

# **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK KAMUOYU ALGISI**

Prof. Dr. **Nilgün ÇİL**  
İstanbul Üniversitesi

Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik  
Mesleğine Yönelik Algı

Mükellef Gözüyle  
Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Meslek Mensupları  
Gözüyle Yeminli Mali Müşavirlik  
Mesleği

Kamu Kurum ve Kuruluşları ile  
Sektörel STK’lar Gözüyle  
Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

# YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK KAMUOYU ALGISI

**Prof. Dr. Nilgün ÇİL**



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

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

Bu kitap İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından  
ücretsiz olarak dağıtılmak üzere bastırılmıştır.

Baskı-Cilt: Plusone Basım Matbaa Ambalaj ve Reklam Hizmetleri Ltd. Şti.  
Tel: 0212 544 58 20 - [info@plusonebasim.com](mailto:info@plusonebasim.com)  
Sertifika No. 47892

**ISBN 978-975-988-73-7-7** (Karton Kapaklı)

Birinci baskı Ocak 2021/6000 Adet

## **SUNUŞ**

Burada size sunduğumuz metin, 3568 Sayılı Yasa ile doğmuş olan “Yeminli Mali Múşavirlik” mesleğimizin 30. Yılını doldurduğu şu gúnlere ulaşılmış olan noktanın belirlenmesi çalışmasının kısa bir özetidir.

Bu çalışmada tarafsızca ve sağlıklı bir sonuca ulaşılabilmesi için İstanbul Üniversitesi Teknoloji Transfer Uygulama ve Araştırma Merkezi Akademisyenleri ile iş birliği yapılmış, gelinen durumun hem meslektaşlar hem iş çevreleri hem Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından nasıl değerlendirildiğinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda 425 yeminli mali múřavir, 123 şirket yöneticisi ile görüşme ve anketler yapılmış, çeşitli kamu kurumlarının değerlendirmeleri alınmıştır.

Yeminli Mali Múřavirlik mesleği, 1989 yılının koşullarında ekonomi-maliye alanında çok uzun yıllardır ihtiyacı duyulan ve Maliye Bakanlığı öncülüğünde bir düzenleme ile doğmuştur.

Gerekçesinden de anlaşılacağı üzere yasanın amacı, “*İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek*” tir.

Bunların gerçekleştirilebilmesi elbette ki biz meslek mensuplarıyla birlikte, aralarında köprü olduğunu söylediğimiz özel sektör ve kamu”nun, özellikle de Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın karşılıklı anlayış ve iş birliği ile olacaktır.

Bu olmuş mudur?

Yasa tasarısının Meclise sunulduğu günlerde duyulan bu ihtiyaç, aradan geçen 30 yıldan sonra vardığımız nokta ile karşılaştırıldığında, elbette ortada konunun bütün taraflarınca inkâr edilemeyecek büyük kazanımlar olduğu görülmektedir.

Nitekim bugün,

-Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın, hemen her konuda göreve davet edebileceği,  
-Özel sektörümüzün, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve çeşitli kamu kuruluşları ile ilişkilerinde kendilerine yol gösterecek,

-Bu mesleğin de kısmen kamudan, kısmen bu meslek mensupları içerisinde sınav vererek gelmiş, otuz yıllık birikim ve bir disiplin altında yetişmiş 4.779 yeminli mali müşaviri vardır.

Bütün bunlar yeterli mi?

Değil elbette. Çünkü Türkiye ekonomisi bu geçen 30 yılda o ilk günlere göre çok değişti. Yeni yeni kurumlaşmalara gidildi, dolayısıyla kamunun ve iş aleminin bu meslekten beklentileri artık çok çeşitlendi. Dolayısıyla bir yanda bu tür gelişmeler olurken bir yandan da mesleğin ve standartlarının daha da geliştirilmesine ihtiyaç vardı.

Bundan sonraki sayfalarda sunulan bu geniş çalışmanın amacı, öncelikle 30 yıllık mesleki yolculuktan sonra alınan sonuçların tarafsızca tespiti; bu mesleğin çeşitli taraflarının beklentilerinin ne kadarının karşılanabildiğinin araştırılması; sonra da önümüzdeki yıllara nasıl hazırlanılması gerektiğini görebilmektir.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası  
İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Bursa Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odası

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Adana Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Eskişehir Yeminli Mali Müşavirler Odası

## YÖNETİCİ ÖZETİ

Yeminli Mali Müşavirler (YMM) hakkında aşağıdaki konularda yapılan algı araştırması görüşmelerinde toplam 51 mükellefle görüşülmüştür. Tesadüfi olarak seçilen bu 51 mükellef, tüm mükelleflerin görüşleri hakkında genelleme yapmaya yetecek bir örneklem sayısıdır çünkü büyük sayılar kanunu ve limit teorisine göre, 50 veya daha fazla veri sayısı, %5'ten küçük bir sapma ile tüm küme hakkında normal dağılımı verebilecek bir veri sayısı olarak kabul edilmektedir.

Görüşülen mükelleflerin %75'i, 40-60 yaş arasındadır. Görüşülen kişilerin %76,6'sı, 10 yılın üstünde iş tecrübesine; %85,5'i de lisans veya lisansüstü dereceye sahiptir. Görüşülen mükelleflerin %80'i, beş yıl veya daha fazla süredir YMM'lerden hizmet almaktadır. Mükelleflerin %64,4'ü, beş veya daha fazla süredir, şu an çalıştıkları YMM ile çalışmaktadır. Mükelleflerin %96'ya yakını YMM'lerden tam tasdik hizmeti almakta; %60'ı danışmanlık; %45'e yakını da KDV iadesi hizmetinden yararlanmaktadır. Bu bilgilerden, görüşü sorulan kişilerin gerçekten, YMM'lerin ne yaptığını bilen, onları çok iyi tanıyacak kadar uzun süre birlikte çalışmış, işinde çok tecrübeli ve büyük oranda üniversite mezunu iş insanı olduğu anlaşılmaktadır.

Görüşmelerde YMM'ler hakkında söz konusu 51 mükellefle yapılan ankete verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki sonuçların çıktığı görülmektedir:

1. Mükelleflerin %80-96'inin YMM'lerin muhasebe birimini daha düzenli hale getirdiği, vergi risklerini azalttığı, vergiye uyumu artırıp, kayıt dışılığı azalttığı, şirketin vergi avantajları ve teşvikler konusundaki bilgisini ve finansal tabloların güvenilirliğini artırdığı, işletmeyi doğru yönlendirdiği ve KDV iadesinin hızlı alınmasını sağladığı yönünde görüş bildirmiştir. Bu gruptaki sorulardan sadece YMM'lerin kayıt dışılığı düşürüp düşürmediği yönündeki soruya %18 oranında olumsuz görüş bildirmiş; diğer bütün hususlarda ise, olumsuz görüşler %2,2 ila %6,7 arasında değişmiştir. Geriye kalanlar ise anket soruları konusunda olumsuz görüş bildirmemiş sadece fikri olmadığını veya nötr kaldığını belirtmiştir. Bu sonuçlara göre, mükelleflerin ortalama %90'ının, YMM'ler hakkında her yönüyle çok olumlu bir görüşe sahip oldukları anlaşılmaktadır.
2. Mükelleflerin %86-96'inin YMM'lerin mali tablolar hakkındaki yorum ve analizleri ile alınacak kararlara etki ettiği, işletmenin kurumsallaşmasına olumlu katkıda bulunduğu, vergi bilincine önem verdiği, verdiği sözü tuttuğu, yaptığı işe ve ekibine güven duyulduğu, mükelleflerin ihtiyaçlarını çok iyi anladığı ve ihtiyaç duyulduğunda hemen erişilebildiği yönünde görüş bildirdiği ve YMM'lerden genel olarak memnun olduğu görülmektedir. Bu oran sadece uluslararası gelişmeler hakkındaki anket sorusunda %60'a düşmektedir. Ancak, bu soruda bile, diğer sorularda olduğu gibi, mükelleflerin büyük çoğunluğunun olumsuz bir fikre sahip olmadığı, sadece %13'ünün olumsuz görüş sahibi

olduğu görülmektedir. Bu gruptaki diğer hususlarda olumsuz düşünenlerin sayısı %2,2 ile %6,7 arasında değişmektedir.

3. Mükelleflerin %91-100'ü, YMM'lerin müşterileri konusunda rakip firmalara sır vermediklerini, denetimde ve raporlamada rasyonel davrandıklarını, hatalı işlem yapmadıklarını, mevzuat konusunda doğru bilgi verdiklerini ve mevzuata uyduklarını, rakiplerle bilgi paylaşmadıklarını, gereğinden fazla bilgi açıklamadıklarını, başkaları veya rakipleri konusunda olumsuz konuşmamaya özen gösterdiklerini ve önyargılı davranmaktan kaçındıklarını beyan etmişlerdir. Bu gruptaki sorulardan sadece YMM'lerin hiç hatalı işlem yapıp, yapmadıkları ile ilgili soruya mükelleflerin %2,2'sinin olumsuz görüş verdiği; diğer bütün konularda ise hiçbir olumsuz görüş verilmediği görülmektedir.
4. Mükelleflerin %91-98'inin, YMM'lerin çalışma takvimine ve randevu saatlerine çok sıkı biçimde uydukları, mükelleflerin hatalı işlemleri konusunda uyarı görevini yerine getirdikleri, muhasebe usul ve esaslarına uygun davrandıkları, ahlaki tutum ve davranışlarda bulunmaya özen gösterdikleri, aldıkları ücretleri hak ettikleri ve mesleki prensiplere sıkı sıkıya uydukları yönünde görüş bildirdiği görülmektedir. Burada ele alınan hususlarda ise mükelleflerin sadece %2,2 ile %6,7'sinin olumsuz görüş bildirdiği anlaşılmaktadır. Geriye kalan mükelleflerin ise bu hususlarda fikir sahibi olmadığı anlaşılmaktadır.
5. Mükelleflerin %84-98'inin, YMM'lerin tam tasdik ve diğer tasdik ve danışmanlık işlerini yaptığını, zorunlu olmasa bile YMM'den bu hizmetleri almak isteyeceklerini çünkü kendilerini bu şekilde güvende hissettiklerini, hizmetlerine yoğun talep olduğunu ve YMM'lerin beklentilerini yerine getirdiğini beyan etmişlerdir. Mükelleflerin sadece %2,2 ile %4,4'ü bu görüşlere kısmen veya tamamen katılmamışlardır. Geriye kalanlar ise nötr kalmışlar veya fikir sahibi olmadıklarını ifade etmişlerdir.

Yukarıdaki bütün hususları değerlendirdiğimizde, YMM'lerin iş alemine ortalama %90'dan da büyük ölçüde güven verdiği, vergi risklerini azalttığı, işletmelere ve vergi idaresine çok olumlu katkıda bulunduğu, mevzuata ve etik kurallara sıkı sıkıya uyduğu, prensiplerinden taviz vermediği ve işine ve mevzuata önem verdiği, tutumuyla iş sahipleri nezdinde saygınlık ve güven tesis ettiği, aldığı ücreti de çok büyük ölçüde hak ettiği ve bütün bunların sonucunda YMM'liğin kabul ve talep gören bir *meslek* haline geldiği anlaşılmaktadır.

YMM'lerin uluslararası gelişmelere ve teşviklere daha belirgin bir biçimde önem verip, bu hususlara daha çok vurgu yapmalarının da beklendiği önemli tespitler arasındadır.

**Prof. Dr. Nilgün ÇİL**  
*Proje Koordinatörü*

## İÇİNDEKİLER

<b>TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK ALGI</b>	
SUNUŞ	3
YÖNETİCİ ÖZETİ	5
İÇİNDEKİLER	7
<b>MÜKELLEF GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ</b>	8
Grafik 1: Katılımcıların Eğitim Durumu	9
Grafik 2: Görüşülen Kişilerin Unvanları	9
Grafik 3: Mükelleflerin Deneyimleri	10
Grafik 4: Görüşülen Mükellef Firmaların Çalışan Sayıları	10
Grafik 5: Görüşülen Mükellef Firmaların Yıllık Ciroları	11
Grafik 6: Aynı YMM'den Hizmet Alınan Yıl	12
Tablo 1: Kurumsal Fayda	13
Tablo 2: Kurumsal fayda	15
Tablo 3: Mesleki Etik Algısı	16
Tablo 4: Hizmet ve Ücretlendirme Algısı	16
Tablo 5: İmaj Algısı	17
<b>MESLEK MENSUPLARI GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ</b>	19
Grafik 7: Meslek Mensupları Eğitim Durumu	20
Grafik 8: Mesleki Unvanı Alış Şekli	20
Grafik 9: Meslek Mensupları Deneyimleri	21
Tablo 6: Mesleki Bağımsızlığa Yönelik Sorunlarla İlgili	22
Tablo 7: Karşıt İncelemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar	22
Tablo 8 : Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar	23
Tablo 9: Müşterek ve Müteselsil Sorumluluktan Kaynaklanan Yargılar	24
Tablo 10: Sorumluluk Başlangıcı Yönünden Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar	24
Tablo 11: Mesleki Davranış	25
Tablo 12: Ekonomik Sisteme Yaptıkları	26
Tablo 132: Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Görüşler	26
Tablo 14: Şirketleşmeye Yönelik Görüşler	27
Tablo 15: Oda Uygulamalarına İlişkin Görüşler	27
Tablo 16: İmaj	28
Tablo 17: Çözüm Önerileri	29
<b>KAMU KURUM VE KURULUŞLARI İLE SEKTÖREL STK'LAR GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ</b>	30
	34
<b>GENEL DEĞERLENDİRME</b>	
Mali Müşavirlerin Sorumlulukları İle İlgili Sorunlar	34
Denetçi Bağımsızlığı Sorunu	35
Haksız Rekabet Sorunu	36
Ücret ve Tahsilat Konusunda Yaşanan Sorunlar	37
Etik konusunda yaşanan sorunlar	38
<b>KAYNAKÇA</b>	44



## **TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK ALGI**

Çalışmada, Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğine yönelik iç ve dış paydaşların algısını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilen nitel ve nicel araştırmaların sonuçlarına yer verilmiştir. Bu kapsamda gerçekleştirilen paydaş analizi neticesinde üç ana grup belirlenmiştir:

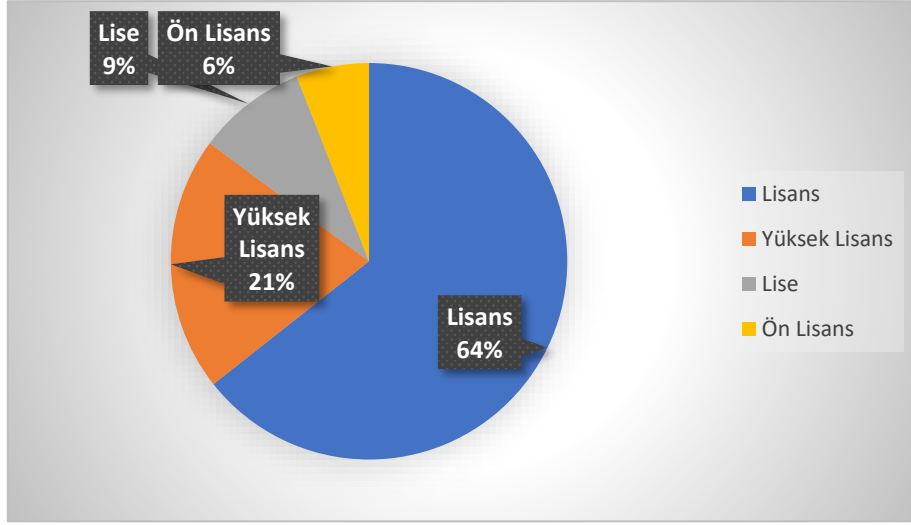
Bu gruplar; YMM'den hizmet alan mükellefler, meslek mensupları ve kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları (STK)'dır.

### **1.MÜKELLEF GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

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

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

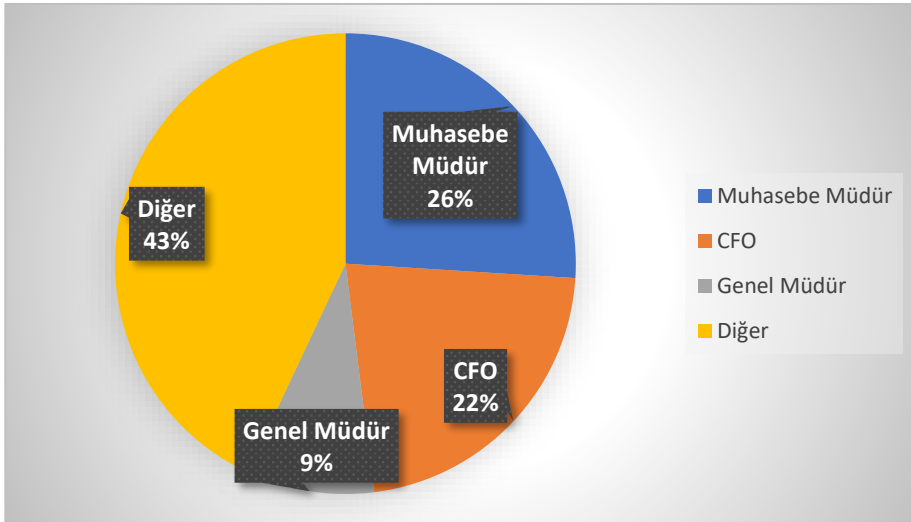
Grafik 1 Katılımcıların Eğitim Durumu



Grafik 1’de katılımcıların %21’inin yüksek lisans, %64’ünün lisans mezunu, %9’unun lise, %6’sının ise ön lisans mezunu olduğu görülmektedir.

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

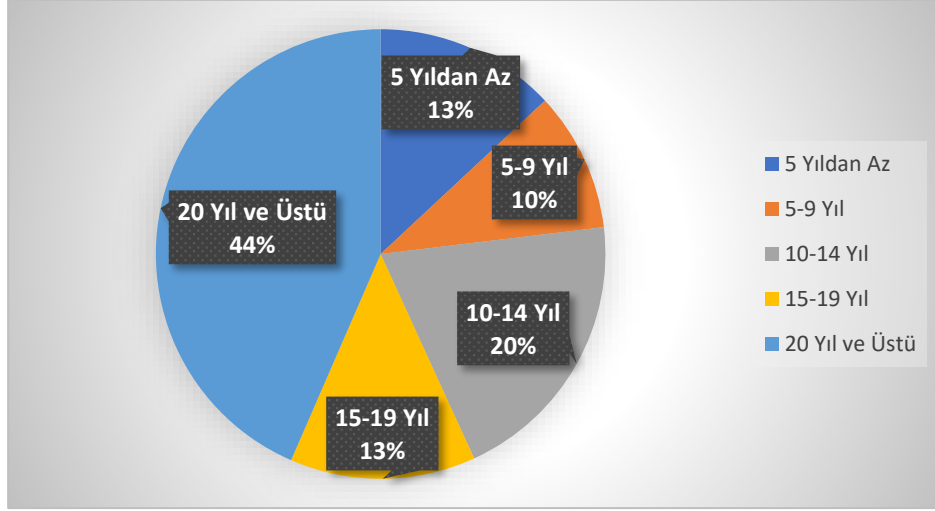
Grafik 10: Görüşülen Kişilerin Unvanları



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

Katılımcıların iş hayatındaki deneyim sürelerine ilişkin yüzdesel frekans dağılımını Grafik 3'te yer almaktadır.

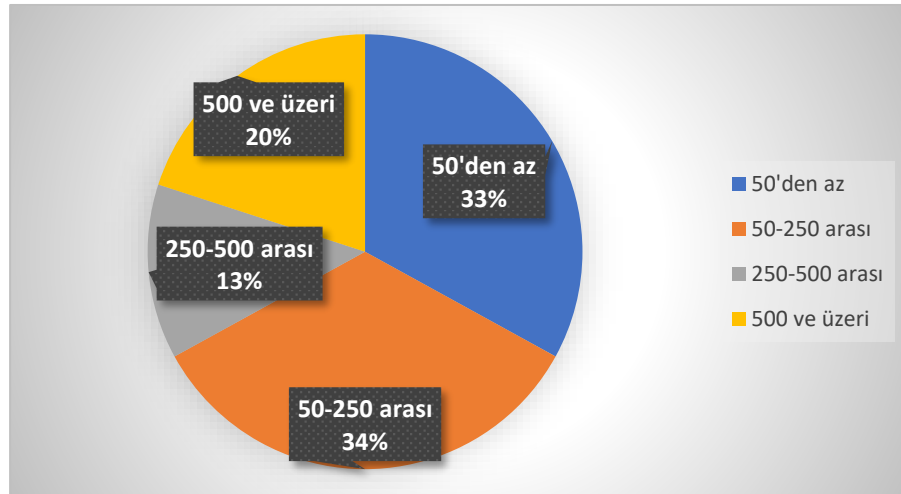
Grafik 3: Mükelleflerin Deneyimleri



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

Çalışma kapsamında görüşülen mükelleflerin çalışan sayısına göre frekans dağılımını Grafik 4'te sunulmuştur.

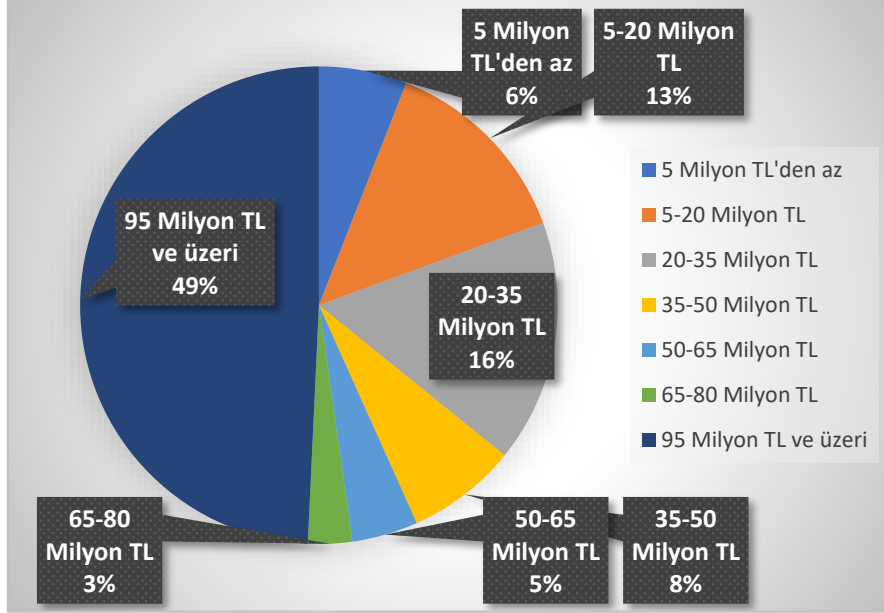
Grafik 11 Görüşülen Mükellef Firmaların Çalışan Sayıları



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

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

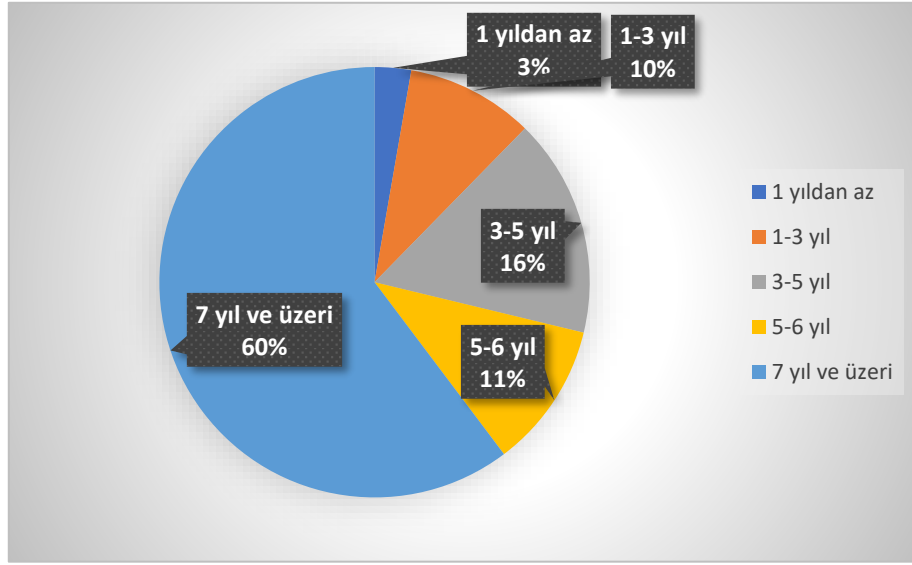
Grafik 5 Görüşülen Mükellef Firmaların Yıllık Ciroları



Grafik 5'te görüldüğü üzere; mükelleflerin %49'unun yıllık cirosu 95 Milyon TL üzerindeyken, %16'sı 20-35 Milyon TL, %13'ü 5-20 Milyon TL yıllık ciroya sahiptir. YMM'lerin hizmet sunduğu işletmelerden görüşülen kişiler, *her ne kadar şirket içinde finans, muhasebe, hukuk birimleri olsa da YMM'ye duyulan ihtiyacın büyük* olduğunu belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra orta ölçekli firmalardan görüşülen kişiler ise YMM'lerin *kurumsallaşma sürecine olan katkılarının yadsınamaz derecede büyük* olduğu ifade etmiştir.

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

Grafik 6: Aynı YMM'den Hizmet Alınan Yıl



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

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

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

Katılımcıların kurumsal fayda başlığı altında çalıştıkları YMM'yi düşünerek yanıtlaması istenen yargısal ifadelerle katılım derecelerinin yüzdesel dağılımı Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1 Kurumsal Fayda (%)

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

Tablo 1 incelendiğinde; mükellefler YMM ile çalışmalarının, şirket muhasebe düzenini olumlu yönde etkilediğini, muhasebe ve vergi alanında oluşabilecek hatalarını azalttığını, kayıt dışılığı azalttığını, vergi bilinçlerinin gelişmesine katkıda bulunduğunu, vergiye uyumu artırdığını, vergisel riskleri azalttığını, vergi avantajlarından yararlanmalarını sağladıklarını, kurumsallaşmalarına katkı sağladığını kurum ve kuruluşlar nezdinde tablolarımıza duyulan güveni artırdığını, teşviklerden yararlanmayı ve bilgi sahibi olmayı sağladığı ve sektörlerindeki uluslararası gelişmelerden haberdar olmalarını sağlamaları gibi başlıca faydalarının olduğu görülmektedir. Ayrıca firmalarda yatırım, ortaklık, bölünme, borçlanma gibi kritik kararlarda YMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıklarını belirtmişlerdir.

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

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

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

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

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

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

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

Mükelleflerin hizmet aldıkları YMM'yi düşünerek duydukları memnuniyet düzeylerini saptamak amacıyla 3 yargısal ifade yöneltmiş ve alınan yanıtların dağılımı Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Memnuniyet Düzeyi (%)

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

Tablo 2 incelendiğinde; mükelleflerin YMM hizmetlerinden memnuniyet düzeyleri de oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu ifadeler için “kısmen katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” yanıtlarının payları dikkate alındığında; olumluluk derecesinin ortalama %90 olduğu anlaşılmaktadır.

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

Mükelleflerden mesleki etik açısından hizmet aldıkları YMM'leri değerlendirilmesi istenmiş ve 7 yargısal ifade yöneltilmiştir. Katılımcıların yanıtlarının dağılımı Tablo 3'te yer almaktadır.



Tablo 3 Mesleki Etik Algısı (%)

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

Tablo 3 incelendiğinde; YMM'lerin mesleki etik kurallarına uydukları ve kurumsal mahremiyet konusunda hassas oldukları anlaşılmaktadır.

Mükellefler gözüyle hizmet ve ücretlendirme algısı açısından YMM'ler değerlendirilmiş ve alınan yanıtlar Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4 Hizmet ve Ücretlendirme Algısı (%)

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

Mükellefler, YMM'lerin ağırlıklı olarak tam tasdik kapsamında hizmet sunduklarını, YMM hizmetlerinin ücretinin makbul olduğunu ve ödedikleri ücret karşılığında YMM hizmetlerinden memnun kaldıklarını belirtmişlerdir. Çalışma kapsamında mükelleflerle yapılan derinlemesine mülakatlarda; mükellefler, YMM'lerin mesleği layıkıyla yaptıkları için aldıkları ücreti sonuna kadar hak ettiklerini belirtmişlerdir. Mükellefler nezdinde YMM mesleğinin imajını ortaya koymak amacıyla yönetilen yargısal ifadelerle ilişkin yüzdesel frekans dağılımı Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5 İmaj Algısı

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

Tablo 5'e göre; YMM'lerin oldukça profesyonel, titiz, güven verici, ihtiyaç duyulduğu an ulaşılabilir olduğu anlaşılmaktadır.

Bu temalar bağlamında yine mükelleflerle gerçekleştirilen mülakatlarla ilgili kısımlara değinmek gerekirse; mükellefler YMM ile katıldığı toplantılarda veya ziyaretlerde YMM'lere "üstat" diye hitap edildiğini, ayakta saygıyla karşılandığını belirterek YMM mesleğinin itibarının oldukça yüksek olduğu ifade etmişlerdir.

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

## **2. MESLEK MENSUPLARI GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

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

Çalışma kapsamında hazırlanan soru formu demografik, olgusal ve yargısal soruları içermektedir. Soru formunun hazırlanması sürecinde öncelikle literatür taraması yapılmış, ardından uzman görüşüne başvurulmuş ve soru formu tasarlanmıştır<sup>1</sup>. Soru formu demografik özelliklere ilişkin sorulara, mesleğe yönelik sorulara ve mesleki bağımsızlıklara, karşıt incelemeler, yasal düzenlemeler, müşterek ve müteselsil sorumluluk, mesleki davranış, YMM'lerin ekonomik sisteme yaptıkları katkı, ücret ve iş elde etme yöntemleri, şirketleşme, oda uygulamaları, imaj ve çözüm önerileri hakkındaki yargısal ifadelerle yer verilmiştir.

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

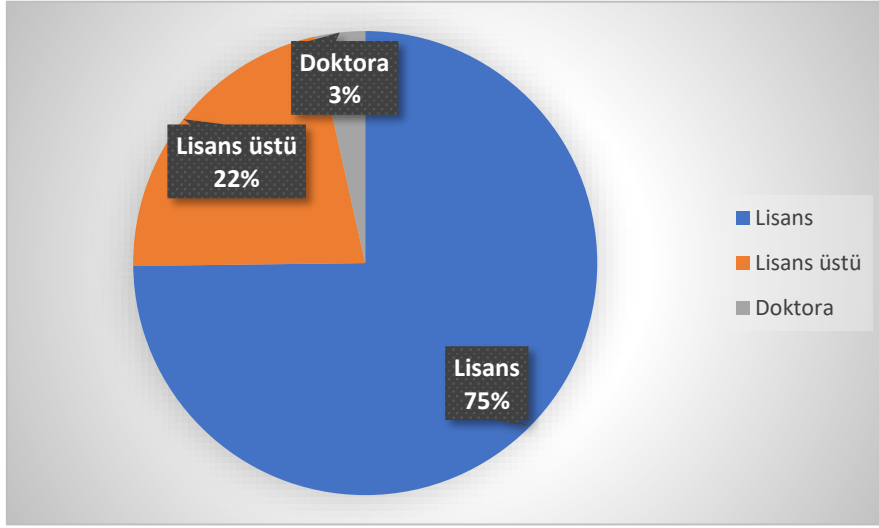
Çalışmaya katılan YMM'lerin %91,3'ü erkek, %8,7'si kadındır. Katılımcıların %19,5 60-64 yaş aralığında, %20'si 55-59 yaş aralığında, %23'ü 65 ve üstü yaşta. YMM'lerin %59,5'i mesleğini bireysel olarak icra ederken %40,5'i bir YMM şirketi bünyesinde çalışmaktadır.

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

---

<sup>1</sup> Zeki Doğan ve Abitter Özulucan, **Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları – 242, 2004.

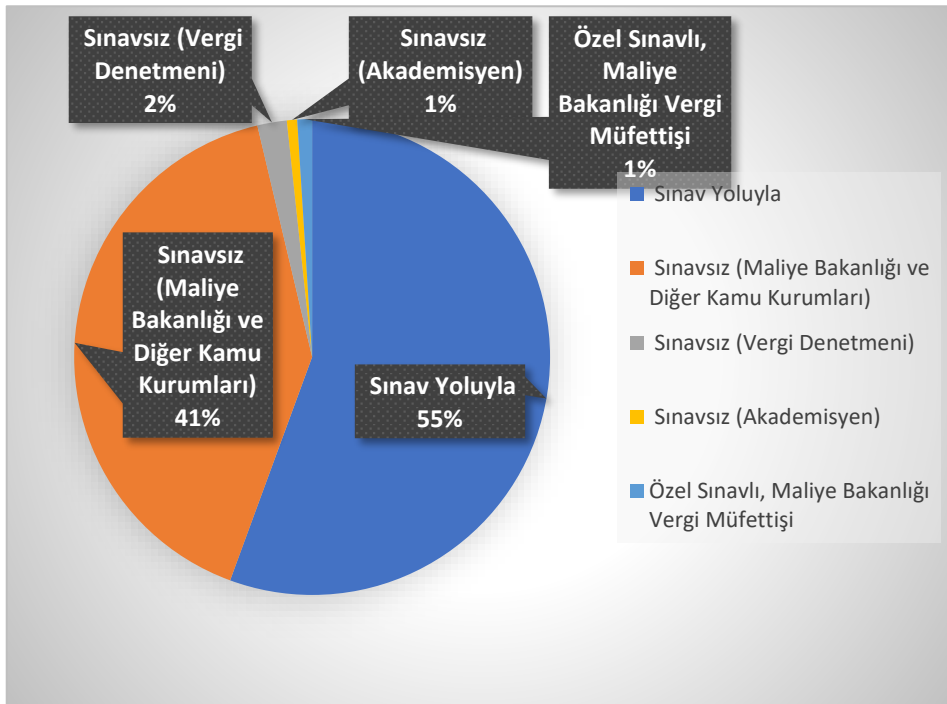
Grafik 7 Meslek Mensupları Eğitim Durumu



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

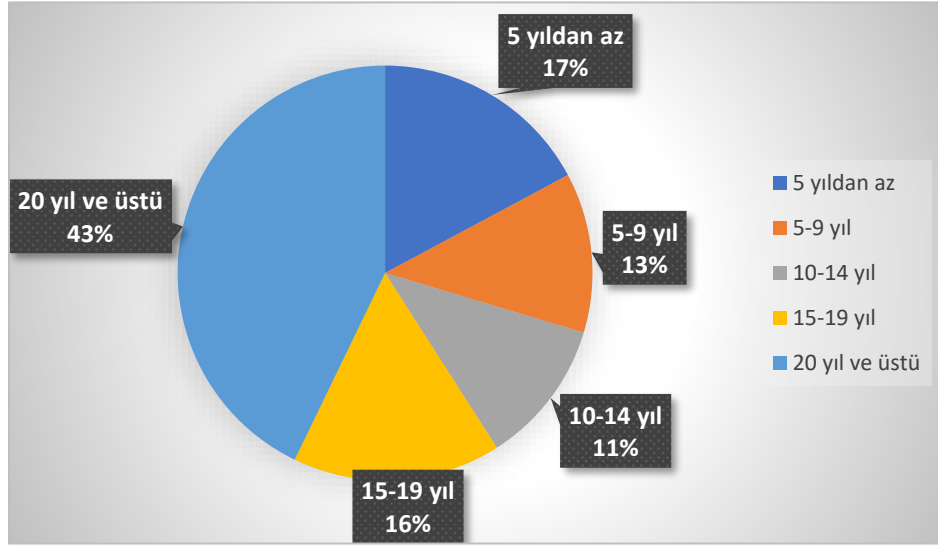
Çalışmaya katılan meslek mensuplarının YMM unvanını nasıl aldığına dair soruya verdikleri yanıtların dağılımını Grafik 8'de yer almaktadır.

Grafik 12 Mesleki Unvanı Alış Şekli



Grafik 8’de görüldüğü üzere; katılımcıların %55’i YMM unvanını sınav yoluyla almıştır. Meslek mensuplarının deneyim süreleri ise Grafik 9’da sunulmuştur.

Grafik 9 Meslek Mensupları Deneyimleri



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

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

Katılımcılara mesleki bağımsızlığa yönelik birtakım ifadeler yöneltilmiştir. Bu ifadelerin kendisini ne derece yansıttığını *hiç katılmıyorum* ile *kesinlikle katılıyorum* aralığında değerlendirmesi istenmiştir.

Bu yargısal ifadelerine alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6 Mesleki Bağımsızlığa Yönelik Sorunlarla İlgili Yargılar (%)

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

Tablo 6 incelendiğinde, mesleki bağımsızlık hakkında, YMM'lerin tarafsızlıklarını koruyabilmeleri için tasdik ücretinin müşteriler tarafından ödenmemesi gerektiği, YMM ile mükellef arasındaki parasal ilişkilerin meslek odası aracılığıyla yürütülmesinin YMM'lerin bağımsızlığını artıracak kanaatinde oldukları anlaşılmaktadır. Uzun süre aynı müşteriyle iş yapmanın ise bağımsızlıklarını etkileyemeyeceği düşünülmektedir.

Karşıt incelemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik katılımcılara 3 yargısal ifade yöneltilmiş ve alınan yanıtlar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 7: Karşıt İncelemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

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

Tablo 7'ye göre karşıt incelemelere yönelik olarak YMM'ler, karşıt inceleme yetkisinin ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak tespit etmek amacıyla yapılan vergi incelemesi niteliğinde olmadığını, karşıt inceleme yetkisinin vergi kaybını önlemede yeterince etkili olmadığını ve karşıt inceleme yetkisinin incelenen belgenin doğruluğunu tespit etmekte yeterli olmadığını düşünmektedirler.

Yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik katılımcıların algıları ölçülmüş ve alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8 Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

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

Tablo 8'e göre yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik olarak ise YMM'ler sorumluluklarının yetkilerinin üzerinde olduğunu, sorumluluklarıyla ilgili mevzuattaki düzenlemelerde çelişkiler bulunduğunu, sorumluluklarının doğruluk ölçütü yerine uygunluk kriteri doğrultusunda belirlenmesini ve meslekle ilgili bürokratik işlemlerin azaltılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Katılımcılara müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlara yönelik 3 yargısal ifade yöneltmiş ve alınan yanıtların yüzdesel frekans dağılımı Tablo 9'da sunulmuştur.



Tablo 9 Müşterek ve Müteselsil Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar (%)

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

Tablo 9 incelendiğinde, katılımcıların %89,2'sinin müşterek ve müteselsil sorumluluğun tespitinde sadece meslek kusurunun dikkate alınması gerektiğini ifade ettiği görülmektedir. YMM'ler, işletmelerin düzenlediği ve kullandığı belgelerin yanıltıcı olması durumunda müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmalarını, müşterek ve müteselsil sorumluluk tespiti durumunda yalnızca meslek kusuru dikkate alınması gerektiğini ve sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu düşünmektedirler.

Katılımcılara sorumluluk başlangıcı yönünden kaynaklanan sorunlara ilişkin yargısal ifadeler yöneltilmiş olup; alınan yanıtların dağılımına Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10 Sorumluluk Başlangıcı Yönünden Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar (%)

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

YMM'lerin sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlamasının, meslek mensuplarının kişisel veya ortak def-i ileri sürme haklarından mahrum kalmalarına neden olduğunu ve YMM'lerin savunma haklarını kullanabilmeleri açısından sorumluluklarının tarhiyat aşamasında başlamasının daha uygun olduğunu belirtmişlerdir.

Çalışmaya katılan YMM'lere mesleki davranış kapsamında yöneltilen ifadelere yönelik katılım dereceleri sorulmuş ve alınan yanıtlar Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11 Mesleki Davranış (%)

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

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

Çalışmaya katılan YMM'lere mesleğin ekonomik sisteme yaptığı katkılar konusunda 4 yargısal ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere katılım derecelerine ilişkin yüzdesel frekans dağılımı Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12 Ekonomik Sisteme Yaptıkları Katkı (%)

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

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

YMM mesleğini icra edenlerin ücret ve işi elde etme yöntemlerine ilişkin görüşlerini öğrenmek amacıyla katılımcılara 4 yargısal ifade yöneltilmiştir. Katılımcıların bu yargısal ifadelere katılım derecelerinin yüzdesel dağılımı Tablo 13'de sunulmuştur.

Tablo13 Ücret ve İş Elde Etme Yöntemlerine İlişkin Görüşler (%)

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

Ücret ve iş elde etme yöntemleri hakkında, görevini yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yürüten bir YMM'nin iş bulmakta sıkıntı yaşadığı, asgari ücret tarifesinde belirlenen ücretlerin verilen hizmetin karşılığında yetersiz kaldığı, ücretin zamanında alınmasında genellikle sorunlar yaşadıklarını ve YMM'ler arasında iş elde edebilmek için düşük tarife uygulayanların varlığından bahsetmişlerdir.

Küreselleşme ve dijitalleşme ile birlikte artan şirketleşmeye yönelik meslek mensuplarının görüşünü almak amacıyla yönetilen 2 yargısal ifadeye alınan yanıtların dağılımı Tablo 14'de yer almaktadır.

Tablo 14 Şirketleşmeye Yönelik Görüşler (%)

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

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

Tablo 15'te oda uygulamaları hakkında yöneltilen yargısal ifadelere katılım derecelerinin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 15 Oda Uygulamalarına İlişkin Görüşler (%)

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

YMM'ler oda uygulamaları hakkında üyesi oldukları odanın, meslek mensupları arasında haksız rekabetin önlenmesi için denetimler yaptığını, yeterli düzeyde mesleki eğitim faaliyetlerini düzenlediğini, disiplin cezalarının uygulanmasında tarafsız davrandığını ve üyelerine mesleki etiğe sahip çıkmaları konusunda otoriter bir yapı sergilemediğini belirtmişlerdir.

YMM gözüyle mesleğin imajını ortaya koyabilmek amacıyla yöneltilen 8 yargısal ifadeye alınan yanıtların dağılımı Tablo 16'da yer almaktadır.

Tablo 16 İmaj (%)

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

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

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

Katılımcılara yöneltilen meslekle ilgili çözüm önerilerine ilişkin alınan yanıtların yüzdesel dağılımına ise Tablo 17'de yer verilmiştir.

Tablo 17 Çözüm Önerileri (%)

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

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

### **3. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI İLE SEKTÖREL STK'LAR GÖZÜYLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

Çalışmanın bu kısmında YMM'lerin paydaőlarından bir diğeri olan kamu kurum ve kuruluşları ile sektörel sivil toplum kuruluşları (STK) gözöyle mesleğın algısı ortaya konulacaktır.

Bu bölümde; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ve ilgili kuruluşlar ile konsey ve kurullar, Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Cumhuriyeti Sayıőtay Başkanlığı, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Kurumu, Yükseköğretim Kurulu, Sanayi ve Ticaret Odaları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMOMO) baőta olmak üzere YMM için paydaş olan kurum, kuruluş ve STK'lardan temsilciler ile mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

YMM mesleğının imajı, ekonomiye katkısı ve mesleğın geleceği ana temaları baőta olmak üzere tasarlanmıő yarı-yapılandırılmıő soru formu ile gerçekleştirilen mülakatlar kapsamında 30 kişi ile görüőölmüőtür. Dolayısıyla bu kısmında, görüşmelerde ağırlıklı olarak üzerinde durulan hususlar özetlenmiőtir.

İşletmelerde; faaliyetlerin ve işlemlerin, sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanması rehberlik edilmesi, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemesi, değerlendirilmesi ve onaylanması hususunda kamusal bir görevi yerine YMM'ler, kamu ile mükellef arasında bir köprü olmaktadır.

1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanun ile YMM mesleğının bir kamu hizmeti olduğunu bilerek tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle görev yapmakta olan YMM'ler, işletmelerin vergi uyumunun artmasında, vergisel risklerin azalmasında ve kurumsallaőmasında önemli bir rol oynamaktadır. Söz konusu faydalarının işletmelerin ve ölkede ekonomisinin üzerine olumlu yansımalarının yanı sıra, YMM'ler vergi yasalarına uyum ve vergi bilincinin yaygınlaőtırılması bağlamında kayıt dışı ekonominin azaltılması achildsından önemli bir sorumluluğu da yerine getirmektedir.

YMM'den hizmet alan işletmelerin cari dönem boyunca YMM rehberliğinde eriştiği bilgiler ve yönlendirmeler neticesinde; vergisel risklerden kaçındığı, teşviklerden yararlandığı ve hazırladığı tablolara duyulan itibarın arttığı gözlemlendiği belirtilmiştir.

Bu süreç içinde işletmelerin denetlemeyi öğrendiği ve böylelikle iç denetim mekanizmasını da kurduğu ifade edilmektedir. İşletme açısından yaşanan bu ilerlemeler, kamu tarafından yapılan incelemelerin de zaman maliyetini azalmaktadır. Çünkü mükellef ile inceleme yapan kamu çalışanı bu bağlamda ortak dil konuşabilmekte ve gerekli aksiyonlar hızlıca alınmaktadır.

YMM tarafından sunulan hizmetlerden biri tam tasdik işlemidir. Bu çalışma kapsamında da en fazla yapılan ve sunulan hizmetin tam tasdik olduğu da görülmüştür. Söz konusu işlem zorunlu olmamasına rağmen binlerce firma tam tasdik hizmeti almaktadır. Çünkü YMM'den cari dönemde hizmet alan işletmeler önleyici tedbirler almakta ve vergisel risklerden kaçınabilmektedir.

Bunun yanı sıra kamu hizmeti sunan YMM'nin raporlarını tarafsızlık ve dürüstlikle hazırladığından dolayı bu raporlara gerek kamu gerek özel sektör tarafından duyulan itibar yüksektir. Dolayısıyla YMM mesleğine duyulan bu güven nedeniyle kurumlar, zorunlu olmamasına rağmen tam tasdik raporu talep edebilmektedir. Bu örnek, mesleğe duyulan güveni ve verilen önemi göstermektedir.

YMM mesleği ile sıkça tartışılan hususlardan biri de dijital dönüşümle birlikte Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan veriye dayalı çalışan risk analizi merkezi ve vergi inceleme alanındaki memur sayısının artmasıyla YMM'ler tarafından sunulan tam tasdik hizmetinin önemini yitireceğine dairdir.

Halbuki büyük ölçekli işletmelerde örtülü sermaye, transfer harcaması gibi spesifik uzmanlık alanları için YMM'lere her zaman ihtiyaç duyulacağına altı çizilmiştir. Veriye dayalı analizlerin ağırlıklı olarak küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin denetlenmesinde yarar sağlayacağı görüşünde birleşmiştir. Bunlara ek olarak ise, YMM tarafından sunulan hizmetin ödemesini mükellef yapmakta olup; hizmeti ise hem mükellef hem kamu almakta olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla kamu kurumları ile mükellef arasında güven unsuru olan



YMM'lerin tam tasdik konusundaki hizmetlerinin artarak devam etmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Diğer bir ifadeyle, güvene dayanan bu mesleğin alternatifinin olmadığı ifade edilmiştir.

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

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

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

Muhasebe grubu dersleri, vergi grubu dersleri, revizyon, meslek ve denetim hukuku grubu dersleri olmak üzere üç aşamalı olarak kurgulanmasını ve ilk aşamadan geçilmeden ikinci aşama sınava girilmemesi önerilmiştir.

YMM sınavında başarılı olunduktan sonra YMM unvanını alabilmek için en az 1 yıl mesleki etik ve görgü için bir YMM'nin refakatinde çalışılması tavsiye edilmiştir.

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

Aksi durumda sadece meslek kusurundan sorumlu tutulmaları gerektiği ifade edilmiştir.

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

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

#### IV. GENEL DEĞERLENDİRME

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

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

#### **Mali Müşavirlerin Sorumluluklarıyla İlgili Sorunlar**

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

Sorumluluk ile ilgili olarak ortaya konulan temel sorun sorumluluk alanının çok geniş olduğudur<sup>2</sup>.

Sorumluluk ile ilgili ortaya konulan ikinci sorun mali müşavirlerin sorumluluklarının vergi kaybı yerine mesleki kusura veya kasta dayandırılmasına yöneliktir<sup>3</sup>.

Mali müşavirlerin ağır sorumlulukları karşısında yetkilerinin sınırlı olması konu ile ilgili bir diğer sorundur. Mali müşavirlerin denetim yetkisinin kapsamı, karşıt vergi incelemesinin kapsamına göre daha dardır. Vergiye tabi işlemlerin gerçek niteliğinin tespiti ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti açısından, mali müşavirlerin denetim yetkisinin genişletilmesi gerektiği ileri sürülmektedir<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Bülent AK, Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetim-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018) ss.73 – 77; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, ss. 81 – 82.

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

<sup>4</sup> Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s.75.

## Denetçi Bağımsızlığı Sorunu

Denetim, mali müşavirlerin üç temel görevlerinden bir tanesidir. Bağımsızlık ise denetim işlevinin altında yatan en büyük sorundur. Denetçi bağımsızlığı aynı zamanda denetim ilkelerinin ve uygulamalarının gelişiminde de önemli bir etkiye sahiptir<sup>5</sup>.

Meslekte bağımsızlığı zedeleyen koşul ve davranışlardan bazıları; mali müşavirin gelirinin önemli bir kısmının belli bir müşteriden olması, müşteri ile ortak çıkarların varlığı, müşteri ile çatışan çıkarların varlığı, müşterinin işlerini uzun yıllar yürütmüş olma ve müşterileri ile var olan iyi ilişkileri koruma, daha önce çalışılan işyerine mali müşavir olarak hizmet sunulması şeklinde sıralanabilir.

Bunlara ek olarak; mali müşavirin müşterilerini ve ekonomik ilişkilerini kaybetmek istememesi, mali müşavirler arasındaki rekabet ve genel ekonomik çıkarlar mali müşavirlerin bağımsızlıklarını etkileyen faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>6</sup>.

Hukuki düzenlemelerde belirsizliğin olduğu konularda da mali müşavirlerin bağımsızlığının tehlikeye düşme ihtimali artmaktadır<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Zeynep Ceren KÖKER, **Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.89; Talha APAK, “Yeminli Mali Müşavirlik ve Tarafların Beklentisi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:7, Şubat 2004, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) (Erişim tarihi: 17.11.2018); Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.163.

<sup>6</sup> Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.127; 188 – 190; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.22 – 23; Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, ss. 104 – 105; Naciye SÖZBİLİR, Tekin YENİGÜN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 13, Ocak 2002, ss. 98 – 100; Ergün KIŞ, **Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?**, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetim-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018), ss.106 – 107.

<sup>7</sup> Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 103.

Mali müşavirin bağımsızlığını sağlamaya yönelik etkenler ise şunlardır: denetlenen müşteriye denetim dışı hizmetlerin sunumunun sınırlanması, mali müşavirin müşterisinin resmi kurullar tarafından belirlenmesi veya rotasyon uygulaması, müşterinin mali müşavir yerine doğrudan meslek odası ile muhatap olması<sup>8</sup>.

### **Haksız Rekabet Sorunu**

Genel ilkeler uyarınca olarak meslek mensuplarının mesleki dayanışma içinde olması ve haksız rekabetten kaçınmaları gerekmektedir. Ancak haksız rekabet sorunu meslek mensuplarının faaliyetlerini icra ederken karşılaştıkları sorunların en başında yer almaktadır<sup>9</sup>.

Meslekte haksız rekabet üç temel şekilde ortaya çıkmaktadır.

İlki; meslek mensuplarının başka meslek mensupları ile sözleşmesi devam eden kişilere mesleki hizmet vermeleri şeklindedir. İkinci durum ise meslek mensuplarının ücret – fiyat ve personel temini konularında birbirlerine zarar verecek davranışlara girmeleri şeklindedir. Üçüncüsü ise ruhsatsız biçimde faaliyette bulunan kişilerin oluşturulduğu haksız rekabet şeklidir<sup>10</sup>.

Haksız rekabet ile mücadele meslek odalarının çalışmaları temelinde şekillenmektedir. Bu kapsamda meslek odaları, haksız rekabet sorunu ile mücadelede çeşitli çalışmalar yürütmektedirler. Bu çerçevede haksız rekabet ile mücadele oda disiplin kurulları ile birlik disiplin kurulları temelinde yürütülmektedir.

---

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

<sup>9</sup> Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss. 23 – 24; Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113.

<sup>10</sup> Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.23 – 25; Yahya ARIKAN, “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 52, Temmuz – Ağustos – Eylül 2000, s.3.

3568 sayılı Kanun'a göre unvan alan meslek mensupları haksız rekabet oluşturacak davranışlarda bulunmaları durumunda oda disiplin kurullarına sevk edilmektedir<sup>11</sup>.

Ruhsatsız biçimde faaliyette bulunan kişilerin oluşturulduğu haksız rekabet sorunu ile ilgili olarak ise bakanlıkların ve meslek odalarının birlikte mücadele etmesi gerekmektedir<sup>12</sup>.

### **Ücret ve Tahsilat Konusunda Yaşanan Sorunlar**

Meslek mensupları gerçekleştirdikleri faaliyet karşılığında elde ettikleri gelir 3568 sayılı Kanun'un 46. maddesinde ücret olarak tanımlanmaktadır. Kanunun 46. maddesi uyarınca ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenmektedir. Tarifedeki asgarî miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirmektedir<sup>13</sup>.

Meslek odaları, meslek birlikleri ve ilgili bakanlıkların ortak çalışmaları ile belirlenen asgari ücret tarifeleri ile ilgili sorunlar şu şekilde ortaya konulmaktadır<sup>14</sup>:

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

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

---

<sup>11</sup> Rifat NALBANTOĞLU, "Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları", (Çevrimiçi) [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf) (Erişim tarihi: 17.11.2018), ss. 8 – 9; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 23; Şaban UZAY, Şükran GÜNGÖR, "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 22, Yıl: 2004, s.6.

<sup>12</sup> Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s.24.

<sup>13</sup> Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 25.

<sup>14</sup> Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.116; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss 25 – 26.

Meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri faaliyet karşılığındaki ücretin elde edilmesi ile ilgili temel sorun ise ücretin zamanında ve tam olarak alınmamasıdır<sup>15</sup>.

### **Etik Konusunda Yaşanan Sorunlar**

Meslek mensuplarının davranış ve tutumlarının ahlaki değerlere uygun nitelikte olması amacıyla oluşturulmuş kurallar, meslek etiği olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan meslek etiği kişilerin öznel faydalarını ençoklaştırmak amacıyla girdikleri faaliyetlerin aynı zamanda toplumsal faydayı ençoklaştıran ahlak kurallarına uygun olmasına hizmet etmektedir. Böylece öznel çıkar ile toplumsal çıkar arasındaki çatışma bir dengeye kavuşmaktadır. Bu kapsamda meslek etiği toplumsal çıkarlar temelinde oluşmaktadır. Bu nedendir ki meslek etiği her toplumun kendi öznel sorunlarına çözümler sunmakta ve bu temelde farklılaşabilmektedir. Bunun yanında muhasebe sistemi kendini besleyen genel geçerli bir meslek olarak çeşitli ülkelerde uzun dönemli uygulama tecrübeleri sonucunda oluşmuş etik kurallarına da sahiptir<sup>16</sup>.

Meslek etik kuralları genel olarak meslek mensuplarının topluma karşı olan sorumluluklarını içermektedir. Bu kapsamda meslek mensupları: bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalı; mesleğin gerektirdiği teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olmalı; hizmet sunarken mesleki özeni ve titizliği göstermeli, diğer bir ifade ile mesleki sorumluluğu taşımalıdır<sup>17</sup>.

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

---

<sup>15</sup> Ebru ESENDEMİR, **Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011, s. 113.

<sup>16</sup> Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.116; Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 27; Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.211; Türkan ÖNDER, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, İstanbul, Beta, 2001, s.24.

<sup>17</sup> Tayyip YAVUZ, **Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000, s.197; Hakkı GÜNEŞ, "Muhasebede Meslek Ahlakı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997, s.57.

*dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağım, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”*

Benzer şekilde 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesine dayanılarak çıkarılmış ve 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanmış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik mali müşavirlerin etik sorumluluklarına dikkat çekmektedir. Önceki bölümde de belirtildiği üzere söz konusu yönetmeliğin 8.maddesinde yer alan üç tip sorumluluk aynı zamanda mali müşavirlerin topluma karşı olan etik sorumluluklarını belirtmektedir<sup>18</sup>.

Mali müşavirlik meslek etiği ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer konu mesleğe ilişkin olarak ahlaki ölçütlerin daha somut bir biçimde ortaya konulmasının gerekliliğidir. Temel meslek kanununun 1989 yılında yürürlüğe girdiğini düşünürsek muhasebe mesleğine ilişkin mesleki ahlak kurallarının yapılandırılması günümüz için bir gereklilik halini almış ve 2001 yılında TÜRMOB mesleki ahlak kurallarını oluşturmuştur<sup>19</sup>.

TÜRMOB tarafından çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında” yer alan etik kurallar şunlardır<sup>20</sup>:

-Mesleki Uzmanlık: “*Ruhsatlı bir meslek mensubu veya bir mesleki şirket mesleki ve ahlaki standartlarla bağdaşmayan herhangi bir iş anlaşması yapamaz.*”

-Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama: “*Defter tutma ve bu defterlere göre finansal tabloları hazırlama işleri yalnız Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılır.*”

---

<sup>18</sup> Söz konusu üç sorumluluk şunlardır:

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

<sup>19</sup> Hasan ZENGİN, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss. 27 – 28; Rifat NALBANTOĞLU, “*Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıkları*”, (Çevrimiçi) [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf) (Erişim tarihi: 17.11.2018), s. 8.

<sup>20</sup>(Çevrimiçi) [https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik\\_MMKarari\\_Yasa\\_10\\_4\\_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur\\_Mec\\_Mes\\_Kar\\_.pdf](https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf) (Erişim tarihi: 17.11.2018).



*Yeminli Mali Müşavirler mesleki hizmet verdikleri firmalara finansal tabloların hazırlanması sırasında danışma hizmeti vererek yönlendirirler. Ancak finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe defterleri tutmaları yasaklandığından Yeminli Mali Müşavirlerin doğrudan doğruya sorumluluk yüklenmeleri mümkün değildir.”*

*-Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu: “Finansal tablolara esas teşkil edecek muhasebe kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenir. İlgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasa’larla belirlenen standartlara uygun olmayan Finansal Tablolar düzenlenemez.”*

*-Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık: “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütürler. Meslek mensubu, Vergi Kanunları’nın ve diğer Yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması, mesleki kurallara uyarak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır.”*

*-Mesleki Özen ve Titizlik: “Meslek mensupları 3568 Sayılı Yasa’nın 2’nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar.”*

*-Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı: “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bağımsızlık, Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir.”*

*-Sır Saklama: “Ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar.*

*Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir.”*

*-Ücretler: “Başka bir meslek mensubu, asgari ücretin üstünde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeksizin daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz.”*

*-Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri: “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir TÜRMOB’un yayımladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının finansal tablolarla ilişkilendirilmesine izin vermez.”*

*-Öngörü Yasağı: “Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. Ruhsatlı bir meslek mensubu, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karıştırılmasına izin vermez.”*

*-Haksız Rekabet Yasağı: “Bir meslek mensubu, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile ilişki kurmalıdır.”*

*-Personel Sağlanması: “Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz. Bu kural personelin kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş başvurusu halinde uygulanmaz.”*

*-Dürüst Olmayan Davranışlar: “Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar.”*

*-Reklam ve Teşvik Yasağı: “Reklam yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu, basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle kendi firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklam edemez.”*

-Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı: “Müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezai yaptırımları taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ve benzeri ödemelerin yapılması yasaktır. Ancak, anlaşma yapılan müşteriye hizmet sunan başka bir ruhsatlı serbest çalışan meslek mensubuna bu hizmetlerden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir.”

-Bağdaşmayan İşler: “Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işler yapmaları yasaktır. Ancak kamu görevi niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayımlama, (...), gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir.”

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

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

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

Haksız rekabet sorunu aynı zamanda bir etik sorundur. Bu sorun ile mücadelede aynı zamanda etik kurallara sıkı sıkıya bir bağlılık gerektirmektedir<sup>21</sup>.

Mali denetim gerçek olgulara dayanmalıdır. Denetim raporlarının gerçek ekonomik durumu yansıtmaması durumu bir diğer etik sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. 2000 yıllarda yaşanan Enron skandalı aslında bu sorunun en

---

<sup>21</sup> Hasan ZENGİN, *Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu*, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, ss.23 – 24.

tipik sonucudur. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak; denetimin gerçek durumu yansıtmaması çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Özellikle, vergi yüklerini azaltmak isteyen mükelleflerin meşru olmayan talepleri meslek mensuplarının temel bir sorunu niteliğindedir. Meşru olmayan bu talepler karşısında meslek mensupları vergi beyannamelerini işlemlerin gerçek mahiyetine uygun bir şekilde hazırlamalıdır<sup>22</sup>.

Bağımsızlık sorununun da temelinde etik ve ahlaki sorunlar yatmaktadır. Benzer şekilde ücret sorunu da etik ve ahlaki sorunlara dayanmaktadır<sup>23</sup>.

Bağımsızlık ve ücret sorunları temelinde oluşan etik dışı davranışlara yönelik çeşitli çözüm önerileri sunulmaktadır. Mali müşavirlerin kişilere verecekleri hizmetin belli bir süre ile sınırlanması söz konusu önerilerden biridir. Bu şekilde mali müşavir ile hizmet gören kişi arasındaki ekonomik ilişki sınırlandırılacak ve mali müşavir üzerindeki ekonomik baskı da hafifleyecektir<sup>24</sup>.

Çözüm önerilerinden bir diğeri ise mali müşavirin ücretini hizmeti sunduğu kişiden değil bağlı bulunduğu meslek odasından almasıdır. Bu şekilde yine yukarıda belirtildiği gibi hizmeti alan kişinin mali müşavir üzerindeki parasal baskısının hafifletilebileceği ifade edilmektedir<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, s.176; Ahmet Fethi DURMUŞ, **Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2013, s.209; Rahmi YÜCEL, Bilal SOLAK, “The Effects of Accountant Professionals’ Social Responsibility Perceptions on Self Esteem And Job Performance”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012, s.16.

<sup>23</sup> Mehmet DEMİR, **Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri**, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Malatya, 2004, ss.123 – 124.

<sup>24</sup> Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82; Turgut ÇÜRÜK, Kayahan TÜM, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s.76.

<sup>25</sup> Fırat BİNGÜL, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi Ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s.135; Tansel ÇETİNOĞLU, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, Temmuz 2015, s. 82.

## KAYNAKÇA

- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf> (Erişim Tarihi 17.11.2018).
- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- AK, Bülent: Denetim Mesleğinin Ülkemizdeki Serüveni, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).
- AKBAY, Mehmet: “Amerika Birleşik Devletleri'nde Ruhsatlı Kamu Muhasıplığı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 106, Haziran 1990.
- AKKUŞ, Ersan: “Yeminli Mali Müşavirlik”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1987 Sayı:3.
- APAK, Talha: “Yeminli Mali Müşavirlik ve Tarafların Beklentisi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:7, Şubat 2004, (Çevrimiçi) [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- ARIKAN, Yahya: “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52, Temmuz – Ağustos – Eylül 2000.
- ARSLAN, Nuri: “İngiltere'de Denetçilerin Denetimi Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:71, Temmuz 1987.
- ATILGAN, Gökhan; ERDUR, Şafak: **Denetimde Mesleki Gelişim**, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).
- AYTAŞ, Ufuk: Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü, T.C. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2011.
- BİNGÜL, Fırat: Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorun-

ların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010.

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

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

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

-ÇETİNOĞLU, Tansel: “Dünya’da ve Türkiye’de YMM^lik Mesleği Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 45, Temmuz 2015.

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

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

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

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

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

- ERCAN, Cuma: “Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 14 Sayı: 2, 2017,
- ESENDEMİR, Ebru: Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde YMM'lere Yönelik Bir Araştırma, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Manisa, 2011.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/20181.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20181.htm) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_2.xls.htm) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): (Çevrimiçi), [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO\\_10.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2018/TABLO_10.xls.htm) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- GUY, Dan M.; ALDERMAN, C. Wayne; WINTERS, Alan J.: Auditing, Forth Worth, Dreyden Press, 1999.
- GÜVEMLİ, Oktay: “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 44, Yıl: 2009.
- HUND, David M.: “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 8, Ekim 2000.
- ICAEW: ICAEW History, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/historical-resources/icaew-history> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- ICAEV, What is Chartered Accountancy (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- ICAEW, Gain audit rights, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/gain-audit-rights> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- ICAEW, Knowledge guide to UK auditing standards, (Çevrimiçi) <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-uk-auditing-standards> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- KAVAL, Hasan: “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin özellikleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1995, ss. 153 – 169.

- KIŞ, Ergün: Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?, Denetimin Değeri, KPMG Türkiye, Ocak 2016 (Çevrimiçi) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2018).
- KÖKER, Zeynep Ceren: Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- LÜCK, Wolfgang: “Federal Almanya’da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım 1982, Yıl:8, Sayı:30.
- NALBANTOĞLU, Rıfat: “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açılıarı”, (Çevrimiçi) [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- NSA, A Brief History of the National Society of (Public) Accountants, (Çevrimiçi) <https://www.nsacct.org/about/history-of-nsa>, (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- NSA, Accounting, <https://www.nsacct.org/accounting> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- NSA Tax Resources, <https://www.nsacct.org/membership/nsa-tax-resources> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- OKTAR, Salim Ateş: Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- OLOHAM, Michael: Muhasebe Sistemleri ve Avrupa’daki Uygulamalar (Çeviren Davut Aydın), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1989.
- ONARAL, Sezai: “Türkiye’de YMM’lerin Görevleri ve Nitelikleri”, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi, Derleyen: Uğur BÜYÜKBALKAN, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 1997.
- ÖNDER, Türkan: Batan Bankalar, Bağ. Denetim ve Meslek Ahlâkı, İstanbul, Beta, 2001.
- SAĞMANLI, Metin: “Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 90, Haziran 2000.
- SÖZBİLİR, Naciye; YENİGÜN, Tekin: “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 13, Ocak 2002.
- TÜRMOB: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM – SMMM), (Çevrimiçi) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim tarihi:17.11.2018).



- TÜRMOB: Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM), (Çevrimiçi) <https://www.tur-mob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->, (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- TÜRMOB: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve YMM'lik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, (Çevrimiçi) [https://www.tur-mob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik\\_MMKarari\\_Yasa\\_10\\_4\\_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur\\_Mec\\_Mes\\_Kar\\_.pdf](https://www.tur-mob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf) (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- UZAY, Şaban; GÜNGÖR, Şükran: "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 22, Yıl: 2004.
- YALKIN, Yüksel Koç: Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Ankara, Nobel, 2010.
- YAVAŞOĞLU, Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2001.
- YAVUZ, Tayyip: Türkiye'de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2000.
- YAZICI, Mehmet: Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, 1986.
- YILMAZ, Ö. Faik: "Mali müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin önemi ve Sağlayacağı Faydalar", Vergi Dünyası, Sayı:33, Mayıs 1984, (çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/376> (Erişim tarihi: 17.11.2018).
- YILMAZ, Ömer: Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi, T.C. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- YÜCEL, Rahmi; SOLAK, Bilal: "The Effects of Accountant Professionals' Social Responsibility Perceptions on Self Esteem And Job Performance", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012.
- ZENGİN, Hasan: Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri Ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

