anket hazırlanırken aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir.

1. YMM'lerin ekonomik sisteme katkıları hakkında literatür taraması yapılmıştır.
2. YMM'lerin sorunlarına yönelik literatür taraması yapılmıştır<sup>342</sup>.
3. Meslekle ilgili Kanun, Yönetmelik, Meslek Kararları vb. taranmıştır.
4. Her üç literatür taraması sonucunda, YMM'lerin ekonomik sisteme katkıları, sorunları ve sorunlara yönelik çözüm önerileri ile ilgili olarak

<sup>342</sup> NOT: Hem ekonomik sisteme katkıları hem de sorunları üzerine elde edilen kitap, dergi vb. çalışmanın ilgili başlıklarında kullanıldığından tekrarı önlemek için bu kaynaklar belirtilmemiştir.

elde edilen teorik bilgi birikimi, üç ana probleme (katkıları, sorunlar ve öneriler) ve bu ana probleme dayanılarak geliştirilen alt problemlere göre gruplandırılarak maddeleştirilmiştir. Bu maddelerin, ilgili olduğu problem boyutuna uygunluğu, araştırmacının YMM'ler ile yaptığı sohbet türünde görüşmeleri ile belirlenmeye çalışılmıştır.

5. Bu maddeler, araştırma için üç ana problem çerçevesinde alt problemlere göre anketleştirilmiş ve toplam 65 maddelik (kimlik ve meslekî alt yapı soruları hariç) likert tipi bir anket formu elde edilmiştir.
6. Anketin üç ana boyutuna yönelik hazırlanan her bir maddenin, boyutla uygunluğunu belirlemek üzere uzman görüşlerine ve halen YMM'lik yapan meslek elemanlarına başvurulmuştur.
7. Her iki kesimden gelen eleştiriler dikkate alınarak düzeltmeler yapılmış sonuçta, 68 maddelik (kimlik ve meslekî alt yapı soruları dâhil) bir ölçek elde edilmiştir.
8. Ankette yer alan sorulardan ilk 13'ü, YMM'lerin cinsiyet, yaş, eğitim, deneyim, bağlı oldukları Oda, mesleği yürüttükleri il, sundukları hizmetler, sözleşme yenileme sayıları, unvanı elde etme biçimleri, geldikleri kurumlar, mesleği icra etme biçimleri, meslekî sorumluluk sigortasının varlığı, ve meslekî memnuniyet derecelerini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Diğer 55 ifade ise üç ana probleme dayalı olarak geliştirilen dokuz alt problem, *Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı*, *Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi*, *Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*, *Meslekî Unvanın Elde Edilme Şekli*, *Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri*, *Meslekî Şirketleşme*, *Odaların Uygulamaları*, *Yasal Düzenlemeler* ve *Çözüm Önerileri* biçiminde alt ölçekler halinde gruplandırılmıştır.
9. Geliştirilen anket formunda yer alan maddelerin bazılarının, 3568 S. Kanunda ve bu Kanun çerçevesinde çıkartılan Tebliğ, Yönetmelik ve Kararlarda belirtilen düzenlemelerle uyum içinde olduğu tespit edilmiştir.
10. Öncelikle hazırlanan anketin güvenilirliği test edilmiş ve yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısının 0,85 olduğu saptanmıştır. (bk. EK III). Bu değer 1,00'a yakın bir değer



olduğundan anketin güvenilir olduğuna karar verilmiş ve araştırmada kullanılmıştır.

### 1.8. VERİLERİN TOPLANMASI

Anketin örneklem grubunda yer alan YMM adresleri, Oda'ların kendisinden ve Odalarının web sayfasından elde edilmeye çalışılmıştır. Ancak bazı YMM Odalarının hem kendilerinden hem de web sayfalarından üyelerine ait adreslere ulaşamamıştır.

Anket kapsamına giren YMM'lerden, posta, internet ve anketör yoluyla veriler elde edilmeye çalışılmıştır. Türkiye'de posta ile gönderilen anketlerin geri dönüş oranının % 20'ye ulaşmasının bile güç<sup>343</sup> olduğu bilgisinden hareketle, daha çok anketör yoluyla verilerin toplanması amaçlanmıştır. Buna karşılık posta yoluyla veri elde etmede, çok yüksek bir geri dönüş yüzdesine ulaşılmıştır. Adresleri belirlenen YMM'lerden, 66 tanesine anket formu posta ile yollanmış ve bu formlardan 41 tanesi geri dönmüştür. Anketlerin geri dönüş oranı % 62 seviyesinde olmuştur. Bu geri dönüş yüzdesi, posta ile gönderilen anketler için normal karşılanan geri dönüş yüzdesinin 3 katı kadardır. Anketlerin geri dönüş yüzdesini artırmak için araştırmacı;

1. Posta zarfının içine, anket formu ile birlikte geri dönüş adresi yazılı ve pullanmış ayrıca bir zarf daha koymuştur.
2. Her YMM'nin adına hitaben yazılmış, ıslak imzalı bir açıklama mektubunu zarf içine koymuştur.
3. Kadın YMM'ler için erkek YMM'lere gönderilen mektuba ilave olarak adlarına hitaben yazılmış, ıslak imzalı ayrıca bir mektup daha koymuştur.
4. Son olarak anket formlarının yollanmasından 5-6 gün sonra, her YMM ile telefonla irtibat kurarak anket formlarına gereken ilgiyi göstermelerini istemiştir.

Posta, internet ve anketör yollarıyla, toplam 236 doldurulmuş anket formu elde edilmiş; bunlar içinde 8 adet anket formu, dikkatsizlik içinde doldurulduğu

<sup>343</sup> Kemal Kurtuluş , İşletmelerde Araştırma Yöntembilimi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, No. 210, İstanbul, 1989, s. 98.

tespit edildiğinden değerlendirme kapsamına alınmamıştır. Böylece değerlendirmeye tâbi tutulan anket formu sayısı 228 olmuştur.

### 1.9. ARAŞTIRMADA KULLANILAN İSTATİKSEL TEKNİKLER

Anket verileri, SPSS 10,0 for Windows (Social Package Statistical Science) istatistiksel paket programında oluşturulan bir veri dosyasına yüklenmiştir.

Örneklem grubuna uygulanan anket, *YMM Mesleğinin Ekonomik Sisteme Katkısı*, *Mesleğin Sorunları* ve *Çözüm Önerileri* şeklinde üç ana problem boyutundan oluşmaktadır. (Bk. EK I). YMM'lerin, bu üç ana problem boyutuyla ilgili olarak ankette yer alan 55 ifadeye katılım düzeylerini **Kesinlikle Katılıyorum** (5), **Kısmen Katılıyorum** (4), **Kararsızım** (3), **Kısmen Katılmıyorum** (2) ve **Kesinlikle Katılmıyorum** (1) şeklinde, 5 derece üzerinden belirtmeleri istenmiştir. Anketi cevaplayan deneklerin konuya ilişkin görüşleri sayısal veriler haline getirilirken, cevapların puan ağırlıkları dikkate alınmıştır. Diğer bir ifade ile, araştırma kapsamında bulunan her bir deneğin alt problemler (bağımlı değişkenler) için geliştirilen alt ölçeğe ve bunların bileşkesi ile oluşan ana probleme ait bildirmiş oldukları görüşler, puan olarak ifade edilmiştir.

Deneklere ait ham puanların çözümlenmesi, yine bilgisayar ortamında SPSS paket programı ile betimsel istatistik yöntem ve teknikleri kullanılarak yapılmıştır. Çözümlenen verilerin tablolar halinde ifade edilmesinde ise, deneklerin konu ile ilgili görüşlerini yansıtan puanlarının aritmetik ortalama ( $\bar{X}$ ) ve standart sapma (ss) değerlerine yer verilmiştir. Elde edilen bulguyu desteklemek için zaman zaman karşılaştırmalı tablolar (crosstabs) da, düzenlenmiştir.

Anlamlılık analizlerinde, YMM'lerin; meslekî deneyim süreleri, unvanı elde etme şekilleri, kurum kökenleri ve mesleğin icra ediliş biçimlerinden oluşan bağımsız değişkenler baz alınmıştır. Yapılan grup karşılaştırmalarında ise gruplara ait puanlar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı; iki gruplu bağımsız değişkenler "t" testi ile grup sayısının ikiden fazla olduğu bağımsız değişken ise "F" testi (Tek Yönlü Varyans analizi ANOVA) ile analiz edilmiştir. F testi ile elde edilen bulgular ANOVA (Analiyze Of Variance) tablolarında sunulmuştur. Bu analiz sonunda anlamlı farkın bulunması halinde ise "t" testi uygulanarak farka sebep olan

gruplar saptanmaya çalışılmıştır<sup>344</sup>. Bu analizlerde de anlamlılık düzeyi,  $P= 0,05$  olarak alınmıştır. Hem t testleri hem de f testleri tablolar halinde sunularak yorumlanmıştır.

Anlamlılık analizlerinde,

**“gruplar arasında anlamlı bir fark yoktur”**

hipotezi test edilmiştir.

Gruplar arası karşılaştırmalarda, anlamlı farkın olduğuna karar verebilmek için, hesaplanan P değerinin, belirlenen anlamlılık düzeyinin ( $P=0,05$ ) altında çıkması gerekmektedir. Yani

$P_{hes} < P_{tab}$  veya  $P_{hes} < 0,05$  sonucunun gerçekleşmesi karşılaştırılan grupların görüşleri arasında, anlamlı bir farklılığa işaret etmektedir..

Başka bir açıdan aynı sonuç, “t” testi ile elde edilen “t” değerinin (hesaplanan t), belirlenen anlamlılık düzeyindeki tablo “t” değerinden (tablo t) fazla olması durumunda da geçerli olacaktır. Yani,

$t_{hes} > t_{tab}$  veya  $t_{hes} > 1,96$  sonucunun gerçekleşmesi karşılaştırılan grupların görüşleri arasında, anlamlı bir farklılığa işaret etmektedir.

YMM’lerin, ankette bulunan her bir ifadeye, hangi düzeyde katıldığı ya da görüşlerinin **Kesinlikle Katılıyorum**, **Kısmen Katılıyorum**, **Kararsızım**, **Kısmen Katılmıyorum** ve **Kesinlikle Katılmıyorum** nitelermelerinden, hangisine girdiği yapılan bir sınıflama ölçeği ile belirlenmiştir. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

Aralık Genişliği (a) = Dizi Genişliği ÷ Yapılacak Grup sayısı formülü<sup>345</sup> kullanılmıştır. Buna göre oluşturulan ölçekte; nitelik düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları tablo 23’te gösterilmiştir.

$$a = 4/5$$

$$a = 0,80 \text{ bulunur.}$$

<sup>344</sup> Saim KAPTAN, *Bilimsel Araştırma ve İstatistik Teknikleri*, Geliştirilmiş 11. Baskı, Tekışık Web Ofset Tesisleri, Ankara, 1998, s. 259.

<sup>345</sup> Halil TEKİN, *Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme*, Mesa Yayınları, Ankara, 1987, s. 262.



**Tablo 23: Anket Maddelerinin Puan Aralıkları**

<b>Nitelik Düzeyi</b>	<b>Puan Aralığı</b>	<b>Değer Aralıkları</b>
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	5	4,20 – 5,00
<b>Kısmen Katılıyorum</b>	4	3,40 – 4,19
<b>Kararsızım</b>	3	2,60 – 3,39
<b>Kısmen Katılmıyorum</b>	2	1,80 – 2,59
<b>Kesinlikle katılmıyorum</b>	1	1,00 – 1,79

## B. BULGULAR VE YORUM

Araştırmanın bu aşamasında, YMM'lerin daha önce açıklanan üç ana problem boyutuna ilişkin (kısaca, *Katkılar, Sorunlar ve Çözümler*) görüşlerini ifade eden veriler, belirtilen istatistiksel tekniklerle analiz edilmiş ve analiz sonucunda ulaşılan bulgular, tablolar halinde sunularak yorumlanmıştır.

Bulgular ve Yorum bölümünde, “bütünden parçaya” doğru bir yol izlenmiştir. Bu bölüm beş aşamalı bir süreç olup aşamalar şunlardır:

**Birinci aşama:** Bu aşamada, “*Örneklem Grubunun Demografik Nitelikleri*” ortaya konmuştur.

**İkinci aşama:** Bu aşamada, “*YMM'lik Mesleğinin Ekonomik Sisteme Katkıları*”na ilişkin bulgular analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.

**Üçüncü aşama:** Bu aşamada, “*Mesleğin Sorunları*”na ilişkin bulgular analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır. Bu aşamada, alt problemler önce genel olarak, ardından alt problemleri belirleyebilmek için geliştirilmiş olan alt ölçekler düzeyinde tek tek ele alınarak analize ve yoruma tâbi tutulmuştur.

Mesleğin “Sorunlar” ana problemine ilişkin alt problemleri şunlardır;

1. Meslekî bağımsızlığın zedelenmesi,
2. Müşterilerin tutum ve düşünceleri,
3. Meslekî unvanın elde edilme şekli,
4. Oda'ların uygulamaları,
5. Meslekî şirketleşme,
6. Ücret ve iş elde etme yöntemleri,
7. Yasal düzenlemeler

**Dördüncü aşama:** Bu aşamada, “*Çözüm Önerileri*”ne ilişkin bulgular analiz edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.

**Beşinci aşama:** Bu aşamada, üç ana problem boyutuna ilişkin bulgular ile YMM'lerin;

1. Meslekî deneyim süreleri,
2. Mesleğe giriş şekilleri,
3. Mesleği icra etme biçimleri,
4. Kurum kökenleri,

arasında ilişkinin olup olmadığı “t” ve “F” (ANOVA) testleri ile ortaya konmaya çalışılmış, sonuçlar yorumlanmıştır.

Ankette yer alan üç ana probleme ait bütün soru ve ifadelerin frekansları ve yüzdeleri, sadece tablolar biçiminde, EK II’de verilmiştir.

Bulgular ve Yorum bölümünün birinci aşamasında yer alan “Örneklem Grubunun Demografik Nitelikleri” frekans (f) ve yüzdelere (%)göre; ikinci, üçüncü ve dördüncü aşamadaki veriler, aritmetik ortalama ( $\bar{X}$ ), standart sapma (ss) ve son aşama olan beşinci aşamadaki veriler ise P (anlamlılık düzeyi), F (varyans) ve t değerlerine göre analiz edilip yorumlanmıştır. Kısaca, “Katkılar, Sorunlar ve Çözümler” ana problemlerini belirleyebilmek üzere elde edilen verilerin analizinde ve sonuçların yorumlanmasında, YMM’lerin, her bir ifadeye vermiş oldukları cevapların puanlarının “ortalama”sı dikkate alınmıştır. Analizde ve analiz sonuçlarını yorumlamada, cevapların frekans ve yüzdelere başvurulmamıştır.

### 1. ÖRNEKLEM GRUBUNUN DEMOGRAFİK NİTELİKLERİ

Araştırma deneklerinin, kendilerine ve meslekî alt yapıya ait bilgiler, 1 – 13. sorularla ortaya konmuştur.

YMM’lerin, cinsiyetleri, yaşları, eğitim düzeyleri ve meslekî deneyimlerinden oluşan demografik özellikleri topluca tablo 24’te gösterilmektedir.

**Tablo 24: YMM’lerin Demografik Özellikleri**

CİNSİYET DAĞILIMI			EĞİTİM DÜZEYİ		
Cinsiyet	frekans (f)	Yüzde (%)	Eğitim	frekans (f)	Yüzde (%)
Erkek	211	92,5	Lisans	191	83,8
Kadın	17	7,5	L.üstü	37	16,2
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>
YAŞ DAĞILIMI			MESLEKİ DENEYİM		
Yaş	frekans (f)	Yüzde (%)	Deneyim	frekans (f)	Yüzde (%)
50’den az	97	42,5	5 yıldan az	35	15,4
50 – 59 arası	103	45,2	5 -9 yıl	80	35,1
59 ve Üzeri	28	12,3	10 – 14 yıl	44	19,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>	15 yıl ve üzeri	69	30,3
			<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 24’te görüldüğü gibi, ankete katılan YMM’lerin %92,5’i erkek ve %7,5’i ise kadındır.

Anket kapsamında yer alan YMM'lerin %83,8'i lisans mezunu iken, %16,7'si lisansüstü eğitimlerini tamamlamışlardır. Burada elde edilen bulgular, Tablo 21 ve 22'deki Türkiye ortalaması göz önüne alındığında, örneklem grubunun evreni yansıtmaya gücünün yüksek olduğunu göstermektedir.

Ankete cevap veren YMM'lerin %42,5'i 50'den az, % 45,2'si 50 – 59 arası ve %12,3'ü ise 59 ve üzeri yaş grubuna girmektedirler.

Meslekî deneyim açısından dağılıma bakıldığında ise anket kapsamındaki YMM'lerin<sup>346</sup>, sırayla %35,1'i 5–9 yıllık, %30,3'ü 15 yıl ve üzeri, %19,3'ü 10–14 yıllık ve son olarak %15,4'ü 5 yıldan az meslekî deneyime sahip oldukları görülmektedir.

YMM'lerin müşterilerine sundukları hizmet türleri tablo 25'te gösterilmiştir.

**Tablo 25: Sunulan Hizmet Türü**

Sunulan Hizmet Türü	frekans (f)	Yüzde (%)
Tam Tasdik İşlemleri	217	40,8
KDV İadesi İşlemleri	185	34,8
Danışmanlık İşlemleri	130	24,4
<b>TOPLAM</b>	<b>532</b>	<b>100,0</b>

Tablo 25'te görüldüğü gibi, meslek elemanlarının %40,8'i tam tasdik, %34,8'i KDV iadesi ve %24,4'ü de danışmanlık işleriyle ilgili hizmetler sunmaktadırlar. Bu soruya deneklerin birden fazla seçeneği işaretlemelerine izin verildiği için toplam sayı 532 olmuştur.

YMM'lerin bir müşterisi ile ardı ardına olmak üzere iş sözleşmesini en çok kaç defa yenilediklerine ait bulgular tablo 26'da gösterilmektedir.

**Tablo 26: Sözleşmenin Yenilenme Sayısı**

Sözleşmenin Ardı Ardına Yenilenme Sayısı	frekans (f)	Yüzde (%)
2 Defa	25	11,0
3 Defa	19	8,3
4 Defa	30	13,2
5 Defa	33	14,5
5'ten Fazla	121	53,1
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

<sup>346</sup> Not: "Ankete katılan YMM'ler, anket kapsamındaki YMM'ler, ankete cevap veren YMM'ler" gibi ifadeleri tekrar tekrar kullanmamak için "YMM'ler" veya "Meslek elemanı" ifadeleri sıklıkla kullanılacaktır. Bu iki ifade ile sadece anket kapsamındaki YMM'ler kastedilmiştir.

Tablo 26'dan görüldüğü gibi, meslek elemanlarının yarısından fazlası (%53,1'i) müşterisi ile sözleşmeyi 5 yıldan daha fazla süre ardı ardına yenilemektedir. Bu sonuç tarafsızlık ve bağımsızlık zedelenmesini gündeme getirebilir. Ancak görüşülen YMM'ler, müşteri ile uzun süre iş yapmanın lehinde ifadeler kullanmışlardır. Üçüncü bölümde belirtildiği üzere uzun süreli iş yapmanın olumlu yönlerine karşılık olumsuz yönleri de mevcuttur. Nitekim IFAC, yayınladığı meslekî ahlâk kurallarında, uzun süreli iş yapmanın bağımsızlığı zedeleyebilir bir nitelik taşıyabileceğini belirtmektedir.

Anket, Türkiye geneline uygulanmaya çalışılmıştır. Türkiye geneline yansıtılabilmek için posta, internet ve anketörler kullanımında bu hususa önem verilmiştir. Sonuçta, ulaşılan illeri ve bu illerden ankete katılan YMM sayılarını gösteren tablo 27, aşağıdadır:

**Tablo 27: Mesleğin İcra Edildiği İller**

Sıra No	İller	frekans (f)	Yüzde (%)	Sıra No	İller	frekans (f)	Yüzde (%)
01	Adana	12	5,3	18	Istanbul	55	24,1
02	Adıyaman	1	0,4	19	Izmir	13	5,7
03	Afyon	1	0,4	20	Kayseri	9	3,9
04	Ankara	29	12,7	21	Kırşehir	1	0,4
05	Antalya	7	3,1	22	Kocaeli	8	3,5
06	Bahkesir	3	1,3	23	Konya	8	3,5
07	Burdur	2	0,9	24	Malatya	3	1,3
08	Bursa	14	6,1	25	Muğla	1	0,4
09	Çorum	3	1,3	26	Rize	2	0,9
10	Denizli	6	2,6	27	Sakarya	3	1,3
11	Diyarbakır	1	0,4	28	Samsun	7	3,1
12	Elazığ	1	0,4	29	Sivas	1	0,4
13	Erzincan	1	0,4	30	Tekirdağ	2	0,9
14	Eskişehir	4	1,8	31	Trabzon	5	2,2
15	Gaziantep	9	3,9	32	Şanlıurfa	2	0,9
16	Hatay	3	1,3	33	Karaman	2	0,9
17	Mersin	6	2,6	34	Karabük	3	1,3
<b>GENEL TOPLAM</b>						<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 27'den görüldüğü gibi, 34 ildeki YMM'lere ulaşılarak 228 adet anket formunun doldurulması sağlanmıştır. İl sayının, Türkiye'yi temsil etme gücünün yüksek olduğu söylenebilir. Ankete en fazla katılan il %24'1 ile İstanbul olmuş, onu ise %12,7 ile Ankara izlemiştir.

YMM'ler, ülkenin hemen her ilinde mesleği icra etmelerine karşılık, üye olabilecekleri alt meslekî örgütlerinin sayısı ise çok fazla değildir. Türkiye'de hâlen 8 ilde örgütlenmiş YMM Odaları mevcuttur. Anket kapsamındaki YMM'lerin bağlı oldukları YMM Odası ve buldukları bölgeler tablo 28'de yer almaktadır:

**Tablo 28: YMM'lerin Bağlı Oldukları YMM Odaları ve Buldukları Bölgeler**

YMM Odaları	frekans (f)	Yüzde (%)	BÖLGELER	frekans (f)	Yüzde (%)
Adana YMM Odası	21	9,2	Marmara B.	84	36,8
Ankara YMM Odası	71	31,1	Ege B.	22	9,6
Antalya YMM Odası	9	3,9	Akdeniz B.	30	13,2
Bursa YMM Odası	17	7,5	İç Anadolu B.	54	23,7
Eskişehir YMM Odası	5	2,2	Karadeniz B.	20	8,8
Gaziantep YMM Odası	17	7,5	Doğu ve G.Doğu Anadolu B.	18	7,9
İstanbul YMM Odası	68	29,8			
<b>İzmir YMM Odası</b>	<b>20</b>	<b>8,8</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>			

Tablo 28'den, ankete katılan YMM'lerin %31,1'i Ankara YMM Odası, %29,8'i İstanbul YMM Odası, %9,2'si Adana YMM Odası ve %8,8'i İzmir YMM Odasına kayıtlı olarak mesleği icra ettikleri görülmektedir.

Ayrıca, anket kapsamındaki YMM'lerin %36,8'i Marmara bölgesinde, %23,7'si İç Anadolu bölgesinde, %13,2'si Akdeniz bölgesinde, %9,6'sı Ege bölgesinde, %8,8'i Karadeniz bölgesinde ve son olarak %7,9'u Doğu ve G.Doğu Anadolu bölgesinde bulunmaktadır.

YMM unvanı, sınav yolu ile ve kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde sınavsız olarak elde edilebilmektedir. Aynı deneklerin geldikleri kurum yönünden incelenmeleri analiz için olumlu olacağından kendilerine ayrıca YMM öncesi buldukları kurum türü sorulmuştur. Bu soru için iki seçenek sunulmuştur. Bu seçeneklerden birisi "*Maliye Teşkilâtı*" diğeri ise "*Diğer (Ünv., SMMM)*"dir. Araştırma kapsamındaki YMM'lerin mesleğe giriş şekli ile geldikleri kurum türü tablo 29'da yer almaktadır.



**Tablo 29: Mesleğe Giriş Şekli ve Kurum Kökeni**

Mesleğe Giriş Şekli	frekans (f)	Yüzde (%)	Kurum Kökeni	frekans (f)	Yüzde (%)
Sınav ile	155	68,0	Maliye Teşkilatı	103	45,2
Sınavsız	73	32,0	Diğer (Ünv, SMMM vb)	125	54,8
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 29'dan görüldüğü üzere, meslek elemanlarının %68'i sınava tâbi olarak, %38'i ise kendilerine verilen yasal hakkı kullanarak mesleğe girmişlerdir. Meslek elemanlarının yarıya yakını (%45,2) YMM öncesinde maliye teşkilâtında görev yapmışlardır.

Sınavsız olarak unvana sahip olabilme hakkından en çok hangi kurum üyelerinin yararlandıkları tablo 30'da gösterilmektedir.

**Tablo 30: Mesleğe Giriş Şekli İle Kurum Kökeni Arasındaki İlişki**

			Gelen Kurum	
			Maliye	Diğer (Ünv, SMMM)
Mesleğe Giriş Şekli	Sınav yoluyla	frekans (f)	46	109
		Yüzde (%)	44,7	87,2
	Sınavla girmeden	frekans (f)	57	16
		Yüzde (%)	55,3	12,8
TOPLAM		frekans	103	125
		Yüzde (%)	100,0	100,0

Tablo 30'da açıkça görüldüğü gibi, sınavsız geçişten en fazla maliye teşkilâtı üyeleri yararlanmıştır. Maliye teşkilâtında, mesleğe sınavla girme oranı %44,7 iken, bu oran diğer kurumlardan gelenlerde %87,2'dir. Diğer grup içinde sınavsız geçiş hakkından çoğunlukla üniversitede profesör olanların yararlandıkları söylenebilir.

YMM'ler hem bireysel hem de bir YMM şirketi bünyesinde mesleklerini icra edebilirler. Meslek elemanlarının mesleği icra etme şekli tablo 31'de gösterilmiştir:

**Tablo 31: Mesleğin İcra Edilme Şekli**

Mesleğin İcra Edilme Şekli	frekans (f)	Yüzde (%)
Bireysel olarak	183	80,3
YMM Şirketinde	45	19,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 31’de görüldüğü gibi, meslek daha çok bireysel olarak icra edilmektedir. Ülkemizde bu yönde bir şirketleşmeye anket kapsamında olmak üzere yeterli ilgi gösterilmemiştir.

Mesleğin sorumluluğunun çok fazla olması sebebiyle YMM’ler, “meslekî sorumluluk sigortası” yaptırarak bu sorumluluğu azaltma yoluna gidebilmektedirler. Ancak gerek sigorta şirketlerinin gerekse de meslek elemanlarının bu tür sigortaya pek fazla ilgi duymadıkları dile getirilmektedir. YMM’lerin meslekî sorumluluk sigortasına karşı yaklaşımlarını ortaya koymak için, kendilerine meslekî sorumluluk sigortası yaptırıp yaptırmadıkları sorulmuştur. Alınan cevapların dağılımı tablo 32 ile gösterilmiştir.

**Tablo 32: YMM’lerin Meslekî Sorumluluk Sigortasına İlgileri**

Tercih	frekans (f)	Yüzde (%)
Evet	23	10,1
Hayır	205	89,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 32’den, YMM’lerin sadece %10’luk bir kısmı, meslekî sorumluluk sigortası yaptırdıkları, %90’ı yaptırmadıkları anlaşılmaktadır. Sorumluluğun sınırını tespit etmede zorlanan sigorta şirketleri, çok yüksek tutarlarda prim ödenmesini talep etmektedir. Ayrıca sigorta süresi ile incelenen belgelerdeki sorumluluğun zamanaşımı süresindeki uyumsuzluk, meslek elemanlarını bu sigorta türüne ilgi göstermemeye itmiştir. Belge sorumluluğu 5 yıl sonunda zamanaşımına uğradığı için sigorta şirketi, 5 yıl boyunca prim ödenmesini şart koşturmaktadır. Ancak bu durumda durumunda ortaya çıkacak kayıplar, sigorta şirketince tazmin edilebilmektedir.

YMM’lerin sorumlulukları üzerine yazılan eserlerde, sorumluluğun altından kalkılamayacak kadar fazla olduğu, kanunlar arasında tam bir uyumun tesis edilemediği ve YMM’lerin ücret elde etme vb. konularda ciddi sıkıntılar yaşadıkları belirtilmektedir. Bu kadar karamsar tablo içinde faaliyet gösteren YMM’lerin meslekî memnuniyet derecelerine ait bulgular ise tablo 33’te yer almaktadır.

**Tablo 33: YMM'lerin Meslekî Memnuniyet Dereceleri**

<b>Memnuniyet Derecesi</b>	<b>frekans (f)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
<b>Memnunum</b>	154	67,5
<b>Kararsızım</b>	30	13,2
<b>Memnun Değilim</b>	44	19,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 33'te görüldüğü gibi, YMM'lerin, %67,5'lik kısmı **memnunum**, %19,3'lük kısmı ise **memnun değilim** demiştir. **Kararsızım** seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %13,2'di. Bu kadar ağır sorumluluk ve sorunlara karşılık büyük bir çoğunluğun yine de mesleklerinden memnun oldukları ortaya çıkmaktadır.

## 2. YMM'LİK MESLEĞİNİN, EKONOMİK SİSTEME KATKISINA İLİŞKİN BULGULAR

Burada, ankete katılan meslek elemanlarının, *Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına* yönelik ifadelere katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır.

YMM'lerin, *YMM'lik Mesleğinin Ekonomik Sisteme Katkısı* hakkında neler düşündüklerini belirlemek amacıyla, anketin bu bölümünde dört ifadeye yer verilmiştir. Meslek elemanlarının bu ifadelere verdikleri cevaplara ilişkin olarak bulunan, aritmetik ortalama ( $\bar{X}$ ) ve standart sapma (ss) değerleri ve bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri, tablo 34'te gösterilmiştir.

**Tablo 34: YMM'lerin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Ekonomik Sisteme Katkılara İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
14	YMM'lerin çalışmaları, kamu finansman sorununun çözümüne katkı sağlar.	228	4,24	0,97	Kesinlikle Katılıyorum
15	YMM'lerin faaliyetleri, kayıt dışı ekonomiyi azaltır.	228	4,33	1,07	Kesinlikle Katılıyorum
16	YMM'ler, devletin vergi denetim yükünü hafifletir	228	4,52	0,84	Kesinlikle Katılıyorum
17	Ekonomik kriz dönemlerinde YMM'liğin danışmanlık yönü önem kazanır.	228	4,02	1,08	Kısmen Katılıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>4.28</b>	<b>0,99</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>

Tablo 34'ten, YMM'lerin, *Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısını* ortaya koymaya çalışan ifadelere ait görüşlerine genel olarak bakıldığında verdikleri cevapların aritmetik ortalamasının 4.28 ve standart sapmasının 0,99 olduğu gözlenmektedir. Bu durum, YMM'lerin, YMM mesleğinin ekonomik sisteme katkı sağladığı görüşüne **kesinlikle katılıyorum** düzeyinde görüş bildirdiklerini ifade etmektedir.

Mesleğin, ekonomik sisteme katkılarıyla ilgili görüşlere maddeler düzeyinde bakıldığında "*YMM'ler, Devletin Vergi Denetim Yükünü Hafifletir*" ifadesi YMM'ler tarafından en yüksek aritmetik ortalama (arit. ort.=4,52) ile kabul görmüştür. Bu ifadeyi sırasıyla 4,33'lük aritmetik ortalama ile "*YMM'lerin Faaliyetleri, Kayıt dışı Ekonomiyi Azaltır*" ifadesi ve 4,24'lük aritmetik ortalama ile de "*YMM'lerin Çalışmaları, Kamu Finansman Sorununun Çözümüne Katkı Sağlar*"

ifadesi izlemiştir. Buradan hareketle YMM'ler, mesleğin ekonomik sisteme katkılarını belirlemek üzere sunulan bu üç ifadenin hepsine **kesinlikle katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Son ifade olan "*Ekonomik Kriz Dönemlerinde YMM'liğin Danışmanlık Yönü Önem Kazanır*" ifadesine ise 4,02'lik aritmetik ortalama ile **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

Mesleğin, ekonomik sisteme katkılarını ölçen ifadelere, meslek elemanlarının bildirdikleri görüşlerinin belirtilen düzeylerde olması, YMM'lik kurumunun, 3568 S. Kanunun Genel Gerekçesinde yer alan gerekçelerle uyum içinde olduğunu ve gerekçelerin doğru olarak tespit edildiğini göstermektedir.

3568 S. Kanunun gerekçesinde yer alan konu ile ilgili ifadelerin metni şöyledir:

*"Ekonomik gelişmeye paralel olarak, devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür....."*

*"Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek....."*

*"Mali müşavirlik mesleği özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması....."*

YMM'ler, mesleğin, ekonomik sisteme, belirtilen yönlerden katkıları olduğu ve ayrıca 3568 S. Kanunun gerekçesine uygun olarak yürütüldüğü görüşüne kesinlikle katılmaktadırlar.

Yeminli malî müşavirlik kurumunun vergi idaresine en önemli katkısı, kayıt dışı ekonominin boyutunun küçültmesi ve bu sayede vergi kayıp ve kaçığının önlemesidir<sup>347</sup>.

<sup>347</sup> ALPTÜRK, age. s. 52.

### 3. YMM'LİK MESLEĞİNİN SORUNLARINA İLİŞKİN BULGULAR

Bu başlık altında, yeminli malî müşavirlik mesleğinin sorunları, öncelikle bir bütün olarak analiz edilmiştir. *Meslekî Sorunlar*, yedi alt probleme dayalı olarak ele alındığından her bir alt problemi belirlemek üzere yedi alt ölçek geliştirilmiştir. Yedi alt ölçek önce genel olarak, ardından alt ölçeklerin her biri, kendisini oluşturan maddeler düzeyinde analize ve yoruma tâbi tutulmuştur.

#### 3.1. MESLEĞİN SORUN KAYNAKLARININ BÜTÜNÜNE İLİŞKİN BULGULAR

Bulgular bölümünün bu aşamasında, YMM'lerin sorunları, yedi alt problemde elde edilen verilerin çözümlenmesiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak, bu aşamada yer alan ve alt problemler yoluyla elde edilen verilerin analizine geçmeden önce, durumu bütün olarak betimlemek amacıyla, söz konusu yedi alt problemin her biri tek bir soru gibi düşünülmüştür. Bu açıdan, YMM'lerin bildirdikleri görüşler bir bütün olarak incelenmiş ve durumu genel olarak betimleyen açıklama ve yorum yapılmıştır.

“Problem” başlığı ile ortaya konulan ve bir bütün olarak incelenecek olan “Alt Problemler” şunlardır:

1. Meslekî bağımsızlığın zedelenmesi
2. Müşterilerin tutum ve düşünceleri
3. Meslekî unvanın elde edilme şekli
4. Oda'ların uygulamaları
5. Ücret ve iş elde etme yöntemleri
6. Meslekî şirketleşme
7. Yasal düzenlemeler

Ankette, belirtilen alt problemlere yönelik olarak hazırlanan yedi alt ölçek boyutunda toplam 41madde (ifade) bulunmaktadır. YMM'lerin, alt ölçeklerde yer alan her bir maddeye (ifadeye) ilişkin cevapların puanlarının aritmetik ortalama ( $\bar{X}$ ) ve standart sapma (ss) değerleri EK IV'de verilmiştir. Tablo 35'te ise araştırmaya katılan YMM'lerin, her bir alt ölçeğe ait puanlarının aritmetik ortalama



ve standart sapma değerleri ile bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri görülmektedir.

**Tablo 35: YMM'lerin, Mesleğin Sorun Kaynaklarına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

Grup No	YMM Mesleğinin Sorun Kaynakları	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
I.	Meslekî bağımsızlığın zedelenmesinden kaynaklı sorunlar vardır.	228	3.00	1,03	Kararsızım
II.	Müşterilerin tutum ve düşüncelerinden kaynaklı sorunlar vardır.	228	2.82	0,80	Kararsızım
III.	Unvanı elde etme şeklinden kaynaklı sorunlar vardır.	228	2.91	0,78	Kararsızım
IV.	Odalarının uygulamalarından kaynaklı sorunlar vardır.	228	2.16	0,82	Kısmen Katılmıyorum
V.	Ücret ve iş elde etme yöntemlerinden kaynaklı sorunlar vardır.	228	3.30	0,61	Kararsızım
VI.	Mesleğin şirketleşmesinden kaynaklı sorunlar vardır.	228	3.00	0,86	Kararsızım
VII.	Yasal düzenlemelerden kaynaklı sorunlar vardır.	228	3.84	0,56	Kısmen Katılıyorum
	<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>	<b>228</b>	<b>3.00</b>	<b>0,47</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 35'te görüldüğü gibi, meslekî sorunlara ilişkin YMM'lerin bildirdikleri görüşlerin genel aritmetik ortalaması 3.00 ve standart sapması da 0,47 olarak bulunmuştur. Buna göre, mesleğin sorunlarına yönelik olarak geliştirilen alt problemlere, YMM'ler, **kararsızım** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca standart sapma değerinin 0,47 gibi küçük bir değerde kalmış olması, deneklerin görüşlerinde benzerlik olduğunun bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

Alt problem boyutları tek tek ele alındığında, "*Yasal Düzenlemeler*" alt problemi, 3,84'lük aritmetik ortalamayla meslekî sorunlarda ilk sırayı almıştır. YMM'ler, mesleğin bir sorun kaynağı olduğu düşünülen yasal düzenlemelere **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Buna karşılık üyesi oldukları Odaların uygulamalarının bir sorun kaynağı olmadığını, bu yöndeki ifadeye **kısmen katılmıyorum** düzeyinde belirttikleri görüş ile ortaya koymuşlardır. "*Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri*", "*Mesleğin Şirketleşmesi*", "*Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi*", "*Unvanı Elde Etme Şekli*" ve son olarak da "*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*" alt problemlerine **kararsızım** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Ancak kararsız görüş bildirilen "*Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri*" alt probleminin

aritmetik ortalama değerinin 3,30 olması ve bu değerin kısmen katılıyorum düzeyine (3,40-4,19) çok yakın olması dikkate alındığında YMM'lerin, belirtilen bu konuda bir sorunun olduğuna **kısmen katıldıkları** da söylenebilir.

### 3.2. MESLEĞİN SORUN KAYNAKLARININ HER BİRİNE İLİŞKİN BULGULAR

Burada, daha önce bir bütün (genel) olarak ele alınan alt problemlerin her biri özel olarak analize ve yoruma tâbi tutulmuştur. Bu alt problemlere, YMM'lerin katılım düzeylerini belirlemek için, her bir alt problemi temsil eden alt ölçekler geliştirilmiştir. Hazırlanan bu yedi alt problemin her biri yine, önce genel olarak, sonra problemi oluşturan ifadeler (maddeler) düzeyinde analiz edilerek sonuçları yorumlanmıştır.

#### 3.2.1 Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesine İlişkin Bulgular

YMM'lerin, meslekî bağımsızlık konusuna ait görüşleri dört ifade ile anlaşılmaya çalışılmıştır. Tablo 36'da, her bir ifadenin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ile bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri görülmektedir.

**Tablo 36: YMM'lerin Meslekî Bağımsızlığa İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Meslekî Bağımsızlığı Etkileyen Durumlar	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
18	Yapılan işin karşılığı olan ücretin, müşteriden direkt olarak alınması bağımsızlığı zedeler.	228	3,22	1,58	Kararsızım
19	Müşterisi ile akrabalık ilişkisi bulunan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	228	3,67	1,29	Kısmen Katılıyorum
20	Müşterisiyle, uzun süreli iş yapan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	228	2,26	1,42	Kısmen Katılmıyorum
21	Müşterilerin, YMM'ler arasında seçim yapabilmesi YMM'nin bağımsızlığını zedeler.	228	2,84	1,47	Kararsızım
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>3.00</b>	<b>1,03</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 36'da görüldüğü gibi, araştırmaya katılan YMM'lerin, meslekî bağımsızlığın zedelenmesi alt problemine ilişkin toplam puanlarının aritmetik ortalaması 3.00 ve standart sapması da 1,03 olarak bulunmuştur. YMM'lerin dört ifadeye verdikleri cevapların toplam aritmetik ortalama değerinin 3.00 olması, bu konuda YMM'lerin **kararsızım** düzeyinde görüş bildirdiklerini ortaya koymaktadır.

Meslekî bağımsızlık, her meslek de olduğu gibi bu meslek için de oldukça önemli ahlâkî kavramlardır. YMM'lerin meslekî bağımsızlıklarını her durumda korumaları ve bunlardan uzaklaştıracak uygulamalardan kaçınmaları gerekmektedir.

YMM'lerin, meslekî bağımsızlığın zedelenmesine ilişkin görüşlerine maddeler bazında bakıldığında; "*Müşterisi İle Akrabalık İlişkisi Bulunan YMM'nin Bağımsızlığı Zedelenir*" ifadesi **kısmen katılıyorum** düzeyinde, "*Müşterisiyle, Uzun Süreli İş Yapan YMM'nin Bağımsızlığı Zedelenir*" ifadesi ise **kısmen katılmıyorum** düzeyinde olduğu görülmektedir. Meslek elemanları, "*Yapılan İşin Karşılığı Olan Ücretin, Müşteriden Direkt Olarak Alınması Bağımsızlığı Zedeler*" ve "*Müşterilerin, YMM'ler Arasında Seçim Yapabilmesi YMM'nin Bağımsızlığını Zedeler*" ifadeleri için **kararsızım** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

Elde edilen bulgular ışığında, YMM'lere göre, meslekî bağımsızlık, akrabalık ilişkisi ile zedelenmektedir. Bu bulgu, 3568 S. Kanunun ve bu kanuna istinaden çıkartılan disiplin yönetmeliğinin<sup>348</sup> bu yöndeki düzenlemelerini, meslek elemanlarının da paylaştığını göstermektedir.

Meslek elemanları, müşteri işletme ile uzun süreli iş yapmanın bağımsızlığı zedeleyen bir uygulama olmadığı görüşündedirler. Nitekim uzun süreli iş yapmanın bir sorun olmayacağı düşüncesi ile meslek elemanlarının, müşterisi ile iş sözleşmesini sürekli olarak yenileme eğiliminde olduklarına ait bulgu tablo 26'da yer almaktadır. Tablo 26'da, YMM'lerin %53'ünün, müşterisi ile 5 yıldan daha fazla bir süredir iş ilişkisi içinde bulunduğu görülmektedir. Bazı meslek elemanlarının, şu andaki iş sahiplerine daha önceden SMMM veya o iş yerinde muhasebe ve finansman departmanından sorumlu bir eleman olarak ücret karşılığında hizmette bulunmuş olabildikleri de dikkate alındığında bu ilişkinin çok daha uzun süreyi kapsadığı söylenebilir.

Gerek 3568 S. Kanunda, gerekse de bu kanun çerçevesinde çıkartılan tebliğ, yönetmelik ve kararlarda meslek elemanının bir müşterisi ile uzun süreli iş yapmasının bağımsızlığı zedeleyebilir bir durum olduğuna yönelik ifadeler bulunmamaktadır. Örneğin, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"

<sup>348</sup> 31 Ekim 2000 tarih ve 24216 sayılı RG.

te<sup>349</sup>, bağımsızlık kavramının önemine vurgu yapılmış; hangi durumda bağımsızlığın zedelenebileceği veya kaybolacağı hakkında açıklamalara ise yer verilmemiştir. Ayrıca 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlâk Kuralları İle İlgili Mecburî Meslek Kararları”nda da bağımsızlık konusu çok kısa olarak açıklanmıştır. Yasal çerçevede, uzun süreli iş yapmanın bağımsızlığı zedeleyen bir gelişme olduğuna yönelik bir bilgi yer almadığı için YMM’lerin bu şekil uygulamalarının yasalara aykırı olmadığı söylenebilir. Bununla birlikte, müşteri işletmenin uzun dönem işlerini yürütmenin bir bağımsızlık zedelenmesine yol açabileceğine<sup>350</sup> ve bağımsızlığı artırmak için de denetimde rotasyonun olması gerektiğine<sup>351</sup> yönelik görüşler vardır.

Ayrıca, “*Yapılan İşin Karşılığı Olan Ücretin, Müşteriden Direkt Olarak Alınması Bağımsızlığı Zedeler*” ifadesine ait görüşler **kararsızım** düzeyinde olsa da bu ifadeye ait aritmetik ortalama değerinin 3,22’dir. Bu değer **kısmen katılıyorum** düzeyine yakın olduğundan, YMM’lerin, ücretlerin müşteriler tarafından kendilerine direkt olarak verilmesini bağımsızlığı zedeleyebilir bir durum olarak gördükleri söylenebilir.

### 3.2.2 Müşterilerin Tutum ve Düşüncelerine İlişkin Bulgular

YMM’lerin, müşterilerin tutum ve düşüncelerinden kaynaklanan sorunlarının olup olmadığını tespit etmek üzere, *Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri* alt problemine yönelik olarak dört ifade geliştirilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ile bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 37’de yer almaktadır.

<sup>349</sup> 03/01/1990 tarih, 20390 Sayılı Resmi Gazete

<sup>350</sup> SÖZBİLİR ve YENİGÜN, age. s. 98-100.

<sup>351</sup> COSSERAT, age. s. 48-50.

**Tablo 37: YMM'lerin, Müşterilerin Tutum ve Düşüncelerine İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

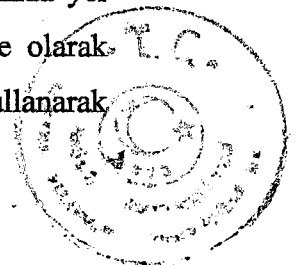
İfade No	Müşterilerin tutum ve düşüncelerine İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
22	Müşterilerde, maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	228	3,25	1,39	Kararsızım
23	Müşteriler hizmetin kalitesi, "az vergi çıkarma" ile ölçer.	228	2,25	1,37	Kısmen Katılmıyorum
24	Müşterinin, muhasebe ile ilgili bilgi düzeyi yeterli değildir.	228	3,24	1,33	kararsızım
25	Müşteriler, meslekle ilgili meşru olmayan isteklerde (tekliflerde) bulunurlar.	228	2,53	1,42	Kısmen Katılmıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>2.82</b>	<b>0,80</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 37'de görüldüğü gibi, anket kapsamındaki YMM'lerin, *Müşterilerin Tutum Ve Düşünceleri* alt problemi açısından değerlendirme puanlarının toplam aritmetik ortalaması 2.82 ve standart sapması da 0,80 olarak bulunmuştur. Bu alt problemdeki dört ifade için, YMM'lerin verdikleri cevapların toplam aritmetik ortalama değerinin 2.82 olması, deneklerin, bu konuda **kararsızım** düzeyinde görüş bildirdiklerini ortaya koymaktadır.

Genel olarak bakıldığında, deneklerin, müşterilerin tutum ve düşüncelerinden kaynaklı bir sorunla karşılaşmadıkları sonucuna ulaşılabilir.

YMM'lerin, müşterilerin tutum ve düşüncelerine ilişkin görüşlerine, maddeler açısından bakıldığında meslek elemanlarının, belirtilen dört ifadeden 2 tanesini kararsızlık düzeyi dışında değerlendirdikleri görülmektedir. YMM'ler, "*Müşteriler İçin Verilen Hizmetin Kalitesi ,Az Vergi Çıkarma İle Ölçülür*" ve "*Müşteriler, Meslekle İlgili Meşru Olmayan İsteklerde (Tekliflerde) Bulunurlar*" ifadelerine kısmen **katılmıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Bu bulguya dayanarak meslek elemanlarının devletim mi, müşterim mi sorusuyla karşı karşıya bırakan bir durumla kısmen de olsa yüz yüze gelmedikleri söylenebilir. Bu durum, müşterilerin YMM'lere, tarafsız ve bağımsız bir çalışma ortamını sağladığı biçiminde de yorumlanabilir.

YMM tasdik raporları 3568 S. Kanununun 12. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hükümlerle, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul edilmekte ancak kamu idaresi kendine tanınan inceleme yetkisini kullanarak



YMM tasdik raporlarını tekrardan inceleyebilmektedir. YMM'lere göre, müşterilerin YMM tercihlerinde, YMM'nin kökeninin önemli olup olmadığını belirlemek üzere anketin bu alt probleminde “Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM’lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır” ifadesine yer verilmiştir. YMM’ler, bu ifadeye 3.25’lik bir ortalama ile **kararsızım** düzeyinde katılmışlardır. Ancak bu ortalama katılıyorum (3.40-4.19 arası) düzeyine yakındır. Aynı ifadeye, maliye teşkilâtı ve diğer grubunda yer alan deneklerin hangi düzeyde katıldıklarını karşılaştırmalı olarak tablo 38, ortaya koymaktadır:

**Tablo 38: “Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM’lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır” İfadesine Kurum Kökenlerine Göre Katılım Düzeyleri**

İfadenin Metni	İfadeye Katılım Düzeyleri	Kurum Kökeni				TOPLAM	
		Maliye Teşkilatı		Diğer (Ünv., SMMM)		n	%
		n	%	N	%		
Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM’lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	6	5,8	30	24,0	36	15,8
	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	38	36,9	62	49,6	100	43,9
	<b>Kararsızım</b>	13	12,6	10	8,0	23	10,1
	<b>Kısmen Katılmıyorum</b>	12	11,7	10	8,0	22	9,6
	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	34	33,0	13	10,4	47	20,6
<b>TOPLAM</b>		<b>103</b>	<b>100</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	<b>228</b>	<b>100</b>

Tablo 38’de açıkça görüldüğü gibi, *Diğer (Ünv., SMMM)* grubunda yer alan YMM’ler, daha çok **Katılıyorum** (Kısmen veya Kesinlikle) düzeyinde görüş bildirmişlerdir. *Maliye Teşkilâtından* gelen YMM’ler ise bu ifade için net bir tutum sergilememişlerdir. Bu grupta bulunan meslek elemanlarının yaklaşık %43’ünün **Katılıyorum** (Kısmen veya Kesinlikle) düzeyinde; yaklaşık %45’inin de **Katılmıyorum** (Kısmen veya Kesinlikle) düzeyinde görüş bildirmiş oldukları tablodan anlaşılmaktadır. Ayrıca, yapılan hesaplama sonucunda, *Diğer (Ünv., SMMM)* grubundan gelen meslek elemanlarının cevaplarının aritmetik ortalaması 3,69; *Maliye Teşkilâtından* gelen meslek elemanlarının cevaplarının aritmetik ortalaması ise 2,71 olarak bulunmuştur. Aritmetik ortalamalar ve diğer bulgular



çerçevesinde, meslek elamanları, müşterilerin, YMM tercihlerinde kurum kökenine önem verdikleri görüşündedirler.

Meslek elemanları, “*Müşterinin, Muhasebeyle İlgili Bilgi Düzeyi Yeterli Değildir*” ifadesine ise **kararsızım** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Müşterinin muhasebe bilgisine sahip olması, YMM'nin daha rahat ve kolay çalışmasına yardım edecektir. Ancak, müşterinin muhasebe bilgisinin olmaması da normal bir durumdur. Bununla birlikte yüz yüze görüşülen YMM'ler, bazı müşterilerinin muhasebe bilgi düzeylerini artırma gayretinde olduklarını ve bu konuda devamlı olarak görüşlerinin alındığını hatta birkaç yıl sonra o müşterinin muhasebe bilgisi konusunda çok iyi bir seviyeye geldiğini belirtmişleridir. Bu da meslek elemanlarının müşteriye çok farklı yönlerden hizmetler sunabildiğine bir işarettir.

### 3.2.3 Meslekî Unvanı Elde Etme Şekline İlişkin Bulgular

YMM unvanı, daha önce de açıklandığı üzere, sınav yolu ile ve 3568 S. Kanununun Geçici 3. maddesi gereğince sınavsız olarak da elde edilebilmektedir. Özellikle SMMM'ler sınav yolu ile bu unvana sahip olmaktadır. Anket kapsamındaki YMM'lerin, *Unvanın Elde Edilme Şekli* alt probleminde yer alan ifadelere ait görüşlerinin düzeyine ait aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ve bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 39'da yer almaktadır:

**Tablo 39: YMM'lerin Unvan Elde Etme Şekline İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Unvan Boyutuna İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
26	YMM sınavının içeriği mesleğin yapısına uygun <b>değildir.</b>	228	2,06	1,20	Kısmen Katılmıyorum
27	Meslekî unvanın elde edilmesinde <b>suiistimaller yaşanır.</b>	228	2,86	1,30	Kararsızım
28	Meslekî unvanı sınavsız elde edebilme, <b>haksız rekabete sebep olur.</b>	228	3,81	1,48	Kısmen Katılıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>2,91</b>	<b>1,33</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 39'da görüldüğü gibi anket kapsamındaki YMM'lerin, *Unvanın Elde Edilme Şekli* alt problemi açısından değerlendirme puanlarının toplam aritmetik ortalaması 2.91 ve standart sapması da 1,33 olarak bulunmuştur. Bu problem

boyutunda yer alan üç ifadenin genel aritmetik ortalama değerinin 2.91 olması, bu konuya YMM'lerin, **kararsızım** düzeyinde katıldıklarını ortaya koymaktadır.

Meslek elemanlarının bildirdikleri görüşlerine, *Unvanı Elde Etme Şekli* alt probleminin maddeleri düzeyinden bakıldığında YMM'ler, "*Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur*" ifadesine **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Deneklerin, unvana sahip olma şekline yönelik olumsuz eleştirilerinin temelinde haksız rekabet kaygısı yatmaktadır.

Meslek elemanları "*YMM Sınavının İçeriği Mesleğin Yapısına Uygun Değildir*" ifadesine ise **kısmen katılmıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuç, YMM sınav içeriğinin mesleğin yapısına uygun olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak bu sonucun değerlendirilmesinde, her üç YMM'den birisinin, unvanı sınavsız olarak elde ettiği (tablo 29) bulgusu dikkate alınmalıdır.

YMM'ler, meslekî unvanın elde edilmesinde suiistimaller yaşanıp yaşanmadığı ifadesine **kararsızım** düzeyinde katılmışlardır.

Elde edilen bulgular çerçevesinde, ankete katılan YMM'lerin, unvana sınavsız sahip olmayı doğru bulmadıkları söylenebilir. Bu uygulamanın kalkmasından ziyade kısmî bir muafiyet getirilmesi yerinde bir karar olabilir.

### 3.2.4. Odaların Uygulamalarına İlişkin Bulgular

*Odalara Uygulamaları* alt probleminde, beş ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların düzeyine göre meslek mensuplarının, üyesi oldukları Odalardan kaynaklanan bir sorunla karşılaşp karşılaşmadıkları ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu alt problemde yer alan ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 40'ta yer almaktadır.

**Tablo 40: YMM'lerin, YMM Odalarının Uygulamalarına İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	YMM Odalarının Uygulamalarına İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
29	Üyesi olduğum Oda, üyelerine, meslekî etiğe (ahlâka) sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı <u>sergilemez</u> .	228	2,12	1,16	Kısmen <u>Katılmıyorum</u>
30	Üyesi olduğum Oda, disiplin cezalarının uygulanmasında tarafsız <u>davranmaz</u> .	228	1,70	1,00	Kesinlikle <u>Katılmıyorum</u>
31	Üyesi olduğum Oda, meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin önlenmesi için denetimler <u>yapmaz</u> .	228	2,80	1,40	Kararsızım
32	Üyesi olduğum Oda, yeterli düzeyde meslekî eğitim faaliyetlerini <u>düzenlemez</u> .	228	2,01	1,24	Kısmen <u>Katılmıyorum</u>
33	Üyesi olduğum Oda ile iletişim kurmada sorunlar yaşanır.	228	2,19	1,43	Kısmen <u>Katılmıyorum</u>
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>2,16</b>	<b>1,33</b>	<b>Kısmen <u>Katılmıyorum</u></b>

Tablo 40'a göre, YMM'lerin, üyesi oldukları Odaların uygulamalarından memnun oldukları görülmektedir.

Tablo 40'ta, anket kapsamındaki YMM'lerin, *Odaların Uygulamaları* alt problemindeki ifadelerle verdikleri cevapların puanlarının toplam aritmetik ortalaması 2.16 ve standart sapması da 1,33 olarak bulunmuştur. Toplam aritmetik ortalama değerinin 2.16 olması, meslek elemanlarının, böyle bir sorunun var olduğu görüşüne **kısmen katılmıyorum** düzeyinde karşılık verdikleri gözlenmektedir.

*Odaların Uygulamaları* alt probleminin maddeleri genel olarak incelendiğinde, YMM'ler, verilen ifadelerin hiçbirisine katılmıyorum düzeyinde bir görüş bildirmemişlerdir. Buradan hareketle YMM Odaları, üyelerinin isteklerine ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir uygulama içerisindedirler.

*Odaların Uygulamaları* alt probleminin maddeleri tek tek ele alındığında; meslek elemanları, "Oda, Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Tarafsız Davranmaz" ifadesine **kesinlikle katılmıyorum**, "Oda, Üyelerine, Meslekî Etiğe (Ahlâka) Sahip Çıkmaları Konusunda Otoriter Bir Yapı Sergilemez", "Oda, Yeterli Düzeyde Meslekî Eğitim Faaliyetleri Düzenlemez" ve "Oda İle İletişim Kurmada Sorunlar Yaşanır" ifadelerine ise **kısmen katılmıyorum** düzeyinde görüş bildirmişleridir. Bu bulgular ışığında, YMM Odalarının, 3568 S. Kanununun 14. maddesiyle hüküm altına alınan;

*“... yeminli malî müşavirler odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.*

tanımlamasına uygun hareket ettikleri söylenebilir.

Bununla birlikte anket kapsamında yer alan deneklerin, “Üyesi Olduğum Oda, Meslek Mensupları Arasındaki Haksız Rekabetin Önlenmesi İçin Denetimler Yapmaz” ifadesi için bildirdikleri görüşlerin ortalaması ise **kararsızım** düzeyinde olmuştur. Meslek elemanları, üyesi oldukları Odaların, haksız rekabeti önlemeye dönük denetimlerde başarılı olduğu düşüncesine karşı kararsız bir tutum sergilemişlerdir. Haksız rekabet, özellikle ücret ve iş elde etme yöntemlerinde yaşanabilmektedir. Bunlara yönelik olarak yapılacak analiz ve değerlendirmeler sonucunda, Odaların üyelerinin ücret ve iş elde etme yöntemlerinden kaynaklanan sorunlarının çözümünde ne kadar etkili bir uygulama yürüttükleri ortaya çıkacaktır.

### **3.2.5. Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Bulgular**

YMM’ler, hizmetlerinin karşılığı olan ücretlerini direkt olarak müşteriden almaktadırlar. Her meslek kolunda olduğu gibi bu meslekte de hizmetin karşılığı olan ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanabilmektedir. Ayrıca, tasdik işleminin zorunlu olmayıp müşterinin isteğine bırakılması, iş elde etme yöntemlerinde hem ahlâkî hem de hukukî yönlerden istenmeyen bir uygulamaların doğmasına sebep olabilmektedir. Meslek elemanlarına, bu alt problem için geliştirilen yedi ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ve bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 41’de gösterilmektedir.

**Tablo 41: YMM'lerin Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine ilişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	SS	İfadeye Katılım Düzeyi
34	Ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanır.	228	3,45	1,33	Kısmen Katılıyorum
35	YMM'ler, bir YMM ile hizmet akdi devam eden müşteriye bilerek iş önerirler.	228	2,71	1,37	Kararsızım
36	YMM'ler, müşterileri ile tekrar sözleşme düzenleyebilmek için onlarla iyi geçinmeye çalışırlar.	228	3,68	1,18	Kısmen Katılıyorum
37	YMM'ler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği resmi mercilerce saptanan ve bu durumları ilan edilen iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), işlerini görürler.	228	1,82	1,21	Kısmen Katılmıyorum
38	YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanlar vardır.	228	4,25	0,84	Kesinlikle Katılıyorum
39	Görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM, iş bulmakta sıkıntı yaşar.	228	3,37	1,46	Kararsızım
40	YMM'ler, YMM olmadan önce ücret karşılığı işlerini (muhasebeci vb. olarak) yaptıkları müşterilerinin işlerini görürler.	228	3,82	1,26	Kısmen Katılıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>3,30</b>	<b>1,24</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 41'de, YMM'lerin bu alt probleme ait görüşlerinin toplam aritmetik ortalamasının 3.30 ve standart sapmasının da 1,24 olarak bulunduğu görülmektedir. Bu alt problemdeki ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama değerinin 3,30 olması, bu konuda, YMM görüşlerinin, **kararsızım** düzeyinde olduğunu ortaya koymaktadır.

Meslek elemanlarının, genel olarak **kararsızım** düzeyinde görüş bildirdikleri bu alt problem boyutunun maddeleri ele alındığında; meslek elemanları, "*YMM'ler Arasında İş Elde Edebilmek İçin Düşük Tarife Uygulayanlar Vardır*" ifadesine **kesinlikle katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

3568 S. Kanunun "ücret" başlıklı 46. maddesinde; asgarî ücret miktarının tarife ile belirleneceği, tarifedeki asgarî miktarın altında ücret karşılığında iş kabulünün yasak olduğu ve bu yasağa uymayanların disiplin cezasına çarptırılacakları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Disiplin Yönetmeliğinin Kınama Cezasını düzenleyen 6. maddesinde;

*“meslek mensuplarınca, asgarî ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi”*

kınama cezasını gerektiren bir fiil olduğunu hükme bağlamıştır.

Ancak bu tablo ile elde edilen bulgu, YMM’lerin büyük bir çoğunluğunun bu kurala uymadıklarını göstermektedir. Standart sapma değerinin (0,84) nispeten küçük olması da bu ifadeye ait YMM görüşlerinin benzerlik içerdiğinin bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Elde edilen bulguya göre, YMM Odalarının, üyelerinin ücret tarifesine uyup uymadıklarını ortaya çıkaracak etkili denetim sistemine sahip olmadıkları ileri sürülebilir. Nitekim *Odaların Uygulamaları* alt problemine ait YMM görüşlerinin istatistiklerini gösteren tablo 40’taki bulgularda da, bu görüşü destekler bir istatistiğe ulaşılmıştı. Tablo 40’taki bulguya göre, meslek elemanları, Odaların, haksız rekabeti önlemeye yönelik denetimler yapıp yapmadığı konusunda kararsız görüş bildirmişlerdir. Ancak YMM’lerin, müşterileri ile asgarî ücret tarifesine uygun sözleşme düzenleyip bunu Odaya bildirdiklerinde Odanın bu bildirim doğruluğunu ortaya koymak için nasıl bir denetim modeli uygulayacağı da bilinmemektedir. Meslekî ahlâk eğitiminin bütün üyelere verilmesi ve kendi kendilerini denetleyen bir oto kontrol anlayışının yerleştirilmesi ile bu problemler azalabilecektir.

Meslek elemanları, *“YMM’ler, YMM Olmadan Önce Ücret Karşılığı İşlerini (Muhasebeci vb. Olarak) Yaptıkları Müşterilerinin İşlerini Görürler”* ifadesine **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Bilindiği üzere YMM unvanı sınav yolu ile ve 3568 S. Kanununun Geçici 3. maddesi gereğince sınavsız olarak elde edilebilmektedir. Özellikle SMMM’ler, sınav yolu ile bu unvana sahip olmaktadırlar (tablo 30). Geçici maddenin c bendi hükmü gereğince de kamu veya özel teşebbüslerde birinci derecede imza yetkisini haiz bulunanlar sınavsız olarak bu hakka sahip olmaktadırlar. Meslek elemanlarının belirtilen ifadeye **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmiş oldukları bulgusundan hareketle, bazı YMM’lerin, bu ifade kapsamında hareket ettikleri söylenebilir.

Anket kapsamındaki meslek elemanları, *“YMM’ler, Müşterileri İle Tekrar Sözleşme Düzenleyebilmek İçin Onlarla İyi Geçinmeye Çalışırlar”* ifadesine de **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. İş ilişkisini devam



ettirebilmek için, bu şekilde davranılması meslek elemanlarının tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerini zedeleyebilecektir.

Ücretin, müşteri tarafından YMM'ye direkt olarak verilmesinde doğabilecek bir problem de bu ücretin zamanında alınmamasıdır. Böyle bir problemin olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla meslek elemanlarına, "*Ücretin Zamanında Alınmasında Sorunlar Yaşanır*" ifadesi yöneltilmiştir. Ankete cevap verenlerin bu yöndeki ifadeye **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmiş olmaları ücretin zamanında alınmasında problemler yaşandığını ortaya koymaktadır. Düşük tarifeden iş kabul edildiği bulgusu dikkate alındığında meslek elemanları, *düşük tarifeden iş kabul etmelerine rağmen ücretlerini zamanında alamamaktadırlar*. Ücretin Odaya veya beyannameler ile vergi dairesine ödenmesi bu iki problemi ortadan kaldıracaktır.

Meslek elemanlarının, "*Görevini Yasa ve Yönetmeliklere Uygun Bir Şekilde Yürüten Bir YMM, İş Bulmakta Sıkıntı Yaşar*" ifadesi için bildirdikleri görüşlerinin aritmetik ortalaması 3,37 olarak bulunmuştur. Bu değer ise YMM'lerin bu görüşe **kararsız** kaldıklarını göstermektedir. Ancak bu değer, tablo 23'te belirtilen kısmen katılıyorum düzeyinden sadece %03'lük bir uzaklıkta olduğu dikkate alındığında, yasalara ve yönetmeliklere riayet eden bir YMM'nin iş bulmakta zorlanabileceği ileri sürülebilir. Zaten elde edilen diğer bulgular da meslek elemanlarının, bazı konularda yasalar ve yönetmelikler dışında davrandıklarını ortaya koymaktadır.

Meslek elemanları, "*YMM'ler, Bir YMM İle Hizmet Akdi Devam Eden Müşteriye Bilerek İş Önerirler*" ifadesine **kararsızım** düzeyinde katılmışlardır. Bu sonuçtan hareketle YMM'ler arasında bu şekilde davranış sergileyenler var olduğu söylenebilir. YMM'lerin, meslektaşlar arasındaki güveni ve dayanışmayı zedeleyecek bu türden davranışlarda bulunmamaları gerekmektedir. Mecburî Meslek Kararları<sup>352</sup>'nin Haksız Rekabet Yasağı başlıklı 14. maddesinde

*"Bir meslek mensubu, meslekî dayanışma ve sorumluluk bilinci ile, diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz.*

<sup>352</sup> 18 Ekim 2001 tarihli ve 24557 sayılı RG.

*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.”*

ifadeleri ile bu uygulamaları yasaklamakta ve bunların meslekî dayanışmaya ve sorumluluklara zarar verdiğini belirtmektedir. Ayrıca Disiplin Yönetmeliğinin<sup>353</sup> Kınama Cezasını gerektiren fiil ve davranışlar bölümünde

*“Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi...*

durumunun kınama cezasına sebep olacağı hükme bağlanmıştır. Elde edilen bulgularla, bazı YMM’lerin kanun metni dışında uygulamalar sergiledikleri söylenebilir.

Ankete katılan meslek elemanları, *“YMM’ler, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Resmi Mercilerce Saptanan ve Bu Durumları İlan Edilen İş Sahiplerinin (Zorunlu Olarak Oda Tarafından Görevlendirmeler Hariç), İşlerini Görürler”* şeklindeki görüşe, 1,82’lik aritmetik ortalama değeri ile kısmen **katılmıyorum** düzeyinde cevap vermişlerdir. Aritmetik ortalamanın kesinlikle katılmıyorum düzeyinden (1,00-1,79) çok az bir farkla kısmen katılmıyorum düzeyine düştüğü dikkate alındığında, meslek elemanlarının Disiplin Yönetmeliğinin Kınama Cezası başlıklı 6. maddesinin “e” bendini dikkate aldıkları söylenebilir.

### 3.2.6. Meslekî Şirketleşmeye İlişkin Bulgular

*Meslekî Şirketleşme* alt probleminde, YMM’lerin görüşlerinin düzeylerini belirlemek üzere geliştirilen beş ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadelere ait cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ve bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 42’de yer almaktadır.

<sup>353</sup> 31 Ekim 2000 tarihli ve 24216 sayılı RG

**Tablo 42: YMM'lerin, Meslekî Şirketleşmeye İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Meslekî Şirketleşmeye İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
41	YMM'likte şirketleşme, mesleğin ticarî boyutunu ön plana çıkarır.	228	3,45	1,42	Kısmen Katılıyorum
42	Mesleğin, bir YMM şirketine dâhil olarak yürütülmesi bağımsızlığı zedeler.	228	2,36	1,40	Kısmen Katılmıyorum
43	YMM'likte, şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	228	3,48	1,42	Kısmen Katılıyorum
44	Mesleğin bir YMM şirketi bünyesinde yürütülmesi, maddî kazancı artır.	228	3,35	1,23	Kararsızım
45	Küçük ölçekli YMM şirketlerinin kuruluşuna izin verilmesi meslekî kaliteyi azaltır.	228	2,36	1,39	Kısmen Katılmıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>3,00</b>	<b>1,37</b>	<b>Kararsızım</b>

Tablo 42'de görüldüğü üzere YMM'lerin, şirketleşme boyutuna ilişkin olarak bildirdikleri görüşlerinin genel aritmetik ortalaması 3.00 ve standart sapması da 1,37 olarak bulunmuştur. Genel aritmetik ortalama değeri 3,00 olduğundan, bu alt soruna karşı YMM'lerin görüşleri **kararsızlık** içermektedir.

YMM'ler, hem bireysel hem de şirket bünyesinde mesleklerini icra edebilmektedirler. Özellikle vergi mevzuatının çok karışık olduğu ifade edilen ülkemizde, mesleğin tek başına icra edilmesinde zaman zaman zorluklar ve sıkıntılar yaşanabilmektedir. Mesleğin icrası, muhasebe, vergi mevzuatı ve işletmecilik bilgisinin en üst düzeyde olması durumunda kolaylaşmaktadır.

*Meslekî Şirketleşme* alt problemindeki ifadelerle tek tek bakıldığında; YMM'lerin bildirdikleri görüşlerinde en yüksek ortalamayı 3,48'lik aritmetik ortalama değeri ile "*YMM'likte Şirketleşme Tekelleşmeyi Artırır*" ifadesi ve 3,45'lik aritmetik ortalama değeri ile "*Şirketleşme, Mesleğin Ticarî Boyutunu Ön Plana Çıkarır*" ifadesi almıştır. Bu sonuçlara göre meslek elemanları, şirketleşmenin, mesleğin daha çok ticarî yönünü öne çıkardığı ve tekelleşmeyi arttırdığı görüşlerine **kısmen katılıyorum** düzeyinde cevap vermişlerdir. Buna karşılık ankete cevap veren denekler, "*Mesleğin, Bir YMM Şirketine Dâhil Olarak Yürütülmesi Bağımsızlığı Zedeler*" ile "*Küçük Ölçekli YMM Şirketlerinin Kuruluşuna İzin Verilmesi Meslekî Kaliteyi Azaltır*" ifadelerine ise **kısmen katılmıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Şirket bünyesinde mesleği yürütmenin maddî kazancı artırıp arttırmadığı konusunda **kararsız** kalmışlardır.

Şirketleşmenin yararlı yönlerinin varlığına rağmen tablo 31'deki bulgular, şirketleşme konusuna meslek elemanlarının çok fazla ilgi göstermediklerinin ortaya koymaktadır. Çünkü YMM'lerin sadece %19,7'lik (45 kişi) bir kısmı mesleği, bir YMM şirketi bünyesinde, büyük bir kısmı ise (%80,3 ve 183 kişi) bireysel olarak yürütmektedirler.

Şirketleşme; hizmetin kalitesini arttırmak, karşılıklı bilgi alış verişi ile problemlerin çözümünü kolaylaştırmak vb. amaçlar için kurulduğunda daha da anlamlı olabilecektir. Ancak şirketleşmeden beklenen amaçların, hizmet kalitesinin artırılmasından çok, daha fazla iş elde etme ve kazanç sağlamaya yönelik olduğunu tablo 42'deki bulgular ortaya koymaktadır. Tablo 42'de, şirketleşmenin mesleğin ticarî boyutunu öne çıkardığı (arit. ort.=3,45), tekelleşmeye sebep olduğu (arit. ort.=3,48) ve daha fazla kazanç sağlatabildiği (arit. ort.=3,35) ifadelerinin aritmetik ortalaması 3,43'tür<sup>354</sup>. Bu ortalama değer ise deneklerin, verilen ifadeye kısmen katıldıklarını göstermektedir. Buradan hareketle, YMM'lerin, şirketleşmenin maddî amaçlarla kurulduğuna kısmen katıldıkları söylenebilir.

### 3.2.7. Yasal Düzenlemelere İlişkin Bulgular

Anket kapsamındaki yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara karşı YMM'lerin görüşlerini saptamak için bu alt problem kapsamında 13 adet ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadelere meslek elemanlarının bildirdikleri görüşlerin hem maddeler hem de toplam bazında aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ile bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri tablo 43 ile gösterilmiştir.

<sup>354</sup>  $x = (3,45 + 3,48 + 3,35) / 3$ 'ten  $x = 3,43$  bulunur.

Tablo 43: YMM'lerin, Yasal Düzenlemelere İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri

İfade No	Yasal Düzenlemelere İlişkin İfadeler	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
46	Sorumlulukla ilgili mevzuattaki düzenlemeler birbirleriyle çelişki içindedir.	228	3,93	1,24	Kısmen Katılıyorum
47	Meslekî disiplin suçları ve cezaları adil <u>düzenlenmemiştir.</u>	228	2,46	1,23	Kısmen Katılmıyorum
48	Mesleğin hukukî altyapısında Maliye Bakanlığının ağırlığı, mesleğin tanımına uygun bir biçimde uygulanmasını engeller.	228	3,75	1,27	Kısmen Katılıyorum
49	YMM'lere yüklenen, her belgenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olup olmadığını araştırmaya görevi uygulanabilir bir nitelik <u>taşımaz.</u>	228	3,96	1,22	Kısmen Katılıyorum
50	Tasdikin nasıl yapılacağını açık bir biçimde ortaya koyan denetim standartları yoktur.	228	3,86	1,22	Kısmen Katılıyorum
51	Karşıt incelemelerde teyit yazısı uygulaması, meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olur.	228	3,56	1,37	Kısmen Katılıyorum
52	KDV iadesi veya tam tasdik işlerine yönelik karşıt incelemelerde defter ve belgelerin ibrazında güçlükler yaşanır.	228	4,01	1,19	Kısmen Katılıyorum
53	Karşıt incelemelerin YMM'nin bizzat kendisi tarafından yapılması pratik açıdan mümkün <u>değildir.</u>	228	4,44	0,93	Kesinlikle Katılıyorum
54	Meslekle ilgili bürokratik işlemler bıkırtıcı düzeydedir.	228	4,06	1,10	Kısmen Katılıyorum
55	Tasdik raporlarının bizzat YMM tarafından vergi dairesine teslim edilmesi zorunluluğu, iş yükünü gereksiz bir biçimde artırır.	228	3,79	1,44	Kısmen Katılıyorum
56	Meslekî sorumluluk sigortasında, "risklerin beyanı"nı doğru bir biçimde ifade edebilmek oldukça zordur.	228	3,93	1,03	Kısmen Katılıyorum
57	Meslekî sorumluluk sigortasına, risklerin büyüklüğü sebebiyle sigorta şirketleri; primlerin çokluğu sebebiyle de meslek elemanları isteksiz davranır.	228	4,06	1,01	Kısmen Katılıyorum
58	Özellikle KDV iadelerinde yaşanan suiistimallerden daha çok YMM'lerin sorumlu tutulması mesleğin geleceğini olumsuz etkiler.	228	4,13	1,24	Kısmen Katılıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>3,84</b>	<b>1,19</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>

Tablo 43'ten de görüldüğü üzere, YMM'lerin *Yasal Düzenlemeler* alt problemi için bildirdikleri görüşlerinin toplam aritmetik ortalama değeri 3,84 ve standart sapma değeri 1,19'dur. Bulunan aritmetik ortalama değeri, tablo 23'teki değer aralıklarına göre **kısmen katılıyorum** düzeyine denk gelmektedir.

Daha önce mesleğin sorun kaynakları üzerinde yapılan analizlerde, meslek elemanlarının, meslekî sorunların daha çok yasal düzenlemelerden kaynaklandığı görüşünde oldukları tespit edilmişti (tablo 35). Dolayısı ile yasal düzenlemelerde yapılacak bir iyileştirmenin mesleğin sorunlarını büyük ölçüde azaltacağı söylenebilir.

YMM görüşlerine, *Yasal Düzenlemeler* alt problemindeki ifadeler düzeyinde bakıldığında; meslek elemanlarının ifadelerine ilişkin görüşlerinde sadece “*Meslekî Disiplin Suçları ve Cezaları Adil Düzenlenmemiştir*” ifadesi kısmen **katılmıyorum** düzeyinde, diğer tüm ifadeler ise kısmen veya kesinlikle katılıyorum düzeyinde değerlendirilmiştir.

Meslek elemanları, “*Karşıt İncelemelerin YMM'nin Bizzat Kendisi Tarafından Yapılması Pratik Açıdan Mümkün Değildir*” ifadesine 4,44 aritmetik ortalama değeri ile kesinlikle katılıyorum düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca bu ifadenin standart sapma değerinin 0,93 olması da deneklerin görüşlerinin birbirine yakın olduğunu ortaya koymaktadır. Meslek elemanları karşıt inceleme uygulamasının çok ciddi bir sorun olduğuna işaret etmişlerdir. Yüzlerce ve belki binlerce belgenin hem doğruluk yönünden hem de alt firmalar nezdinde araştırılmasının mümkün olmadığına kesinlikle katılmışlardır.

Karşıt incelemelerde belge incelemesi yapılacak olan firmanın tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş bir YMM'si var ise bu kişiden teyit yazısı istenmek suretiyle karşıt inceleme gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda sorumluluk teyit veren YMM'de olacaktır. İşte bu sorumluluk sebebiyle teyit yazısı uygulamasında meslek elemanları arasında bir sürtüşmenin yaşanıp yaşanmadığını belirleyebilmek amacıyla YMM'lere, “*Karşıt İncelemelerde Teyit Yazısı Uygulaması, Meslektaşlar Arasında Sürtüşmelere Sebep Olur*” ifadesine hangi düzeyde katıldıkları sorulmuştur. Bu ifade için alınan cevap ise kısmen katılıyorum düzeyinde olmuştur. Karşıt incelemenin yapılmasındaki zorlukları azaltılma düşüncesi ile getirilen “teyit yazısı” uygulaması bu kez, YMM'lerin görüşlerine göre, aralarındaki dayanışmayı zedelemektedir.

Karşıt incelemelerin bir başka açıdan zorluğu ise belgelerin ibrazında yaşanabilmektedir. Bilgisayar ortamında saklanan veya muhafazaya alınan bir çok belge ve defterlerin karşıt inceleme anında ilgiliye ibraz edilmesi incelemenin



yapıldığı işletme açısından da zor olabilir, ya da işletme bu yönde işi savsaklayabilir. Meslek elemanlarının bu türden bir sorunla karşılaşp karşılaşmadığını ortaya koymak için ankette “*KDV İadesi Veya Tam Tasdik İşlerine Yönelik Karşıt İncelemelerde Defter ve Belgelerin İbrahimında Güçlükler Yaşanır*” ifadesine yer verilmiştir. YMM’lerin, bu ifade için verdikleri cevaplarının aritmetik ortalaması 4,01 olarak bulunmuştur. Bu bulguya göre anket kapsamındaki YMM’ler, defter veya belgelerin kendilerine ibrazında güçlükler yaşandığı görüşüne **kısmen katılıyor** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

Ayrıca “*YMM'lere Yüklenen, Her Belgenin Sahte Veya Muhteviyatı İtibarı İle Yanıltıcı Belge Olup Olmadığını Araştırmaya Görevi Uygulanabilir Bir Nitelik Taşımaz*” ifadesi için de meslek elemanları, **kısmen katılıyor** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

Yasal Düzenlemeler alt probleminde yer alan karşıt incelemelerle direkt ve dolaylı olarak ilgili ifadelerden elde edilen bulgulara göre, karşıt incelemeler mesleğin önemli sorunlarından.

Meslek elemanlarının müşterilerine sundukları hizmetlerden bir tanesi de KDV İadesi Raporlarıdır. YMM’lerin düzenledikleri KDV iade raporlarına istinaden hak sahiplerine ihracat KDV iadesi yapılmaktadır. Özellikle hayalî ihracat sebebiyle, haksız KDV iadesi alındığı ve buna YMM’lerin de yardımcı oldukları yönünde çıkan haberler ve söylentiler sıklıkla dile getirilmiştir. İşte bu durumun, YMM mesleğinin geleceğini olumsuz etkileyip etkilemediğini ortaya koymak için ankette, “*Özellikle KDV İadelerinde Yaşanan Suiistimallerden Daha Çok YMM'lerin Sorumlu Tutulması Mesleğin Geleceğini Olumsuz Etkiler*” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeye deneklerin bildirmiş oldukları görüşlerin aritmetik ortalaması 4,13 olarak bulunmuştur. Meslek elemanları bu ifadeye **kısmen katılıyor** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

YMM’lerin, “*Meslekî Sorumluluk Sigortasına, Risklerin Büyüklüğü Sebebiyle Sigorta Şirketleri; Primlerin Çokluğu Sebebiyle de Meslek Elemanları İsteksiz Davranır*” ifadesine ve “*Meslekle İlgili Bürokratik İşlemler Bıktırıcı Düzeydedir*” ifadesine verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 4,06 olarak bulunmuştur. Her iki ifade de denekler tarafından **kısmen katılıyor** düzeyinde değerlendirilmiştir. Meslek elemanlarının malî sorumluluklarına ilişkin risklere karşı kendilerini

güvence altına almak için meslekî sorumluluk sigortası yaptırabilmektedirler. Ancak risklerin nerde başlayıp nerde bittiğini önceden saptamakta ve riskleri belirlemede zorlanan<sup>355</sup> sigorta şirketleri risk primlerini yüksek tutmaktadırlar. Risk primlerinin yüksek olması da YMM'lerin, bu tür sigorta kapsamına girmemelerine sebep olmaktadır. Bu düşüncüyü tablo 32'deki bulgular desteklemektedir. Tablo 32'de anket kapsamındaki YMM'lerin sadece %10,1'lik kısmı meslekî sorumluluk sigortası yaptırmıştır. Bu ifadeyi tamamlayan, hem "*Meslekî Sorumluluk Sigortasında, Risklerin Beyanını Doğru Bir Biçimde İfade Edebilmek Oldukça Zordur*" ifadesine hem de "*Sorumlulukla İlgili Mevzuattaki Düzenlemeler Birbirleriyle Çelişki İçindedir*" ifadesine meslek elemanlarının, **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmiş olmaları, mesleğin sorumluluk sınırının tayininde gerçekten zorlanıldığına bir işarettir. Bir yasal düzenlemede sorumluluk "doğruluk" kriterine bir diğer düzenleme ise "uygunluk" kriterine bağlanmış olabilmektedir. Hatta aynı yasanın farklı yerlerinde bu iki kriterin kullanıldığı da görülmektedir. Bu durumda sorumluluğun sınırını belirlemek yasal çelişkilerin varlığı sebebiyle de güçleşmektedir.

Meslek elemanları, "*Mesleğin Hukukî Altyapısında Maliye Bakanlığı'nın Ağırlığı, Mesleğin Tanımına Uygun Bir Biçimde Uygulanmasını Engeller*", "*Tasdik Nasıl Yapılacağını Açık Bir Biçimde Ortaya Koyan Denetim Standartları Yoktur*" ve "*Tasdik Raporlarının Bizzat YMM Tarafından Vergi Dairesine Teslim Edilmesi Zorunluluğu, İş Yükünü Gereksiz Bir Biçimde Arttırır*" ifadelerine de **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

<sup>355</sup> ÖZEL, "Yeminli Mali Müşavirlerin Meslekî Sorumluluk Sigortası"..... age. s. 113.

#### 4. ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE İLİŞKİN BULGULAR

Bulgular ve Yorum bölümünün bu aşamasına kadar, meslek elemanlarının bildirdikleri görüşler çerçevesinde, meslekî sorunların belirlenmesine çalışılmıştır. Bu aşamada ise deneklerin, sorunların çözümü için geliştirilen bazı önerilerine katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 44'te, anketin *Çözüm Önerileri* alt probleminde yer alan on (10) ifade için YMM'lerin verdikleri cevapların puanlarının aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ve bu değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri görülmektedir.

**Tablo 44: YMM'lerin, Meslekî Sorunların Çözüm Önerilerine İlişkin Görüşlerinin İstatistikleri**

İfade No	Mesleğin Sorunlarına Yönelik Çözüm Önerileri	n	$\bar{X}$	ss	İfadeye Katılım Düzeyi
59	Meslekle ilgili olarak ortaya çıkan resmi kurumlarla ilişkilerde YMM'nin yetkili kıldığı bir vekilin görev alması sağlanmalıdır.	228	3,86	1,35	Kısmen Katılıyorum
60	Kaşıt incelemelerde YMM'ler arasındaki olumsuz gelişmeleri önlemek için "teyit uygulaması"ndan vazgeçilmelidir.	228	3,07	1,54	Kararsızım
61	Meslek etiği ile ilgili olarak TÜRMOB veya üniversitelerin düzenledikleri panel, konferans ve sempozyum gibi meslekî etkinlikler artırılmalıdır.	228	4,55	,89	Kesinlikle Katılıyorum
62	Herhangi bir konuda tasdik yaptırmak isteyen mükellefin YMM Odasına başvurması ve Oda'nın da bir sıra dâhilinde bu işleri YMM'lere dağıtması mesleğin bağımsızlığını ve tarafsızlığını artırır.	228	3,90	1,45	Kısmen Katılıyorum
63	Meslek elemanına "yaşam boyu eğitim" çerçevesinde "meslekî eğitim kursları" açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır.	228	4,12	1,20	Kısmen Katılıyorum
64	Sorumluluğun YMM'de olması ve yeterli meslekî bilgi ve beceriye sahip bulunması şartlarıyla YMM'nin yanında çalışan elemana "inceleme yapma ve tutanak düzenleme" yetkisi verilmelidir	228	3,96	1,40	Kısmen Katılıyorum
65	Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de meslekî sorumluluk, "doğruluk" kriteri yerine "uygunluk" kriteri temelinde ele alınmalıdır.	228	4,61	,74	Kesinlikle Katılıyorum
66	Noterlik mesleğinde var olan havuz sistemi YMM mesleğine de uygulanmalıdır.	228	3,86	1,40	Kısmen Katılıyorum
67	Mesleğin özüne dönmesi için "vergi denetimi" ne yönelik düzenlemeler geri çekilmelidir.	228	3,36	1,42	Kararsızım
68	Bazı kişilere, meslekî unvanın sınavsız verilmesi yerine sınavın belirli konularında muafiyet tanınmalıdır.	228	3,65	1,52	Kısmen Katılıyorum
<b>TOPLAM/KATILIM DÜZEYİ</b>		<b>228</b>	<b>3,89</b>	<b>0,65</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>

Tablo 44'ten de görüldüğü üzere, YMM'lerin, *Çözüm Önerileri* alt problemine ilişkin olarak bildirdikleri görüşlerinin, toplam aritmetik ortalama değeri 3,89 ve standart sapma değeri 0,65'tir. Bulunan aritmetik ortalama değeri, **kısmen katılıyorum** düzeyine denk gelmektedir. Standart sapma değerinin de kısmen düşük olması deneklerin birbirlerine yakın görüşlerde olduklarının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

YMM'ler, bir bütün olarak çözüm önerilerine olumlu görüş bildirmişlerdir. O halde her bir çözüm önerisinin uygulanması ile meslekî sorunlar kısmen de olsa azalabilecektir.

Meslek elemanları tarafından en çok kabul gören önerilerden biri 4,65 aritmetik ortalama ve 0,74 standart sapma değeri ile "*Tüm Dünyada Olduğu Gibi Ülkemizde de Meslekî Sorumluluk, "Doğruluk" Kriteri Yerine "Uygunluk" Kriteri Temelinde Ele Alınmalıdır*" ifadesidir. Mesleğin çıkmazı olarak kabul edilen müşterek ve müteselsil sorumluluk, YMM'nin tasdik ettiği belgelerin "doğru" olmamasından kaynaklanmaktadır. Ancak mesleğin özünde ve dünyadaki uygulamasında "uygunluk" ön plandadır. Meslek elemanları mesleğin bu çerçevede yürütülmesi konusundaki isteklerini, bu yöndeki ifadeye **kesinlikle katılıyorum** düzeyinde görüş bildirerek ortaya koymuşlardır. İfade bir başka açıdan ele alındığında, meslek elemanlarının en önemli sorunu olan müşterek ve müteselsil sorumluluk sorunu, uygunluk kriterine dönüldüğü takdirde YMM görüşleri dikkate alındığında, kesinlikle çözülmüş olacaktır.

En çok kabul gören bir diğer öneri ise, 4,55 aritmetik ortalama ve 0,89 standart sapma değeri ile "*Meslek Etiği İle İlgili Olarak TÜRMOB Veya Üniversitelerin Düzenledikleri Panel, Konferans ve Sempozyum Gibi Meslekî Etkinlikler Artırılmalıdır*" ifadesidir. Özellikle ücret ve iş elde etme yöntemleri alt problemindeki bulgular dikkate alındığında (tablo 41'deki 36.,38. ve 40. ifadeler), meslek elemanları için, meslekî etik eğitiminin doğru bir uygulama olacağı söylenebilir. Diğer taraftan hangi durum, davranış ve uygulamaların meslekî etiğe zarar verdiğine yönelik yasal düzenlemelere gidilmesinin bu konudaki sorunları azaltması açısından önemi göz ardı edilemez.

Meslek elemanlarının meslekî sorunlar için en uygun çözüm önerisi olarak gördüğü bir diğer öneri ise "*Meslek Elemanına "Yaşam Boyu Eğitim" Çerçevesinde*

“Meslekî Eğitim Kursları” Açılmalı ve Katılım Zorunlu Olmalıdır” ifadesidir. Meslekte başarı için, geniş bir meslekî eğitime, analitik düşünme yeteneğine, haberleşme ve kişiler arası ilişkilerde maharetli olmaya, kompleks bir topluma ve değişen bir çevreye hizmet verebilecek kültürel bilgi birikimine sahip olmak gerekmektedir<sup>356</sup>. Bunun için “Yaşam Boyu Eğitim” modeline uygun olarak “Meslekî Eğitim Kursları” açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır. Zaten bu yönde bir ihtiyaç olduğunu YMM’ler, ankette yer alan bu ifadeye 4,12’lik bir aritmetik ortalama ile **kısmen katılıyorum** (kesinlikle düzeyine çok yakın) düzeyinde görüş bildirmek suretiyle belirtmişlerdir.

YMM’lerin iş yükü; karşıt inceleme, rapor düzenleme, tutanak tutma vb. sebebiyle zaman zaman da bürokratik işlemler sebebiyle (tablo 43) artmaktadır. Hemen her YMM, bürosunda bir yardımcı eleman istihdam etmektedir. Bu yardımcı elemanların çoğunluğu da meslekle ilgili olarak lisans seviyesinde bir eğitime sahiptirler. Şu an neredeyse sadece “sekreteryâ” olarak istihdam edilen bu yardımcı elemanların, YMM’ye daha fazla yardımcı olmasını sağlayacak öneriler sunulmuştur. YMM’ler, “Sorumluluğun YMM’de Olması ve Yeterli Meslekî Bilgi ve Beceriye Sahip Bulunması Şartlarıyla YMM’nin Yanında Çalışan Elemana “İnceleme Yapma ve Tutanak Düzenleme” Yetkisi Verilmelidir” önerisine **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Bu bulgu, sunulan önerinin meslek elemanları tarafından kabul gördüğü biçiminde yorumlanabilir. Ayrıca YMM’lerin “Meslekle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Resmî Kurumlarla İlişkilerde YMM’nin Yetkili Kıldığı Bir Vekilin Görev Alması Sağlanmalıdır” ifadesi için de **kısmen katılıyorum** düzeyinde görüş bildirmiş olmaları, yardımcı elemanlarından, daha fazla yararlanma isteğinde olduklarının bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Böylece, yardımcı elemanlara, mesleğin inceliklerini daha yakından tanıma fırsatları da sağlanmış olacaktır.

Ankete katılan YMM’lere sunulan diğer bir öneri olan “Herhangi Bir Konuda Tasdik Yaptırmak İsteyen Mükellefin YMM Odasına Başvurması ve Oda’nın da Bir Sıra Dâhilinde Bu İşleri YMM’lere Dağıtması Mesleğin Bağımsızlığını ve Tarafsızlığını Artırır” ifadesi için YMM’ler yine **kısmen katılıyorum** düzeyinde

<sup>356</sup> <http://www.aicpa.org> adresinden

görüş bildirmişlerdir. Özellikle ücret ve iş elde etme konusunda yaşanan sorunların (tablo 41) çok fazla olduğu meslekte, bu önerinin uygulanması ile bir rahatlamanın kısmen de olsa sağlanabileceği, bu ifadeye verilen cevaplara göre söylenebilir. Ayrıca bu önerinin, müşterilerin tutum ve düşüncelerinden doğabilecek sorunların çözümüne de katkı sağlayabileceği düşünülebilir.

YMM'lere yöneltilen bir diğer öneri olan, "*Noterlik Mesleğinde Var Olan Havuz Sistemi YMM Mesleğine de Uygulanmalıdır*" önerisi de meslek elemanlarınca **kısmen katılıyorum** düzeyinde kabul görmüştür. Noterlik mesleğinde noterler, her ayın gelirinin belli bir yüzdesini Noterler Birliği'nin, Yardım Sandığı Fonu'nun hesabına aidat olarak yatırmaktadırlar. Bu hesapta toplanan paraların bir kısmı, noterlerin emekliliklerinde ödenmek üzere bir fona aktarılmakta; bir kısmı Birliğin giderlerinin karşılanması için ayrılmakta; bir kısmı da noterlere kredi olarak kullanılmaktadır<sup>357</sup>. Ayrıca Birlik, kurmuş olduğu bir fon ile de, her bir noter adına "zorunlu malî sorumluluk sigortası" yaptırmaktadır<sup>358</sup>. Özellikle sorumluluk sigortası uygulamasının, YMM mesleğine uygulanması durumunda, meslekî sorumlulukların yıkıcı etkisi giderilebilir. Fon tarafından kendi adına yapılan sigorta tazminat miktarını az bulan YMM noterlikte olduğu gibi, isterse o miktarın üzerinde bir sigortayı özel olarak yaptırabilir. Bu uygulamalar, meslek elemanlarının meslekî sorunlarını ve dolayısı ile meslekî streslerini azaltabileceği gibi, meslektaşlar arasındaki dayanışma ruhunu da artıracaktır. YMM'lerin de anketteki bu ifadeye **kısmen katılıyorum** düzeyinde cevap vermeleri onların böyle bir uygulamayı desteklediklerinin bir işareti olarak yorumlanabilir.

*Unvanı Elde Etme Şekli* alt problemdeki tabloda (tablo 39), meslek elemanlarının, unvanın sınavsız olarak elde edilmesini bir sorun olarak kabul ettikleri bulgusuna ulaşılmıştı. Bu soruna bir çözüm olabileceği düşüncesi ile anket kapsamındaki YMM'lere, "*Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Komularında Muafiyet Tanınmalıdır*" önerisi yöneltilmiş ve

<sup>357</sup> Türkiye Noterler Birliği Yardım Sandığı Yönetmeliği, Yönetmelikler, Türkiye Noterler Birliği Yayın No: 40, Ankara, 1998, s.6.

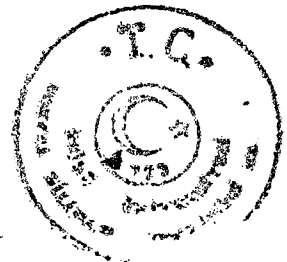
<sup>358</sup> Türkiye Noterler Birliği Hukukî Sorumluluk Fonu Yönetmeliği, Yönetmelikler, Türkiye Noterler Birliği Yayın No: 40, Ankara, 1998, s.56.



bu önerinin **kısmen katılıyorum** düzeyinde kabul edildiği deneklerin verdikleri cevapların istatistikî değerlerinden anlaşılmıştır.

YMM'ler, "*Karşıt İncelemelerde YMM'ler Arasındaki Olumsuz Gelişmeleri Önlemek İçin "Teyit Uygulaması"ndan Vazgeçilmelidir*" önerisine **kararsızım** düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Teyit uygulamasının güçlüğüne ya da meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olmasına rağmen (tablo 43) meslek elemanları bu uygulamanın kaldırılması fikrine kararsız kalmışlardır. Bu bulgu, meslek elemanlarının, mesleğin gereklerini yapmaları konusundaki isteklerinin bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

YMM'lerin **kararsızım** düzeyinde görüş bildirdikleri bir başka ifade ise "*Mesleğin Özüne Dönmesi İçin "Vergi Denetimi"ne Yönelik Düzenlemeler Geri Çekilmelidir*" ifadesi olmuştur. Meslek elemanları, her ne kadar meslekte, MB'nin ağırlığını bir sorun olarak görmüşlerse de (tablo 43), vergi denetimine yönelik düzenlemelerin geri çekilmesi (dolayısı ile bir açıdan MB'nin ağırlığının azaltılması) önerisine kararsız kalmışlardır. Yapılan hesaplamalarda bu ifade için verilen cevapların aritmetik ortalaması, *Maliye Kökenlilerde 3,15, Diğer (Ünv., SMMM) kökenlilerde ise 3,54* olarak bulunmuştur. Elde edilen bu bulgu yardımıyla, meslek elemanlarının, "vergi denetimine yönelik düzenlemeler geri çekilmelidir" ifadesine kararsız kalmalarında, kökenlerinin bir etkisi olduğu söylenebilir.



## 5. ANLAMLILIK ANALİZLERİ

Bulgular ve Yorum bölümünün son aşamasında, deneklerin, meslekî ve kişisel bilgileri de çözümlenmeye dâhil edilmiş ve bazı karşılaştırmalar yapılmıştır.

Yeminli malî müşavirlerin; mesleğin ekonomik sisteme katkıları, sorunları ve çözüm önerileri hakkındaki görüşleri;

1. Mesleğe giriş şekline göre, **iki**
  2. Kurum kökenine göre, **iki**
  3. Mesleğin icra edilme şekline göre, **iki**
  4. Meslekî deneyim sürelerine göre, **dört**
- ayrı grup görüşü olarak ele alınmıştır.

**“Gruplar arasında anlamlı bir fark yoktur”**

hipotezi  $P=0,05$  anlamlılık düzeyinde, ikili gruplar için “t” testi, dörtlü grup için tek yönlü varyans analizi ile test edilmiş ve analiz sonuçları tablolar halinde sunularak yorumlanmıştır.

Anlamlılık analizleri;

1. “YMM’lik Mesleğinin Ekonomik Sisteme Katkısı”na ilişkin olarak, deneklerin bildirmiş oldukları görüşler arasında, belirtilen bağımsız değişkenlere göre anlamlı bir farkın olup olmadığı,
2. “YMM’lik Mesleğinin Sorunları”na ilişkin olarak, deneklerin bildirmiş oldukları görüşler arasında, belirtilen bağımsız değişkenlere göre anlamlı bir farkın olup olmadığı,
3. “Çözüm Önerileri”ne ilişkin olarak, deneklerin bildirmiş oldukları görüşler arasında, belirtilen bağımsız değişkenlere göre anlamlı bir farkın olup olmadığı,

araştırılmıştır. Burada da, her ana problem önce genel olarak, sonra maddeler düzeyinde anlamlılık analizlerine tâbi tutulmuştur.

### 5.1. MESLEĞE GİRİŞ ŞEKLİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ

*Mesleğe Giriş Şekillerinin*, YMM’lerin görüşlerinde, anlamlı bir farklılığa sebep olup olmadığını tespit etmek için t testine başvurulmuştur. Bu bağımsız

değişkene göre anlamlılık analizlerinde, üç ana probleme (*Katkılar, Sorunlar ve Öneriler*) göre bir akış tarzı benimsenmiştir.

### 5.1.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Mesleğe Giriş Şekillerinin*, mesleğinin ekonomik sisteme katkısına ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 45 ile gösterilmiştir:

**Tablo 45: Mesleğe Giriş Şeklinin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemi	Sınavla	155	4,29	0,62	226	0,50	0,62
	Sınavsız	73	4,25	0,68			

Tablo 45'ten, YMM'lerin, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda bildirmiş oldukları görüşleri ile meslekî unvanı elde etme şekilleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde, anlamlı bir farkın bulunmadığı görülmektedir.

Elde edilen bu istatistikî sonuçlara göre, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda, mesleğe sınavla yada sınavsız giren YMM'ler aynı yönde görüş bildirmişlerdir. Bu ifadeyi güçlendiren bir başka bulgu ise, her iki gruba ait standart sapma değerinin küçük ve birbirlerine çok yakın olmasıdır.

### 5.1.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Mesleğe Giriş Şekillerinin*, *Mesleğin Sorunları* ana problemine bakış açıları arasında anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 46'da yer almaktadır:

**Tablo 46: Mesleğe Giriş Şeklinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Mesleğin Sorunları Ana Problemi	Sınavla	155	3,05	0,47	226	2,22	0,027
	Sınavsız	73	2,90	0,48			

Tablo 46’da, YMM’lerin, *Mesleğin Sorunları* ana problemine bakış açılarında, *Mesleğe Giriş Şekillerinin* anlamlı bir farka sebep olduğu görülmektedir. Bu bulgudan hareketle, mesleğin sorunlarının, her iki grup tarafından aynı ağırlıkta yaşanmadığı söylenebilir. Ancak, görüşlerde, her ne kadar anlamlı bir fark varsa da, her iki grubun aritmetik ortalama değerlerinin birbirine çok yakın olduğu ve bu sebeple aynı katılım düzeyine düştükleri bulgusu da dikkate alınmalıdır.

*Mesleğin Sorunları* ana problemi, yedi (7) alt problemle ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu bilgiden hareketle, ana problemde tespit edilen anlamlı farkın, hangi alt problemlerden kaynaklandığını ortaya çıkarmak için, alt problemler düzeyinde t testi analizine başvurulmuştur. Bu analizle elde edilen bulgular ise, tablo 47’de gösterilmiştir:

**Tablo 47: Mesleğe Giriş Şeklinin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

Mesleğin Sorunları Alt Problemleri	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi	Sınavla	155	3,10	1,00	226	2,10	0,037
	Sınavsız	73	2,79	1,05			
Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri	Sınavla	155	2,90	0,82	226	2,54	0,012
	Sınavsız	73	2,62	0,72			
Unvanı Elde Etme Şekli	Sınavla	155	2,99	0,75	226	2,29	0,023
	Sınavsız	73	2,74	0,82			
Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri	Sınavla	155	3,29	0,62	226	0,46	0,65
	Sınavsız	73	3,33	0,58			
Mesleğin Şirketleşmesi	Sınavla	155	3,10	0,81	226	2,65	0,09
	Sınavsız	73	2,78	0,94			
Odalarının Uygulamaları	Sınavla	155	2,19	0,85	226	0,71	0,48
	Sınavsız	73	2,11	0,74			
Yasal Düzenlemeler	Sınavla	155	3,79	0,57	226	2,11	0,036
	Sınavsız	73	3,95	0,51			

Tablo 47’de görüldüğü gibi, genel olarak, meslekî unvanı sınavla elde eden YMM’lerin, aritmetik ortalama değerleri dikkate alındığında, mesleğin sorunları alt problemlerini diğer gruba göre daha yüksek düzeyde yaşadıkları veya hissettikleri görülmektedir. Mesleğin sorun kaynakları açısından, “*Meslekî Bağımsızlığın*

*Zedelenmesi*”, “*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*”, “*Unvanı Elde Etme Şekli*”, “*Mesleğin Şirketleşmesi*” ve “*Yasal Düzenlemeler*” alt problemlerine ait YMM görüşlerinde, *Mesleğe Giriş Şeklinin*, anlamlı bir farklılığa sebep olduğu; buna karşılık, “*Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri*” ve “*Odalarının Uygulamaları*” alt problemlerinde anlamlı bir farklılığa sebep olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Sınav yolu ile mesleğe girenlerin daha çok SMMM olduklarından hareketle (tablo 30), bunların, meslekî bağımsızlığı zedeleyecek türden olayları, önceki konumlarında yaşamış oldukları düşünülebilir. Bu sebeple, bu grup üyeleri, daha çok sorunların varlığı lehinde görüş bildirmiş olabilirler. Aynı şekilde, müşterilerin tutum ve düşüncelerinde ortaya çıkan anlamlı farkın kaynağı için, yine sınavla mesleğe giriş yapanların önceki konumlarında karşılaşmış oldukları davranışlar ve uygulamaların devam ettiği düşünüldüğünde, bunların sorunlara, daha çok var olduğu yönünde katılım göstermelerinin normal olduğu söylenebilir.

Sınava tâbi olmadan mesleğe girenlerin daha çok maliye teşkilâtından geldikleri bulgusu dikkate alındığında (tablo 30) bu kişiler;

- Kamu görevlisi sıfatıyla devlete “bağımlı” olarak çalışmışlardır.
- Çalışmalarının karşılığı olan ücreti, mükelleften değil devletten almışlardır.
- Kamu gücüyle donanmış olarak mükelleflerle ilişkiye girmişlerdir.

İşte bu ve benzeri özellikleri dolayısıyla YMM öncesinde, bir bağımsızlık sorunu yaşamamış ve müşterilerin meşru olmayan talepleriyle karşılaşmamış olmaları kuvvetli bir olasılıktır. Böyle bir taleple karşılaşmış olsalar bile teklif sahibine kamu gücü çerçevesinde yaklaşmışlardır. Özetle, YMM öncesindeki konumları itibarıyla, özellikle SMMM’lerden, belirtilen yönlerde çok daha rahat davranış sergileyebilme imkanına sahip oldukları söylenebilir. Özellikle, maliye teşkilâtından gelenler, ücretlerini, SMMM’ler gibi mükelleften değil, devletten almış oldukları için, mükelleflere karşı yaklaşımlarında iş kaygısının bir baskı aracı (tablo 41) olmadığı söylenebilir. Bu anlatılanlar sebebiyle, sınavsız olarak mesleğe girenler, diğer gruba göre sorunlara daha iyimser yaklaşmış olabilirler.

Meslek elemanlarının görüşlerinde, *Mesleğe Giriş Şeklinin* anlamlı farklılığa yol açtığı *Mesleğin Sorunları* alt problemleri, daha da ayrıntıya gidilerek alt

problemin maddeleri düzeyinde t testine tâbi tutulmuştur. Yapılan t testi sonucunda, maddeler düzeyinde sekiz maddede anlamlı farklar bulunmuştur. Tablo 48’de, bu maddelerin istatistiksel sonuçları yer almaktadır.

**Tablo 48: Mesleğe Giriş Şeklinin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler**

Alt Problem Maddeleri	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Müşterisi ile akrabalık ilişkisi bulunan YMM’nin bağımsızlığı zedelenir.	Sınavla	155	3,80	1,22	226	2,29	0,02
	Sınavsız	73	3,38	1,38			
Müşterilerde, maliye kökenli YMM’lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	Sınavla	155	3,47	1,32	226	3,66	0,00
	Sınavsız	73	2,77	1,43			
Müşteriler hizmetin kalitesi, “az vergi çıkarma” ile ölçer.	Sınavla	155	2,40	1,42	226	2,51	0,013
	Sınavsız	73	1,92	1,20			
YMM sınavının içeriği mesleğin yapısına uygun <b>değildir</b> .	Sınavla	155	1,92	1,11	226	2,50	0,013
	Sınavsız	73	2,34	1,33			
Meslekî unvanı sınavsız elde edebilme, haksız rekabete sebep olur.	Sınavla	155	4,16	1,30	226	5,59	0,00
	Sınavsız	73	3,05	1,58			
YMM’likte şirketleşme, mesleğin ticarî boyutunu ön plana çıkarır.	Sınavla	155	3,70	1,25	226	4,03	0,00
	Sınavsız	73	2,92	1,60			
YMM’likte, şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	Sınavla	155	3,61	1,36	226	2,01	0,046
	Sınavsız	73	3,21	1,50			
Karşıt incelemelerde teyit yazısı uygulaması, meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olur.	Sınavla	155	3,43	1,43	226	2,20	0,029
	Sınavsız	73	3,85	1,20			

Tablo 48’den de görüldüğü üzere, bu sekiz ifade (adet) madde içinde, P=0,00 ve t=5,59 istatistikî değerleri ile “*Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur*” ifadesi; P=0,00 ve t=4,03 istatistikî değerleri ile “*YMM’likte Şirketleşme, Mesleğin Ticarî Boyutunu Ön Plana Çıkarır*” ifadesi ve son olarak P=0,00 ve t=3,66 istatistikî değerleri ile “*Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM’lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır*” ifadesi anlamlı farkın en güçlü olduğu ifadeler olarak tespit edilmiştir.

Aynı mesleği, hem sınavsız hem de sınava girmeksizin elde edebilme, bu iki grup üyelerinin meslekî sorunlara ait görüşlerinde anlamlı farklara yol açmaktadır. Sınavsızlığın haksız rekabete sebep olduğu görüşü daha çok sınavla mesleğe giriş



yapan YMM'lerde söz konusudur. (Aritmetik ortalamalar sınavla girenlerde 4,16, sınavsız girenlerde ise 3,05'tir. )

Mesleğe sınavsız girenlerin daha çok *Maliye Teşkilâtından* gelen YMM'lerin olduğu (tablo 30) göz önüne alındığında, müşterilerin maliye kökenlilerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceğini düşündüğü yönündeki ifadeye, kararsız görüş bildirmeleri (arit. ort.=2,77 "kararsızım"); sınavla mesleğe girenlerin ise, müşterilerin bu düşünceye sahip olduğu yönünde görüş bildirmeleri (arit. ort=3,47 "kısmen katılıyorum") bulguları birlikte ele alındığında, müşterilerde bu türden bir düşüncenin var olduğu söylenebilir. Bu ise iki taraftan birini köken itibarı ile üstün kılar ve belki bundan dolayı haksız rekabete sebep olabilir.

Meslekî şirketleşmenin mesleğin ticarî boyutunu ön plana çıkardığı ifadesine mesleğe sınavla girenlerin görüş lehinde (arit. ort=3,70), sınavsız girenlerin ise kararsız (arit. ort= 2,92) yaklaşım sergilemelerinin muhtemel bir sebebi, bu iki gruba dâhil üyelerin mesleği icra etme şekillerinin ortaya konması ile tespit edilebilir. Mesleğe sınavla ve sınavsız girenlerin, mesleği icra etme şekline ait karşılaştırma sonucu, tablo 49'da gösterilmiştir:

**Tablo 49: Mesleği İcra Etme Şekli İle Mesleğe Giriş Şeklinin Karşılaştırılması**

		Mesleği İcra Etme Şekli		
		Bireysel Olarak	Şirket Bünyesinde	
Mesleğe Giriş Şekli	Sınav la	Frekans	136	47
		Yüzde (%)	87,7	64,4
	Sınavsız	Frekans	19	26
		Yüzde (%)	12,3	35,6
TOPLAM		Frekans	155	73
		Yüzde (%)	100,0	100,0

Tablo 49'da, mesleği bireysel olarak icra edenlerin %87,7'si sınavla, %12,3'ü ise sınavsız olarak mesleğe giriş yapmışlardır. Bu oranlar mesleğe şirket bünyesinde icra edenlerde %64,4 ve %35,6 olarak bulunmuştur.

Ayrıca, tablo 48'deki, meslekî şirketleşme ile ilgili olarak "*Meslekî Şirketleşme, Tekelleşmeyi artırır*" ifadesine, aritmetik ortalamalar açısından bakıldığında, mesleğe sınavla girenlerin kısmen katıldıkları, buna karşılık sınavsız giriş yapanların ise kararsız kaldıkları görülecektir.

Tablo 48 ve tablo 49'daki bulgular bir arada düşünülürken mesleğe sınavla girenlerin, meslekî şirketleşmede ticarî amacın daha çok güdüldüğü yönünde bir düşünceye sahip oldukları söylenebilir.

### 5.1.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Mesleğe Giriş Şekillerinin, Çözüm Önerileri* ana problemine bakış açılarındaki anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 50'de gösterilmiştir:

**Tablo 50: Mesleğe Giriş Şeklinin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Çözüm Önerileri Ana Problemi	Sınavla	155	3,96	0,62	226	2,17	0,03
	Sınavsız	73	3,76	0,69			

Tablo 50, meslek elemanlarının *Çözüm Önerilerine* ait görüşlerinde, *Mesleğe Giriş Şekillerinin* anlamlı farklılığa yol açtığını göstermektedir. Bu başlık altındaki diğer anlamlılık analizlerinde olduğu gibi, bu analizde de mesleğe sınav ile giren YMM'lerin, sınavsız girenlere göre sorunlara, az da olsa daha fazla katılım göstermiş oldukları görülmektedir.

*Çözüm Önerilerine* bakış açılarındaki anlamlı farklılığın, hangi maddeden kaynaklandığının ortaya konması için maddeler düzeyinde t testine başvurulmuştur. Böylece, meslek elemanlarının, mesleğe giriş şekillerinin daha çok, bu önerilerin hangisinde anlamlı farklılığa yol açtığı belirlenmiştir. Bu analizle ilgili istatistikî bilgiler tablo 51'de yer almaktadır:

**Tablo 51: Mesleğe Giriş Şeklinin Çözüm Önerileri Ana Probleminde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler**

Maddeler (İfadeler)	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Kaşıt incelemelerde YMM'ler arasındaki olumsuz gelişmeleri önlemek için "teyit uygulaması"ndan vazgeçilmelidir.	Sınavla	155	2,89	1,51	226	2,60	0,01
	Sınavsız	73	3,45	1,55			
Sorumluluğun YMM'de olması ve yeterli meslekî bilgi ve beceriye sahip bulunması şartlarıyla YMM'nin yanında çalışan elemana "inceleme yapma ve tutanak düzenleme" yetkisi verilmelidir	Sınavla	155	4,10	1,26	226	2,34	0,02
	Sınavsız	73	3,64	1,61			
Bazı kişilere, meslekî unvanın sınavsız verilmesi yerine sınavın belirli konularında muafiyet tanınmalıdır.	Sınavla	155	3,92	1,46	226	4,04	0,00
	Sınavsız	73	3,08	1,48			

Tablo 51'den de görüldüğü üzere, *Çözüm Önerilerinde* anlamlı farkların bulunduğu üç adet madde saptanmıştır. Bunlar,  $P= 0,00$  ve  $t= 4,04$  istatistiksel değerleri ile "*Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır*" ifadesi,  $P=0,01$  ve  $t= 2,60$  istatistiksel değerleri ile "*Kaşıt İncelemelerde YMM'ler Arasındaki Olumsuz Gelişmeleri Önlemek İçin "Teyit Uygulaması"ndan Vazgeçilmelidir*" ifadesi ve  $P=0,02$  ve  $t=2,34$  istatistiksel değerleri ile "*Sorumluluğun YMM'de Olması ve Yeterli Meslekî Bilgi ve Beceriye Sahip Bulunması Şartlarıyla YMM'nin Yanında Çalışan Elemana "İnceleme Yapma ve Tutanak Düzenleme" Yetkisi Verilmelidir*" ifadesidir.

*Mesleğe Giriş Şeklinin*, sınavsız giriş yerine bazı konularda muafiyet tanınmasına yönelik öneride çok belirgin anlamlı farklılığa yol açtığı görülmektedir. Bu öneri, mesleğe sınavla girenler tarafından, 3,92'lik aritmetik ortalama ile kısmen kabul görmüş iken; aynı öneriye sınavsız girenler, 3,08'lik aritmetik ortalama ile kararsız kalmışlardır. EK II'de, bu öneriye ait frekans tablosunda, önerinin %70 oranında kabul gördüğü bulgusu yer almaktadır. Aynı öneriye, iki grup üyelerinin nasıl yaklaştığını belirleyebilmek üzere karşılaştırma tablosuna (crosstabs) başvurulmuştur. Bu karşılaştırmanın sonucu tablo 52'de gösterilmiştir.

**Tablo 52: “Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır” Önerisine Mesleğe Giriş Şekillerine Göre Katılım Düzeyleri**

İfadenin Metni	İfadeye Katılım Düzeyleri	Mesleğe Giriş Şekli				TOPLAM	
		Sınavla		Sınavsız		n	%
		f	%	f	%		
Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır.	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	79	50,1	13	17,8	92	40,3
	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	40	25,9	27	37,0	67	29,4
	<b>Kararsızım</b>	5	3,2	3	4,1	8	3,5
	<b>Kısmen Katılmıyorum</b>	7	4,5	13	17,8	20	8,8
	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	24	15,5	17	23,3	41	18,0
<b>TOPLAM</b>		<b>155</b>	<b>100</b>	<b>73</b>	<b>100</b>	<b>228</b>	<b>100</b>

Tablo 52’den da açıkça görüldüğü üzere, bu öneri her iki grup üyeleri tarafından kabul görmüştür. Ancak öneriye, mesleğe sınavsız girenlerin %54,8’i, sınavla girenlerin ise %76’sı olumlu görüş (kısmen ve kesinlikle katılıyorum) bildirmişlerdir. Bu tablo bulgularından hareketle, sınavsız olarak mesleğe giriş yapanların (%54,8’nin) bile mevcut uygulamadan memnun olmadıkları söylenebilir.

*Mesleğe Giriş Şeklinin* anlamlı bir farklılığa yol açtığı bir diğer öneri olan yardımcı elmandan meslekî konularda daha çok yararlanma önerisi, her iki grup üyeleri tarafından, aritmetik ortalama değerleri dikkate alındığında, kısmen kabul görmüştür. Ancak, öneriye olumlu yaklaşım, sınavla mesleğe giriş yapanlarda daha güçlüdür. Bu öneri, yardımcı elemanın meslekî kalite düzeyiyle beraber, ahlâkî kalite düzeyinin de dikkate alınarak değerlendirilmesi gereken bir öneridir. Yardımcı elemanına “güven”, öneriye yaklaşımda daha belirgin bir farklılığa yol açabilecektir. Birisine “güven” ise kısa zamanda oluşacak bir duygu değildir. Uzun yıllar birlikte olmayı, aynı sevinç ve hüznü birlikte paylaşmayı gerektirmektedir. Mesleğe sınavla girenlerin daha çok SMMM oldukları göz önüne alındığında, bu kişilerin uzun süredir birlikte çalıştığı yardımcı elemanlara, sınavsız girenlere göre daha çok sahip oldukları söylenebilir. Bu sebeple, sınavla mesleğe giriş yapanlar, öneriye daha güçlü katılım göstermiş olabilirler.

Özetle, *Mesleğe Giriş Şekli*, YMM görüşlerinde, *Mesleğin Ekonomiye Katkısı* ana probleminde anlamlı bir farklılığa sebep olmamış; buna karşılık, *Mesleğin Sorunları ve Çözüm Önerileri* ana problemlerinde, anlamlı farklılığa sebep olmuştur. Mesleğin Sorunları ana problemindeki alt problemlerden, *Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi*, *Müşterilerin Tutum ve Davranışları*, *Unvanı Elde Etme Şekli*, *Meslekî Şirketleşme* ve *Yasal Düzenlemeler* alt problemlerinde anlamlı farklar tespit edilmiştir. *Çözüm Önerilerinde* en güçlü anlam farklılığı ise, “*Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır*” önerisinde yaşanmıştır.

## 5.2. KURUM KÖKENİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ

*Kurum Kökeninin* YMM’lerin görüşlerinde, anlamlı bir farka sebep olup olmadığını tespit etmek için t testine başvurulmuştur. Bu bağımsız değişkene göre de anlamlılık analizlerinde, üç ana probleme göre bir işleyiş tarzı benimsenmiştir.

### 5.2.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Kurum Kökenlerinin*, *Mesleğinin Ekonomik Sisteme Katkısına* ilişkin görüşlerinde, anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 53’te gösterilmiştir:

**Tablo 53: Kurum Kökeninin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Kurum Kökeni	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
<b>Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemi</b>	Maliye Teş.	103	4,20	0,62	226	1,64	0,10
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,34	0,68			

Tablo 53’te, YMM’lerin, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda bildirmiş oldukları görüşleri ile kurum kökenleri arasında,  $P=0,05$  anlamlılık düzeyinde, anlamlı bir farkın bulunmadığı görülmektedir.

Elde edilen bu istatistiksel sonuçlara göre, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda, her iki kesimden gelenler de aynı yönde görüş bildirmişlerdir. Bu ifadeyi güçlendiren bir başka bulgu ise, her iki gruba ait aritmetik ortalama değerinin yüksek ve birbirlerine çok yakın; standart sapma değerlerinin ise düşük olmasıdır.

### 5.2.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Kurum Kökenlerinin, Mesleğin Sorunları* ana problemine bakış açılarında, anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 54'te gösterilmiştir:

**Tablo 54: Kurum Kökeninin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Kurum Kökeni	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Mesleğin Sorunları Ana Problemi	Maliye Teş.	103	2,91	0,48	226	2,60	0,01
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,08	0,46			

Tablo 54'ten de görüldüğü üzere, meslek elemanlarının *Kurum Kökenleri*, 0,05 anlamlılık düzeyinde, meslekî sorunlara yaklaşımlarda anlamlı farka yol açmaktadır.

Bu ana problemde tespit edilen anlamlı farkın, hangi alt problemlerden kaynaklandığını ortaya çıkarmak için, alt problemler düzeyinde t testi analizine başvurulmuştur. Bu analizle elde edilen bulgular ise tablo 55'te gösterilmiştir.

**Tablo 55: Kurum Kökeninin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

Mesleğin Sorunları Alt Problemleri	Kurum Kökeni	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi	Maliye Teş.	103	3,01	1,07	226	0,22	0,82
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,98	0,98			
Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri	Maliye Teş.	103	2,60	0,75	226	3,77	0,00
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,99	0,79			
Unvanı Elde Etme Şekli	Maliye Teş.	103	2,78	0,76	226	2,06	0,040
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,00	0,78			
Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri	Maliye Teş.	103	3,24	0,58	226	1,30	0,19
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,34	0,62			
Mesleğin Şirketleşmesi	Maliye Teş.	103	2,81	0,85	226	2,93	0,04
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,14	0,84			
Odalarının Uygulamaları	Maliye Teş.	103	2,09	0,77	226	1,11	0,27
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,21	0,85			
Yasal Düzenlemeler	Maliye Teş.	103	3,83	0,55	226	0,08	0,94
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,84	0,56			



Tablo 55'te görüldüğü gibi, 0,05 anlamlılık düzeyinde, “*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*”, “*Unvanı Elde Etme Şekli*” ve “*Mesleğin Şirketleşmesi*” alt problemlerine ilişkin olarak iki grubun görüşlerinde, *Kurum Kökeni*, anlamlı bir farka sebep olmuştur. Diğer alt problemlerde ise, *Kurum Kökeninin*, gruplar arasında anlamlı bir görüş farklılığına sebep olmadığı görülmektedir.

Tablo 55'ten, özellikle “*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*” alt probleminde, iki grup arasındaki anlamlı fark belirgin olarak ortaya çıkmıştır. Hem bu alt problemdeki hem de anlamlı farkın olduğu diğer alt problemlerdeki maddelerin ayrı ayrı “t” testine tâbi tutulması ile bu farkları doğuran sebeplerin başlangıç noktalarına ulaşılabacaktır. Bu amaçla yapılan “t” testi sonucu tablo 56'da yer almaktadır.:

**Tablo 56: Kurum Kökeninin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler**

Alt Problem Maddeleri	Kurum Kökeni	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Müşterilerde, maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	Maliye Teş.	103	2,71	1,40	226	5,63	0,00
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,69	1,22			
Müşteriler hizmetin kalitesi, “az vergi çıkarma” ile ölçer.	Maliye Teş.	103	2,04	1,28	226	2,08	0,038
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,42	1,43			
Meslekî unvanı sınavsız elde edebilme, haksız rekabete sebep olur.	Maliye Teş.	103	3,48	1,57	226	3,12	0,002
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,08	1,35			
Mesleğin, bir YMM şirketine dâhil olarak yürütülmesi bağımsızlığı zedeler.	Maliye Teş.	103	2,13	1,38	226	2,31	0,022
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,55	1,39			
Küçük ölçekli YMM şirketlerinin kuruluşuna izin verilmesi meslekî kaliteyi azaltır.	Maliye Teş.	103	2,08	1,32	226	2,83	0,005
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	2,59	1,40			

Tablo56'dan, maddeler düzeyinde beş maddede anlamlı farkların söz konusu olduğu görülmektedir. Bunlardan P=0,00 ve t=5,63 istatistiksel değerleri ile “*Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM'lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır*” ve P=0,002 ve t=3,11 istatistiksel değerleri ile “*Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur*” maddeleri en güçlü anlam farklılığının yaşandığı maddelerdir.

*Kurum Kökeninin* özellikle, “*Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM’lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır*” ifadesinde çok güçlü bir anlamlı farklılığa yol açmasının, tablo 38’deki bulgular dikkate alındığında, normal bir sonuç olduğu söylenebilir. Tablo 38’de, *Diğer (Ünv., SMMM)* grubunda yer alan meslek elemanlarının, müşterilerde, böyle bir düşüncenin var olduğu görüşüne, *Maliye Teşkilâtından* gelen meslektaşlarına göre daha fazla katılım göstermiş olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Anlamlı farklılığın bariz olduğu bir diğer ifade ise, “*Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur*” ifadesidir. Mesleğe, sınavsız olarak giriş hakkından daha çok *Maliye Teşkilâtından* gelenlerin yararlandığı bulgusu, tablo 30’da yer almaktadır. Dolayısı ile, bu görüşe, *Maliye Teşkilâtından* gelen meslek elemanlarının, *Diğer (Ünv., SMMM)* grubunda yer alan meslektaşlarına nazaran, daha az katılım göstermeleri doğaldır. *Maliye Teşkilâtından* gelenler, kendilerinin, mesleğe giriş için sınava tâbi olmamaları gerektiğini düşünüyor olabilirler. Sıkı bir çalışma, ardı ardına yapılan meslekî sınavlar ile, zaten mesleğin gerektirdiği hem bilgi hem de tecrübeye sahip olduklarını ileri sürüyor olabilirler. Bu sebeplerle, sınavsızlığın bir haksız rekabet unsuru olmadığını savunabilirler.

### 5.2.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Kurum Kökenlerinin, Çözüm Önerileri* ana problemine bakış açılarında anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 57 ile gösterilmiştir:

**Tablo 57: Kurum Kökeninin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Kurum Kökeni	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Çözüm Önerileri Ana Problemi	Maliye Teşkilâtı	103	3,75	0,72	226	3,01	0,003
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,01	0,56			

Tablo 57’de, kurum kökeninin, YMM’lerin, *Çözüm Önerileri* alt problemine yaklaşımlarında, anlamlı farklılığa yol açtığı görülmektedir.

*Çözüm Önerilerine* bakış açılarında anlamlı farklılığın, hangi maddeden kaynaklandığının ortaya konması için öneriler düzeyinde t testine başvurulmuştur. Böylece, meslek elemanlarının, kurum kökenlerinin daha çok, bu önerilerin

hangisinde anlamlı farklılığa yol açtığı belirlenmiştir. Bu analizin sonucu ise tablo 58’de yer almaktadır:

**Tablo 58: Kurum Kökeninin Çözüm Önerileri Ana Probleminde Anlamlı Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler**

Maddeler (İfadeler)	Mesleğe Giriş Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Meslekle ilgili olarak ortaya çıkan resmi kurumlarla ilişkilerde YMM’nin yetkili kıldığı bir vekilin görev alması sağlanmalıdır.	Maliye Teş.	103	3,63	1,50	226	2,35	0,020
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,05	1,18			
Meslek etiği ile ilgili olarak TÜRMOB veya üniversitelerin düzenledikleri panel, konferans ve sempozyum gibi meslekî etkinlikler artırılmalıdır.	Maliye Teş.	103	4,40	1,12	226	2,40	0,017
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,68	0,62			
Meslek elemanına “yaşam boyu eğitim” çerçevesinde “meslekî eğitim kursları” açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır.	Maliye Teş.	103	3,94	1,19	226	2,04	0,043
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,26	1,19			
Mesleğin özüne dönmesi için “vergi denetimi” ne yönelik düzenlemeler geri çekilmelidir.	Maliye Teş.	103	3,15	1,46	226	2,08	0,039
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	3,54	1,37			
Bazı kişilere, meslekî unvanın sınavsız verilmesi yerine sınavın belirli konularında muafiyet tanınmalıdır.	Maliye Teş.	103	3,15	1,61	226	4,81	0,00
	Diğer (Ünv. SMMM)	125	4,07	1,30			

Tablo 58’de, çözüm önerilerinde anlamlı farkların bulunduğu beş öneri içinde anlamlı farkın en güçlü olduğu öneriler,  $P=0,00$  ve  $t=4,81$  istatistiksel değerleri ile “Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır” önerisi ve  $P=0,017$  ve  $t=2,40$  istatistiksel değerleri ile “Meslek Etiği İle İlgili Olarak TÜRMOB Veya Üniversitelerin Düzenledikleri Panel, Konferans ve Sempozyum Gibi Meslekî Etkinlikler Artırılmalıdır” önerisi olduğu görülmektedir.

Sınavsız giriş yerine sınavlarda muafiyet modeli uygulanması yönündeki öneriye Maliye Teşkilâtından gelenler kararsızım (arit. ort= 3,15), Diğer (Ünv., SMMM) grubundan olanlar tarafından ise kısmen katılıyorum (arit. ort=4,07) düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Buradaki görüş farklılığının bir sebebi olarak daha önce de belirtildiği üzere, Maliye Teşkilâtından gelenlerin sınavsız geçişten daha çok yararlanmaları (tablo 30) gösterilebilir.

Özetle, Kurum Kökeni, YMM görüşlerinde, Mesleğin Ekonomiye Katkısı ana probleminde, anlamlı bir farklılığa sebep olmamış; buna karşılık, Mesleğin Sorunları

ve *Çözüm Önerileri* ana problemlerinde, anlamlı farklılığa sebep olmuştur. *Mesleğin Sorunları* ana problemdeki alt problemlerden, *Müşterilerin Tutum ve Davranışları*, *Unvanı Elde Etme Şekli* ve *Meslekî Şirketleşme* alt problemlerinde anlamlı farklar tespit edilmiştir. *Çözüm Önerilerinde* en güçlü anlam farklılığı ise, “*Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır*” önerisinde yaşanmıştır.

### 5.3. MESLEĞİN İCRA EDİLME ŞEKLİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ

*Mesleğin İcra Edilme Şeklinin* (bireysel olarak veya YMM şirketi bünyesinde), YMM’lerin görüşlerinde, anlamlı bir farklılığa sebep olup olmadığını tespit etmek için t testine başvurulmuştur. Bu bağımsız değişkene göre de anlamlılık analizlerinde, üç ana probleme göre bir işleyiş tarzı benimsenmiştir.

#### 5.3.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Mesleğin İcra Edilme Şeklinin*, mesleğinin ekonomik sisteme katkısına ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farka sebep olup olmadığı tablo 59’da görülmektedir:

**Tablo 59: Mesleği İcra Edilme Şeklinin, Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Mesleğin İcra Edilme Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemi	Bireysel Olarak	183	4,28	0,65	226	0,26	0,80
	Şirket Olarak	45	4,26	0,58			

Tablo 59’dan, YMM’lerin, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda bildirmiş oldukları görüşleri ile *Mesleğin İcra Edilme Şekli* arasında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, anlamlı bir farkın bulunmadığı görülmektedir.

Elde edilen bu istatistikî sonuçlara göre, mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda, her iki kesimden gelenler de aynı yönde görüş bildirmişlerdir. Bu ifadeyi güçlendiren bir başka bulgu ise, her iki gruba ait aritmetik ortalama değerinin küçük ve birbirlerine çok yakın olmasıdır.

### 5.3.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi

Deneklerin *Mesleği İcra Etme Şekillerinin*, *Mesleğin Sorunları* ana problemine bakış açılarında, anlamlı bir farka sebep olup olmadığını tablo 60 göstermektedir:

**Tablo 60: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

	Mesleğin İcra Edilme Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Mesleğin Sorunları Ana Problemi	Bireysel Olarak	183	3,05	0,47	226	2,72	0,007
	Şirket Olarak	45	2,83	0,45			

Tablo 60'da, YMM'lerin, *Mesleğin Sorunları* ana problemine bakış açılarında, *Mesleği İcra Etme Şekillerinin*, anlamlı bir farka sebep olduğu görülmektedir. *Mesleğin Sorunlarının*, her iki grup tarafından, aynı ağırlıkta yaşanmadığı söylenebilir. Ancak, anlamlı farkın varlığına rağmen, aritmetik ortalama değerleri, her iki grubun mesleğin sorunlarına katılım düzeylerini aynı gruba sokmuştur.

Bu ana problemde tespit edilen anlamlı farkın, hangi alt problemlerden kaynaklandığını ortaya çıkarmak için, alt problemler düzeyinde t testi analizine başvurulmuştur. Bu analizle elde edilen bulgular ise tablo 61'de gösterilmiştir.

**Tablo 61: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Meslekî Sorunların Kaynaklarına Bakış Açılarında, Anlamlı Bir Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin t Testi Sonuçları**

Mesleğin Sorunları Alt Problemleri	Mesleğin İcra Edilme Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi	Bireysel Olarak	183	3,07	1,04	226	2,65	0,009
	Şirket Olarak	45	2,64	0,90			
Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri	Bireysel Olarak	183	2,90	0,79	226	3,32	0,001
	Şirket Olarak	45	2,47	0,74			
Unvanı Elde Etme Şekli	Bireysel Olarak	183	2,94	0,80	226	1,31	0,19
	Şirket Olarak	45	2,77	0,70			
Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri	Bireysel Olarak	183	3,26	0,60	226	1,99	0,048
	Şirket Olarak	45	3,46	0,60			
Mesleğin Şirketleşmesi	Bireysel Olarak	183	3,14	0,83	226	5,29	0,00
	Şirket Olarak	45	2,42	0,76			
Odalarının Uygulamaları	Bireysel Olarak	183	2,17	0,81	226	0,15	0,88
	Şirket Olarak	45	2,15	0,86			
Yasal Düzenlemeler	Bireysel Olarak	183	3,82	0,55	226	1,14	0,26
	Şirket Olarak	45	3,93	0,60			

Tablo 61’de, genel olarak, mesleği bireysel olarak icra eden YMM’lerin, mesleğin sorunları alt problemlerine diğer gruba göre, daha yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir. YMM görüşlerinde, mesleği icra etme şeklinin, “*Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi*”, “*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*”, “*Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri*” ve “*Mesleğin Şirketleşmesi*” alt problemlerinde anlamlı bir farklılığa sebep olduğu; buna karşılık, “*Unvanı Elde Etme Şekli*”, “*Odalarının Uygulamaları*” ve “*Yasal Düzenlemeler*” alt problemlerinde anlamlı bir farklılığa sebep olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Şirketleşmede, her ortak şirketin devamını sağlayabilmek adına, alınacak kararlarda ve uygulanacak politikalarda diğer ortakların görüş ve önerilerine saygı göstermek durumundadır. Şirketin misyonunda, vizyonunda, kararlılığında ve olaylara karşı dayanıklılığında bireylere göre, nispi bir üstünlüğü olabilmektedir. Şirketleşme ile sağlanan ve hem iç hem de dış çevreye aktarılan bu vb. üstünlükler, bireylere göre şirketi, dış çevreden gelebilecek olumsuz tutum, düşünce ve isteklere karşı daha fazla dirençli hale getirebilmektedir. YMM mesleğinde de bağımsızlığı



zedelenebilecek meşru olmayan istekler, tutum ve düşünceler vb. olabilmektedir. Bu durumların, mesleği bireysel olarak yürüten YMM'leri, diğer gruba göre daha fazla etkilediğini ve dolayısıyla, daha fazla sorun yaşamasına sebep olduğunu, tablo 61, ortaya koymaktadır. Örneğin, *Müşterilerin Tutum ve Düşüncelerinden* kaynaklanan bir sorunun var olduğu görüşüne, mesleği şirket bünyesinde yürütenler kısmen katılmazlarken, bireysel olarak yürütenler ise kararsız kalmışlardır.

Mesleğin şirketleşmesinden kaynaklı bir sorunla karşılaşıldığı görüşüne, şirket bünyesinde mesleği icra edenler katılmazlarken, diğer grup üyeleri yine kararsız kalmışlardır.

Anlamli farkın tespit edildiği alt problemlerde, bu farklılığa sebep olan ifadeleri tespit etmek üzere, ifadeler bazında t testi analizine başvurulmuştur. Analiz sonucu tablo 62'de gösterilmiştir:

**Tablo 62: Mesleği İcra Etme Şeklinin Mesleğin Sorunları Alt Problemlerinde Anlamli Farklılığa Sebep Olduğu İfadeler**

Alt Problemlerinin Maddeleri	Mesleğin İcra Edilme Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Müşterisi ile akrabalık ilişkisi bulunan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	Bireysel Olarak	183	3,75	1,56	226	2,08	0,038
	Şirket Olarak	45	3,31	1,61			
Müşterisiyle, uzun süreli iş yapan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	Bireysel Olarak	183	2,38	1,45	226	2,70	0,008
	Şirket Olarak	45	1,76	1,15			
Müşterilerde, maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	Bireysel Olarak	183	3,35	1,34	226	2,30	0,022
	Şirket Olarak	45	2,82	1,53			
Müşterinin, muhasebe ile ilgili bilgi düzeyi yeterli değildir.	Bireysel Olarak	183	3,34	1,34	226	2,49	0,014
	Şirket Olarak	45	2,80	1,22			
Ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanır.	Bireysel Olarak	183	3,36	1,38	226	2,22	0,027
	Şirket Olarak	45	3,84	1,07			
YMM'ler, YMM olmadan önce ücret karşılığı işlerini (muhasebeci vb. olarak) yaptıkları müşterilerinin işlerini görürler.	Bireysel Olarak	183	3,74	1,27	226	2,01	0,045
	Şirket Olarak	45	4,16	1,17			
YMM'likte şirketleşme, mesleğin ticarî boyutunu ön plana çıkarır.	Bireysel Olarak	183	3,63	1,34	226	4,04	0,00
	Şirket Olarak	45	2,71	1,50			
Mesleğin, bir YMM şirketine dâhil olarak yürütülmesi bağımsızlığı zedeler.	Bireysel Olarak	183	2,56	1,40	226	4,62	0,00
	Şirket Olarak	45	1,53	1,06			
YMM'likte, şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	Bireysel Olarak	183	3,65	1,33	226	3,81	0,00
	Şirket Olarak	45	2,78	1,55			

Tablo 62’de, dokuz maddede anlamlı fark tespit edilmiştir. Bunlar içinde en güçlü anlamlı farklılıklar ise, şirketleşme ile ilgili ifadelerde söz konusudur. “YMM’likte Şirketleşme, Mesleğin Ticarî Boyutunu Ön Plana Çıkarır”, “Mesleğin, Bir YMM Şirketine Dâhil Olarak Yürütülmesi Bağımsızlığı Zedeler” ve “YMM’likte, Şirketleşme Tekelleşmeyi Artırır” ifadelerinin sırasıyla  $P=0,00$  ve  $t=4,04$ ;  $P=0,00$  ve  $t=4,62$  ve  $P=0,00$  ve  $t=3,81$  istatistiksel değerlere sahip oldukları hesaplanmıştır. Bu üç sorun ifadesine, mesleği bireysel olarak yürütenlerin diğer grupta yer alanlara nazaran, daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir.

### 5.3.3. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi

Meslek elemanlarının, mesleğin sorunlarıyla ilgili *Çözüm Önerilerine* bakış açılarında, *Mesleği İcra Etme Şeklinin* anlamlı bir farka sebep olup olmadığına yönelik olarak yapılan t testi sonucu tablo 63’te yer almaktadır:

**Tablo 63: Mesleği İcra Etme Şeklinin, Çözüm Önerileri Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Farka Sebep Olup Olmadığına İlişkin T Testi Sonuçları**

	Mesleğin İcra Edilme Şekli	n	$\bar{X}$	ss	sd	t	P
Çözüm Önerileri Ana Problemi	Bireysel Olarak	183	3,93	0,62	226	1,50	0,14
	Şirket Olarak	45	3,76	0,74			

Tablo 63’te görüldüğü üzere, *Mesleğin İcra Edilme Şekli*, çözüm önerilerinde anlamlı bir farka yol açmamıştır. buradan hareketle, her iki grup üyeleri, çözüm önerilerine aynı yönde katılım göstermiş oldukları söylenebilir.

Ancak, *Çözüm Önerilerinin* maddeleri düzeyinde yapılan t testi analizinde, *İşlerin Oda Aracılığı İle Dağıtılması* önerisinde,  $P=0,00$  ve  $t=3,97$  istatistiksel değerleri ile anlamlı bir fark bulunmuştur. Bu öneri, mesleği şirket bünyesinde yapanlar tarafından kararsızlık (3,16) düzeyinde karşılanırken, mesleği bireysel olarak yürütenler tarafından ise kısmen katılıyorum (4,08) düzeyinde karşılanmıştır. Bu bulgu çerçevesinde, şirketleşmenin iş elde etmede, bireysel olarak çalışmaya nazaran daha etkili olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Özetle, *Mesleğin İcra Edilme Şekli*, YMM görüşlerinde, *Ekonomik Sisteme Katkı* ve *Çözüm Önerileri* ana problemlerinde, anlamlı farklılığa yol açmamışken, *Mesleğin Sorunları* ana probleminde anlamlı farklılığa yol açmıştır. *Mesleğin*

*Sorunları* ana problemini oluşturan yedi alt problemden, *Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi*, *Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*, *Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri* ve *Meslekî Şirketleşme* alt problemlerinde anlamlı görüş farklılıkları tespit edilmiştir.

#### 5.4. MESLEKİ DENEYİM SÜRELERİNE YÖNELİK ANLAMLILIK ANALİZLERİ

Daha önce de ifade edildiği üzere, karşılaştırılacak gruplar ikiden fazla ise, “t” testine geçilmeden önce varyans analizinin yapılması gerekmektedir. Varyans analizi sonucunda, F (veya P değerinin) değerinin anlamlı bulunması durumunda hangi grupların farklı olduğunu belirleyebilmek için “t” testi ile grupların ikişer olarak karşılaştırılmasına geçilmektedir. Eğer, F (P) değeri anlamlı değil ise, genellikle, “t” testi yapılmamaktadır.

Grupların görüşleri arasında, anlamlı farkın olup olmadığının test edileceği bağımsız değişkenlerin sonuncusu olan, “*Meslekî Deneyim Süreleri*” dört gruptan meydana gelmektedir. Bu yüzden, önce tek yönlü varyans analizine (ANOVA) tâbi tutulmuştur. Analiz sonunda anlamlı farkın olması halinde ise “t” testi uygulanarak farka sebep olan gruplar saptanmaya çalışılmıştır. Bu analizlerde de anlamlılık düzeyi,  $P=0,05$  olarak alınmıştır.

Deneklerin, *Meslekî Deneyim Süreleri* ve grupları tablo 64’te yer almaktadır.

**Tablo 64: YMM’lerin Meslekî Deneyim Süreleri**

MESLEKİ DENEYİM SÜRESİ		
Deneyim S.	Frekans	Yüzde (%)
5 yıldan az	35	15,4
5 -9 yıl	80	35,1
10 – 14 yıl	44	19,3
15 yıl ve üzeri	69	30,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

Tablo 64’te, meslek elemanlarının, daha çok 5-9 yıl ve 15 yıl ve üzeri deneyim süresi grubunda yer aldıkları görülmektedir.

##### 5.4.1. Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısına Yönelik Anlamlılık Analizi

Yeminli malî müşavirlerin *Meslekî Deneyim Sürelerinin*, anketteki ifadelerle verdikleri görüşlerde, anlamlı farka sebep olup olmadığını test etmek üzere



öncelikle, tek yönlü varyans (ANOVA) analizine başvurulmuştur. Bu analiz sonucunda bulunan istatistiksel değerler, tablo 65'te yer almaktadır.

**Tablo 65: Meslekî Deneyim Sürelerinin Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları**

	Meslekî Deneyim Süreleri	n	F	P
<b>Mesleğin Ekonomik Sisteme Katkısı Ana Problemi</b>	5 yıldan az	228	2,49	0,61
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		

Tablo 65'te, *Meslekî Deneyim Sürelerinin*, YMM'lerin, mesleğin ekonomik sisteme olan katkısı hakkındaki görüşlerinde, anlamlı bir farklılığa sebep olmadığı görülmektedir. Deneyimin süresinin her kademesinde de mesleğin ekonomiye katkısı olduğu görüşü kabul edilmektedir. Zaten diğer üç bağımsız değişkenlere yönelik yapılan analizlerde de mesleğin ekonomik sisteme katkısı konusunda görüş ayrılığı bulgusuna ulaşılammıştı.

Mesleğin ekonomiye katkı sağladığının incelenen bütün bağımsız değişkenlerde de kabul edildiği bulgusundan hareketle, mesleğin, ekonomik sistemde vazgeçilmez bir rol üstlendiği söylenebilir.

#### 5.4.2. Mesleğin Sorunlarına Yönelik Anlamlılık Analizi

Mesleğin sorunlarına yaklaşımlarda, belki meslekî kıdemin bir rolü olabilir. Bu düşünceyi test etmek için yapılan varyans analizinin sonuçları, tablo 66'da görülmektedir.

**Tablo 66: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları**

	Meslekî Deneyim Süreleri	n	F	P
<b>Mesleğin Sorunları Ana Problemi</b>	5 yıldan az	228	0,93	0,43
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		

Tablo 66, meslek elemanlarının *Meslekî Deneyim Sürelerinin, Mesleğin Sorunları* ana problemine yaklaşımlarında anlamlı bir farklılığa yol açmadığını ortaya koymuştur. YMM'ler, bu bağımsız değişkene göre, *Mesleğin Sorunlarına* aynı düzeyde katılım göstermişlerdir.

*Mesleğin Sorunları* ana probleminde, meslekî kıdemlerin, anlamlı bir farklılığa yol açmadığını ortaya koyan tablo 66'nın sonucunu desteklemek üzere, *Mesleği Sorunlarının* alt problemlerine yönelik varyans analiz de yapılmıştır. Bu analizin sonuçları tablo 67'de görülmektedir:

**Tablo 67: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Mesleğin Sorunları Ana Problemine Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları**

Mesleğin Sorunları Alt Problemleri	Meslekî Deneyim Süreleri	n	F	P
Meslekî Bağımsızlığın Zedelenmesi	5 yıldan az	228	0,78	0,51
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri	5 yıldan az	228	2,19	0,09
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Unvanı Elde Etme Şekli	5 yıldan az	228	1,39	0,25
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Ücret ve İş Elde Etme Yöntemleri	5 yıldan az	228	0,15	0,93
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Mesleğin Şirketleşmesi	5 yıldan az	228	0,71	0,55
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Odaların Uygulamaları	5 yıldan az	228	0,38	0,78
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		
Yasal Düzenlemeler	5 yıldan az	228	0,32	0,81
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		

Tablo 67'den de açıkça görüldüğü gibi  $P=0,05$  ( $P_{hes}<P_{tab.}$ ) anlamlılık düzeyinde meslekî deneyim süreleri, hiçbir alt problemde, anlamlı bir farklılığa yol açmamıştır.

#### 5.4.2. Çözüm Önerilerine Yönelik Anlamlılık Analizi

Bu başlık altında, buraya kadar yapılan anlamlılık analizlerinde, meslek elemanlarının deneyim sürelerinin, meslek elemanlarının görüşlerinde anlamlı bir farklılığa yol açmadığı tespit edilmişti. Bu defa, *Meslekî Deneyim Sürelerinin*, mesleğin sorunlarına çözüm için sunulan önerilerde, YMM görüşlerinde anlamlı bir farklılığa yol açıp açmadığını tespit etmek üzere varyans analizine başvurulmuştur. Varyans analizi ile elde edilen bulgular ise tablo 68'de verilmiştir.

**Tablo 68: Meslekî Deneyim Sürelerinin, Çözüm Önerileri Ana Probleme Bakış Açılarında Anlamlı Bir farklılığa Sebep Olup Olmadığına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları**

	Meslekî Deneyim Süreleri	n	F	P
Çözüm Önerileri Ana Problemi	5 yıldan az	228	2,22	0,087
	5-9 yıl arası	228		
	10-15 yıl arası	228		
	15 yıl ve üzeri	228		

Tablo 68'deki  $P_{hes}=0,087$  olduğu ve bu değer  $P=0,05$  değerinden büyük olduğu için, *Meslekî Deneyim Süreleri*, YMM'lerin, *Çözüm Önerilerine* ilişkin olarak bildirdikleri görüşlerde de anlamlı bir farklılığa yol açmamıştır.

Bu sonucu desteklemek için, meslekî deneyim süreleri ile çözüm önerilerinin maddeleri düzeyinde karşılaştırmalar (crosstabss) yapılmış ve bu analiz sonucunda da çözüm önerileri maddelerine her grup üyelerinin çok yakın katılım sergiledikleri bulgusuna ulaşılmıştır.

Özetle, *Meslekî Deneyim Süreleri*, YMM'lerin görüşlerinde, çalışmanın üç ana probleminde de anlamlı bir farklılığa yol açmamıştır.

Cinsiyet, yaş ve eğitim değişkenlerine göre de anlamlılık analizleri yapılmıştır. Her üç değişken açısından üç ana probleme bakış açılarında anlamlı farklar tespit edilmemiştir. Ancak, sadece eğitim değişkeninde, *Mesleğin Sorunları* ana probleminin, *Meslekî Şirketleşme* alt probleminde anlam farklılığı tespit edilmiştir.



## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bir ülke, kaynaklarını etkili ve verimli kullanmaya başladığında, emek ve sermaye israfını en aza indirdiğinde veya ortadan kaldırdığında her alanda kalkınmayı sağlamış olacaktır. Ülkemiz bu sayılanları gerçekleştirme konusunda zorlanmakta ve kendisine ancak geliştirmekte olan ülkeler sıralamasında yer bulmaktadır.

Yüzyıllardır süregelen bir faaliyet olan “denetim” faaliyeti, özellikle sanayi devriminden sonra artış ve karmaşıklık gösteren ekonomik olaylarla birlikte önemini daha da çok ortaya koymuştur. İşletme için belirlenen hedeflere hangi düzeyde ulaşıldığını ortaya koyması, yapılan faaliyetlerin verimliliği hakkında bilgiler sunması, plânlama ve karar alma konularında güvenilir ve doğru zamanlı bilgiler üretmesi gibi çalışmalarıyla denetçiler, işletme sahiplerinin ve yöneticilerin en çok ihtiyaç duydukları profesyonel elemanlar olmuşlardır.

Denetim, genel olarak bağımsız denetim ve kamu denetimi ayrımına tâbi tutulabilir. Bağımsız denetçiler özetle, bir iş yerine bağlı olmaksızın profesyonel anlamda denetim hizmeti sunan kişilerdir. Hem devlete hem de toplumun diğer bütün kesimlerine kararlarında yol gösterici bilgiler sunan kişilerdir. Yeminli malî müşavirler de bağımsız denetim faaliyeti yürüten kişilerdir.

Kamu denetçileri, devlete bağımlı olarak çalışan ve özellikle devlete bilgi sunan kişilerdir.

Ülkelerin kalkınmasında düzenli bir ekonomik yapının varlığı, hayati önemi haiz bulunan faktörlerdendir. İstikrar; planlı olmayı ve planı uygulamayı gerektirir. Planın başarısı, doğru ve güvenilir verilerle yapılması, doğru ve güvenilir veri ise ekonomik olayların ortaya çıktığı anda kaydedilmesi ile mümkündür. Bütün bunlar ise muhasebe sistemlerinin kurulması ve işletilmesi ile gerçekleşir.

YMM'ler, işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmada ve diğer işletmecilik konularında danışmanlık sunabilen uzman kişilerdir. Bu açıdan hem işletmelerin hem de devletin ekonomik kalkınmasında yararlı hizmetler sunabilen bir mesleğin üyeleridirler. YMM'lerin, ülke ekonomisinin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tam olarak toplanabilmesi, vergi gelirlerini azaltan unsurlardan kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı problemlerine çözüm olabilmesi, mükellefleri vergi ve işletmecilik

konularında bilgilendirmesi gibi yönlerden ülke ekonomisine sağladıkları katkıları tartışılmaz öneme sahiptir.

Her ülke, egemenliği altında bulunan kişilerin refah düzeyini sürekli yükseltme gayreti ile çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmaların gerçekleştirilmesi için düzenli bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Ülke ekonomisinin en önemli ve düzenli gelir kaynağı ise vergilerdir. Vergilerin bütün kesimlere ödeme gücü çerçevesinde dağıtılması ve vergiyi alma konusunda yeterli ve etkili denetimlerin yapılması ile bu gelir kaynağından gerektiği gibi yararlanmak mümkün olabilmektedir.

Ekonomik kalkınma gayreti ile çalışmalar yapan ve bu çalışmaların finansmanını vergi gelirleri ile karşılayamayan ülkemiz, iç ve dış borçlanmalara yönelmiş, düzenli ve yeterli gelirlerden yoksun olması sebebiyle bu kez borçları ödeyememiş, borç ödemek için tekrar tekrar borçlanmış ve kaçınılmaz son olarak da peş peşe ekonomik krizlerle karşı karşıya kalmıştır.

Vergi gelirlerinin istenen seviyede olmamasında kayıtdışı işlemlerin ve vergi kaçakçılığının artmasının ve bu konularda yürütülen denetimlerin ise yetersiz olmasının önemli rollerinin olduğunu gören devlet, bu yönlerdeki eksikliğini gidermek üzere çalışmalara başlamış ve çözümün bir parçası olarak vergi inceleme çalışmasını kısmen yeminli malî müşavirlere devretmekte bulmuştur.

Meslek, 3568 S. Kanun ile yasal bir kimlik kazanmıştır. Kanun meslek elemanlarını, denetim, danışmanlık ve tasdik konularında yetkili kılmıştır. Denetim hem vergi ve hem de muhasebe denetimini içermektedir. Danışmanlık daha çok vergi danışmanlığı biçiminde uygulama alanı bulmuş bir yetkidir. Ancak danışmanlık faaliyeti kanun metni dikkate alındığında işletmeciliğin her konusunda söz konusu olabilmektedir. Tasdik yetkisi ise, işletmelerin malî tablolarının gerçeği doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının kanıtları ile ortaya konulmasıdır.

Kanunda yer alan düzenlemeler ile YMM'lerin, çok çeşitli konularda hizmet sunabilecekleri görülecektir. Bununla birlikte bu görevler fiiliyatta daha çok tasdik yetkisiyle sınırlandırılmıştır.

Ülkemizde YMM'lik mesleği, 3568 S. Kanun ile verilen "tasdik" yetkisi ile bir anda ekonomik gündeme yerleşmiştir. Bu yetki, bir açıdan devlet eliyle yürütülen denetim faaliyetlerinin, bağımsız ve profesyonel hizmetler sunan kişilere kısmen devredilmesi anlamını da taşımaktadır. Böylece devlet, denetlemekte güçlük çektiği

işletmelerin, YMM'ler eliyle denetimini sağlamayı hedeflemiştir. Denetimin özelleştirilmesi diye de ifade edilen bu yetki devri ile birlikte, meslekte çeşitli kaynaklardan sorunlar doğmaya ve artarak devam etmeye başlamıştır.

Öncelikle YMM'lerin yaptıkları tasdik işleri dolayısıyla müşterek ve müteselsil sorumlu olduklarına yönelik hazırlanan yasal düzenlemeler, meslekte bir kaosun oluşmasına zemin hazırlamıştır. Sorumluluğun hangi durumda doğacağı, sınırının nereden başlayıp nerede biteceği, sorumluluğun belirlenmesinde doğruluk kriterinin mi yoksa uygunluk kriterinin mi geçerli olacağı konularının açık olarak belirlenmemesi tartışmalara sebep olmuştur. Ayrıca, karşıt inceleme yapılmasını hukukten olmasa da fiilen zorunlu kılan düzenlemelere gidilmesi ile mesleğin işleyemez hale getirilmesi bir diğer sorun olarak YMM'lerin karşısına çıkmıştır. Karşıt incelemelerde "teyit yazısı" uygulaması zaman zaman meslektaşlar arasında huzursuzlukların doğmasına zemin hazırlamıştır. Ülkede kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin çokluğu sebebiyle YMM'ler, mesleklerini güven içinde yürütememektedirler.

Kanunla verilen tam tasdik yetkisinin kullanılmasında da bazı sorunların ortaya çıktığı görülmektedir. Özellikle, tam tasdik uygulamasının işletmeler açısından zorunlu olmaması, iş elde etme yöntemlerinde meslekî ahlâka yakışmayan davranışların sergilenmesine sebep olabilmektedir.

Meslekî unvanın sınavsız bir şekilde elde edilmesinin doğru olup olmadığı konusunda yapılan tartışmalar meslekî sorunun bir diğerini oluşturmaktadır.

Meslekî şirketleşmenin ticarî kayguları ön planda tutarak gerçekleştirildiği düşüncesi de bir meslekî sorun olarak YMM'leri etkilemektedir.

Ekonomik sisteme katkı sağlayan ancak birçok sorunla karşı karşıya kalan meslek elemanlarının bir kısmının meslekî memnuniyetsizlikleri artarak devam etmektedir.

YMM'lerin sorunları üzerinde yapılan çalışmalar daha çok müşterek ve müteselsil sorumlulukları, karşıt inceleme sorunu ve meslekî ahlâkın korunamaması üzerinde odaklanmıştır. Zaman zaman şirketleşme ve meslekî sorumluluk sigortası konusunda da çalışmalar yapılmaktadır. Bütün çalışmalar, YMM'lere yüklenen sorumluluğun çok fazla ve bu şartlarda çalışmanın zor olduğu noktalarında odaklanmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan ve YMM'ler üzerinde yapılan araştırmanın bulguları ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- YMM'lik mesleği daha çok erkekler tarafından yürütülmektedir.
- Lisans düzeyinde eğitime sahip YMM'lerin ağırlığı lisansüstü eğitime göre çok fazladır.
- Daha çok tam tasdik ve KDV iadesi işlerine yönelmektedirler.
- Bir müşteri ile uzun süreli iş yapma eğilimindedirler.
- Mesleğe daha çok sınav yolu ile girilmekte; sınavsız girişten ise en çok maliye kökenliler yararlanmaktadırlar.
- Mesleği bireysel icra etme anlayışı ağırlık kazanmıştır.
- Sorumluluklarının ağırlığını azaltmak için geliştirilen meslekî sorumluluk sigortasına önem vermemektedirler.
- Bu kadar sorunların varlığına rağmen yine de mesleklerinden memnundurlar.
- Mesleklerinin ekonomik sisteme katkı sağladığına kesinlikle katılmaktadırlar.
- Genel olarak meslekî sorunlarının varlığı konusunda kararsız görüş bildirmişlerse de yasal düzenlemelerden kaynaklı sorunların varlığına kısmen katılım göstermişlerdir.
- Müşteri ile akrabalık ilişkisinin meslekî bağımsızlığı zedeleyeceği görüşüne olumlu yaklaşırlarken, uzun süreli iş yapmanın bir bağımsızlık sorunu oluşturmayacağını düşünmektedirler.
- Müşterilerin maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşünde olup olmadığı konusunda kararsız kalmışlardır. Ancak yapılan çapraz karşılaştırmada Diğer (Ünv. SMMM) kökenlerden olan YMM'lerin %74'ünün; maliye kökenlilerin ise %43'ünün müşterilerin bu şekilde düşündüklerine inandıkları bulgusuna ulaşılmıştır.
- Sınava girmeden meslekî unvana sahip olunması uygulamasını genel olarak sorun kabul etmektedirler.

- Unvanın elde edilmesinde suiistimalin olup olmadığı konusunda ise kararsız kalmışlardır. Belki kararsız kalmalarında meslekî sınavın yazılı yoklama tipinde olmasının bir payı olabilir. Çünkü yazılı yoklamalarda değerlendirme aşaması sübjektif bir nitelik taşıyabilir.
- Meslekî Odaların uygulamalarından kaynaklı bir sorunla karşılaşmadıklarını bu alt problemteki ifadelerle verdikleri cevaplarla belirtmişlerdir. Ancak sadece Odanın meslektaşlar arasında haksız rekabeti önlemeye yönelik denetimler yapıp yapmadığı ifadesine ise kararsız kalmışlardır.
- Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerinden kaynaklı sorunlarla genellikle karşılaşmaktadırlar. Özellikle, iş kabul etmede düşük tarife uygulamasının kesinlikle yaşandığı; bununla birlikte ücretlerin zamanında alınması konusunda zaman zaman sıkıntı çekildiği görüşündedirler. İş ilişkisinin devamını sağlama gayesi ile müşteri işletmenin yetkilileri ile iyi geçinmeye çalışıldığını düşünmektedirler.
- Meslekî şirketleşmede daha çok ticarî amacın ön plana çıktığı ifadelerine olumlu düzeyde katılım göstermişlerdir.
- Yasal Düzenlemelerden kaynaklı sorunların varlığını ölçen ifadelerin hemen hemen tamamına olumlu yaklaşım göstermişlerdir. Sorunlarının daha çok bazı yasal düzenlemeler ile ortaya çıktığı veya arttığı görüşündedirler.
- Meslekî sorunlara *Çözüm Önerileri* olarak geliştirilen önerilerin hiçbirisine olumsuz yaklaşım göstermemişlerdir. Ancak özellikle meslekî sorumluluğun “doğruluk” kriteri ile değil “uygunluk” kriteri ile ele alınmasını ve meslekle ilgili panel, konferans gibi eğitim amaçlı etkinliklerin yapılmasını kesinlikle desteklemişlerdir.
- *Çözüm Önerilerinde* dikkat çeken bir başka bulgu ise meslek elemanlarının yardımcı personellerinden daha fazla yararlanma isteğinde oldukları bulgusudur. Bunu ölçmeye çalışan ifadeler için olumlu görüş bildirmişlerdir.

- Teyit yazısı uygulamasının her ne kadar meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olduğunu düşünseler de bu uygulamanın kalkması önerisine ise kararsız kalmışlardır.
- *Çözüm Önerilerinde* önemli bir bulgu olarak nitelendirilebilecek bir bulgu da şudur: YMM'ler işlerin Oda tarafından dağıtılması önerisine kısmen katılım göstermişlerdir.
- Sınavsız geçişin yerine sınavlarda muafiyet sistemi uygulanmasını istemektedirler.
- Anlamlılık analizleri; Mesleğe giriş şekline göre, **iki**; Kuruma kökenine göre, **iki**; Mesleğin icra edilme şekline göre, **iki** ve Meslekî deneyim sürelerine göre, **dört** ayrı grup görüşü olarak ele alınmıştır.
- Bu grupların görüşleri arasında sadece, mesleğin ekonomik sisteme katkı sağladığına yönelik ifadelerde anlamlı farklar tespit edilmemiştir. Ele alınan her grup mesleğin ekonomik sisteme katkı sağladığına aynı yönlerde katılım göstermişlerdir.
- Görüşler arasında anlamlı fark en çok *Mesleğe Giriş Şekli* gruplarında yaşanmıştır. *Meslekî Deneyim Süreleri* ise hiçbir ana ve alt problemlerde anlamlı farklılık yaşatmamıştır.
- “*Müşterilerin Tutum ve Düşünceleri*” ile “*Meslekî Şirketleşme*” alt problemleri, ikili grupların yer aldığı üç bağımsız değişkenlerin görüşleri arasında anlamlı farklılığın olduğu alt problemlerdir.
- *Odaların Uygulamaları* alt probleminde ise ele alınan bütün grupların görüşleri arasında anlamlı farklar tespit edilmemiştir.
- Genellikle ele alınan grupların kendi durumuna uyan ve uymayan alt problemlerde anlamlı farklılık saptanmıştır. Örneğin, *Mesleğe Giriş Şekli* sınavla ve sınavsız giriş olarak ikiye ayrılmıştır. Bu gruplar arasında özellikle *Unvanı Elde Etme Şekli* alt probleminde anlamlı farklılık çok çarpıcı bir biçimde görülmektedir.
- “*Mesleğin Sorunları*”nın ifadeleri düzeyinde en fazla anlamlı farklılık “*Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM'lerin Tasdik Ettikleri Belgelerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır.*” ifadesinde



olmuştur. Bu ifadeyi *Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur.*,”*YMM’likte, Şirketleşme Tekelleşmeyi Artırır.*,”*YMM’likte Şirketleşme, Mesleğin Ticarî Boyutunu Ön Plana Çıkarır.*,”*Mesleğin, Bir YMM Şirketine Dâhil Olarak Yürütülmesi Bağımsızlığı Zedeler.* “;”*Müşterisi İle Akrabalık İlişkisi Bulunan YMM’nin Bağımsızlığı Zedelenir.*” ve “*Müşteriler Hizmetin Kalitesi, “Az Vergi Çıkarma” İle Ölçer.*” ifadelerindeki anlamlı farklılıklar izlemiştir.

- *Çözüm Önerileri* için yapılan anlamlılık analizlerinde ise en çok “*Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınavsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır.*” önerisinde gruplar arasında anlamlı farklılık saptanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde, mesleğin ekonomik sisteme katkısı, mesleğin sorunları ve sorunların çözüm önerileri konusunda teorik olarak verilen bilgilerle anket çalışmasında elde edilen bulgular birbirleriyle örtüşmektedir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### 1. KİTAPLAR

- AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara İTİA Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü, Yayın No: 8, Kalite Matbaası, Ankara, 1979.
- **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No: 135, Ankara, 1989.
- AKGÜL Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.
- AKTUĞLU M.Ali, **Denetleme ve Revizyon**, Genişletilmiş 2. Baskı, DE Üniversitesi İİBF Yayınları No: 1. İzmir, 1983.
- ALTUĞ Osman, **Kayıtdışı Ekonomi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ARENS Alvin A., LOEBBECKE, James K., **Auditing Integrated Approach**, Seventh Edition, Prentice Hall, New Jersey 07458, 1997.
- ARICA Nadir, Ali İYİBİL, **İşletmelerde Vergi Denetimi- Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara, 1985.
- ARKUN O. Fikret, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul, 1975.
- ARSLAN Mehmet; **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Alfa Basım –Yayım- Dağıtım, İstanbul, 2000.
- ATAMAN Ümit, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001.
- ATTWOOD Frank A. , Neil D, STEIN, **de Paula's Auditing**, Seventeenth Edition, English Language Book Society/Pitman, London, 1986.
- BEYDOĞAN H.Ömer, **Okullarda Ölçme ve Değerlendirme**, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Atatürk Üniv. K.K. Eğitim Fak. Yayın No. 72, Erzurum, 1998.
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

- BÜYÜKBALKAN Uğur ,**Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı**, TÜRMOB Yayınları No: 46, Ankara, 1998.
- COSSERAT G., **Auditing and Investigations**, Longman Group UK Ltd.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 165, Eskişehir, 1976.
- DEFLIESE Philip L, Henry R. HAENICKE, Jery D. SULLIVAN and Richard A.GNOSPILIUS, “ **Montgomery’s Auditing**”, Tenth Edition, College Version, John Willey&Sons, 1984.
- DUMAN Ömer, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayın No: 37.
- EDİZDOĞAN Nihat, **Kamu Maliyesi II**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.
- ERGÜLEN Güneri ve Hayrettin ERDEM, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- GÖVEMLİ Oktay, **Muhasebe Tarihi**, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No: 1, İstanbul.
- GUY Dan M., C. Wayne ALDERMAN, ALAN J. WINTERS, **Auditing**, Fifth Edition, The Dreyden Press, Forth Worth, 1999.
- GÜÇLÜ Faruk, “ **Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Danıştay Kararları Işığında)**” Detay Yayıncılık, Ankara, Ekim 2001.
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım dağıtım AŞ, İstanbul, 1993.
- HİÇŞAZMAZ Mazhar, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi**, Tisa Matbaacılık sanayii, Ankara, 1974.
- HOCKLEY Graham C., **Public Finance An Introduction**, Routledge&Kegan Paul, 1979, London.
- HOWARD Leslie R., **Taylor&Perry’s Principles of Auditing**, Nineteenth Edition, Macdonald and Evans, London, 1976.
- KARASAR Niyazi, **Bilimsel Araştırma Yöntemi**, 12. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim 2003.

- KARDEŞ** Seval, **Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 29, Ankara, 1996.
- KAPTAN** Saim, **Bilimsel Araştırma ve İstatistik Teknikleri**, Geliştirilmiş 11. Baskı, Tekışık Web Ofset Tesisleri, Ankara, 1998.
- KARAGÖZ** Murat, **Örnekleme Yöntemleri**, İnönü Ü., İ.İ.B.F. Ekonometri Bölümü Basılmamış Ders Notları, 2003-2004 Öğretim Yılı, Malatya, 2003.
- KELL** Walter G., William C. BOYNTON, Richard E. ZIEGLER, **Modern Auditing, Fourth Edition**, John Willey&Sons, New York, 1989.
- KEPEKÇİ** Celal, **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.
- KURTULUŞ** Kemal, **İşletmelerde Araştırma Yöntembilimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, No. 210, İstanbul, 1989.
- MALİYE ve HESAP UZMANLARI DERNEĞİ**, **Denetim İlke ve Esasları- I. Cilt**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- MAVRAL** Ülker **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye Yansımaları**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2001.
- MEİGS** Walter B., E. John LARSEN, **Principles of Auditing**, Fourth Edition, Richard D. Irvin Inc., Homewood, Illinois, 1969.
- ORHANER** Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 1997.
- ÖNCEL** Mualla ve Diğerleri; **Vergi Hukuku Cilt:1 Genel Esaslar**, Yenileştirilmiş Üçüncü Baskı, Yargı Yayınları, Ankara, 1987.
- ÖNDER** Türkan, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, Yayın No: 1163, İstanbul, 2001.
- ÖNER** Erdoğan, **Kamu Maliyesi 1**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayın No: 1986/282.
- ÖZER** İlhan, **Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Yayınları No: 156, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- PEHLİVAN** Osman, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2000.

- SABAN Ahmet, **Öğrenme-Öğretme Süreci: Yeni Teori ve Yaklaşımlar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000.
- SABAN Nihal, **Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları No: 10. İstanbul 2000.
- ŞAMLIOĞLU Servet, **Tatbikatte Vergi İncelemesi ve İnceleme İle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Eğitim Merkezi, Ankara, 1971.
- ŞEKER H. Nezir **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım-Yayın-Dağıtım, İstanbul, 1994.
- ŞENER Orhan, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Alkım Yayınları, 1998.
- TEKİN Halil, **Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme**, Mesa Yayınları, Ankara, 1987.
- TUNCER Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Güray Matbaası, İstanbul, 1984.
- TURGUT M. Fuat, **Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme Metotları**, 6. Baskı, Ankara, 1988.
- TÜRK İsmail **Maliye Politikası**, Gözden geçirilmiş 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- WOOLF Emile, **Auditing Today**, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, London, 1979.
- YALKIN Yüksel Koç, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Yedinci Baskı, Turhan kitabevi, Ankara, 1989.
- YAVAŞOĞLU Mustafa, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim-Yorum Uygulama ve Açıklamalar-**, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. AŞ, Ankara, Şubat 2001.
- YAYLA Atilla, **Liberalizm**, Liberte Yayınları, Ankara, 1998.
- YAZICI Mehmet, **Muhasebe Tümlenimleri ve Örgütlenmesi**, MÜ İİBF Nihad SAYAR Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 439/672, İstanbul, 1990.
- YETİM Sedat, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı Ekonomi**, Türkiye Banklara Birliği, Yayın No: 215, İstanbul, 1999.

- YILMAZ** Faruk, **Devlet Borçlanması ve Osmanlıdan Cumhuriyete Dış Borçlar**, Birleşik Yayıncılık, 1996, İstanbul.
- YÖRÜK** Nevin ve Ünsal BAN, **KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Finansman Sorunlarının Kaynaklarının Belirlenmesine Yönelik Uygulama**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- YÜKÇÜ** Süleyman, **MSUGT'e Göre Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi)**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.

## 2. MAKALELER

- AKDENİZ** Kurtuluş, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 55, Yıl: 1997.
- AKDOĞAN** Abdurrahman " Vergi Yönetimine ve Mükelleflere Yardımcı Örgütlerden Yararlanma" **Yeni İş Dünyası Dergisi**, İktisat-İşletme-Maliye- Banka, Sayı: 14, Aralık, 1980.
- \_\_\_\_\_ "İngiltere'de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler", **Yeni İş Dünyası Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 59, Eylül/1984, sh: 31.
- AKGÜÇ** Öztin, "İç Borç Sorunu", **İktisat Dergisi**, Sayı: 420, Ocak/Ağustos 2002.
- ALPAY** M. Raşit, "Yeminli Malî Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 45, Eylül-1996.
- ALPTÜRK** Ercan, "Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk Kapsamında Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinin Riskleri", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Sayı:192, Nisan 2004.
- ARABACI** Mehmet, "İngiltere'de Vergi Denetimi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 91, Eylül/ Aralık/1988.
- ATAY** Tezcan, "Mükellefler Tarafından Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi ve Özellik Gösteren Durumlar-1", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 99, Mart 2001.
- AYDIN** Fazıl, "Vergi Yüğü ve Türkiye Açısından İncelenmesi I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı: 116, Ağustos 2002.



- AYSAN Mustafa A. "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:37 Temmuz-Ağustos-Eylül 1996.
- BAŞ İ. Melih, "Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci", **Denetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 68-69, Ağustos-Eylül 1991.
- BAŞARAN Murat, " Kamusal Gücün Kullanımı Bağlamında Yeminli Malî Müşavirlik Kurumu Veya Mesleğin Dayanakları; Vergi İncelemesi Sürecindeki Yeri Üzerine Bir Deneme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 152, Mayıs 2001.
- BAŞER Metin, "**Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye**" Malî Çözüm Dergisi, Sayı:47 Nisan-Mayıs-Haziran 1999.
- BİÇER Recep, "Kamu Harcamaları Neden Büyür", **Denetim Dergisi**, Sayı: 103, Yıl: 14, Kasım-Aralık-1999.
- BOZDOĞAN Mine, H.Lütfi EJDER; "Türkiye'de Vergi Hasılatını Etkileyen Unsurlar Konusunda Mükelleflerin Bakış Açılarının Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:9, Sayı:194, 2001.
- BOZKURT Nejat, " İşletme Çalışanları Tarafından Hileleri Doğuran Nedenler" **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı: 92, Ağustos 2000.
- BRİNK Victor Z., "Internal Auditing- A Historical Perspective and Future Directions," (D.R. CARMICHAEL, John J. WILLINGHAM, **Perspective İn Auditing**, Fourt Edition, Mc Graw-Hill Book Co. New York,1985,).
- CALHOUN Charles H., "ABD'de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler." (Çev.: Ahmet KÖSE), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999.
- CAN İsmail " Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi" **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı:53.
- CANGİR Niyazi, "Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 241, Eylül-2001.
- ÇAĞLAYAN Toper. "ABD'de Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi

- İncelemesine Alınma Süreci ve Vergi İnceleme Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 75, Mayıs/Haziran/1985,
- ÇAM Muzaffer, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:170, Ekim 1995.
- ÇARIKÇIOĞLU Peyami, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, **Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Gelişimi, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, Silivri 6-8 Nisan 1995, İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın No: 16, İstanbul.
- ÇELEBİ A. Kemal, “Mükellef – Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C. Bayar Üniversitesi İİBF, Yıl: 1997, Sayı: 3.
- ÇETİNTAŞ Hakan, “Türkiye’de Kayıtdışılığın Fayda-Maliyet Analizi”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 5, Ağustos 2003.
- ÇİFTÇİ Yavuz ve Birgül ÇİFTÇİ, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetim BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003.
- ÇİLOĞLU İsmail, “Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi”, **Hazine Dergisi**, Sayı:11, Temmuz 1998.
- ÇOBAN Metin, Abdulkadir DAŞTAN, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Trabzon İline Yönelik Anket Çalışması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 261, Mayıs 2003.
- DAĞÜSTÜ Mustafa, “İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:229, Eylül-2000.
- DEMİRBİLEK Müslüm, “İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: VI, Nisan 1987, Sayı:68.
- DEMİRCİ Azmi, Zihni KARTAL, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:211, Yıl: Mart/1999.
- DERDİYOK Türkmen, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 14, Yıl: 1993.
- “Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı:38, Ocak-Mart 1993.

- DİKEÇ Üstün, "Fonlar ve Denetim", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-15 Haziran, 1987.
- DOĞAN Hasan, "3568 Sayılı SM SMMM YMM Kanunu 27 Sayılı Genel Tebliği Sonrası, Yeminli Malî Müşavirlerin Onay İşlemlerinde Karşıt İncelemeleri Götürebileceği Sınırların İncelenmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 99, Mart 2001.
- DOĞANYİĞİT Saadettin, "Etkin Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan Olumlu İlişkilerin Önemi", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:XXI, Sayı: 203.
- DOĞRUSÖZ Bumin, "Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 Sayılı Kanun Kapsamında-Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20.
- DURLANIK S. Sabit, " Hileli İşlemlere Yönelik Bağımsız Denetim Standardı Öneresi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs, 2001.
- ENGİNDENİZ Sait, "Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Ekim 1994.
- ERDEM Metin, "Türkiye'de 90'lı yıllarda Kamu Maliyesi Göstergelerindeki Gelişmelerin Bir Özeti", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:3, Temmuz 1999.
- ERGEN Halim, "Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Mart 2003.
- ERGENÇ Sedat, "Denetim Mekanizmasında Radikal Değişime İhtiyaç Vardır", **Denetim Dergisi**, yıl:8, sayı: 80, Mart-Nisan 1993.
- EROL Mikail, "Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebeden Beklentileri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:105, Eylül 2001.
- ERTUNA Özer, "Türkiye Ekonomisinin Kayıp Yılları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2003.

- GÖKBEL Doğan, “Vergi Mükellefleri Açısından Vergi İncelemesi”, <http://www.eso-es.net/kuumsal/yazi>, 14/10/2002.
- GÖREN İhsan, “Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, **Kamu Malî Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Sempozyumu**, İstanbul, Kasım, 1999.
- GÜNDAY Malik, “Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Özelliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 93, Haziran 1996.
- GÜNEŞ Recep, “Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003.
- GÜRDAL Kadir, “Muhasebe Dünyasından Haberler”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 6, Şubat 2002, sh: 137.
- GÜREDİN Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yay. No: 20.  
 “Denetim teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu”, **İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 9, Yıl: 1977.
- GÜVEMLİ Oktay, “Yeminli Malî Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Mesleğindeki Gelişmeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:1, Ocak-1999.
- HUND David M., “Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 8, Ekim 2000.
- İBİŞ Cemal, “Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve Meslek Mensubunun Yeni Kimliği”, [www.mmb.org.tr](http://www.mmb.org.tr), 28/10/03
- KARADOĞAN Uğur, “Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara tutulması Zorunlu defterlerin İbraz Edilmemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 80, Ağustos 1999.

- KARAKAŞ** Eser, Pınar AKKOYUNLU, “Malî Krizin Göstergeleri (Uluslararası Bir Karşılaştırma)”, **Türkiye Maliye Sempozyumu** (Türkiye’de Kamu Ekonomisi ve Malî Kriz), Antalya, Mayıs 1997.
- KAYA** Mehmet Şevki, “Yeminli Malî Müşavirlik Müessesesine İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 147, Aralık 2000.
- KAZCI** Sami, “Japonya’da Yeminli Malî Müşavirlik ve Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:98, Ekim 1989.
- KELLEÇİOĞLU** M. Aykut, “Sahte Faturanın Tanım ve Fatura Sahteliğinin İspatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 94, Ekim 2000.
- KILDİŞ** Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm önerileri”, **Maliye Yazıları**, Sayı:66, Ocak/Mart 2000.
- KIRBAŞ** Sadık, “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:3, sayı:36, Aralık 1995.
- KOCAHANOĞLU** O. Selim, “Türkiye’de Vergi Kaybı ve Denetimi”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 165, Yıl: 1978.
- KORKUSUZ** Mehmet, “Sahte ve muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 90, Haziran 2000.
- KOTAR** Erhan, “Muhasebe Denetiminde Ahlak’ın Yeri ve Önemi”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yayın No: 20.
- ONAT** Nihat “Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri – Denetim – Muhasebe Standartları İlişkisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:10, Yıl: 1993.
- OTLU** Fikret, “Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:14, Temmuz 2001.
- ÖNDER** İzzettin, “Yeni Dünya Düzeni Bağlamında Bütçelerin Evrimi”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 421-428, Aralık 2001.
- ÖNDER** İzzettin, Oktar TÜREL vd., “Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar” , **İktisat Politikaları Seçenekleri 2**, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, İstanbul, Ekim 1999.



- ÖRMECİ Musa, “Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 195, Kasım 1997.
- ÖZDEMİR İbrahim, “Merkezi İdarenin Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları (TÜRMOB) Üzerindeki İdari ve Malî Denetim Yetkisinin Niteliği ve Kapsamı”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl: 1, Sayı:1, Nisan 2000.
- ÖZEL Salih, “ Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinin Ortamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:7, Sayı: 75, Mart 1999.
- \_\_\_\_\_“Yeminli Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluk Sigortası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:121, Ocak 2003.
- \_\_\_\_\_“Yeminli Malî Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı: 90, Haziran 2000.
- \_\_\_\_\_“Yeminli Malî Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002.
- ÖZGEN Hüseyin, “Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları” **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:IX, Sayı: 1-2, Yıl: 1991.
- ÖZTEK Durmuş, “Türkiye’de Vergi Dışı Normal Gelirlerin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi”, **XIV Türkiye Maliye Sempozyumu (Kamu Kesimi Finansmanında Vergi Dışı Normal Gelirler ile Özel Gelirle ve Fonlar)**, Belek-Antalya, 12-15 Mayıs 1999.
- ÖZYÜREK Mustafa, “Malî Müşavirlerin Yetkisi Onaylandı”, **Milliyet Gazetesi**, 13/08/2001
- PEKDEMİR Recep, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999.
- SABAN Nihal ,“Yaşayan Denetim Hukuku-II, Amerikan Denetim Sisteminde Etik Kavramını Hukukla Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 107, Yıl: ağustos-1997.



- SAĞMANLI Metin, “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Malî Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, sayı: 90, Haziran 2000.
- SARILI Mustafa Ali, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003.
- SARISU Ekrem, “Yeminli Malî Müşavirlere Yapılan Haksızlık Ve Ufuktaki Tehlike!”, **Finansal Forum**, 01.11.2000 Çarşamba.
- SAYILGAN Şevket, “Kamu Borçlanmasında Stratejik Yöntem: Dış Borçlanma”, **Finans Dünyası Dergisi**, Sayı:166, Ekim 2003.
- SAYIN Mahmut, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 95, Yıl: 15, Ağustos/1996.
- SELÇİK Muhlis, “Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinde Sorumluluk Açısından “Meslek Kusuru” Kavramı”, **Muhasebe ve Finasman Dergisi**, Sayı:17, Ocak 2003.
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Odası Yayın No: 20, Alanya, 1997.
- SEVİĞ Veysi, “Kayıtdışı Ekonomi ve Bütçe Denge İlişkisi”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 421-428, Yıl: 2001.
- \_\_\_\_\_ “Maliye Bakanlığının 3568 Sayılı Meslek Yasası’ndan Bekledikleri Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından Yaşanan Çelişkiler Ve Alınması Gereken Önlemler” , Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000’lere Doğru, **II. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları, No:19, İstanbul,1996.
- SÖZBİLİR Naciye, YENİGÜN, Tekin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlı ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, **Muhasebe ve Finasman Dergisi**, Sayı: 13, Ocak 2002.

- ŞAHİN Hayati, “ABD’de Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 141, Yıl: Mayıs 1993.
- TEMELLİ Sezai, “Türkiye’de Bütçe, Toplum ve Piyasa ilişkileri”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 421-428, Aralık 2001.
- TERZİ Cihan, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Denetçinin sorumluluğu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:172, Aralık 1995.
- TOSUNER Mehmet,“Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:14, Sayı:85, Ekim 1995.
- TUNCER Mehmet, “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:181, Ekim 2003.
- TÜĞEN Kamil, “Dış Borçlarımız ve Ekonomik Etkileri”, **Maliye Yazıları Dergisi**, Mart/Nisan 1991.
- UĞUR Oktay, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 214, Haziran 1999.
- USLU Selçuk, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Odası Yayın No: 20, Alanya, 1997.**
- UYSAL Özgür Özmen , “Muhasebe eğitiminde Etik: Araçsal Etik Mi?”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002.
- UZUNOĞLU Nihat “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 236, Nisan 2001.
- ÜLKER M. Sema, “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 1997, İSMMM Odası Yay. No: 20.**
- YILANCI Münevver, Birol YILDIZ, “ Yeminli Malî Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik- Malî Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri” **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl: 2, sayı:5, Ekim 2001.

- YILDIRIM Haydar ve Olcay KOLOTOĞLU, “Vergi İncelemelerinin İş Yerinde Yapılması ve Konu İle İlgili Bir Danıştay Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, Sayı: 125, Mayıs 2003.
- YILDIRIM Yavuz ,“İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Yıl: Temmuz/2000.
- YILMAZ Nevzat, “Türkiye’de Denetim Olgusu ve KOBİ’lerin Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:153, Haziran 2001.
- YUMUŞAK İbrahim, “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 23, sayı:272, Nisan 2004.
- YÜKÇÜ Süleyman, TEKTÜFEKÇİ, Fatma, “Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlerin İşleri Mi?”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:1, Sayı: 4, Mayıs 2001.

### 3. DİĞER KAYNAKLAR

#### a. İnternet Tabanlı Kaynaklar

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.aicpa.org>

<http://www.aicpa.org>

<http://www.china-cpa.com>.

<http://www.accountants.org.sg>.

<http://www.cpaaustralia.com.au>.

<http://www.cpavision.org/vision.htm>.

<http://www.jicpa.or.jp>.

<http://www.denetde.org.tr>

<http://www.gelirler.gov.tr>

[http://www.ymm.net/vuk/vergi\\_incelemesi](http://www.ymm.net/vuk/vergi_incelemesi)

<http://www.irs.gov/irs/index> ,

<http://www.turmob.gov.tr>

[www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr)

#### b. Kanun, Yönetmelik ve Mesleki Kararlar

ASO Genişletilmiş Meclis Toplantısı, 23/01/2003.

Danıştay Kararları

Katma Değer Vergisi Kanunu

Resmi Gazete

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî

Müşavirlik Kanunu

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî

Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı

Serbest Muhasebeci-Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirlik

Yönetmelikleri.

Türkiye Noterler Birliği Hukuki Sorumluluk Fonu Yönetmeliği, Yönetmelikler,

Türkiye Noterler Birliği Yayın No: 40, Ankara, 1998.

Türkiye Noterler Birliği Yardım Sandığı Yönetmeliği, Yönetmelikler, Türkiye

Noterler Birliği Yayın No: 40, Ankara, 1998.

Vergi Usul Kanunu

### c. Raporlar ve Uzmanlık Tezleri

ANKARA YMM ODASI Çalışma Raporu (01/05/2002–30/04/2003).

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi

Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara-2001.

EKONOMİK RAPOR 2001, TÜRMOB Yayınları No: 190, Ankara, 2002.

GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ Faaliyet Raporu. 2000.

**KOÇ** Kemalettin, “İngiltere’de Vergi İnceleme Elemanlarının Bilgi Alma ve Arama Yetkileri, Görevleri, Mesleğe Alınmaları, Yetiştirilmeleri, Çalışma Şartları”. **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 362, Ankara.

**KORKMAZ** Hamdi, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Potansiyeli ve Kayıpları Üzerindeki Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa, 1999.

**ÖZŞEKER** Ruhi, “İngiltere’de Gelirler Teşkilatı, Mükellef Vergi Daireleri İlişkileri, Vergi İle İlgili Dokümantasyon Kuruluşları ve Bunların Çalışmaları”, **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 718, Ankara,

**ŞAMILOĞLU** Famil, **Finansal Tablolar Aracılığı İle Vergi İncelemesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.

**YILMAZ** Ertuğrul, “İngiltere’de Vergi İnceleme Teşkilatı ve Özellikleri”, **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 416, Ankara.

**YILMAZ,** Hakan, **Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi**, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 1996.

**ZALOĞLU** Nurullah, “İngiliz Vergi Sisteminde P.A.Y.E. (Pas As You Earn) Sisteminin İşleyişi, **Hesap Uzmanları Kurulu Raporu**, Hesap Uzmanları Özel Kitaplığı Kodu: 641, Ankara.

### d. Sözlükler

COLLINS COBUILD ENGLISH LANGUAGE DICTIONARY, Herper Collins Publishers, 1993.

TÜRKÇE SÖZLÜK, TDK Yayınları No : 549, 9. Baskı, cilt II, Ankara, 1998.

**EKLER****EK I: ANKET FORMU**

**Sayın Yeminli Mali Müşavir,**

İlişikte sunulan anket formu, yeminli müşavirlik mesleğinde, meslekî sorunların kaynaklarını belirleyebilmek amacıyla bilimsel bir çalışma çerçevesinde hazırlanmıştır. Anket formunda yer alan sorulara ve ifadelere verilen cevaplar, bilgisayar ortamına aktarıldıktan sonra bir grup halinde istatistiksel analizlere ve değerlendirmelere tabi tutulacaktır.

**Vereceğiniz cevapların sizi bağlayıcı herhangi bir yönü yoktur. Lütfen kimliğinizi yazmayınız.**

Anket sorularına ve ifadelerine içten ve objektif düşünce ile katkıda bulunmanız bu bilimsel çalışmayı daha anlamlı hale getirecektir.

Değerli zamanınızın bir kısmını ayırarak ankete katıldığınız için teşekkür eder, işlerinizde sorunsuz ve huzurlu günler geçirmenizi dilerim.

**HABERLEŞME:**  
Cep tel: 0 532 711 18 02  
e-posta : mehmet\_demir01@hotmail.com

**Mehmet DEMİR**  
İnönü Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü



## I. DEMOGRAFİK VE MESLEKİ ALTYAPIYA YÖNELİK SORULAR

1- Cinsiyetiniz?

- Erkek  Kadın

2- Yaşınız?

- 50'den az  50 – 59 arası  59'dan fazla

3- Eğitim durumunuz?

- Lisans  Lisansüstü

4- Meslekî deneyiminiz?

- 5 yıldan az  5 – 9 yıl  10 – 14 yıl  15 yıl ve üzeri

5- Müşterinize hangi tür hizmetlerde bulunuyorsunuz? Bide fazla işaretleme yapılabilir.

- Tam Tasdik kapsamındaki işler  KDV İadesiyle ilgili işler  
 Danışmanlık işleri

6- Herhangi bir müşterinizle iş sözleşmenizi ardı ardına en çok kaç defa yenilediniz?

	1 defa	2 defa	3 defa	4 defa	5 defa	5'den fazla
İş Sözleşmesinin Ardı Ardına Yenilenme Sayısı						

7- Bağlı bulunduğunuz YMM odası?

.....YMM Odası

8- Mesleği icra ettiğiniz il?

.....

9- Meslekî ünvanı elde etme şekliniz?

- Sınav yolu ile  Sınavsız

10- Geldiğiniz kurum hangisidir?

- Maliye teşkilatı  Diğer (Üniversite veya SMMM)

11- Mesleğinizi bireysel olarak mı yoksa bir YMM şirketi bünyesinde mi icra ediyorsunuz?

- Bireysel olarak  YMM şirketi bünyesinde

12- Meslekî sorumluluk sigortanız var mı?

- Evet  Hayır

13- Aşağıda sıralanan seçenekler arasından, mesleğinizle ilgili genel tatmin düzeyinizi en iyi ifade eden seçeneği lütfen işaretleyiniz.

- Memnunum  
 Kararsızım  
 Memnun değilim

**II. MESLEĞİN EKONOMİK SİSTEME KATKILARINA, SORUNLARINA VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE YÖNELİK İFADELER**

Aşağıda, YMM'lerin ekonomik sisteme katkılarına ve sorunlarına yönelik ifadeler ile bu sorunların çözümüne yönelik öneriler bulunmaktadır. Lütfen söz konusu ifadeleri dikkatlice okuyarak, ifadenin sağında bulunan beş şıktan size en uygun olanı belirtmek için kutunun üzerine <b>carpı (X)</b> işareti koyunuz.	Kesinlikle Katlıyorum	Katlıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
<b>A. YMM'LERİN, EKONOMİK SİSTEME YAPTIKLARI KATKIYA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
14- YMM'lerin çalışmaları, kamu finansman sorununun çözümüne katkı sağlar.	5	4	3	2	1
15- YMM'lerin faaliyetleri, kayıtdışı ekonomiyi azaltır.	5	4	3	2	1
16- YMM'ler, devletin vergi denetim yükünü hafifletir.	5	4	3	2	1
17- Ekonomik kriz dönemlerinde YMM'liğin danışmanlık yönü önem kazanır.	5	4	3	2	1
<b>B. YMM'LERİN, BAZI SORUNLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
<b>BI. YMM'LERİN MESLEKİ BAĞIMSIZLIĞA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
18- Yapılan işin karşılığı olan ücretin, müşteriden direkt olarak alınmıyor olması bağımsızlığı zedeler.	5	4	3	2	1
19- Müşterisi ile akrabalık ilişkisi bulunan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	5	4	3	2	1
20- Müşterisiyle, uzun süreli iş yapan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	5	4	3	2	1
21- Müşterilerin, YMM'ler arasında seçim yapabilmesi YMM'nin bağımsızlığını zedeler.	5	4	3	2	1
<b>BII. YMM'LERİN, MÜŞTERİLERE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
22- Müşterilerde, maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri işlerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	5	4	3	2	1
23- Müşteriler, hizmetin kalitesini, "az vergi çıkarma" ile ölçer.	5	4	3	2	1
24- Müşterinin, muhasebe ile ilgili bilgi düzeyi yeterli <b>değildir</b> .	1	2	3	4	5
25- Müşteriler, meslekle ilgili meşru olmayan isteklerde (tekliflerde) bulunurlar.	5	4	3	2	1
<b>BIII. YMM'LERİN, MESLEKİ ÜNVANIN ELDE EDİLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
26- YMM sınavının içeriği mesleğin yapısına uygun <b>değildir</b> .	1	2	3	4	5
27- Meslekî unvanın elde edilmesinde suiistimaller yaşanır.	5	4	3	2	1
28- Meslekî unvanı sınavsız elde edebilme, haksız rekabete sebep olur.	5	4	3	2	1

	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Fikrim Yok	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor
<b>BIV.YMM'LERİN, ÜCRETE ve İŞ ELDE ETME YÖNTEMLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
29- Ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanır.	5	4	3	2	1
30- YMM'ler, bir YMM ile hizmet akdi devam eden müşteriye bilerek iş önerirler.	5	4	3	2	1
31- YMM'ler, müşterileri ile tekrar sözleşme düzenleyebilmek için onlarla iyi geçinmeye çalışırlar.	5	4	3	2	1
32- YMM'ler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi mercilerce saptanan ve bu durumları ilan edilen iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), işlerini görürler.	5	4	3	2	1
33- YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanlar vardır.	5	4	3	2	1
34- Görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM, iş bulmakta sıkıntı yaşar.	5	4	3	2	1
35- YMM'ler, YMM olmadan önce ücret karşılığı işlerini (muhasebeci vb. olarak) yaptıkları müşterilerinin işlerini görürler.	5	4	3	2	1
<b>BV. YMM'LERİN, ŞİRKETLEŞMEYE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
36- YMM'likte şirketleşme, mesleğin ticarî boyutunu ön plana çıkarır.	5	4	3	2	1
37- Mesleğin, bir YMM şirketine dahil olarak yürütülmesi bağımsızlığı zedeler.	5	4	3	2	1
38- YMM'likte, şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	5	4	3	2	1
39- Mesleğin bir YMM şirketi bünyesinde yürütülmesi, maddî kazancı artıran faktördür.	5	4	3	2	1
40- Küçük ölçekli YMM şirketlerinin kuruluşuna izin verilmesi meslekî kaliteyi azaltır.	5	4	3	2	1
<b>BVI. YMM'LERİN, ODALARININ UYGULAMALARINA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
41- Üyesi olduğum Oda, üyelerine, meslekî etiğe (ahlakâ) sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı <u>sergilemez</u> .	1	2	3	4	5
42- Üyesi olduğum Oda, disiplin cezalarının uygulanmasında <u>tarafsız davranmaz</u> .	1	2	3	4	5
43- Üyesi olduğum Oda, meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin önlenmesi için denetimler <u>yapmaz</u> .	1	2	3	4	5
44- Üyesi olduğum Oda, yeterli düzeyde meslekî eğitim faaliyetlerini <u>düzenlemez</u> .	1	2	3	4	5
45- Üyesi olduğum Oda ile iletişim kurmada sorunlar yaşanır.	5	4	3	2	1

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
<b>B VII. YMM'LERİN, BAZI YASAL DÜZENLEMELERE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ</b>					
46- Sorumlulukla ilgili mevzuattaki düzenlemeler birbirleriyle çelişki içindedir.	5	4	3	2	1
47- Meslekî disiplin suçları ve cezaları adil <b>düzenlenmemiştir.</b>	1	2	3	4	5
48- Mesleğin hukukî altyapısında Maliye Bakanlığının ağırlığı, mesleğin tanımına uygun bir biçimde uygulanmasını engeller.	5	4	3	2	1
49- YMM'lere yüklenen, her belgenin sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge olup olmadığını araştırmaya görevi uygulanabilir bir nitelik <b>taşımaz.</b>	5	4	3	2	1
50- Tasdikin nasıl yapılacağını açık bir biçimde ortaya koyan denetim standartları yoktur.	5	4	3	2	1
51- Karşıt incelemelerde teyit yazısı uygulaması, meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olur.	5	4	3	2	1
52- KDV İadesi veya tam tasdik işlerine yönelik karşıt incelemelerde defter ve belgelerin ibrazında güçlükler yaşanır.	5	4	3	2	1
53- Karşıt incelemelerin YMM'nin bizzat kendisi tarafından yapılması pratik açıdan mümkün <b>değildir.</b>	5	4	3	2	1
54- Meslekle ilgili bürokratik işlemler bıktırıcı düzeydedir.	5	4	3	2	1
55- Tasdik raporlarının bizzat YMM tarafından vergi dairesine teslim edilmesi zorunluluğu, iş yükünü gereksiz bir biçimde artırır.	5	4	3	2	1
56- Meslekî sorumluluk sigortasında, "risklerin beyanı"nı doğru bir biçimde ifade edebilmek oldukça zordur.	5	4	3	2	1
57- Meslekî sorumluluk sigortasına, risklerin büyüklüğü sebebiyle sigorta şirketleri; primlerin çokluğu sebebiyle de meslek elemanları isteksiz davranır.	5	4	3	2	1
58- Özellikle KDV iadelerinde yaşanan suiistimallerden daha çok YMM'lerin sorumlu tutulması mesleğin geleceğini olumsuz etkiler	5	4	3	2	1

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
<b>C. ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER</b>					
59- Meslekle ilgili olarak ortaya çıkan resmi kurumlarla ilişkilerde YMM'nin yetkili kıldığı bir vekilin görev alması sağlanmalıdır.	1	2	3	4	5
60- Kaşıt incelemelerde YMM'ler arasındaki olumsuz gelişmeleri önlemek için "teyit uygulaması"ndan vazgeçilmelidir.	1	2	3	4	5
61- Meslek etiği ile ilgili olarak TÜRMOB veya üniversitelerin düzenledikleri panel, konferans ve sempozyum gibi meslekî etkinlikler artırılmalıdır.	1	2	3	4	5
62- 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.	1	2	3	4	5
63- Meslek elemanına "yaşam boyu eğitim" çerçevesinde "meslekî eğitim kursları" açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır.	1	2	3	4	5
64- Sorumluluğun YMM'de olması ve yeterli meslekî bilgi ve beceriye sahip bulunması şartlarıyla YMM'nin yanında çalışan elemana "inceleme yapma ve tutanak düzenleme" yetkisi verilmelidir	1	2	3	4	5
65- Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de meslekî sorumluluk, "doğruluk" kriteri yerine "uygunluk" kriteri temelinde ele alınmalıdır.	1	2	3	4	5
66- Hizmetin kalitesini artırmak ve haksız rekabeti önlemek için noterler v.b mesleklerde var olan havuz sistemi YMM mesleğine de uygulanmalıdır.	1	2	3	4	5
67- Mesleğin özüne dönmesi için "vergi denetimi" ne yönelik düzenlemeler geri çekilmelidir.	1	2	3	4	5
68- Bazı kişilere, meslekî unvanın sınavsız verilmesi yerine sınavın belirli konularında muafiyet tanınmalıdır.	1	2	3	4	5

Verdiğiniz cevapların dışında, konu ile ilgili olarak belirtmek istediğiniz görüş ve düşüncelerinizi aşağıdaki kısma yazabilirsiniz.

Anket çalışmasına yaptığımız değerli katkılarınıza teşekkür ederim.

## EK II: FREKANS VE YÜZDE TABLOLARI

**Madde 14: YMM'lerin Çalışmaları, Kamu Finansman Sorununun Çözümüne Katkı Sağlar.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	115	50,4
Kısmen Katılıyorum	73	32,0
Kararsızım	24	10,5
Kısmen Katılmıyorum	11	4,8
Kesinlikle Katılmıyorum	5	2,2
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 15: YMM'lerin Faaliyetleri, Kayıtdışı Ekonomiye Azaltır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	135	59,2
Kısmen Katılıyorum	67	29,4
Kararsızım	5	2,2
Kısmen Katılmıyorum	9	3,9
Kesinlikle Katılmıyorum	12	5,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 16: YMM'ler, devletin vergi denetim yükünü hafifletir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	151	66,2
Kısmen Katılıyorum	60	26,3
Kararsızım	7	3,1
Kısmen Katılmıyorum	5	2,2
Kesinlikle Katılmıyorum	5	2,2
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 17: Ekonomik Kriz Dönemlerinde YMM'liğin Danışmanlık Yönü Önem Kazanır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	86	37,7
Kısmen Katılıyorum	95	41,7
Kararsızım	25	11,0
Kısmen Katılmıyorum	9	3,9
Kesinlikle Katılmıyorum	13	5,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 18: Yapılan İşin Karşılığı Olan Ücretin, Müşteriden Direkt Olarak Alınmıyor Olması Bağımsızlığı Zedeler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	60	26,3
Kısmen Katılıyorum	75	32,9
Kararsızım	7	3,1
Kısmen Katılmıyorum	28	12,3
Kesinlikle Katılmıyorum	58	25,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 19: Müşterisi İle Akrabalık İlişkisi Bulunan YMM'nin Bağımsızlığı Zedelenir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	62	27,2
Kısmen Katılıyorum	103	45,2
Kararsızım	14	6,1
Kısmen Katılmıyorum	23	10,1
Kesinlikle Katılmıyorum	26	11,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 20: Müşterisiyle, Uzun Süreli İş Yapan YMM'nin Bağımsızlığı Zedelenir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	13	5,7
Kısmen Katılıyorum	59	25,9
Kararsızım	10	4,4
Kısmen Katılmıyorum	38	16,7
Kesinlikle Katılmıyorum	108	47,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 21: Müşterilerin, YMM'ler Arasında Seçim Yapabilmesi YMM'nin Bağımsızlığını Zedeler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	30	13,2
Kısmen Katılıyorum	76	33,3
Kararsızım	20	8,8
Kısmen Katılmıyorum	36	15,8
Kesinlikle Katılmıyorum	66	28,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>



**Madde 22: Müşterilerde, Maliye Kökenli YMM'lerin Tasdik Ettikleri İşlerin Tekrar İncelenmeyeceği Görüşü Yaygındır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	36	15,8
Kısmen Katılıyorum	100	43,9
Kararsızım	23	10,1
Kısmen Katılmıyorum	22	9,6
Kesinlikle Katılmıyorum	47	20,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 23: Müşteriler, Hizmetin Kalitesini, "Az Vergi Çıkarma" İle Ölçer.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	12	5,3
Kısmen Katılıyorum	52	22,8
Kararsızım	20	8,8
Kısmen Katılmıyorum	40	17,5
Kesinlikle Katılmıyorum	104	45,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 24: Müşterinin, Muhasebe İle İlgili Bilgi Düzeyi Yeterli Değildir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	18	7,9
Kısmen Katılıyorum	78	34,2
Kararsızım	12	5,3
Kısmen Katılmıyorum	72	31,6
Kesinlikle Katılmıyorum	48	21,1
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 25: Müşteriler, Meslekle İlgili Meşru Olmayan İsteklerde (Tekliflerde) Bulunurlar.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	6,6
Kısmen Katılıyorum	68	29,8
Kararsızım	27	11,8
Kısmen Katılmıyorum	30	13,2
Kesinlikle Katılmıyorum	88	38,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 26: YMM Sınavının İçeriği Mesleğin Yapısına Uygun Değildir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	93	40,8
Kısmen Katılıyorum	78	34,2
Kararsızım	23	10,1
Kısmen Katılmıyorum	19	8,3
Kesinlikle Katılmıyorum	15	6,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 27: Meslekî Unvanın Elde Edilmesinde Suiistimaller Yaşanır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	26	11,4
Kısmen Katılıyorum	47	20,6
Kararsızım	77	33,8
Kısmen Katılmıyorum	24	10,5
Kesinlikle Katılmıyorum	54	23,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 28: Meslekî Unvanı Sınavsız Elde Edebilme, Haksız Rekabete Sebep Olur.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	110	48,2
Kısmen Katılıyorum	52	22,8
Kararsızım	12	5,3
Kısmen Katılmıyorum	20	8,8
Kesinlikle Katılmıyorum	34	14,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 29: Ücretin Zamanında Alınmasında Sorunlar Yaşanır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	44	19,3
Kısmen Katılıyorum	111	48,7
Kararsızım	11	4,8
Kısmen Katılmıyorum	28	12,3
Kesinlikle Katılmıyorum	34	14,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 30: YMM'ler, Bir YMM İle Hizmet Akdi Devam Eden Müşteriye Bilerek İş Önerirler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	31	13,6
Kısmen Katılıyorum	45	19,7
Kararsızım	29	12,7
Kısmen Katılmıyorum	72	31,6
Kesinlikle Katılmıyorum	51	22,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 31: YMM'ler, Müşterileri İle Tekrar Sözleşme Düzenleyebilmek İçin Onlarla İyi Geçinmeye Çalışırlar.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	44	19,3
Kısmen Katılıyorum	133	58,3
Kararsızım	7	3,1
Kısmen Katılmıyorum	22	9,6
Kesinlikle Katılmıyorum	22	9,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 32: YMM'ler, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Resmî Mercilerce Saptanan Ve Bu Durumları İlan Edilen İş Sahiplerinin (Zorunlu Olarak Oda Tarafından Görevlendirmeler Hariç), İşlerini Görürler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	129	56,6
Kısmen Katılıyorum	54	23,7
Kararsızım	18	7,9
Kısmen Katılmıyorum	10	4,4
Kesinlikle Katılmıyorum	17	7,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 33: YMM'ler Arasında İş Elde Edebilmek İçin Düşük Tarife Uygulayanlar Vardır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	97	42,5
Kısmen Katılıyorum	105	46,1
Kararsızım	16	7,0
Kısmen Katılmıyorum	6	2,6
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1,8
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 34: Görevini Yasa Ve Yönetmeliklere Uygun Bir Şekilde Yürüten Bir YMM, İş Bulmakta Sıkıntı Yaşar.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	55	24,1
Kısmen Katılıyorum	91	39,9
Kararsızım	7	3,1
Kısmen Katılmıyorum	33	14,5
Kesinlikle Katılmıyorum	42	18,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 35: YMM'ler, YMM Olmadan Önce Ücret Karşılığı İşlerini (Muhasebeci Vb. Olarak) Yaptıkları Müşterilerinin İşlerini Görürler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	85	37,3
Kısmen Katılıyorum	77	33,8
Kararsızım	23	10,1
Kısmen Katılmıyorum	26	11,4
Kesinlikle Katılmıyorum	17	7,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 36: YMM'likte Şirketleşme, Mesleğin Ticarî Boyutunu Ön Plana Çıkarır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	59	25,9
Kısmen Katılıyorum	84	36,8
Kararsızım	28	12,3
Kısmen Katılmıyorum	15	6,6
Kesinlikle Katılmıyorum	42	18,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 37: Mesleğin, Bir YMM Şirketine Dahil Olarak Yürütülmesi Bağımsızlığı Zedeler.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	17	7,5
Kısmen Katılıyorum	49	21,5
Kararsızım	29	12,7
Kısmen Katılmıyorum	37	16,2
Kesinlikle Katılmıyorum	96	42,1
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 38: YMM'likte, Şirketleşme Tekelleşmeyi Artırır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	69	30,3
Kısmen Katılıyorum	68	29,8
Kararsızım	27	11,8
Kısmen Katılmıyorum	31	13,6
Kesinlikle Katılmıyorum	33	14,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 39: Mesleğin Bir YMM Şirketi Bünyesinde Yürütülmesi, Maddî Kazancı Artıran Faktördür.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	38	16,7
Kısmen Katılıyorum	84	36,8
Kararsızım	53	23,2
Kısmen Katılmıyorum	25	11,0
Kesinlikle Katılmıyorum	28	12,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 40: Küçük Ölçekli YMM Şirketlerinin Kuruluşuna İzin Verilmesi Meslekî Kaliteyi Azaltır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	23	10,1
Kısmen Katılıyorum	34	14,9
Kararsızım	37	16,2
Kısmen Katılmıyorum	45	19,7
Kesinlikle Katılmıyorum	89	39,0
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 41: Üyesi Olduğum Oda, Üyelerine, Meslekî Etiğe (Ahlaka) Sahip Çıkmaları Konusunda Otoriter Bir Yapı Sergilemez.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	14	6,1
Kısmen Katılıyorum	21	9,2
Kararsızım	21	9,2
Kısmen Katılmıyorum	93	40,8
Kesinlikle Katılmıyorum	79	34,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 42: Üyesi Olduğum Oda, Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Tarafsız Davranmaz.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	4	1,8
Kısmen Katılıyorum	15	6,6
Kararsızım	23	10,1
Kısmen Katılmıyorum	56	24,6
Kesinlikle Katılmıyorum	130	57,0
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 43: Üyesi Olduğum Oda, Meslek Mensupları Arasındaki Haksız Rekabetin Önlenmesi İçin Denetimler Yapmaz.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	46	20,2
Kısmen Katılıyorum	24	10,5
Kararsızım	35	15,4
Kısmen Katılmıyorum	82	36,0
Kesinlikle Katılmıyorum	41	18,0
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 44: Üyesi Olduğum Oda, Yeterli Düzeyde Meslekî Eğitim Faaliyetlerini Düzenlemez.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	8,8
Kısmen Katılıyorum	17	7,5
Kararsızım	11	4,8
Kısmen Katılmıyorum	80	35,1
Kesinlikle Katılmıyorum	100	43,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 45: Üyesi Olduğum Oda İle İletişim Kurmada Sorunlar Yaşanır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	8,8
Kısmen Katılıyorum	44	19,3
Kararsızım	12	5,3
Kısmen Katılmıyorum	39	17,1
Kesinlikle Katılmıyorum	113	49,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 46: Sorumlulukla İlgili Mevzuattaki Düzenlemeler Birbirleriyle Çelişki İçindedir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	91	39,9
Kısmen Katılıyorum	86	37,7
Kararsızım	8	3,5
Kısmen Katılmıyorum	26	11,4
Kesinlikle Katılmıyorum	17	7,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 47: Meslekî Disiplin Suçları Ve Cezaları Adil Düzenlenmemiştir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	16	7,0
Kısmen Katılıyorum	42	18,4
Kararsızım	26	11,4
Kısmen Katılmıyorum	92	40,4
Kesinlikle Katılmıyorum	52	22,8
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 48: Mesleğin Hukuki Altyapısında Maliye Bakanlığı'nın Ağırlığı, Mesleğin Tanımına Uygun Bir Biçimde Uygulanmasını Engeller.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	74	32,5
Kısmen Katılıyorum	92	40,4
Kararsızım	18	7,9
Kısmen Katılmıyorum	23	10,1
Kesinlikle Katılmıyorum	21	9,2
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 49: YMM'lere Yüklenen, Her Belgenin Sahte Veya Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Olup Olmadığını Araştırmaya Görevi Uygulanabilir Bir Nitelik Taşımaz.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	92	40,4
Kısmen Katılıyorum	89	39,0
Kararsızım	11	4,8
Kısmen Katılmıyorum	18	7,9
Kesinlikle Katılmıyorum	18	7,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 50: Tasdikin Nasıl Yapılacağını Açık Bir Biçimde Ortaya Koyan Denetim Standartları Yoktur.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	81	35,5
Kısmen Katılıyorum	94	41,2
Kararsızım	6	2,6
Kısmen Katılmıyorum	34	14,9
Kesinlikle Katılmıyorum	13	5,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 51: Karşıt İncelemelerde Teyit Yazısı Uygulaması, Meslektaşlar Arasında Sürtüşmelere Sebep Olur.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	63	27,6
Kısmen Katılıyorum	93	40,8
Kararsızım	12	5,3
Kısmen Katılmıyorum	29	12,7
Kesinlikle Katılmıyorum	31	13,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 52: KDV İadesi Veya Tam Tasdik İşlerine Yönelik Karşıt İncelemelerde Defter Ve Belgelerin İbrahimde Güçlükler Yaşanır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	92	40,4
Kısmen Katılıyorum	100	43,9
Kararsızım	---	---
Kısmen Katılmıyorum	19	8,3
Kesinlikle Katılmıyorum	17	7,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 53: Karşıt İncelemelerin YMM'nin Bizzat Kendisi Tarafından Yapılması Pratik Açıdan Mümkün Değildir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	139	61,0
Kısmen Katılıyorum	73	32,0
Kararsızım	---	---
Kısmen Katılmıyorum	9	3,9
Kesinlikle Katılmıyorum	7	3,1
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 54: Meslekle İlgili Bürokratik İşlemler Bıktırıcı Düzeydedir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	92	40,4
Kısmen Katılıyorum	97	42,5
Kararsızım	12	5,3
Kısmen Katılmıyorum	14	6,1
Kesinlikle Katılmıyorum	13	5,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 55: Tasdik Raporlarının Bizzat Ymm Tarafından Vergi Dairesine Teslim Edilmesi Zorunluluğu, İş Yükünü Gereksiz Bir Biçimde Arttırır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	99	43,4
Kısmen Katılıyorum	68	29,8
Kararsızım	8	3,5
Kısmen Katılmıyorum	20	8,8
Kesinlikle Katılmıyorum	33	14,5
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 56: Meslekî Sorumluluk Sigortasında, "Risklerin Beyanı" Nı Doğru Bir Biçimde İfade Edebilmek Olduğu Zordur.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	82	36,0
Kısmen Katılıyorum	74	32,5
Kararsızım	52	22,8
Kısmen Katılmıyorum	14	6,1
Kesinlikle Katılmıyorum	6	2,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 57: Meslekî Sorumluluk Sigortasına, Risklerin Büyüklüğü Sebebiyle Sigorta Şirketleri; Primlerin Çokluğu Sebebiyle de Meslek Elemanları İsteksiz Davranır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	95	41,7
Kısmen Katılıyorum	73	32,0
Kararsızım	44	19,3
Kısmen Katılmıyorum	10	4,4
Kesinlikle Katılmıyorum	6	2,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 58: Özellikle KDV İadelerinde Yaşanan Suiistimallerden Daha Çok YMM'lerin Sorumlu Tutulması Mesleğin Geleceğini Olumsuz Etkiler**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	119	52,2
Kısmen Katılıyorum	74	32,5
Kararsızım	---	---
Kısmen Katılmıyorum	16	7,0
Kesinlikle Katılmıyorum	19	8,3
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 59: Meslekle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Resmî Kurumlarla İlişkilerde YMM'nin Yetkili Kıldığı Bir Vekilin Görev Alması Sağlanmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	97	42,5
Kısmen Katılıyorum	72	31,6
Kararsızım	14	6,1
Kısmen Katılmıyorum	20	8,8
Kesinlikle Katılmıyorum	25	11,0
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 60: Kaşıt İncelemelerde YMM'ler Arasındaki Olumsuz Gelişmeleri Önlemek İçin "Teyit Uygulaması"ndan Vazgeçilmelidir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	48	21,1
Kısmen Katılıyorum	74	32,5
Kararsızım	13	5,7
Kısmen Katılmıyorum	32	14,0
Kesinlikle Katılmıyorum	61	26,8
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 61: Meslek Etiği İle İlgili Olarak TÜRMOB Veya Üniversitelerin Düzenledikleri Panel, Konferans ve Sempozyum Gibi Meslekî Etkinlikler Artırılmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	161	70,6
Kısmen Katılıyorum	50	21,9
Kararsızım	8	3,5
Kısmen Katılmıyorum	---	---
Kesinlikle Katılmıyorum	9	3,9
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 62: Herhangi Bir Konuda Tasdik Yaptırmak İsteyen Mükellefin YMM Odasına Başvurması ve Oda'nın Da Bir Sıra Dahilinde Bu İşleri YMM'lere Dağıtması Mesleğin Bağımsızlığını ve Tarafsızlığını Artırır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	119	52,2
Kısmen Katılıyorum	46	20,2
Kararsızım	14	6,1
Kısmen Katılmıyorum	19	8,3
Kesinlikle Katılmıyorum	30	13,2
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 63: Meslek Elemanına "Yaşam Boyu Eğitim" Çerçevesinde "Meslekî Eğitim Kursları" Açılmalı ve Katılım Zorunlu Olmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	117	51,3
Kısmen Katılıyorum	69	30,3
Kararsızım	7	3,1
Kısmen Katılmıyorum	22	9,6
Kesinlikle Katılmıyorum	13	5,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>



**Madde 64: Sorumluluğun YMM’de Olması Ve Yeterli Meslekî Bilgi ve Beceriye Sahip Bulunması Şartlarıyla YMM’nin Yanında Çalışan Elemana “İnceleme Yapma ve Tutanak Düzenleme” Yetkisi Verilmelidir**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	112	49,1
Kısmen Katılıyorum	68	29,8
Kararsızım	5	2,2
Kısmen Katılmıyorum	12	5,3
Kesinlikle Katılmıyorum	31	13,6
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 65: Tüm Dünyada Olduğu Gibi Ülkemizde De Meslekî Sorumluluk, “Doğruluk” Kriteri Yerine “Uygunluk” Kriteri Temelinde Ele Alınmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	164	71,9
Kısmen Katılıyorum	49	21,5
Kararsızım	5	2,2
Kısmen Katılmıyorum	10	4,4
Kesinlikle Katılmıyorum	—	—
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 66: Hizmetin Kalitesini Artırmak Ve Haksız Rekabeti Önlemek İçin Noterler vb. Mesleklerde Var Olan Havuz Sistemi YMM Mesleğine De Uygulanmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	109	47,8
Kısmen Katılıyorum	49	21,5
Kararsızım	28	12,3
Kısmen Katılmıyorum	13	5,7
Kesinlikle Katılmıyorum	29	12,7
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 67: Mesleğin Özüne Dönmesi İçin “Vergi Denetimi” ne Yönelik Düzenlemeler Geri Çekilmelidir.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	62	27,2
Kısmen Katılıyorum	64	28,1
Kararsızım	31	13,6
Kısmen Katılmıyorum	36	15,8
Kesinlikle Katılmıyorum	35	15,4
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>

**Madde 68: Bazı Kişilere, Meslekî Unvanın Sınırsız Verilmesi Yerine Sınavın Belirli Konularında Muafiyet Tanınmalıdır.**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	92	40,4
Kısmen Katılıyorum	67	29,4
Kararsızım	8	3,5
Kısmen Katılmıyorum	20	8,8
Kesinlikle Katılmıyorum	41	18,0
<b>TOPLAM</b>	<b>228</b>	<b>100,0</b>



**EK III: ANA VE ALT PROBLEMLERE AİT BÜTÜN İFADELERİN ARİTMETİK ORTALAMA, STANDART SAPMA DEĞERLERİ**

İfade No	İFADELER	N	x	SS	İfadeye Katılım Düzeyi
<b>A. MESLEĞİN EKONOMİK SİSTEME KATKISI</b>		<b>228</b>	<b>4,28</b>	<b>0,99</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
14	YMM'lerin çalışmaları, kamu finansman sorununun çözümüne katkı sağlar.	228	4,24	0,97	Kesinlikle Katılıyorum
15	YMM'lerin faaliyetleri, kayıtdışı ekonomiyi azaltır.	228	4,33	1,07	Kesinlikle Katılıyorum
16	YMM'ler, devletin vergi denetim yükünü hafifletir	228	4,52	0,84	Kesinlikle Katılıyorum
17	Ekonomik kriz dönemlerinde YMM'liğin danışmanlık yönü önem kazanır.	228	4,02	1,08	Kısmen Katılıyorum
<b>B. MESLEĞİN SORUN KAYNAKLARI</b>		<b>228</b>	<b>3,00</b>	<b>0,47</b>	<b>Kararsızım</b>
<b>B. I. Mesleki Bağımsızlığın Zedelenmesi</b>		<b>228</b>	<b>3,00</b>	<b>1,03</b>	<b>Kararsızım</b>
18	Yapılan işin karşılığı olan ücretin, müşteriden direkt olarak alınması bağımsızlığı zedeler.	228	3,22	1,58	Kararsızım
19	Müşterisi ile akrabalık ilişkisi bulunan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	228	3,67	1,29	Kısmen Katılıyorum
20	Müşterisiyle, uzun süreli iş yapan YMM'nin bağımsızlığı zedelenir.	228	2,26	1,42	Kısmen Katılmıyorum
21	Müşterilerin, YMM'ler arasında seçim yapabilmesi YMM'nin bağımsızlığını zedeler.	228	2,84	1,47	Kararsızım
<b>B. II. Müşterilerin Tutum Ve Davranışları</b>		<b>228</b>	<b>2,82</b>	<b>0,80</b>	<b>Kararsızım</b>
22	Müşterilerde, maliye kökenli YMM'lerin tasdik ettikleri belgelerin tekrar incelenmeyeceği görüşü yaygındır.	228	3,25	1,39	Kararsızım
23	Müşteriler hizmetin kalitesi, "az vergi çıkarma" ile ölçer.	228	2,25	1,37	Kısmen Katılmıyorum
24	Müşterinin, muhasebe ile ilgili bilgi düzeyi yeterli değildir.	228	3,24	1,33	Kısmen Katılıyorum
25	Müşteriler, meslekle ilgili meşru olmayan isteklerde (tekliflerde) bulunurlar.	228	2,53	1,42	Kısmen Katılmıyorum
<b>B. III. Unvanı Elde Etme Şekli</b>		<b>228</b>	<b>2,91</b>	<b>0,78</b>	<b>Kararsızım</b>
26	YMM sınavının içeriği mesleğin yapısına uygun <u>değildir</u> .	228	2,06	1,20	Kısmen Katılmıyorum
27	Mesleki unvanın elde edilmesinde suiistimaller yaşanır.	228	2,86	1,30	Kararsızım
28	Mesleki unvanı sınavsız elde edebilme, haksız rekabete sebep olur.	228	3,81	1,48	Kısmen Katılıyorum
<b>B.IV. Odalarının Uygulamaları</b>		<b>228</b>	<b>2,16</b>	<b>0,82</b>	<b>Kısmen Katılmıyorum</b>
29	Üyesi olduğum Oda, üyelerine, mesleki etiğe (ahlaka) sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı <u>sergilemez</u> .	228	2,12	1,16	Kısmen Katılmıyorum
30	Üyesi olduğum Oda, disiplin cezalarının uygulanmasında tarafsız <u>davranmaz</u> .	228	1,70	1,00	Kesinlikle Katılmıyorum
31	Üyesi olduğum Oda, meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin önlenmesi için denetimler <u>yapmaz</u> .	228	2,80	1,40	Kararsızım
32	Üyesi olduğum Oda, yeterli düzeyde mesleki eğitim faaliyetlerini <u>düzenlemez</u> .	228	2,01	1,24	Kısmen Katılmıyorum
33	Üyesi olduğum Oda ile iletişim kurmada sorunlar yaşanır.	228	2,19	1,43	Kısmen Katılmıyorum

İfade No	İFADELER	N	x	SS	İfadeye Katılım Düzeyi
<b>B. V. Ücret Ve İş Elde Etme Yöntemleri</b>		<b>228</b>	<b>3,30</b>	<b>0,61</b>	<b>Kararsızım</b>
34	Ücretin zamanında alınmasında sorunlar yaşanır.	228	3,45	1,33	Kısmen Katılıyorum
35	YMM'ler, bir YMM ile hizmet akdi devam eden müşteriye bilerek iş önerirler.	228	2,71	1,37	Kararsızım
36	YMM'ler, müşterileri ile tekrar sözleşme düzenleyebilmek için onlarla iyi geçinmeye çalışırlar.	228	3,68	1,18	Kısmen Katılıyorum
37	YMM'ler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi mercilerce saptanan ve bu durumları ilan edilen iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), işlerini görürler.	228	1,82	1,21	Kısmen Katılmıyorum
38	YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanlar vardır.	228	4,25	0,84	Kesinlikle Katılıyorum
39	Görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM, iş bulmakta sıkıntı yaşar.	228	3,37	1,46	Kararsızım
40	YMM'ler, YMM olmadan önce ücret karşılığı işlerini (muhasibeci vb. olarak) yaptıkları müşterilerinin işlerini görürler.	228	3,82	1,26	Kısmen Katılıyorum
<b>B. VI. Mesleki Şirketleşme</b>		<b>228</b>	<b>3,00</b>	<b>0,86</b>	<b>Kararsızım</b>
41	YMM'likte şirketleşme, mesleğin ticari boyutunu ön plana çıkarır.	228	3,45	1,42	Kısmen Katılıyorum
42	Mesleğin, bir YMM şirketine dahil olarak yürütülmesi bağımsızlığı zedeler.	228	2,36	1,40	Kısmen Katılmıyorum
43	YMM'likte, şirketleşme tekelleşmeyi artırır.	228	3,48	1,42	Kısmen Katılıyorum
44	Mesleğin bir YMM şirketi bünyesinde yürütülmesi, maddi kazancı artırır.	228	3,35	1,23	Kararsızım
45	Küçük ölçekli YMM şirketlerinin kuruluşuna izin verilmesi mesleki kaliteyi azaltır.	228	2,36	1,39	Kısmen Katılmıyorum
<b>B. VII. Yasal Düzenlemeler</b>		<b>228</b>	<b>3,84</b>	<b>0,56</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>
46	Sorumlulukla ilgili mevzuattaki düzenlemeler birbirleriyle çelişki içindedir.	228	3,93	1,24	Kısmen Katılıyorum
47	Mesleki disiplin suçları ve cezaları adil <b>düzenlenmemiştir.</b>	228	2,46	1,23	Kısmen Katılmıyorum
48	Mesleğin hukuki altyapısında Maliye Bakanlığı'nın ağırlığı, mesleğin tanımına uygun bir biçimde uygulanmasını engeller.	228	3,75	1,27	Kısmen Katılıyorum
49	YMM'lere yüklenen, her belgenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olup olmadığını araştırma görevi uygulanabilir bir nitelik <b>taşımaz.</b>	228	3,96	1,22	Kısmen Katılıyorum
50	Tasdikin nasıl yapılacağını açık bir biçimde ortaya koyan denetim standartları yoktur.	228	3,86	1,22	Kısmen Katılıyorum
51	Karşıt incelemelerde teyit yazısı uygulaması, meslektaşlar arasında sürtüşmelere sebep olur.	228	3,56	1,37	Kısmen Katılıyorum
52	KDV İadesi veya tam tasdik işlerine yönelik karşıt incelemelerde defter ve belgelerin ibrazında güçlükler yaşanır.	228	4,01	1,19	Kısmen Katılıyorum
53	Karşıt incelemelerin YMM'nin bizzat kendisi tarafından yapılması pratik açıdan mümkün <b>değildir.</b>	228	4,44	0,93	Kesinlikle Katılıyorum
54	Meslekle ilgili bürokratik işlemler bıkırtıcı düzeydedir.	228	4,06	1,10	Kısmen Katılıyorum
55	Tasdik raporlarının bizzat YMM tarafından vergi dairesine teslim edilmesi zorunluluğu, iş yükünü gereksiz bir biçimde artırır.	228	3,79	1,44	Kısmen Katılıyorum
56	Mesleki sorumluluk sigortasında, "risklerin beyanı"ni doğru bir biçimde ifade edebilmek <b>oldukça zordur.</b>	228	3,93	1,03	Kısmen Katılıyorum
57	Mesleki sorumluluk sigortasına, risklerin büyüklüğü sebebiyle sigorta şirketleri; primlerin çokluğu sebebiyle de meslek elemanları isteksiz davranır.	228	4,06	1,01	Kısmen Katılıyorum
58	Özellikle KDV iadelerinde yaşanan suiistimallerden daha çok YMM'lerin sorumlu tutulması mesleğin geleceğini olumsuz etkiler.	228	4,13	1,24	Kısmen Katılıyorum

İfade No	İFADELER	N	x	SS	İfadeye Katılım Düzeyi
	<b>C. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b>	228	3,89	0,65	<b>Kısmen Katılıyorum</b>
59	Meslekle ilgili olarak ortaya çıkan resmi kurumlarla ilişkilerde YMM'nin yetkili kıldığı bir vekilin görev alması sağlanmalıdır.	228	3,86	1,35	Kısmen Katılıyorum
60	Kağıt incelemelerde YMM'ler arasındaki olumsuz gelişmeleri önlemek için "teyit uygulaması"ndan vazgeçilmelidir.	228	3,07	1,54	Kararsızım
61	Meslek etiği ile ilgili olarak TÜRMÖB veya üniversitelerin düzenledikleri panel, konferans ve sempozyum gibi mesleki etkinlikler artırılmalıdır.	228	4,55	,89	Kesinlikle Katılıyorum
62	Herhangi bir konuda tasdik yaptırmak isteyen mükellefin YMM Odasına başvurması ve Oda'nın da bir sıra dahilinde bu işleri YMM'lere dağıtması mesleğin bağımsızlığını ve tarafsızlığını artırır.	228	3,90	1,45	Kısmen Katılıyorum
63	Meslek elemanına "yaşam boyu eğitim" çerçevesinde "mesleki eğitim kursları" açılmalı ve katılım zorunlu olmalıdır.	228	4,12	1,20	Kısmen Katılıyorum
64	Sorumluluğun YMM'de olması ve yeterli mesleki bilgi ve beceriye sahip bulunması şartlarıyla YMM'nin yanında çalışan elemana "inceleme yapma ve tutanak düzenleme" yetkisi verilmelidir	228	3,96	1,40	Kısmen Katılıyorum
65	Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de mesleki sorumluluk, "doğruluk" kriteri yerine "uygunluk" kriteri temelinde ele alınmalıdır.	228	4,61	,74	Kesinlikle Katılıyorum
66	Noterlik mesleğinde var olan havuz sistemi YMM mesleğine de uygulanmalıdır.	228	3,86	1,40	Kısmen Katılıyorum
67	Mesleğin özüne dönmesi için "vergi denetimi" ne yönelik düzenlemeler geri çekilmelidir.	228	3,36	1,42	Kararsızım
68	Bazı kişilere, mesleki unvanın sınavsız verilmesi yerine sınavın belirli konularında muafiyet tanınmalıdır.	228	3,65	1,52	Kısmen Katılıyorum

**EK IV: GÜVENİLİRLİK ANALİZİ**

Method 1 (space saver) will be used for this analysis

**RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)**

Reliability Coefficients

N of Cases = 30,0

N of Items = 55

Alpha = ,8524

