



T.C  
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı

(Yüksek Lisans Tezi)

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ  
ETİKSEL DEĞERLER AÇISINDAN ANALİZİ VE BURSA ÖRNEĞİ

Faruk KENARDA

Danışman:  
Yard. Doç.Dr. Orhan ELMACI

Kütahya–2005

## **Kabul Onay**

Faruk KENARDA'nın hazırladığı, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip kabul edilmiştir.

...../...../2005

## **Tez Jürisi**

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Prof Dr. Hüseyin ERGİN

Yard.Doç.Dr. Orhan ELMACI (Danışman)

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Faruk KENARDA’nın hazırladığı, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2005

Faruk KENARDA

## ÖZET

Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) 213 Sayılı V.U.K.’nun 141 maddesine eklenen 3239 sayılı Kanununun 13 maddesine ilave edilen maddeyle girmiş, ancak bu madde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanunla yasal statüye kavuşmuştur. YMM’ler, kanunların kendilerine verdiği yetkiyle hareket ederek, akitten doğan sorumlulukları, akitte yer almak koşuluyla akit amaçları doğrultusunda hukuki yönden değerlendirme yükümlülüğünün bilinciyle hareket eden; müşterisinin ve kamu yararını birlikte düşünmek zorunda olan ve dengeyi kurabilen, kanunlarda ve yönetmeliklerde belirlenen usul, esas ve standartlara göre hatasız, noksansız ve süresi içinde rapor düzenleme zorunda olan, müşteriyle birlikte ortaya çıkan vergi zıyaından müştereken ve müteselsilen sorumlu olan meslek mensuplarıdır. YMM’ler, tasdik ve denetim sorumluluğunun yanı sıra işletmelere mesleki bilgi ve tecrübesinin gereği olarak yaptığı incelemeler ve denetimler sonucunda ulaştığı bilgilere göre işletmenin geleceği ile ilgili rasyonel kararlar vermesini sağlayacak bilgileri de paylaşmak zorundadır. Diğer bir deyişle YMM’lerin en önemli işlevlerinden biri işletmelere danışmanlık ve yol göstericilik görevini en iyi biçimde yaparak işletmelerin etkinliğini, verimliliğini ve rekabet gücünü artırabileceği karar ve uygulamaları gerçekleştirmesi sağlamaktır.

YMM’lerin, mesleklerinin gereği uymakla yükümlü olduğu, uyulmadığında müşterek ve müteselsil sorumluluklara yol açabilecek, bazı etiksel faktörler vardır. Örneğin müşterisinin sırlarını ve gizli bilgilerini kanuni bir zorunluluk olmadıkça açıklamamak, rakipleriyle müşterisi hakkında konuşmamak bu faktörlerden sadece en dikkat çekenidir. Yine yönetsel açıdan da bilgi ve tecrübesini müşterisi yönünde kullanmak gibi bir sorumluluk taşımaktadırlar. Bu aynı zamanda etiksel bir gerekliliktir. Bu çerçevede Bursa Büyükşehir merkezinde, YMM’lerin etiksel ve yönetsel değerlere yaklaşımını konu edinen bir araştırma, YMM’lerden hizmet alan işletmelerde gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda, YMM’lerin örneklem olarak seçilen Bursa’da mesleklerin gereği olarak müşterek ve müteselsil sorumluluk bilinciyle etiksel ve yönetsel sorumluluklarına uygun yaklaşım sergiledikleri sonucuna ulaşılmıştır.

## ABSTRACT

The profession of Certified Public Accountancy (CPA) emerged from the attachment of the 13<sup>th</sup> Article of the Law No:3239 to the 141<sup>st</sup> Article of The Tax Procedure Law (TPL) No: 213; however, this 13<sup>th</sup> Article was then terminated by the Constitutional Court. Later, it gained official status via the professional Law No:3568. CPAs act upon the authority that laws grant them, fulfil the contractual obligations in accordance with the contract targets. He has to think about his client and the public interest in balance, and also has to provide faultless and complete reports in required time according to the manners, requirements and standards determined by the law and regulations. Otherwise, they will be responsible for the tax loss emerging because of the client but persisting because of the CPAs improper service. Besides their confirmation and inspection duties, CPAs have to share the information that he gained through his inspections and controls with the companies in order to enable them to give rational decisions about their future. That is to say that one of the primary goals of the CPAs is to do the job of counselling and guidance best, and thus make sure that they will give the best decisions and perform the right tasks to improve their efficiency and productivity.

There are some ethic factors that CPAs have to obey and if they don't, it may cause undesired consequences. For instance, they cannot reveal their clients' secrets and privates unless there is a legal obligation, they cannot talk about their clients among rivals, etc. Another thing is that they have the responsibility to use their knowledge and experience for the advantage of their clients, which is also an ethic obligation as well. Within this framework, a survey was carried out among the companies in Bursa Metropolitan Municipality Centre as sampling, which had had service from CPAs, about how CPAs approach to the ethic and managerial values. As a result of this survey, it was concluded that the CPAs in Bursa perform their profession in such a manner that suits their ethic and managerial responsibilities.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	v
ABSTRACT.....	vi
TABLolar .....	xi
ŞEKİLLER.....	xii
KISALTMALAR .....	xiii
TEZ HAKKINDA .....	xiv

## BİRİNCİ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ GELİŞİMİ, ÇALIŞMA ALANI

<b>1.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİĞİN TARİHÇESİ .....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI .....</b>	<b>4</b>
1.2.1. Yeminli Mali Müşavirlik ve Müşteri Kavramı.....	4
1.2.2. YMM'lik Mesleği ve Dayanağı .....	5
1.2.3. 3568 Sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğini Düzenleyen Kanunun Amacı .....	7
1.2.4. Yeminli Müşavir Olabilmenin Şartları.....	8
1.2.4.1. Genel Şartlar .....	8
1.2.4.2. Özel Şartlar .....	9
1.2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin ve Mesleğin Özellikleri.....	10
<b>1.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİĞİN KONUSU.....</b>	<b>11</b>
1.3.1. Denetim .....	13
1.3.2. Danışmanlık.....	14
1.3.3. Tasdik İşlemi .....	14
1.3.3.1. Tasdik İşleminin Amacı .....	16
1.3.3.2. Tasdik İşleminin Kapsamı ve Tasdik Kapsamındaki İşlemler .....	16
1.3.3.3. Tasdik İşleminin Aşamaları.....	20
<b>1.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN İŞLEYİŞİ İLE     İLGİLİ TARTIŞMALAR VE SORUMLULUK BOYUTLARI .....</b>	<b>21</b>
1.4.1. Tasdik Yetkisinin Kapsamına İlişkin Tartışmalar.....	22
1.4.2. İş Hacminin Sınırlandırılmasına İlişkin Tartışmalar .....	24

1.4.3. YMM'lik ve Mükellef Arasındaki İlişkilere İlişkin Tartışmalar.....	24
1.4.4. Sigorta Uygulamasının Zorunluluğuna İlişkin Tartışmalar.....	25
1.4.5. Meslek Odalarının Denetimine İlişkin Tartışmalar.....	26

## İKİNCİ BÖLÜM

### YMM'LERİN GÖREV VE YETKİLERİNİN SORUMLULUKLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 2.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREV, YETKİ VE

##### YAPILANMALARI.....29

2.1.1. Görev ve Yetkileri .....	29
---------------------------------	----

2.1.2. YMM Ortaklık Büroları, Amaç ve Konuları.....	33
---	----

#### 2.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI VE

##### SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR .....34

2.2.1. YMM'lerin İçsel ve Dışsal Sorumlulukları .....	34
---	----

2.2.1.1. Yeminli Mali Müşavirlerin İçsel Sorumlulukları .....	34
---	----

2.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Dışsal Sorumlulukları .....	35
--	----

2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Ve Akit Dışı Sorumluluğu.....	36
---	----

2.2.2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu.....	36
--	----

2.2.2.1.1. Bir Akdin Varlığı.....	36
-----------------------------------	----

2.2.2.1.2. Akdin İhlal Edilmiş Olması.....	37
--	----

2.2.2.1.3. İhlalden Bir Zarar Doğması.....	38
--	----

2.2.2.1.4. Zarar İle Akdin Arasında İlliyet Bağı Olması.....	38
--	----

2.2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Akit Dışı Sorumluluğu .....	39
--	----

2.2.2.2.1. Yasaya Aykırılık.....	39
----------------------------------	----

2.2.2.2.2. Fiil .....	39
-----------------------	----

2.2.2.2.3. Kusur .....	39
------------------------	----

2.2.2.2.4. Zarar .....	40
------------------------	----

2.2.2.2.5. İlliyet Bağı .....	40
-------------------------------	----

2.2.3. Yeminli Mali Müşavirin Kanunlardaki Sorumlulukları .....	40
---	----

2.2.3.1. 3568 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu.....	42
---	----

2.2.3.2. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme .....	44
--	----

2.2.3.3. V.U.K.'unda YMM'lerin Sorumlulukları .....	45
---	----



2.2.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İle İlgili Sorumlulukları .....	46
2.2.4.1. Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukları .....	46
2.2.4.2. Tasdikin Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk .....	48
2.2.4.3. Disiplin cezaları .....	48
2.2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin (Ymm'lerin) Diğer Sorumluluk Yaklaşımları ve Sorumluluklarına İlişkin Özel Durumlar .....	50
2.2.5.1. YMM'lerin Diğer Sorumluluk Yaklaşımları .....	50
2.2.5.1.1. YMM'lerin Devlete Karşı Sorumluluğu .....	50
2.2.5.1.2. YMM'lerin Müşterilerine Karşı Sorumlulukları .....	51
2.2.5.1.3. YMM'lerin Kamuoyuna Karşı Sorumlulukları .....	51
2.2.5.1.4. YMM'lerin Meslek Odasına Karşı Sorumlulukları .....	51
2.2.5.1.5. YMM'lerin Çalışanlara Karşı Sorumlulukları .....	51
2.2.5.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğu .....	51
2.2.5.3. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Sorumluluğu .....	53
<b>2.3. YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI VE BAZI ÖRNEKLER .....</b>	<b>53</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YMM'LERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI VE SORUMLULUKLARININ ETİKSEL VE YÖNETSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRMESİNDE FAKTÖRLER

<b>3.1. MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK KAVRAMI VE YMM'LERİN SORUMLULUĞU .....</b>	<b>62</b>
3.1.1. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Kavramı .....	62
3.1.2. YMM'lerin Sorumluluğu .....	64
<b>3.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ ETİKSEL YÖNETSEL DEĞERLER AÇISINDAN ANALİZİNDE ETKİLİ FAKTÖRLER .....</b>	<b>68</b>
3.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı ve Amacı .....	69
3.2.2. Meslek Ahlakının Önemi .....	69

3.2.3. Etiksel ve Yönetsel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler.....	70
3.2.3.1. Yönetsel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler.....	71
3.2.3.1.1. Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama.....	71
3.2.3.1.2. Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu.....	71
3.2.3.1.3. Yol Göstericilik – Danışmanlık Sorumluluğu.....	71
3.2.3.2. Etiksel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler.....	71
3.2.3.2.1. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık.....	72
3.2.3.2.2. Mesleki Özen ve Titizlik.....	73
3.2.3.2.3. Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı.....	73
3.2.3.2.4. Sır Saklama - Gizlilik.....	74
3.2.3.2.5. Ücretler.....	76
3.2.3.2.6. Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri.....	77
3.2.3.2.7. Öngörü Yasağı.....	77
3.2.3.2.8. Haksız Rekabet Yasağı.....	77
3.2.3.2.9. Personel Sağlanması.....	77
3.2.3.2.10. Dürüst Olmayan Davranışlar ile Reklam ve Teşvik Yasağı.....	78
3.2.3.2.11. Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı.....	79
3.2.3.2.12. Bağdaşmayan İşler.....	80
3.2.3.2.13. Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı.....	80
3.2.3.2.14. Denetimde Kamu Sorumluluğu.....	81
<b>3.3. YEMİNİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YASALARDA YER ALMAYAN</b>	
<b>ETİKSEL AÇIDAN SORUMLULUKLARI.....</b>	<b>81</b>
3.3.1. Gerekli Mesleki Eğitim ve Deneyime Sahip Olmak.....	81
3.3.2. Bağımsız, Tarafsız ve Nesnel Davranmak.....	81
3.3.3. Gerekli Mesleki Özeni Göstermek.....	82
3.3.4. Planlı Çalışma ve Çalışma Kâğıtları Düzenleme.....	82
3.3.5. Dış Görünüşüne Önem Verme.....	83
3.3.6. Kamu Yararını Gözetme.....	83

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKLARININ ETİKSEL YÖNETSEL DEĞERLER AÇISINDAN ANALİZİ VE BURSA ÖRNEĞİ

<b>4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>85</b>
4.1.1. Araştırmanın Sınırlılıkları .....	85
4.1.2. Araştırmaya Konu İşletmeler .....	85
4.1.3. Araştırmanın Yöntemi .....	86
4.1.4. Araştırma Hipotezleri .....	87
<b>4.2. ARAŞTIRMA BULGULARI .....</b>	<b>88</b>
4.2.1. Demografik Bulgular .....	88
4.2.1.1. Cinsiyet İlişkin Bulgular .....	89
4.2.1.2. Yaş ile İlgili Bulgular .....	89
4.2.1.3. Eğitim ile İlgili Bulgular .....	90
4.2.1.4. İş Deneyimi ile ilgili Bulgular .....	90
4.2.1.5. Ankete Katılanların İş Pozisyonu .....	91
4.2.1.6. İşletmede Çalışan Sayıları .....	92
4.2.1.7. Hukuki Yapıları .....	92
4.2.1.8. Faaliyet Gösterilen Ana Sektörler .....	93
4.2.1.9. Faaliyet Gösterilen Alan .....	94
4.2.2. Etiksel Değerlendirme Yargıları .....	94
4.2.3. Yönetsel Değerlendirme Yargıları .....	99
<b>SONUÇ .....</b>	<b>101</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>105</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>114</b>
<b>DİZİN .....</b>	<b>121</b>

**TABLÖLAR**

Tablo 2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Kullandığı Ölçütler ve Bilgi	
Kullanıcıları.....	32
Tablo 4.1. Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının	
Etiksel Değerler Açısından Analizine İlişkin Bulgular.....	95
Tablo 4.2. İşletmelerin Hatalarını ve Uygunsuzluklarını Kapatmak İçin	
Bazı Durumları Gizlemede Yardımcı Olur.....	98
Tablo 4.3. Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının	
Yönetsel Değerler Açısından Analizine ilişkin Bulgular .....	99

**ŞEKİLLER**

Şekil 4.1. Cinsiyet.....	89
Şekil 4.2. Anket Katılımcılarının Yaş Dağılımları .....	89
Şekil 4.3. Eğitim ile İlgili Bulgular .....	90
Şekil 4.4. İş Deneyimi Bulguları.....	91
Şekil 4.5. İş Mevkisiyle İlgili Bulgular .....	91
Şekil 4.6. Çalışan Sayısı ile İlgili Bulgular.....	92
Şekil 4.7. Hukuki Yapılara İlişkin Bulgular.....	93
Şekil 4.8. Faaliyet Gösterilen Ana Sektöre İlişkin Bulgular.....	93
Şekil 4.9. Faaliyet Gösterilen Alan.....	94

**KISALTMALAR**

<b>A.g.e.</b>	Adı geçen eser
<b>A.g.k.m</b>	Adı geçen kanun maddesi
<b>A.g.m.</b>	Adı geçen makale
<b>AAK</b>	Amme Alacakları Kanunu
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>BK</b>	Borçlar Kanunu
<b>C.</b>	Cilt
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>OSB</b>	Organize Sanayi Bölgesi
<b>R.G.</b>	Resmi Gazete
<b>s</b>	Sayfa
<b>S.</b>	Sayı
<b>SBE</b>	Sosyal Bilimler Enstitüsü
<b>SM</b>	Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>ss</b>	Sayfalar arası
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir

**TEZ HAKKINDA**

### **Araştırmanın Problemi**

Türkiye’de 1980’li yılların sonunda gündeme gelerek kanunlaşan Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin müteselsil ve müşterek sorumlulukları açısından hem kendileri, hem müşterileri hem de devlet açısından önemli bir işlevi yüklendikleri, yüklendikleri bu işlevlerin yerine getirilmesi esnasında meslek etik anlayışıyla hareket edip etmedikleri çalışmanın problemini oluşturmaktadır.

### **Araştırmanın Amacı**

Bu araştırma, YMM’lerin sorumluluklarına etiksel ve yönetsel açılardan bakmayı; YMM’lerin etiksel ve yönetsel açılardan üstlendikleri işlevlerini yerine getirip getirmediğilerinin hizmet alanlar tarafından değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

### **Araştırmanın Önemi**

Yakın geçmişe sahip olan YMM’ler, gördüğü denetim işlevinin yanı sıra danışmanlık işleviyle de işletmelere önemli hizmetler verirler. Yeminli Mali Müşavirler, yaptıkları hizmetler açısından işletmelerin yaptıkları tüm faaliyetleri bilmektedirler. Diğer deyişle işletmelerin sırları denilebilecek her şey, YMM’lerce bilinmektedir. Dolayısıyla YMM’lerin etiksel açıdan en önemli sorumluluğu, işletmelerin bildikleri sırlarını, sır olarak saklamaları gibi bir anlayışı da taşımaları gerekmektedir. YMM’ler, işletmelerin sırlarını saklamaları ve bu sırları başkalarına aktarmamaları gibi etiksel açıdan sorumlulukları olduğu gibi, incelemelerinden ulaştıkları sonuçları analiz ederek işletmelere geleceklerine ilişkin yön verecek fikirler verme gibi bir sorumlulukta taşımaları gerekmektedir. YMM’lerin etiksel ve yönetsel açıdan önemli sorumluluklar üstlenmelerinin yanı sıra, işletmenin etkin bir işleyişe kavuşması kadar, devlet ve diğer çevrelerle ilişkilerinin düzenlenmesinde etkin rol oynadıkları görülmektedir. Dolayısıyla çalışma, YMM’lerin sorumluluklarını etiksel açıdan analiz ederek, bu sorunları belirginleştirmeyi ve çözümler üretmeyi amaçlaması açısından da önemlidir.

### **Araştırmanın Hipotezleri**

Araştırmanın hipotezini, YMM’lerin etiksel sorumluluklara önem vermeleri durumunda YMM’lik mesleğine duyulan güven ve saygınlığın artacağı, ayrıca



YMM'lerin sorumlulukları kapsamında işletmelere sağlayacağı katkı oranında işletmelerin daha etkin bir konuma ulaşacağı şeklindedir.

### **Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları**

Bu çalışma, YMM'lerin sorumlulukları, bu sorumlulukların etiksel ve yönetsel açıdan analiziyle ilgilidir. Çalışmanın araştırması ise, teoride ortaya konulan etiksel ve yönetsel değerlere göre Bursa'da faaliyet gösteren YMM'lere yöneliktir. Bu yönüyle araştırma spesifik bir alan araştırması niteliğindedir. Dolayısıyla araştırma sadece YMM'lerin sorumluluklarının etiksel ve yönetsel açıdan analizini kapsamakta olup başka açılardan konu ele alınmamıştır. Yine bu çalışmada SPK uygulamaları kapsam dışındadır. Yine bu çalışma, Bursa'da faaliyet gösteren YMM'lerin yine Bursa'da faaliyet gösteren işletmeler tarafından değerlendirilmesiyle ilgili olup, Bursa dışındaki YMM'lerden hizmet alan işletmeler dikkate alınmamıştır.

### **Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmanın uygulamasında anket yöntemi kullanılmıştır. Teorik bölüme uygun olarak geliştirilen anket, Bursa'da faaliyet gösteren YMM'lerin etiksel ve yönetsel yaklaşımlarını ortaya koymaya yönelik geliştirilmiştir. Bursa'da YMM Odasına kayıtlı 83 YMM bulunmaktadır. Bursa İl Merkezinde YMM'lik hizmeti alan Bursa YMM Odası yetkililerinden alınan bilgiye göre kesin rakam verilmemekle birlikte 300 dolayında işletme olduğu ifade edilmiştir. Anket yöntemiyle derlenen veriler, istatistiksel veriler ve SPSS bilgisayar programı yardımıyla değerlendirilmiştir.

**TEZ METNİ**

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ GELİŞİMİ, ÇALIŞMA ALANI**

## 1.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİĞİN TARİHÇESİ

Devlet bütçesinin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin çok büyük bir kısmının ticari ve sınai kuruluşların faaliyetleri sonucunda ulaştıkları kârlardan sağlandığı dikkate alındığında; verginin ortaya çıkması sürecinde, genel ifadesi ile muhasebe mesleğinin önemli ve etkili olduğu kabul edilir. Batı’da 1500’lerde oluşturulmaya başlanan kurumsallaştırma, 1800’lerde bütün Avrupa’ya ve ABD’ye yayılmıştır.<sup>1</sup> ABD ve AB ülkelerinin bir çoğunun vergi sistemlerinin başarısında önemli yere sahip olan mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini,; İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, Arjantin 1945, Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950 ve Nijerya 1955 yıllarında kanunla düzenlemişlerdir. Ülkemizde ise 1932 yılından itibaren bu meslek ile ilgili olarak birçok tasarı hazırlanmış ancak bu tasarıların kanunlaşması gerçekleşmemiştir.<sup>2</sup>

Muhasebe mesleği Türkiye’de 1989 yılında çıkarılan 3568 Sayılı Kanunu’nun yürürlüğe konulmasına kadar, yasal destekten yoksun bir meslek halinde kalmıştır. Batı’nın yüzlerce yıllık tecrübesine dayalı kurumsallaştırmasına karşılık, Türkiye’de 1950’lerde ilk çalışmalara girişilmesi ve bu çalışmaların çeşitli etki gruplarının kurumsallaştırmayı kendi çıkarlarına çekmek istemesi ile 1980’li yılların sonuna gelinmiştir.<sup>3</sup>

Ülkemizde muhasebe teorisi ve uygulamasında Cumhuriyetin ilk yıllarında Alman muhasebe teorisi etkili olmuştur. 1940 yılında kazanç vergisinin çıkması, 1950 yılında Gelir Vergisi Kanununun uygulamaya konulması muhasebe uygulamalarının denetimini hızlandırmıştır. Bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk

<sup>1</sup> Adnan Gülerman, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişim Süreci”, **e-yaklaşım**, S. 3, Ekim 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

<sup>2</sup> Nacai Tolga Saruç, Mustafa, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Üçüncü Kitap (Üçüncülük Ödülü), s. 159., Üçüncü Kitap (Üçüncülük Ödülü), s. 159.; Masum Türker, “Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları ve Bir Danıştay Kararı”, **Yaklaşım**, S. 57, Ankara, Eylül 1997, s. 27; Çiğdem Akgün, “İç Hukukumuz ve Uluslar arası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları”, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Dördüncü Kitap, Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara, Nisan 2004, ss. 271-272.

<sup>3</sup> Gülerman, **a.g.m.** S. 1..

düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında Vergi Usul Kanunu tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” başlığıyla yapılmış, 1949 yılında bu kanun tasarısının görüşülmesi sırasında tasarıdan çıkarılmıştır. 1963 yılında Maliye Bakanlığı Serbest Mali Müşavirlik Kanun” tasarısını hazırlamış ve ilk defa bu tasarıda Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı yapılmıştır. Bu tasarıdaki ilkeler korunarak 1966 yılında hazırlanan “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” da yasalaşmamıştır. 1957 yılında ilk kez Türkiye Muhasebe kongresi toplanmış, mesleğin düzenlenmesi kanunu ile ilgili yasalar tartışılmıştır. 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunla yasal statüye kavuşan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun geçici maddeleri uyarınca Geçici Kurul oluşturulmuş, bu kurul geçiş dönemi ile ilgili işlemleri yürütmüş, muhasebe mesleğinin en üst organı olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) örgütlenmesiyle birlikte 1991 yılında Geçici Kurulun görevi sona ermiştir.<sup>4</sup>

YMM’lik müessesesi Türk vergi sistemine ilk olarak 213 sayılı VUK’nun 141. maddesine 3239 sayılı kanunun 13. maddesiyle ilave edilen ek madde ile girmiş; ancak bu maddenin Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.1987 tarih ve esas 1986/5; karar: 1987/7 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yeniden düzenleme getirilmiştir.<sup>5</sup>

Yeniden düzenleme getirilen 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Kanun’la, vergileme gibi toplumun ekonomik ve sosyal hayatı ile doğrudan ve yakından ilgili bir konuda vergilenebilir gelirlerin tamamının beyanını sağlamak amacıyla, çeşitli kamusal yetkilerle donatılan “YMM’lik müessesesi” ihdas edildi. Bu maliye tarihinin önemli olaylarından bir olarak tarihe geçmiştir. Bu müesseseden beklenen vergilenebilir

---

<sup>4</sup>**Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi, “Yeminli Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi” Birinci Kitap (Birincilik Ödülü), Ankara YMM Odası Yayını, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Ankara, Nisan 2004, ss. 20-21.**

<sup>5</sup> Saruç, Sarılı, a.g.e., s. 162.

gelirlerin kavranması konusunda vergi idaresine yardımcı olunmasıdır.<sup>6</sup> Söz konusu kanun ve ona dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle, YMM'lerin çeşitli yetkiler verilmiş ve bu yetkilerin karşılığında doğal olarak çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu kanun yürürlüğe girene kadar sadece bir kısım kamu görevlilerince gerçekleştirilen incelemeler, kanun yürürlüğe girdikten sonra YMM'lerce yerine getirilmeye başlanmış; onların inceleyip doğruluğunu tasdik ettikleri hesap ve işlemlerin gerekleri, vergi idarelerince yerine getirilmeye başlanmıştır.<sup>7</sup>

## 1.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI

YMM'lerden hizmet alan kişiler de mükellef, müşteri kavramıyla tanımlanmışlardır. Bu kapsam çerçevesinde aşağıda YMM'lik, müşteri kavramı ve YMM'lik ile ilgili önemli konular irdelenecektir.

### 1.2.1. Yeminli Mali Müşavirlik ve Müşteri Kavramı

YMM'ler ile ilgili kanunlar incelendiğinde”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler için aranılan koşullar ve yetkilerin yanı sıra tasdik işlemlerini yapanlara YMM denir.<sup>8</sup> YMM, Kanunların belirlediği vasıfları taşıyan, amaç ve kapsamında yer alan işleri süresi içinde yapmak durumunda olan, akitten doğan yükümlülükleri akitte yer almak koşuluyla; akit amaç ve kapsamı doğrultusunda hukuki yönden bir değerlendirme yükümlülüğü olan; müşterinin yararını kollama yükümlülüğü güden, çalışmalarında gerekli mesleki özeni gösterme yükümlülüğü esas olan, karşılıklı çıkarlar dengeleyen, hatasız, noksansız ve süresi içinde bir rapor düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda olan kişidir.<sup>9</sup>

Mali denetimin yaygın olarak yapıldığı ABD, Kanada ve AB ülkeleri gibi birçok gelişmiş ülkede YMM kavramının İngilizce karşılığı, “**Certified Public Accountant**”,

<sup>6</sup> Mehmet Korkusuz, “Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

<sup>7</sup> Korkusuz, **a.g.m.**, s.1.

<sup>8</sup> Ömer Duman, “3568 Sayılı Kanun’a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde Denetim Fonksiyonu”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005, s. 1.

<sup>9</sup> Salih Özel “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu II”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

yani “Yetkili Kamu Muhasibidir. YMM’lik unvanı ile bilinen mesleki faaliyet, Türkiye’ye özgü olup başka bir ülkede uygulanmamaktadır.”<sup>10</sup>

YMM’lik, bir kariyer mesleği olup, mesleğe genel olarak bakıldığında, derin bir işletme, iktisat, mali hukuk ve muhasebe bilgisine sahip olunması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu bilgi birikimine dayanarak YMM’lerin işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlaması ve bu alandaki sorunların çözümünüyle uğraştıkları söylenebilir.<sup>11</sup>

Müşteri ise, denetim işini görev olarak YMM’e veren kişi ya da işveren olarak sözleşmeyi imzalayandır.<sup>12</sup>

### 1.2.2. YMM’lik Mesleği ve Dayanağı

“YMM’lik” kavramı ve mesleği 01.06.1989 tarihin de yürürlüğe giren 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile mali hukuk sistemimize girmiştir.<sup>13</sup>

Bu kanunla mali hukuk sistemimize giren YMM’lik, farklı şekillerde algılanmaktadır. Bu nedenle kamuoyunda YMM’lik faaliyetlerinde görüş birliği sağlanamamıştır. Bazı yetkililer YMM’lik mesleğini Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarının görevlerinden ayrıldıklarında Maliye’deki görevlerinin devamı olarak tanımlayacak kadar çok katı bakış açısı ortaya koymuşlardır.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> Masum Türker, “Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları ve Bir Danıştay Kararı”, **Yaklaşım**, S. 57, Eylül 1997, s. 27; Saruç, Sarılı, **a.g.e.**,s. 162.

<sup>11</sup> **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Çiğdem Akgün, “İç Hukukumuz ve Uluslar arası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları”, Dördüncü Kitap, Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara, Nisan 2004, s. 273.

<sup>12</sup> Salih Özel “Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu II”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

<sup>13</sup> Ekrem Sarısu, “Yeminli Mali Müşavirlere Yapılan Haksızlık Ve Ufuktaki Tehlike”, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-11\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-11(2).htm), 01.03.2005.

<sup>14</sup> Türker, **a.g.m.**, s. 26.

Halen YMM'liğin aşağıda görüleceği gibi farklı bakış açıları ve algılamalarla tanımlanmasının yapıldığı görülmektedir. 3568 sayılı kanun hükmüne göre YMM, mesleki icra yetkisine hak kazanan kişidir.<sup>15</sup>

Vergi yönetimi ise YMM'i kamusal bir görev yapan vergi denetçisi kabul etmektedir. İşveren ise, vergi sorumluluğunu paylaşan uzman kişi olarak kabul etmektedir. Dünyada ise, muhasebe denetimi yapan bağımsız denetici olarak algılanmakta ve yaptığı işi uygunluk denetimi olarak görülmektedir.<sup>16</sup>

YMM'lik; işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü de katarak ilgililerin yararına sunmak üzere inceleme ve denetim rapor düzenleyen ve tasdik eden uzman kişidir. YMM'lik mesleği ise, YMM'lerin kamu niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel koşullarına uygun olarak yaptıkları meslek olarak da tanımlamak mümkündür.<sup>17</sup>

Ancak, Batı'nın bağımsız dış denetim müessesinin başarılı ve gittikçe güç kazanan örnekleri ortada dururken, 3568 sayılı Kanun, bugün bile “serbest meslek midir, yoksa kamu görevi midir?” diye tartışılan bir mesleği ortaya koymuştur. YMM'liğe aldığı ücret, tuttuğu defter, vergi dairelerine verdiği beyanname, ücretiyle ilgili işverenle yaptığı sözleşme kapsamında bakıldığında, tam bir serbest meslek olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, neyi, nasıl, nerede, ne kadar ve ne için yapacağını veya yapmayacağını Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler belirler. Bu bakımdan YMM'liği, “yaptıkları ve yapacağı her şey Maliye Bakanlığı Tebliğleri ile sınırlı olmak kaydıyla icra edilen serbest meslektir.” şeklinde tanımlamak mümkündür.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Saruç, Sarılı, **a.g.e.**, s. 163.

<sup>16</sup> Adnan Gülerman, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişim Süreci”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

<sup>17</sup> Sabri Arpaç, “3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre YMM'lerin Tasdik Raporları Sonuçlarından Doğan Sorumlulukları”, [www.yaklasimyanlari16\\_dosyalar/2003063/06.htm](http://www.yaklasimyanlari16_dosyalar/2003063/06.htm), 05.01.2005; Çiğdem Akgün, “**İç Hukukumuz ve Uluslar arası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları**”, Dördüncü Kitap (Mansiyon), s. 273.

<sup>18</sup> Gülerman, **a.g.m.**, s. 1.



YMM'lik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin ederler. Bu yemin metni şöyledir:

“YMM'lik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”<sup>19</sup> Görüldüğü gibi bu yemin metninde de, kamu hizmeti ifadesi dikkati çekmektedir. Dolayısıyla YMM'lik mesleği, kamu hizmeti icra niteliğine haiz bir meslektir. Bu nedenle YMM'ler, yarı resmi bir inceleme elemanı kabul edilmektedirler.<sup>20</sup>

### **1.2.3. 3568 Sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğini Düzenleyen Kanunun Amacı**

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunma sağlamaktır. Ayrıca yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “YMM'lik” meslekleri ve hizmetleriyle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve YMM'ler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> 3568 Sayılı Kanun Madde 11.

<sup>20</sup> Akgün, **a.g.m.**, s. 272.

<sup>21</sup> Orhan Elmacı, Metin Çalık, **Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik**, Kütahya, 2001, ss. 1.; Saruç, Sarılı, **a.g.e.**,s. 163.

### 1.2.4. Yeminli Müşavir Olabilmenin Şartları

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları belirtilmiştir. Kanun'daki bu unvanlardan birine hak kazanabilmek, bu genel ve özel şartların taşınmasına, stajı başarı ile tamamlamaya ve sınavlarda mesleki bilgi yeterliliğini ispatlamakla mümkündür.<sup>22</sup>

#### 1.2.4.1. Genel Şartlar

Kanun uyarınca YMM olabilmenin şartları şunlardır:<sup>23</sup>

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.  
Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

<sup>22</sup> Ali İhsan Bayır, "3568 Sayılı Meslek Yasası, Mali Müşavirlik ve Yönetim Danışmanlığı", e-yaklaşım, Temmuz 2004, s. 12, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

<sup>23</sup> Elmacı, Çalık, a.g.e., s. 3.

### 1.2.4.2. Özel Şartlar

YMM olabilmenin özel şartlarına bakıldığında en başta gelen şart, 10 yıl Serbest Muhasebecilik yapmış olmaktır. Dolayısıyla YMM olabilmek için öncelikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilme niteliğini taşımak gerekir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için ise şu şartlar aranır:<sup>24</sup>

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya YMM yanında iki yıl çalışmış olmak. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Serbest Muhasebeci olmanın şartları ise şunlardır:

Kanunun ilgili maddesinin (A/a) bendinde belirtilen konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece Serbest Muhasebeci unvanı ile çalışırlar. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” unvanını kullanamazlar ve Kanunun (2/A) maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen

<sup>24</sup> Elmacı, Çalık, a.g.e., s. 4.

işleri yapamazlar. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır.

YMM olabilmenin özel şartları yine 3568 Sayılı Kanunun 9. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, YMM olabilmek için şu özel şartlar aranır:<sup>25</sup>

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- YMM'lik sınavını vermiş olmak,
- YMM'lik ruhsatını almış olma şartları aranır.

Ancak, kanunlar, uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

### 1.2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin ve Mesleğin Özellikleri

YMM'lik mesleğinin genel değerlendirmesinde hemen göze çarpan özellikleri şöyle sıralamak mümkündür.<sup>26</sup>

- Yasal yapılandırılması, henüz evrensel denetim yasal yapısına ulaşamamıştır.
- Bağımsızlığını henüz elde edememiş ve merkezi otoritenin vesayetinden kurtulamamıştır.
- Üstlenmiş olduğu denetim görevi, farklı özellikler nedeniyle “vergi denetimine” odaklanmıştır.

<sup>25</sup> 3568 Sayılı Kanun Madde 9.; Elmacı, Çalık, **a.g.e.**, ss. 6-7 ve 54.

<sup>26</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ekim 2002, ss. 1-2.

- Sorumlulukların sınırı çok geniş tutulmuş ve adeta belirsizlik kazanmıştır.
- Sorumlulukların belirlenmesi zorlaşmış, sorumluluklarının yaptırımları karmaşık hale sokulmuştur.
- Sorumluluk belirlenmesinde genellikle eşitlik ilkelerinden büyük ölçüde sapmalar olmuştur.
- Sorumluluk belirlenmesinde çok sayıda meslek ve kamu örgütü görev üstlenmiştir.
- Sorumluluk belirlenmesinde objektif ölçütlerden çok subjektif ölçütlere yer verilmiştir.

YMM'in mesleklerinin gereği olarak şu özellikleri taşımaları gerekir:<sup>27</sup>

- Vizyon sahibi olma,
- İş ve meslek ahlakı ve namus sahibi olmak,
- Pratiklik,
- Anlayış ve kavrayış sahibi,
- Analitik inceleme ve araştırma yeteneğine sahip olma,
- İdealist,
- Güvenilir ve dürüst olma,
- Tarafsızlık,
- Bağımsızlık,
- Geniş bir müsamaha ile sükûnete ve ruh metanetine sahip olmak.

### 1.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİĞİN KONUSU

Türk Vergi Sisteminde 01.11.1986 tarihinden geçerli olmak üzere 213 sayılı VUK'na 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek Madde ile getirilen YMM'lik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve

<sup>27</sup> Çiğdem Akgün, **İç Hukukumuz ve Uluslar arası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları**, Dördüncü Kitap (Mansiyon), s. 273.

beyannamelerini ilgili mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmek olarak açıklanmıştır.<sup>28</sup>

YMM'lik mesleğinin konusuna hem Serbest Muhasebecilik ve Serbest Mali Müşavirlik mesleğinin konusuna giren müşavirlik ve denetim işleri, hem de YMM'lik mesleğinin asıl niteliği olan tasdik işlemleri girmektedir.<sup>29</sup> 3568 Sayılı Kanunu'nun. 2. maddesi muhasebecilik ve mali müşavirliğin konusunu düzenlemektedir. Bu maddeye göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunu şunlar oluşturmaktadır:<sup>30</sup>

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir. Kanunun ilgili maddesinin A fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 . maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

<sup>28</sup> “Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu”, [www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/ mali sorumluluk/birincibolum2.htm](http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/mali_sorumluluk/birincibolum2.htm) - 44k

<sup>29</sup> Saruç, Sarılı, **a.g.m.**, s. 159.

<sup>30</sup> 3568 Sayılı Kanun Madde 2; <http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum1.html>, 01.03.2005; Ercan Alptürk, **a.g.m.**, e-yaklaşım, S. 13, Ağustos 2004; Elmacı, Çalık, **a.g.e.**,s. 2.

### 1.3.1. Denetim

YMM'ler bağımsız denetim işlevi yerine getiren kişilerdir.<sup>31</sup> 3568 Sayılı Kanunun 12 maddesinde YMM'in yapacağı denetim; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin tasdiki şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan bu tasdik sonucu kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir.<sup>32</sup>

- **Muhasebe Denetimi:** Yapılan muhasebe işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk denetimidir. Yönetmelikte muhasebe denetiminin uygunluk denetimi olduğu kabul edilmiştir.<sup>33</sup>
- **Vergi Denetim:** Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olarak tanımlanır. Vergi denetimi muhasebe denetiminden birçok farklılıklar göstermektedir. Vergi denetiminin amacı, devlete ödenen vergilerin doğruluğunu ispatlamaktır. Bunun için vergi mevzuatı kullanılmaktadır. YMM, denetim, sürecinde ortaya çıkan bilmemezlilik, anlaşamazlık sonucu yapılan hataları düzeltmek, ilgili konularda eğitmek, doğru beyanda bulunmasını sağlamak, vergi kaçırmalarını önlemek gibi işlevleri kapsar. Vergi denetimi içerik açısından bir “vergi incelemesidir.” VUK'nunun 135. maddesinde vergi inceleme yetkisine sahip olan görev ve unvanlar yasalarla belirlenmiştir. Ancak YMM'ler” vergi inceleme yetkisine” sahip olanlar arasında yer almamaktadır. Diğer deyişle yasalarda YMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmemiştir.<sup>34</sup>

<sup>31</sup> Osman Saraç, “Bağımsız Denetim”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 417, 1 Haziran 2004, s. 65.

<sup>32</sup> Alptürk, **a.g.m.**, S. 13, Ağustos 2004.

<sup>33</sup> Gül Yılmaz, **a.g.e.**, s. 31; Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2002, s. 3.

<sup>34</sup> Gül Yılmaz, **a.g.m.**, s. 31; Özel, **a.g.m.**, , ss. 21-21

### 1.3.2. Danışmanlık

Günümüzde yaygın bir şekilde kullanım alanı bulan danışman, bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimsedir. Bu sözcük, müşavirin ile eş anlamlıdır. Geçici bir süre içinde, sahip olduğu bilgi, beceri ve tecrübeyi kullanarak, çalışma yaptığı kuruluştaki, bu kuruluşun iş yapma alışkanlıklarından, yapısından ve kültüründen bağımsız olarak, önceden belirlenmiş bir konu üzerinde çalışarak bu çalışmanın sonuçlarını yönetimin dikkatine sunan kişiye danışman denir. Danışmanlık ise danışmanın yaptığı iştir; yani müşavirliktir.<sup>35</sup>

YMM'lerin yasa ile verilen görevleri irdelendiğinde muhasebe ve vergi denetimi, tasdik işlemi yanında ayrıca, muhasebe ve vergi konularında işletmelere danışmanlık yapma yetkilerinin olduğu görülmektedir. Bu kapsamda muhasebe ve vergi denetimi yapmaksızın YMM'lerin danışmanlık işlevini bağımsız olarak tek başına yerine getirmeleri de mümkündür. Danışmanlık görevi de sınırlı da olsa YMM'e sorumluluk yüklemektedir.<sup>36</sup> Kanundaki tanımlarda geçen müşavirlik kavramı, danışmanlık anlamına gelmektedir. İşletmecilik konusunda müşavirlik ise, yönetim danışmanlığı anlamındadır. İlgili Kanun'un 2 maddesinin c bendindeki "...muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, mali, mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak" ifadeleri, YMM'lerin mali tabloların doğruluğunu incelemek ve tasdik etmekten başka, işletmelere maddenin ilgili bendinde sayılan konularda işletmelere danışmanlık yapabilmesini de öngörmektedir.<sup>37</sup>

### 1.3.3. Tasdik İşlemi

3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı kanunun 12 maddesi uyarınca çıkarılan yönetmeliğin 4. maddesinde tasdik şöyle tanımlanmaktadır:

<sup>35</sup> Alptürk, **a.g.m.**, S. 13, Ağustos 2004; 3568 Sayılı Kanun madde 2.

<sup>36</sup> Özel, **a.g.m.**, s. 4.

<sup>37</sup> Alptürk, **a.g.m.**, S. 13, Ağustos 2004; 3568 Sayılı Kanun madde 2.



Tasdik, “gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin YMM’lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.”<sup>38</sup>

Kanunun 12. maddesinden anlaşılacağı gibi kanun tasdik açısından geniş olarak şunları öngörmektedir:<sup>39</sup>

- İncelemenin denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden yapılmasını;
- Uygunluk amaçlarının sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması.

YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesi şu hükümlere yer vermektedir:<sup>40</sup>

“YMM’ler, incelikleri ve sonucunda, tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun “Tam Teselsül” hükümleri uygulanır. Yönetmelikten de anlaşılacağı gibi, YMM’ler, yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan sorumludurlar. Bu sorumluluk kanunlardan kaynaklandığı için YMM’nin sözleşmeyle sorumluluktan kurtulması veya devretmesi mümkün değildir.”

<sup>38</sup> Akgün, **a.g.m.**, s. 279; Gül Yılmaz, **a.g.e.**, s. 31.

<sup>39</sup> Şefik Çakmak, “Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi İadesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 245; Akgün, **a.g.e.**, s. 279.

<sup>40</sup> Akgün, **a.g.e.**, s. 283.

### 1.3.3.1. Tasdik İşleminin Amacı

YMM'lik mesleğinde tasdik en önemli sorumluluk başlangıcıdır. YMM ile mükellefin müteselsil sorumlulukları tasdik işlemiyle birlikte başlar. Tasdik işlemiyle; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlemesini sağlayarak kamunun yararlarına sunmak; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan istemlerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak, hak ve yararlarını korumak; vergi iadesi ve mükellef ilişkilerinde güveni hâkim kılmak amaçlanmıştır.<sup>41</sup>

### 1.3.3.2. Tasdik İşleminin Kapsamı ve Tasdik Kapsamındaki İşlemler

YMM'ler kendilerine vergi borcu terettüp eden bir gerçek kişi, ne de verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu nedenle YMM adına ne verginin mükellefi olarak ne de sorumlusu olarak bir tarhiyat yapılamaz. YMM, verdiği müşavirlik hizmetinden doğacak olan sorumluluğu nedeniyle hiç bir vergi kanununda verginin mükellefi ya da sorumlusu olarak gösterilmemiştir. YMM adına bu nedenle de tarhiyat yapılamaz. Ancak uygulamada, müteselsil sorumluluğun bir sonucu olarak kendileri hakkında tarhiyat yapılmakta ve bu tarhiyat yargı organlarınca da kabul görmektedir. Yukarıda yapılan ön açıklamadan da anlaşılacağı üzere YMM'lerin sorumlulukları yapılan tasdik kapsamı ile sınırlı olup, sorumluluk tasdik işleminin yapılması ile başlar.<sup>42</sup>

"Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası"nın 12. maddesi gereği olarak hazırlanmış olan ve 02.01.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki" yönetmeliğin 10. maddesi uyarınca, "YMM'lere ilgililerce yaptırılacak olan tasdik hizmetlerinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün

<sup>41</sup> Gül Yılmaz, a.g.e., s. 31.

<sup>42</sup> "Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu", www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/ mali sorumluluk/birincibolum2.htm - 44k, 25.02.2005.

içinde bir örneğinin YMM'lerce Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi" zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

YMM'lerce tasdik kapsamında yerine getirilecek işlemler şunlardır:<sup>43</sup>

- İhracatta katma değer vergisi iadesi,
- Yeniden değerlendirme işlemleri,
- Değer artış fonunun sermayeye eklenmesi,
- Vakıf muafiyeti,
- Yatırım indirimi uygulaması,
- Araçlara ilişkin katma değer vergisi istisnası,
- Temel gıda maddelerinde katma değer vergisi istisnası,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ilişkin katma değer vergisi istisnası,
- Uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılacak olan teslim ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisi iadesi,
- Tam tasdik işlemleri,
- Üretim tasdik raporları,

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 33 sıra numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Genel Tebliğ uyarınca"...solvent türevlerinin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında teslimine ilişkin tecil-terkin uygulaması ile bu uygulama çerçevesinde indirimli teminat imkânlarından yararlanılması, YMM'ler tarafından düzenlenecek -üretim tasdik raporu- ibrazı şartına bağlanmış bulunmaktadır<sup>44</sup>

- Net aktif vergisi uygulaması
- Radyo-televizyon reklâm gelirleri tasdik raporu,
- Kaynak kullanımı destekleme fonu,
- Kredi taleplerine ilişkin tasdik,
- İlişkisiz belgesi raporları,
- Sermaye ödenmesi tespiti işlemleri.

<sup>43</sup> Veysi Seviğ, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Alanları", **Dünya**, 13.11.2002; [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-11-2002\(3\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-11-2002(3).htm), 25.02.2005.

<sup>44</sup> 4.11.2002 gün ve 24926 sayılı **R.G.**

Mali Müşavirlerin Tasdik Esasları Yönetmeliğinin 7. maddesi gereğince YMM'lerin vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler şu şekilde belirlenerek sınıflandırılmışlardır.<sup>45</sup>

### **I - Gelir vergisi yönünden**

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Gelir vergisi Kanunun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili verilecek münferit beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi ile ilgili verilen muhtasar beyannameler.

### **II- Kurumlar Vergisi Yönünden**

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- Kurumlar Vergisi Kanunun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- Kurumlar Vergisi Kanunun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

### **III- Katma Değer Vergisi Yönünden**

- Katma değer beyannamesi ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülen katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

---

<sup>45</sup> Akgün, a.g.e., ss. 280-282.

#### **IV- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden**

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10. maddesinin a bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilânçolar ve bununla ilgili beyannameler,
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

#### **V- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden**

- 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formaları",
- 6183 sayılı Kanun'un 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeleri için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19-23. maddeleri gereğince istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

#### **VI- Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetleri Yönünden**

- Yatırım indirimi,
- Döviz kazandırıcı işlemlerden vergi istisnası,
- Yeniden değerlendirme,
- Stok değerlemesi,
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazancın istisnası,
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

### 1.3.3.3. Tasdik İşleminin Aşamaları

Tasdik işlemini aşamaları tasdik talebi, tasdik sözleşmesi, denetleme, tasdik raporlarının incelenmesi ve tasdik sorumluluğunun saptanması aşamalarından oluşur. Aşağıda bu aşamalar kısaca irdelenecektir.<sup>46</sup>

- **Tasdik Talebi:** Tasdik talebine giren mali tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerin YMM'lerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin istemi üzerine yapılır.
- **Tasdik Sözleşmesi:** YMM ve vergi yükümlüsü arasında yapılacak tasdik sözleşmesi ile tasdikin amacı, kapsamı ve özel nedenler ile tasdik hizmetinin süresi, niteliği tarafların sorumlulukları ve ücret belirlenmelidir.
- **Denetleme:** Mali tabloların tasdiki, bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren başlayan denetim sonucu yapılabileceği gibi dönemin kapanmasından sonrada denetim yapılabilir. Denetimin bu iki durumdan hangisine göre yapıldığı raporla belirtilir. Yapılan denetim sırasında YMM'lerin tasdik konularıyla ilgili defter, belge ve kayıtları gizli olsalar dahi inceleyebilirler. Tasdik işlemini ilgilendiren bilgileri ilgililerden isteyebilirler. Ayrıca kamu idare ve müesseselerinden de tasdik konusuyla sınırlı olmak üzere bilgi alabilirler. YMM tasdik konusu belgelerle ilgili olarak tespit ettiği olumsuzlukların giderilmesini, hata ve hilelerin giderilmesini işletme yönetiminden isteyebilir. Bu istemin gereği yerine getirilirse tasdik işlemi gerçekleşir. Aksi durumda yapılan tespitler ilgili birimlere iletilir.
- **Tasdik Sonuçları:** Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçlarının bir rapora bağlanması gereklidir. Üç örnek olarak düzenlenecek raporların iki örneği ilgili firma, kuruluş ve kurum yetkililerine, birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen birime verilir.

---

<sup>46</sup> Gül Yılmaz, a.g.e., ss. 32-34.

- **Tasdik Raporlarının İncelenmesi:** Tasdik raporları, tasdiki yapan YMM ya da ilgili vergi dairesince Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Şube'sine gönderilmekte ve raporlar burada oluşturulan komisyonlarca incelenmesi, YMM'lerin sorumluluklarının mevzuatta belirlenmiş olması nedeniyle çelişkili bulunmaktadır.
- **Tasdik Sorumluluğunun Saptanması:** 18 seri nolu Genel Tebliğ uyarınca Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca vergi incelemesi sonucu bir matrah veya vergi farkının ortaya çıkması halinde, denetim elemanları YMM'lerin sorumluluklarının saptanması amacıyla bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'nin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koymalıdır.

#### **1.4. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN İŞLEYİŞİ İLE İLGİLİ TARTIŞMALAR VE SORUMLULUK BOYUTLARI**

Tasdik işlemlerinde, müteselsil seri ve sıra numarası bulunan ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından bastırılan sözleşmeler kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde YMM, sözleşmede anılan işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirmekle yükümlüdür. Bu işi bizzat YMM kendisi yapabileceği gibi, gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret isteme hakkı yoktur. Müşteri ise YMM'nin yazılı oluru almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Tersine davranılması halinde YMM'ye ücretin tamamı ödenecektir. Diğer yönden müşteri tarafından YMM'ye gösterilen adres, kanuni adres olarak kabul edilmektedir. YMM'nin müşterisine yapacağı her türlü bildirim bu adrese olacaktır. Müşteri söz konusu olabilecek adres değişikliklerini üç gün içinde YMM'ye bildirmekle yükümlü bulunmaktadır. Müşteri, yani tasdik işlemini yaptıracak olan YMM tarafından sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarı ve öneriyi anında yerine getirmekle yükümlüdür. Müşterinin aksine davranması nedeniyle yerine getirilemeyen

yükümlülüklerden YMM sorumlu tutulamayacaktır. Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak YMM sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve YMM'nin belirttiği tarihe kadar kendisine teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Ancak uygulamada bu böyle olmamaktadır.<sup>47</sup>

#### 1.4.1. Tasdik Yetkisinin Kapsamına İlişkin Tartışmalar

Mevcut sistem, YMM'lerin, mükelleflerin hesap ve işlemlerinin tasdiki ile ilgili olarak, oldukça geniş bir yetki ve sorumluluk sınırı çizmiştir. İlgili yönetmeliğin 4. maddesi tasdik başlığını taşımaktadır. Bu madde de tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması, olduğu ifade edilmiştir. Daha sonra 12. madde de, YMM'lerin, bu sorumluluklarına karşılık, tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin; tasdik konularına ilişkin tüm bilgileri yöneticilerinden ve diğer bilgi sahiplerinden isteyebilme; hesap ve işlemlerini tasdik ettikleri şirketlerin yönetim kurulu toplantılarına katılma ve bu toplantılarda tasdike ilişkin açıklamalarda bulunabilme yetkisine sahip oldukları hükme bağlanmıştır.<sup>48</sup>

Bakanlık belirtilen hususların açıklaması ile yetinmeyerek konuya verdiği öneme paralel olarak tasdik işlemi ile ilgili tekniklerde de yönetmelikte yer verilmiştir. Buna göre YMM'ler, tasdik çalışmaları esnasında şunları yapabileceklerdir:<sup>49</sup>

- İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydı envanterlerin yapılması suretiyle sayım ve envanter incelemesi yapabileceklerdir.

<sup>47</sup> Seviğ, a.g.m.

<sup>48</sup> Korkusuz, "Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", 05.01.2005.

<sup>49</sup> Korkusuz, a.g.m., s.1



- İşletmenin muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığını doğrulayarak ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığını ve ilgili mevzuata uygunluğunu araştırmak suretiyle, belge incelemesini yapabileceklerdir.
- İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi almak ve alınan bilgileri bir tutanakla tespit etmek suretiyle bilgi toplayabileceklerdir.
- İşletme kayıtlarında yer alan hususları, ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırıp tespit etmek suretiyle doğrulayabileceklerdir.
- Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarları karşılaştırmak, toptan aktarmaları kontrol etmek, kayıt ve belgeler üzerinde her türlü aritmetik işlemin doğruluğunu araştırmak suretiyle karşılaştırma ve puantaj yapabilecekler.
- İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla cari yıl hesaplarının aylık veya aylık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlara, bütçe verileri ile veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesi suretiyle analitik inceleme yapabileceklerdir.

Yukarıda, ikinci ve dördüncü bendlerinde yer alan yetkiler, özellikle, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasını önlemede en etkili unsurlardır. Hesap, işlem ve belgeler ile ilgili kamu adına böylesine geniş ve ayrıntılı yetkilerle donatılan YMM'lerin, bunlardan biri ile ilgili olarak ortaya çıkan ve vergi zıyanını yol açan bir olay sebebiyle hem parasal hem de adli yönden sorumlu tutulmaları çok doğaldır. Görüldüğü gibi, YMM'ler için, vergi doğuran olayların takibinden bu olaylarla ilgili olarak düzenlenen belgelere, bu belgelerin defterlere kaydedilmesinden hesap sonuçlarının beyannameye aktarılmasına kadar, çok geniş yetki ve sorumluluk tanımı yapılmıştır.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Korkusuz, **a.g.m.**, s.1.

Ancak, YMM'ler için böylesine belgelerin sağlık derecelerine kadar inen geniş bir yetki ve sorumluluk tanımı yapılmasının tartışılması gerektiği düşünülmelidir. Bu düşünceye göre, YMM'lerin, görev ve yetkileri, giderlerin indirimi, amortisman ve yeniden değerlendirme gibi vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesi defter kayıtları üzerinden çıkarılacak hesap sonuçlarının beyannameye aktarılması ile sınırlı olmalıdır. Doğal olarak sorumlulukları da, bununla sınırlı tutulmalıdır.<sup>51</sup>

#### **1.4.2. İş Hacminin Sınırlandırılmasına İlişkin Tartışmalar**

YMM'lere verilen görev ve yetkilerin bugünkü gibi geniş tutulması, sorumlu bulunan hiçbir noktada yeterli düzeyde denetim yapılamaması sonucunu doğurabilmektedir. Çok büyük iş hacmi olan bir mükellefin hesap ve işlemlerini tasdik eden bir YMM'nin, doğruluğunu tasdik edeceği, yüzlerce olay, belge ve binlerce kaydın tamamını, mevzuatın gerekli gördüğü şekilde denetleyebilmesi hiç de kolay değildir. İş yoğunluğu sebebiyle tasdik işlemini yaptığı mükellefe yılda ancak birkaç gün uğrayabilen YMM'nin düzenlediği rapor, ne kadar amaca hizmet edebilir? Bu yüzden mevcut hükümlerle bir YMM'nin, bu çapta iş hacmine sahip ancak birkaç mükellefin hesap ve işlemlerini denetleyebileceği çok açıktır. Her halde bu da, istenilen bir durum değildir. Bu nedenle mevcut yetkilerde ve bunun sonucu olarak sorumluluklarında bir daraltmaya gidilmemesi halinde her YMM için, mükellef sayısı bakımından işletmelerin iş hacimlerine bağlı olarak, (8 -10) mükellef gibi) mutlaka bir üst sınır getirilmelidir. Mevcut görev ve yetkilerin bugünkü gibi sürdüğü varsayımı ile böyle bir sınırlamamaya gidilmemesi, ortaya çıkan sıkıntıların baştan kabul edilmesi anlamını taşır.<sup>52</sup>

#### **1.4.3. YMM'lik ve Mükellef Arasındaki İlişkilere İlişkin Tartışmalar**

Yapılan işte kamu yararının gözetilmesi zorunluluğu sebebiyle bugün çözüm getirilmesi gereken en önemli sorun, YMM ve mükellef arasındaki parasal ilişkiyle ilgilidir. Söz konusu parasal ilişkinin YMM'lik mesleğinin en başta gelen ilkelerinden

---

<sup>51</sup>A.g.m.

<sup>52</sup>A.g.m.

olan bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin hayata geçirilmesinde önemli bir engel olduğu görüşü hâkimdir. Yine bu konu yönetmeliğin 57. maddesinde hükme bağlanan bir başka sorumluluğun uygulaması açısından da büyük öneme haizdir. Söz konusu madde de YMM'lere denetim faaliyetleri sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hileleri düzeltilmesini teklif etme ve bu teklife rağmen hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde de, durumu yönetmeliğin 59. maddesinde belirtilen olumsuz durum raporu ile ilgili mercilere bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. Yönetmeliğin bu hükmü, özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri için çok önemlidir. Ancak mükellef ile doğrudan parasal ilişki içinde bulunan ve aynı zamanda diğer YMM'ler ile adı konulmamış bir rekabeti yaşayan YMM'i böyle bir yükümlülükle karşı karşıya bırakmanın, uygulanabilirliğini çok fazla görülmemektedir. Bunun en temel gerekçesi, hesaplarını tasdik ettiği mükellefin, sahte belge düzenlediği veya kullandığını kamu otoritesine bildiren YMM'in mükellefler açısından güvenilirliğinin kalmayacak olmasıdır. Bu da, doğal olarak onun iş yapamaz hale gelmesine kadar uzanan sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Sözü edilen bu durumun, YMM'lere duyulan kişisel güvenle ilgisi yoktur. Zaten hukuki bir olay ya da işlemde kişisel güven ya da güvensizliğin yeri yoktur. Oysa mükellef iş bulma ve parasal ilişkiler konularında doğrudan YMM ile muhatap olmak yerine, onun bağlı olduğu meslek odasıyla karşı karşıya olursa YMM' çok daha bağımsız hareket etme imkânına kavuşabilir. Böyle bir durum ayrıca her biri mesleğin gerektirdiği askeri niteliklere sahip olduklarına zaten kanıtlamış olan YMM'ler arasındaki rekabeti ortadan kaldıracak, onları mükellefler nezdinde çok daha saygın bir konuma getirecektir.<sup>53</sup>

#### **1.4.4. Sigorta Uygulamasının Zorunluluğuna İlişkin Tartışmalar**

Gerek 3568 sayılı kanunla gerekse bu kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle YMM'ler için getirilen müteselsil sorumluluk hükümlerinin uygulanabilmesi, bu konuda bir alt yapının hazırlanmasını da zorunlu kılmaktadır. Daha açık bir ifade, kamu otoritesi, YMM'lerin yaptıkları tasdik in çeşitli sebeplerle doğru olmaması halinde ortaya çıkacak vergi zıyımın giderilmesini sağlayacak önlemleri, hem

---

<sup>53</sup> Korkusuz, **a.g.m.**, s. 1.

mükellef hem de hesap ve işlemleri tasdik eden YMM' açısından almak durumundadır. Günümüzde özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinde değil vergi zıyayının karşılanması, mükelleflerin bulunmasında bile büyük güçlükler yaşanmaktadır. Bulunsalar bile pek çoğu ödeme gücünü yitirmiş olmaktadır. Bu durumlarda amme alacağının tahsilinin güvenliği bakımından hesap ve işlemleri tasdik eden YMM'lere yönelmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bu da ancak, YMM'lerin amme alacağını karşılayacak mal varlıklarının bulunmasıyla bir sonuç ifade edebilir. İşte bu noktada 3568 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin 20. maddesinde de, yaptırılacağı hüküm altına alınan mesleği risk sigortası uygulamaları, hem amme alacağının kolayca tahsilini sağlayacak ve hem de YMM'leri rahatlatacaktır.<sup>54</sup>

#### 1.4.5. Meslek Odalarının Denetimine İlişkin Tartışmalar

Diğer kamusal alanlarda olduğu gibi vergileme alanında da YMM'lere verilen tasdik yetkisi, ancak kamu otoritelerince çok iyi denetlenebildiği takdirde kamusal çıkarlara hizmet edebilir. Bu sebeple vergi idaresi 3568 sayılı Kanunun 41. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yönetmelik (3) ile meslek odaları ve birlik organlarının faaliyetleri ile mali işlemlerin Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Bu denetim, meslek odalarına hedefledikleri amaçlara daha kolay ulaşmada büyük bir yarar sağlayacaktır. Söz konusu denetimin amacı, meslek odaları ve birlik organlarının kanun ve yönetmeliklerle belirlenen düzenlemeler çerçevesinde faaliyette bulunmalarının sağlanmasıdır. Yönetmeliğin 5. maddesi ile denetim, Gelirler Genel Müdürlüğünün teklif ve Bakanlık makamının onayına bağlanmıştır. Meslek odaları ve birlik organlarının faaliyetleri şunlardır:<sup>55</sup>

- Ruhsat işlemleri
- Sınavlara ilişkin işlemler,
- Disiplin işlemleri
- Tutulması gereken defter ve belgelerle ilgili işlemler,

<sup>54</sup> A.g.m., s.1.

<sup>55</sup> Korkusuz, a.g.m.,s.1.

- İlgili kanun ve yönetmeliklerde belirtilen hükümlere uyulup uyulmadığının belirlenmesi gibi temel konularda, yönetmelikle belirlenen denetim elemanları tarafından denetlenecektir.

Ancak müessesinin hedeflenen amaçlara hizmet edebilmesini kolaylaştıracak olmasına rağmen, bugüne kadar söz konusu denetim yapılamamıştır. Bu denetime büyük şehirlerden başlamak üzere vakit geçirmeden başlanmalıdır.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> **A.g.e.**, s. 1.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **YMM'LERİN GÖREV VE YETKİLELERİNİN SORUMLULUKLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

## 2.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GÖREV, YETKİ VE YAPILANMALARI

YMM'lerin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'den daha değişik görev, yetki ve sorumlulukları vardır.

### 2.1.1. Görev ve Yetkileri

3568 Sayılı Kanunun 12 maddesi, YMM'lerin görev ve sorumluluk alanlarını belirlemektedir. Bu madde şu hükme yer vermektedir:<sup>57</sup>

“YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”<sup>58</sup>

<sup>57</sup> 3568 Sayılı Kanun 12. Madde

<sup>58</sup> 3568 Sayılı Kanun 12. Madde

YMM'ler kanun ve yönetmenliklerle kendilerine verilen denetim ve tasdik görevini yapmaktadırlar. Denetimin, hem bağımsız içerikli “muhasabe denetimi” hem de kamusal içerikli “vergi denetimi”ni üstlenmiş bulunmaktadırlar. Yabancı ülkelerde genellikle “muhasabe denetimi” ağırlıklı yapılan benzer görevler, YMM'lerce kamusal mahiyetteki “vergi denetimi” ağırlıklı olarak icra edilmektedir. Bu kapsamda YMM'ler belirli sorumluluk altında vergi mükellefi olan kişi ve kurumların defter, belge, bildirim ve mali tablolarını;<sup>59</sup>

- Gelir vergisi yönünden,
- Kurumlar vergisi yönünden,
- Katma değer vergisi yönünden,
- Veraset ve intikal vergisi yönünden,
- Amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanun yönünden,
- Damga vergisi yönünden,
- Mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyet yönünden, yasalara uygunluğunun denetim ve tasdik işlemlerini yapmaktadırlar.

4562 sayılı Kanun'un 24. maddesi, OSB her türlü hesap ve işlemlerini YMM'lerin incelemesini öngörmüştür. Bu kanun maddesi hükmüne göre Bağımsız denetim yapan YMM, eş zamanlı olarak hazırladıkları raporu OSB yönetimine ve Bakanlığa verir. YMM'ler, OSB hesaplarını her yıl bağımsız bir denetime tabi tutacaklar ve düzenleyecekleri raporları aynı zamanda Sanayi ve Ticaret Bakanlığına vereceklerdir. Söz konusu dış denetim, OSB hesap ve işlemlerini objektif kurallara göre inceleyerek kamu otoritesinin bilgisine sunacaktır.<sup>60</sup>

VUK'na 4008 sayılı kanunla eklenen,<sup>61</sup> mükerrer 227. madde ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesi ile YMM'lere vergi beyannamelerini imzalama ve tasdik yetkisi verilmiş, bu yetkilerle birlikte bazı sorumluluklar da yüklenmiştir. VUK'nun “Vergi

<sup>59</sup> Sarısu, **a.g.m.**

<sup>60</sup> Tezcan Atay, Abdurrahman Altun, “Organize Sanayi Bölgeleri ve Vergisel Teşvikler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 418, 15 Haziran 2004, s. 105.

<sup>61</sup> 24/06/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, 06/07/1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Beyannamelerinin İmzalanması ve YMM’ Tasdik Raporları” başlıklı mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı;

- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya YMM’ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulandırmaya,
- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak YMM’lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

Bu kapsamda YMM’lerin temel görevlerini şunlar oluşturmaktadır:<sup>62</sup>

- Bir işletmenin bilançosunun gerçek ve doğru bilgi verecek şekilde, muhasebe usullerine uygun olarak çıkartılıp çıkartılmayacağını araştırmak,
- Kar –zarar cetvelinin, ilgili muhasebe dönemi hâsılat ve giderlerini gerçek ve doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığını tespit amacıyla, muhasebe defterlerindeki kayıtlara göre, düzenlenip düzenlenmediğini incelemektedir.

Tablo 2,1’de YMM’lerin görevleri, bu görevlerin yerine getirilmesinde kullanmakta olduğu ölçütleri, ürettiği hizmetlerden yararlanan bilgi kullanıcılarını göstermektedir.

<sup>62</sup> Sabri Arpaç, “3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre YMM’lerin Tasdik Raporları Sonuçlarından Doğan Sorumlulukları”, [www.yaklasımyayınları.com/16\\_dosyalar/2003063/06.htm](http://www.yaklasımyayınları.com/16_dosyalar/2003063/06.htm), 05.01.2005.

Tablo 2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Kullandığı Ölçütler Ve Bilgi Kullanıcıları

Y.M.M. Görevi	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
<b>Muhasebe Denetimi</b>	Muhasebe belgeleri, muhasebe kayıtları, mali tablolar.	Genel kabul görmüş muhasebe standartları*	Vergi yönetimi, işletme yöneticileri, işletme ortakları, işletme çalışanları, kredi kuruluşları, sermaye piyasası
<b>Vergi Denetimi</b>	Muhasebe belgeleri, muhasebe kayıtları, mali tablolar, işletme faaliyetleri (satın alma, üretme, pazarlama, finans, işletme yönetimi)	Vergi mevzuatı (yasa, yönetmelik, tebliğler, özelgeler, yargı kararları)	Vergi yönetimi
<b>Danışmanlık</b>	Mali konularla sınırlı	Vergi mevzuatı	İşletme yönetimi
<b>Tasdik işlemi</b>	Muhasebe ve vergi denetim alanları	Muhasebe ve vergi denetim ölçütleri	Vergi yönetimi ve işletme yönetimi.

Kaynak: Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ekim 2002, s. 5;  
\*Bkz., <http://www.turmobil.org.tr/tmudesk/tdy.html>, 25.05.2005.

YMM’ler 3568 sayılı Kanuna göre sözleşme yaptıkları mükelleflerle ilgili olarak şunları yapmaya yetkilidirler:<sup>63</sup>

- Tüm defter, kayıt ve belgelerini gizli olsalar dahi inceleyebilirler.
- Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden isteyebilirler.
- Şirketin genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetlerini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak yetkisine haizdirler.
- YMM’ler, kamu idare ve müesseselerinden tasdik konusu ile sınırlı kalmak kaydıyla yazılı olarak bilgi isteyebilirler.
- Beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere incelemede bulunabilirler.

<sup>63</sup> Akgün, a.g.m., s. 273; Muzaffer Küçük, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, S. 187, Mart 1997, s. 83.

### 2.1.2. YMM Ortaklık Büroları, Amaç ve Konuları

YMM'lik ruhsatına sahip birden çok YMM ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunabilirler. Bu şekilde faaliyette bulunacaklar şu unvanları alırlar:<sup>64</sup>

- Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu,
- Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
- Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi,
- Yeminli Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi.

Bu büroların amaç ve konuları aşağıdaki gibidir:<sup>65</sup>

- Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
- Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğu ile hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektir.

Ortaklık büro ve şirketleri, 3568 sayılı yasa hükümlerine göre, ruhsatlı kişilerin ad ve soyadları dışında yabancı isim, meslek unvanları danışmanlık, denetim ve benzeri rumuzlar kullanamaz

---

<sup>64</sup> Elmacı, Çalık, **a.g.e.**, s. 61.

<sup>65</sup> **A.g.e.**, s. 63.

## 2.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI ve SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

YMM'lerin, mesleği icra ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk bilinciyle hareket etmek zorundadırlar. Bu nedenle YMM'lerin, devlete ve topluma karşı sorumluluk taşırlar.<sup>66</sup> Ancak, YMM'lerin sorumluluklarına farklı şekillerde yaklaşmak mümkündür.

### 2.2.1. YMM'lerin İçsel ve Dışsal Sorumlulukları

YMM'lerin sorumlulukları içsel ve dışsal sorumluluklar olmak üzere iki farklı şekilde irdelenebilir.

#### 2.2.1.1. Yeminli Mali Müşavirlerin İçsel Sorumlulukları

Bireyin kendi mesleğini kusursuz yapabilmesi için mesleğin gerektirdiği “mesleki bilgiye” hem kuramsal hem de uygulamalı olarak sahip olması gerekir. Bu durum hem bir sorumluluğun hem de mesleki etik değer açısından önem taşır. Bu duruma sahip olmayan YMM' ister istemez etik olmayan davranışlara yönelir. Bu durumda yapılan işin kalitesinde beğenmeme söz konusu olur. YMM'lerin, mesleki yetersizliğinden kaynaklanan bu eksikliği tamamlamadıkça “doyum ve tatmin” duygusunu yaşayamazlar. Rasyonel davranamayacakları gibi hataları da çoğalır. Böylece etik olmayan davranışları artar. İşini kaybetme ya da yoğun baskıların bir sonucu olarak etik olmayan davranışları daha da çoğalır. Bu durumda YMM'lerin sorumluluğu ya mesleği bırakmak ya da mesleği icra edebilmesi için eksik olan kuramsal ve uygulamalı bilgileri olmalıdır. Çünkü eksiklikleri tamamlamak etik bir davranıştır. YMM'lerin, mesleki bilgilerini hiç ara vermeden sürekli olarak yeni bilgilerle yenileme, tamamlama, etik değerleri her zaman ön planda tutma gibi sorumluluğu vardır.<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Akgün, a.g.e, s. 284; Elmacı, Çalık, a.g.e., s. 74.

<sup>67</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yapıtları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ekim 2002, s. 7.

### 2.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Dışsal Sorumlulukları

YMM'lerin çalışma alanını oluşturan işletmeler, çıkar çatışmalarının da yaşandığı yerlerdir. Örgütsel yapıları işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları YMM'nin çalışmalarını çok yakından etkilemektedir. Örneğin işletme yönetimi ve işletme çalışanları etik olmayan davranışlar içinde olabilirler. Bu davranışlar, işletme içinde yükselme gerekçesi de olabilir. Bu gibi durumlarda YMM'in hiç içsel sorunu olmasa bile çalışmasının sonuçlandırılmasında dışsal sorunlar etik değerler nedeniyle daha da önem kazanır. YMM'lerin bu gibi durumlarda işini kaybetme pahasına etik davranmak zorundadır. Aksi durumda etik olmayan davranışların sorumlusu durumuna düşecektir.<sup>68</sup>

Rekabette dışsal sorumluluk etkenlerinden biridir. Her ne kadar YMM'ler arasında rekabet yasağı olsa da, iş kapma konusunda gizliden gizliye yürütülen bir rekabet söz konusudur. Bu gibi durumlarda rekabet, katılanları etik olmayan davranışlara yöneltmektedir. YMM'lerin sorumluluğu, para kazanmak için çok fazla iş almak olmamalıdır. Bir kişinin üstesinden gelebileceği sayıda iş alınmalı ve kaliteli hizmet sunulmalıdır. Aksi takdirde para ön plana çıkarılırsa YMM etik olmayan davranışlara yönelebilir. Dışsal etkenlerden biri de, işletme çalışanları ile çalışma esnasında karşılıklı güvene dayalı bir iletişimin kurulmasıdır. Güvene dayalı iletişim kurulamazsa o zaman etik olmayan davranışlarda artış olur.<sup>69</sup>

Ayrıca ülkenin karmaşık ve çok değişkenlik gösteren vergi mevzuatı da içerik, anlam farklılıkları, algılama ve yorumlama gibi nedenlere bağlı olarak da meslek YMM'leri etik olmayan davranışlara yöneltmektedir. Bunlardan başka iş dünyasının kendine özgü doğruluk ve dürüstlük ve etik anlayışı söz konusu olabilmektedir. Küreselleşme eğilimleri de iş kültürünün zaten var olan etik davranışlara esnek yaklaşımını daha da gevşetmektedir.<sup>70</sup>

<sup>68</sup> Özel, a.g.e., ss. 7-8; Akgün, a.g.e., s. 285.

<sup>69</sup> Özel, a.g.e., s. 7.

<sup>70</sup> A.g.e., s. 7.

## 2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi ve Akit Dışı Sorumluluğu

YMM'lerin sorumlulukları değişik açılardan ele alınmaktadır. Aşağıda akdi ve akit dışı sorumluluklarına değinilecektir.

### 2.2.2.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu

Bir YMM'nin akdi sorumluluğunu belirleyebilmek için bir akdin var olması, akdin ihlal edilmiş olması, ihlalden zarar doğması, zarar ve akdin ihlali arasında illiyet bağı olması ve YMM'nin kusurunun belirlenmesi gerekir.<sup>71</sup>

#### 2.2.2.1.1. Bir Akdin Varlığı

Uluslararası denetim normlarına göre, “bağımsız denetim hizmeti” bir sözleşmeye bağlanmalıdır. Bu denetim normu AB ülkelerinde ve ülkemizde de geçerlidir. Sözleşmesiz denetim yapılmaz. Uluslararası bağımsız denetim sözleşmeleri, genellikle uluslararası denetim raporlarında yer alan;

- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesi
- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının o dönemde değişikliğe uğrayıp uğramadığının saptanması,
- Mali tablolarda verilen açıklamaların o dönemde değiştirilip değiştirilmediğinin ve yeterli açıklık taşıyıp taşımadığının belirlenmesi üzerine akdedilmektedir.

Ülkemizde sözleşme yapmak zorunlu ise de, yapılacak sözleşmelerin içerikleri meslek üst örgütü ile vergi yönetimi arasında yapılmakta, sözleşmeleri imzalayan YMM'ler ile denetim yaptıran müşteri ya da vergi yükümlüsünün bu konudaki görüş ve önerileri dikkate alınmamaktadır. BK madde 19'a göre bir akdin konusu yasaların gösterdiği sınırlar dairesinde serbest belirlenebilir.

---

<sup>71</sup> Özel, a.g.e., s. 8.

### 2.2.2.1.2. Akdin İhlal Edilmiş Olması

YMM'nin sözleşmenin amacı ve kapsamı içerisinde yer alan iş görmeyi savsaklarsa ya da iş görürken “özen ve titizliği” göstermezse, bu durumda akdin ihlali söz konusu olur. İş görme yükümlülüğü asli görev olmakla birlikte “gereken özen ve titizliğin gösterilmesi” bir yan yükümlülüktür ve akdin ihlali olayında etkin bir rol oynamaktadır.

İşin müşterinin yararına uygun yapılması” muhasebe ve vergi denetimi sonucu, bilgi kullanıcılarının zararını doğuracak bir durumun ortaya çıkması gibi sonradan saptanacak bir özür içermemesi anlamını taşır. Örneğin denetlenmiş mali tabloların incelenmesi sonucu bilgi kullanıcısı “vergi zıyanına” yani vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi<sup>72</sup> neden olan bir hususa rastlarsa YMM' görevini müşterinin yararı doğrultusunda yapmamış sayılabilecektir.

Sözleşme içeriğinden böyle bir sonuç çıkarmak açık seçik mümkün değil ise de vergi yönetimi sözleşme dışında vergi yasası ve meslek yasası ile böyle bir sonuca ulaşmak istemektedir. Her ne kadar aslolan akit ise de yargı organları akdin dışına taşarak akit ile yasalar arasında bir ilişki kurmaya gerek görmeyerek akdin ihlalini ileri sürebilmektedir. YMM' denetim işlevini belirli bir sürede bitirmek zorundadır. Sözleşmenin ön gördüğü sürede bitiremez ve yasalarca kabul edilen bir özür göstermez ise akdi ihlal etmiş olur.

Bu sayılan nedenlerin yerine getirilmemesi akdin ihlali sayılmakla birlikte YMM'nin sorumluluğunun kabulü için yeterli değildir. YMM'nin sorumlu olabilmesi için ihlal sonucu zarar doğmuş olması, zarar ile akit arasında illiyet bağı bulunması ve sonuç olarak YMM'nin kusurlu olduğunun saptanması gerekir.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Tumay Bakır, “Sahte ve Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananlara Uygulanacak Cezalar ve Özellik Arzeden Durumlar, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 421, Ankara, 1 Ağustos 2004, s. 98.

<sup>73</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2002, ss. 10-11.

### 2.2.2.1.3. İhlalden Bir Zarar Doğması

Zarar doğması hali hem akdin ihlali anlamına gelmekte hem de YMM'nin "akdi sorumluluğu'nun doğduğu anlamına gelmektedir. YMM'nin "zarar" olarak doğan sorumluluğu "maddi zarar" niteliğindedir. Maddi zarar ise, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen eksilmedir. BK 49. maddeye göre manevi zarar ise, bir kişinin kişilik haklarına yapılan hukuka aykırı bir tecavüz nedeniyle kişilik değerinde kişi varlığına iradesi dışında oluşan bir eksilmedir. YMM'lerin mesleki fiilleri nedeniyle manevi zarar oluşmayacağı kanısındır.<sup>74</sup>

### 2.2.2.1.4. Zarar İle Akdin Arasında İlliyet Bağı Olması

YMM'nin sorumluluğunun saptanabilmesi için önce bir maddi zararın doğması ve doğan bu maddi zararın da akitle arasında bir bağlantı kurulabilmesi zorunludur. Türk hukukunda illiyet bağının belirlenebilmesi için "uygun illiyet bağı kuramı"na başvurmak gerekmektedir. Uygun illiyet kuramı ise, "zararın gerçek nedeni olan ve olayın normal akışına ve genel yaşam deneyimlerine göre niteliği ve meyli itibariyle somut olayda gerçekleşen sonucu genel olarak oluşturmaya elverişli ya da bu türden bir sonucun gerçekleşmesi olasılığını objektif olarak önemli ölçüde artırmış bulunan zorunlu koşulla zararlı sonuç arasında bağına uygun illiyet denir. İlliyet bağının kesilmesine halinde sorumluluk kalkar. İlliyet bağının kesilmesine neden olan hususlar şöyle sayılabilir:

- Zorunlu neden (mücbir sebep),
- Üçüncü kişinin kusuru,
- Bizzat müşterinin kusurudur.

---

<sup>74</sup> Özel, a.g.m., s. 11.



### 2.2.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Akit Dışı Sorumluluğu

Aşağıda ayrı ayrı değinilecek olan akit dışı sorumluluğun oluşabilmesi için ise şunlar gereklidir:<sup>75</sup>

- Yasaya aykırılık,
- Fiil,
- Kusur,
- Zarar,
- İliyet bağı.

#### 2.2.2.2.1. Yasaya Aykırılık

YMM görevini yerine getirirken “yasal genel kurallara” uyma zorundadır. Eğer yasal kurallara bilerek ya da bilmeyerek uymamış ise yasaya aykırılıktan dolayısıyla sorumluluktan söz edilir.

#### 2.2.2.2.2. Fiil

Fiil YMM'nin görevini yerine getirirken isteyerek ya da istemeyerek yasal genel kurallarla uymaması halidir. Fiil bir tutum ve davranışı içerir. Davranışı kurallarla uymama yönünde ise “fiil” ile “yasalara aykırılık” yan yana gelmiş olur. Böylece sorumluluk biraz daha belirginleşir.

#### 2.2.2.2.3. Kusur

YMM görevini yaparken göstermesi gereken özen ve titizliği göstermediği sabit olursa, o takdirde sorumluluğun en önemli unsurlarından biri olan kusur unsuru da, tamamlanmış olur. Kusurun kanıtlanması görevi müşteriye aittir.

---

<sup>75</sup> Özel, **a.g.e.**, s. 14; Akgün, **a.g.e.**, s. 286.

#### 2.2.2.2.4. Zarar

YMM'nin yasal genel kurallarla uymaması halinde ortaya bir zarar çıkacak olur ise, YMM'nin sorumluluğu daha da somut hale gelmektedir.

#### 2.2.2.2.5. İlliyet Bağı

BK madde 41'e göre birisi gerek bile bile, gerek ihmal gerekse tedbirsizlik gibi nedenlerle haksız bir surette diğer bir kişiye bir zarar verilmiş ise zarar veren bunu ödemek zorundadır. YMM bir zarara neden olan fiili gerçekten sabit olur ise, o takdirde illiyet bağı kurulmuş olur ve sorumluluk tam olarak yasal açıdan doğmuş olur. YMM hiç akit yapmadan iş görmesi halinde YMM' ile müşteri arasında hiçbir akdi ilişki bulunmamasına rağmen YMM'nin gördüğü iş dolayısıyla yasal genel kurallarla göre sorumluluğu doğabilmektedir. Bu nedenle mutlaka sözleşme yapılması gerekir. Zira, sözleşme yoksa sorumlulukta yoktur gibi bir düşünceye kapılanmamalıdır.<sup>76</sup>

#### 2.2.3. Yeminli Mali Müşavirin Kanunlardaki Sorumlulukları

YMM'lerin sorumlulukları kanunlarda belirlenerek, yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Süreç içinde bir kısım kanunlarla düzenlemeler yapılmıştır.

YMM'lerin başlıca sorumluluk hallerini şunlar oluşturmaktadır:<sup>77</sup>

- YMM'lerce sahte, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluk,
- Karşıt inceleme sorumluluğu,
- Vergi kaçakçılık suçuna iştiraktan dolayı sorumluluk,
- Çalışma kâğıtları ve dosyaları ile ilgili sorumluluğu,
- Müştereken ve müteselsilen sorumlulukları bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanununun 1'inci maddesinde amacı, 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12'nci maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk

<sup>76</sup> Özel, **a.g.e.**, s. 14.

<sup>77</sup> Akgün, **a.g.m.**, s. 287.

konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği, YMM'lerin yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikın doğru olmaması halinde tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.<sup>78</sup> Ancak, YMM'lik mesleğinin sorumluluk sınırının nerede başlayıp nerede bittiğinin belirlenmesi oldukça güçtür. Karşıt inceleme tekniği gereği, mal ve hizmet satanlarla; bunlara mal ve hizmet satanlardan daha öteye götürülmek istenmesi ve bununda tebliğ yapılması durumu daha güçleştirmektedir. Bir hukuk devletinde toplumların toplu yaşamlarındaki iç düzenini ahlak ve dini kurallardan çok hukuk kuralları sağlar. Hukuk kuralları ise, bireylerin tutum ve davranışlarını bir düzene koymak için “kısıtlamaya” tabi tutmaktadır. Her kısıtlama ise bireylerin tutum ve davranışlarına sınır koymaktadır. Her kısıtlamaya uyulmaması halinde sorumluluk doğmaktadır. Yasal kurallara uyulmaması halinde sorumluluğun gereği bir suç oluşmaktadır. Suçun ise yasalarda çeşitli karşılıkları vardır. YMM'lerin meslek sorumluluklarının birçoğu “kusursuz sorumluluktan” doğmaktadır. Zira YMM'ler, denetim yaptığı işletmede bilerek özellikle isteyerek “vergi zıyayına” neden olmak istemezler. Ancak, tasdikten sonra, şu ya da bu nedene bağlı olarak hiçbir kusurları olmadığı halde bir vergi zıyayı ortaya çıkarsa, bu vergi cezasından vergi yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulmaktadır. Burada YMM'nin sorumluluğunu doğuran olay, “nedensellik bağı- sebep – sonuç “ ilişkisidir. Tasdik işlemi “doğruluk” üzerinedir. Ancak, “hukuka aykırılık” söz konusudur. Hukuka aykırılık eyleminden vergi zıyayı oluşmaktadır. Tasdik işlemi sırasında gereken özen ve titizlik gösterilmiş olsa bile nedensellik bağı nedeniyle sorumluluk ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle YMM, denetim sırasında gereken özen ve titizliği göstermiş olsa bile, “nedensellik bağı” kurularak suç isnat edilmesi mümkün olup “bir kusurdan” söz edilebilecektir.<sup>79</sup>

Dolayısıyla YMM'lerin sorumlulukları şunlardan ortaya çıkmaktadır.<sup>80</sup>

<sup>78</sup> “Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu”, [www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/mali\\_sorumluluk/birincibolum2.htm](http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/mali_sorumluluk/birincibolum2.htm) - 44k

<sup>79</sup> Özel, **a.g.e.**, ss. 21-22.

<sup>80</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ekim 2002, s. 22.

- Etik değerlerden,
- Akitten (Borçlar Kanunu),
- Vergi incelemesi nedeniyle vergi kanunlarından,
- Meslek kanunlarından,
- Genel Hukuk kurallarından (Özel ve kamu hukuku).

Aşağıda YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler çeşitli yönlerden ele alınacaktır.

YMM'liğin Türkiye'de uygulamaya geçtiğinden günümüze zaman zaman Kanunlar çıkarılarak, düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca bu Kanunlara dayanılarak yönetmelikler, özelemler, tebliğler vb. yayınlanmıştır. Yine İlgili Kanunlarla ilişkili V.U.K gibi diğer Kanunlarda da değişiklikler yapılarak, günümüze uygun düzenlemeler yapılmaya, ortaya çıkan sorunların çözümlenmesine çalışılmıştır. Aşağıda yürürlüğe giren ve yürürlükteki kanunlarda değişiklik yapılarak YMM'lerin sorumluluk ve görevlerinde değişiklik getiren bazı kanunlardaki değinilecektir.

### 2.2.3.1. 3568 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu

YMM'ler kamu personeli tanımına girmemekle beraber yaptıkları hizmet itibariyle kamu görevine benzer görev icra etmektedirler. Bu bakımdan sorumluluklarının açıklanması gerekmiştir. YMM'lerin sorumlulukları 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak, 3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesi ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluklara ek olarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmeliklerin her birinde bu müşterek ve müteselsil sorumluluk özellikle vurgulanmıştır.<sup>81</sup> Anılan fıkra hükmü şöyledir: "YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar." Türk Vergi

<sup>81</sup> Yusuf Karagül, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Hakkında Son Gelişmeler", Yaklaşım Dergisi, S. 139, Temmuz 2004; Yusuf Karagül, "Vergi Hukuku Açısından YMM'lerin Sorumluluğu" Yaklaşım, S. 134, Ankara, Şubat 2004, s. 219; Yahya Arıkan, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", **Yaklaşım**, S. 60, Ankara, 1997, s. 87.

Sisteminde 01.11.1986 tarihinden geçerli olmak üzere 213 sayılı VUK'na 3239 sayılı Kanunla eklenen Ek Madde ile getirilen YMM'lik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmek olarak açıklanmış, tasdiki yapılan belgelerin tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edileceği ve YMM'lerin yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumlu oldukları belirtilmiştir.<sup>82</sup>

Bu madde hükmüne göre, ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.<sup>83</sup> Diğer taraftan, 3568 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde amacı, 2/B maddesinde mesleğin konusu açıklandıktan sonra 12'nci maddesinde de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler ile tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği, YMM'lerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdikin doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür. YMM'ler ne kendilerine vergi borcu terettüp eden bir gerçek kişi, ne de verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu nedenle YMM adına ne verginin mükellefi olarak ne de sorumlusu olarak bir tarhiyat yapılamaz. YMM, verdiği müşavirlik hizmetinden doğacak olan sorumluluğu nedeniyle hiç bir vergi kanununda verginin mükellefi ya da sorumlusu olarak gösterilmemiştir. YMM adına bu nedenle de tarhiyat yapılamaz. Ancak uygulamada, müteselsil sorumluluğun bir sonucu olarak kendileri hakkında tarhiyat yapılmakta ve bu tarhiyat yargı organlarınca da kabul

<sup>82</sup> 3568 Sayılı Kanunun 12 maddesi; Fikret Erkan, “ Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi**, İkinci Kitap (İkincilik Ödülü), Ankara YMM Odası Yayını, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Ankara, Nisan 2004, ss. 102-103; “Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu”, <http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/malisorumluluk/birincibolum2.htm>, 01.03.2005.

<sup>83</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı”, **Yaklaşım**, S. 75, Ankara, Mart 1999, ss. 13-14.

görmektedir. Yukarıda yapılan ön açıklamadan da anlaşılacağı üzere YMM'lerin (YMM'lerin) sorumlulukları yapılan tasdik kapsamı ile sınırlı olup, sorumluluk tasdik işleminin yapılması ile başlamaktadır.<sup>84</sup>

VUK'nun mükerrer 227. maddesi, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SM, SMM veya YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılmıştır. Beyannameyi imzalayan YMM'ler imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.<sup>85</sup>

Mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içerisinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur. YMM'ler, bilerek kullandıkları veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılan belgelerden de sorumlu olacaktırlar. Miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, YMM'nin sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı durumunda YMM'ler bu belgenin doğruluğunun tespitini isteyebilir. Mükellefin bir tespitte bulunmaması halinde, keyfiyet YMM'ce beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi halinde YMM'nin söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkar.<sup>86</sup>

### 2.2.3.2. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme

VUK'nun 11. maddesinin 3. fıkrası, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle müteselsil sorumluluğun kapsamı objektif hukuk kurallarını zorlayacak ölçüde genişletilerek, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden; alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar, aralarında doğrudan doğruya veya hisimlik nedeniyle

<sup>84</sup> "Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu", <http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/malisorumluluk/birincibolum2.htm>, 01.03.2005.

<sup>85</sup> Elmacı, Çalık, **a.g.e.**, s. 74.

<sup>86</sup> **A.g.e.**, ss. 76-77.

ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunanların tespit olması halinde müteselsilen sorumlu tutulacakları hükmü getirilmiştir.<sup>87</sup>

### 2.2.3.3. VUK’unda YMM’lerin Sorumlulukları

213 sayılı VUK’unda mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak vergi sorumlusu ise, alacaklı vergi dairesine karşı sorumluluk taşıyan muhatap kişidir. Ancak, YMM’lerin sorumluluğu ise daha farklıdır.<sup>88</sup>

4008 sayılı VUK’a eklenen mükerrer 227.nci maddede, vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM’lerin tasdik raporlarıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu madde kapsamında beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen YMM’ler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.<sup>89</sup>

Verginin mükellefi, YMM’nin müşavirlik hizmeti verdiği gerçek ve tüzel kişi, mükellefiyet ise bu gerçek veya tüzel kişinin faaliyet konusudur. Söz konusu faaliyetten doğan kazancın bildirilmemesi veya eksik bildirilmesinden kaynaklanan vergi zıyayı olması nedeniyle vergi kanunları uyarınca doğan vergi cezası oluşmaktadır. Kanundan doğan bu verginin yine kanundan doğan sorumluluk nedeniyle sorumlu olan YMM’den takibi yoluna gidilmesi 231 sayılı VUK’unda ve 3568 sayılı Kanunda belirtilen sorumluluklardan farklıdır.<sup>90</sup>

<sup>87</sup> VUK’nun 11. Maddesinin 3. fıkrasında 4369 Sayılı Sayı Kanunla Yapılan Değişiklik; Şeker, **a.g.m.**, s. 124.

<sup>88</sup> Erkan, **a.g.m.**, s. 104.

<sup>89</sup> Gl Yılmaz, **a.g.m.**, s. 37; Erkan, **a.g.m.**, ss. 105-106.

<sup>90</sup> Erkan, **a.g.m.**, s. 106.

YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "hukuki sorumluluk" başlıklı 21. maddesinde YMM'ler, "verdikleri hizmet sırasında VUK'da yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludur." hükmüne yer verilmiştir. 213 sayılı VUK'nun 338. maddesinde düzenlenen "iştirak", 346. maddesinde düzenlenen "teşvik" ve 347. maddesinde düzenlenen "yardım" fiillerine bakıldığında bunların "kaçakçılık" kapsamında ve ayrı ayrı maddi menfaat gözetme şartı aranarak düzenlendiği görülmektedir. YMM'lerin bu sayılan nitelikteki fiillerin varlığı durumunda VUK'nunun bu maddeleri kapsamında sorumluluğu gündeme gelecektir. 4369 sayılı Kanunla VUK'nun 336, 337 ve 338.nci maddeleri kaldırılmış "iştirak" başlığı altında ve 360. madde düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 21. maddesi ile YMM'lerin bu hükümlere uyan fiillerinden sorumlu tutulacakları öngörülmekle birlikte "suçta ve cezada" kanunilik ilkesi gereğince yönetmelikle bu tür sorumluluklar getirilemeyeceğinden uygulanması da mümkün görülmemektedir.<sup>91</sup>

#### **2.2.4. Yemini Mali Müşavirlerin Tasdik İle İlgili Sorumlulukları**

YMM'lerin, kanuni sorumluluklarına yukarıda değinilmişti. Bu kısımda tasdik ile ilgili sorumluluklar ele alınacaktır.

##### **2.2.4.1. Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukları**

"YMM'lerin gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin

<sup>91</sup> Gül Yılmaz, a.g.m., s. 74.Saban Nihal, "YMM'in Tasdikten Doğan Sorumluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ankara, 1993, s. 57.



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

Kanunlar gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”<sup>92</sup>

Tasdik raporlarının incelenmesi sonucunda bir matrah farkının saptanması YMM'in sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli olmayıp, saptanan vergi zıyayının YMM'in tasdik konuları ve belgeleri üzerinde ortaya çıkması gereklidir. Vergi zıyayı tasdik kapsamına dahil bir işlemde kaynaklanmalıdır. Tebliğe (18 seri nolu) göre müşterek ve müteselsil sorumluluğu saptanan YMM'ler nezdindeki takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Tahakkukun kesinleşmesinden ne anlaşılması gerekir? Vergi Usul Kanununa göre vergi ve ceza, dava konusu yapılmadığı takdirde, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay sonra; dava konusu yapılması halinde ise, dava konusu karara göre yeniden düzenlenen ihbarnamenin yükümlüye tebliğ ile kesinleşir. YMM'lerin sorumluluğu da bu süreçten sonra başlar. Vergi ve cezalarının kesinleşmesinden sonra yükümlü tarafından ödeme yapılırsa YMM'in takibine gerek kalmaz. YMM'in takibatı vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağından yükümlünün tarhiyata karşı açtığı davada mahkemece vergi ve cezanın tasdikine karar verilmesi durumunda uyuşmazlığın Danıştay'a götürülmesi, tasdik edilen vergi ve cezaların YMM'ler nezdinde takibat yapılmasını engellemeyecektir.<sup>93</sup>

<sup>92</sup> 3568 Sayılı Kanun 12 Madde.

<sup>93</sup> Gül Yılmaz, a.g.e., s. 35.

#### 2.2.4.2. Tasdikın Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk

3568 sayılı Kanununun 12. maddesi, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk, YMM'ler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.<sup>94</sup>

YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.<sup>95</sup>

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.<sup>96</sup>

#### 2.2.4.3. Disiplin cezaları

3568 Sayılı Kanununun 48. maddesine göre mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da

<sup>94</sup> 3568 Sayılı Kanun, Madde 12.

<sup>95</sup> A.g.k.m.

<sup>96</sup> A.g.k.m..

görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan YMM'ler hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir. Disiplin cezaları şunlardır :<sup>97</sup>

- Uyarma; YMM'e mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir
- Kınama; YMM'ye görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- Yeminli sıfatını kaldırma; YMM'nin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- Meslekten çıkarma; YMM ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan YMM'ler hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut ta bu kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan YMM'ler için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan YMM'ler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi zıyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen YMM'lere, meslekten çıkarma cezası verilir. Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan YMM, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen

<sup>97</sup> 3568 sayılı Kanun., Madde 48.

YMM'ler hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. YMM hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

### **2.2.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Diğer Sorumluluk Yaklaşımları ve Sorumluluklarına İlişkin Özel Durumlar**

YMM'lerin buraya kadar belirtilen sorumluluklarından başka sorumluluklar da söz konusudur.

#### **2.2.5.1. YMM'lerin Diğer Sorumluluk Yaklaşımları**

YMM'lerin buraya kadar ki sorumluluklarına değinildi. Bunlar içinde yer almakla birlikte, YMM'lerin devlete, müşterilerine, kamuoyuna, çalışanlara ve meslek odalarına sorumlulukları bulunmaktadır. Bunlara da aşağıda kısaca değinilecektir:<sup>98</sup>

##### **2.2.5.1.1. YMM'lerin Devlete Karşı Sorumluluğu**

3568 sayılı Kanun ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, YMM'ler, tasdik ettikleri dönem ve konu ile sınırlı olmak üzere, tasdikini yaptıkları kuruluşların, daha sonra incelenmesi neticesinde ortaya çıkan ilave vergi, ceza ve faizlerinden dolayı müşterek, müteselsil sorumludurlar.

<sup>98</sup> “Şirket Yönetici ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları Kasım 2004”, <http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tax/sahsisorumluluklar.pdf>, 01.03.2005.

### **2.2.5.1.2. YMM'lerin Müşterilerine Karşı Sorumlulukları**

Tasdik edilen dönemle ilgili olarak daha sonra ilave vergi, ceza, faiz ödemek zorunda kalan mükellefler, kendilerini zarara uğrattığı gerekçesi ile, özel hukuk hükümleri çerçevesinde, ödedikleri ceza ve faizlerin kısmen veya tamamen YMM tarafından karşılanması talebiyle yargıya başvurabileceklerdir.

### **2.2.5.1.3. YMM'lerin Kamuoyuna Karşı Sorumlulukları**

YMM'lerin, kamuoyuna karşı en önemli sorumluluğu, yapacakları denetimleri bağımsızlık ve tarafsızlık içerisinde yaparak, devletin vergi zıyayına uğramasını önlemek, edindikleri bilgileri ve tecrübeleri ekonomiye katma değer sağlayacak şekilde kullanarak, toplumun refahına katkı sağlanmasına yardımcı olmaktır.

### **2.2.5.1.4. YMM'lerin Meslek Odasına Karşı Sorumlulukları**

YMM'lerin Meslek Odalarına karşı en başta gelen sorumluluğu, mesleğin gerektirdiği vakarı, olgunluğu ve temsil etme yetisini göstermek, kamuoyunda mesleğin onuruna yakışmayan davranışlardan kaçınarak, diğer YMM'ler hakkında olumsuz bir kanı oluşmasını önlemektir. Ayrıca, Meslek Odasının üyeleri için belirlediği bazı yükümlülükleri (aidat vb.) yerine getirmektir.

### **2.2.5.1.5. YMM'lerin Çalışanlara Karşı Sorumlulukları**

YMM'ler, çalışanlara mesleki eğitimler ile gelişmelerine yardımcı olmak, yaptıkları bağımsız ve tarafsız denetimler ile çalışanların sosyal (SSK primleri vb.) haklarının korunmasını sağlama gibi önemli sorumlulukları vardır.

### **2.2.5.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğu**

3568 Sayılı Kanununun 12. maddesi ve bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmelik gereğince YMM'lerin hem tam tasdik hem de KDV iadesi tasdik işlemlerini gerçekleştirirken, tasdik kapsamına giren işlemlerin gerçeği yansıtıp

yansıtmadığını saptamak amacıyla gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlü oldukları ifade edilmiş ve konunun yasal dayanakları açıklanmıştır. 3568 sayılı Kanununun 12 maddesine dayanılarak çıkarılan 27-28 sırta no'lu Genel Tebliğler, 19 no'lu Genel Tebliğin karşıt incelemeye ilişkin hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır. 27-28 sayılı Genel Tebliğlerde karşıt incelemelerde uyulacak esasları ve YMM'lerin uymakla yükümlü oldukları sorumlulukları da saptamıştır. Buna göre karşıt incelemeler, kural olarak tasdik işlemini yapan tarafından yerine getirmesi hükme bağlanmıştır. Ancak, istisnası yazılı teyit almaz. Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıdır. Görüldüğü gibi, YMM'lerin karşıt inceleme sorumluluğu, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak şeklinde genel olarak ifade edilebilmektedir. Ancak, YMM'lerin söz konusu Genel Tebliğler üstlendiği sorumluluk sadece tasdik işlemini yaptıkları mükellef ile sınırlı kalmamaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması olasılığının bulunduğu haller ile benzer diğer şüpheli durumlarda YMM'ler, herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek niteliğini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inme sorumluluğu taşımaktadırlar. Gerçeği aykırı düzenlenmiş veya eksik bilgi içeren teyit yazılarını gereken kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler, doğacak sonuçlardan sorumlu olurlar.<sup>99</sup>

YMM'lerin tasdik sözleşmelerinde belge ve bilgilerin doğruluğunun saptanmasını isteme hakkına sahip olan YMM'lerin, bu talep yerine getirilmediği takdirde sözü edilen belge veya belgeleri beyanname ve mali tablolar ile bildirimlerin düzenlenmesinde dikkate almayabileceği ve bu suretle sorumlu tutulamayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, birçok sözleşmede sözleşme konusu işlerle ilgili olarak YMM'ye verilen bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve YMM tarafından belirtilen tarihe kadar teslim edilmemesinden doğan risklerden iş sahibi sorumlu tutulur.<sup>100</sup>

<sup>99</sup> Mehmet Şevki Kaya, "Yeminli Mali Müşavirlerle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme", Yaklaşım, 05.01.2005, ss. 1-2.

<sup>100</sup> Ercan Aptürk, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler.", E- Yaklaşım, Nisan 2004 S. 9, 05.01.2005, s. 2.

### 2.2.5.3. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak Sorumluluğu

Mükellefler, kendilerine yüklenen vergisel yükümlülükler sonucu doğan vergi borcunun doğru olup olmadığını kanıtlamam ve onaylama görevini YMM'lere yükleyerek bir anlamda sorumluluğu dağıtmış gibi görünse de, kamusal içeriğe sahip olan söz konusu faaliyetin vergi denetimi niteliğine bürünmüş ve doğrulama fiilinin eklenmesiyle vergi cezalarının YMM'ye yüklenmesi gündeme gelmiştir.<sup>101</sup>

YMM'ler, mükellef ile birlikte ortaya çıkacak vergi zıyaından sorumlu tutulmaktadır. Hâlbuki YMM'lerin işlevi, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek değildir. Söz konusu yükümlülüklerin belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde belgelerle kayıtların uygunluğunu sağlamaktır.

## 2.3. YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARI ve BAZI ÖRNEKLER

Karar Sıra No: 21, YMM'lerin sorumluluklarının başlangıcı uyuşmazlık, 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle YMM'ler için getirilen müşterek ve müteselsil sorumluluğa ilişkin bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, VUK'nda mevcut "Vergi Sorumluluğu" müessesesinden değişik niteliğe sahiptir.<sup>102</sup> YMM'ler için getirilen sorumluluk vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yöneliktir. 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, YMM'lerin yaptığı tasdik doğru olmaması nedeniyle zıya uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan "mükellefle birlikte müştereken ve

<sup>101</sup> Bumin Doğrusöz, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Hukuk", **Dünya**, 31 Ağustos 2000.

<sup>102</sup> 213 Sayılı VUK, Madde 359.

müteselsilen” sorumlu olacakları belirtildiğinden, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği anlaşılmaktadır.<sup>103</sup>

YMM'nin tasdikın doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından “mükellefle birlikte” sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucunun amacı bu olsaydı, maddeye “mükelleflerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden” sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin açık ifadesi, YMM'lerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için, önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra YMM'nin takibi için gerekli işlemlerinin kabulüne olanak vermemektedir.<sup>104</sup>

Sorumluluğun “müteselsil” olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlar. Hatta aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de bir engel yoktur. Kuşkusuz söz konusu hüküm, vergi mükellefiyetini ve mükellefi değiştirmemiştir. Bir bakıma, mükellef verginin asıl borçlusunu, YMM ise fer'i borçlusunu durumundadır. Mükellef ve YMM'nin aynı borç için takip edildiklerinden vergi borcunun herhangi bir nedenle kalkması halinde YMM de borçtan kurtulur. YMM'lerin asıl borçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisine sahiptir. YMM'lerin bu olanağı kullanabilmesi söz konusu sorumluluğu nedeniyle verginin tarh ve tahakkuku anından itibaren takibi halinde mümkün olabilir. Ancak bu suretle tasdik işleminden dayalı vergiden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan YMM'lerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkını kullanma olanağı sağlanmış olur.<sup>105</sup>

Temyiz istemine konu olan mahkeme kararında YMM'lerin sorumluluğunun verginin ödenmesi safhasıyla ilgili olduğu, vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği yolundaki görüş ve gerekçeler yerinde

<sup>103</sup> 3568 Sayılı Kanun Madde 12; Gül Yılmaz, **a.g.m.**, ss. 47-48.

<sup>104</sup> 3568 Sayılı Kanun, Madde 12.

<sup>105</sup> Danıştay 4.Daire; 19.12.1994 günlü ve E.1993/5656; K.1994/6112.

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005



görülmemiştir. Ancak, olayda davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece tarhiyatın terkinine karar verilmiş olup, bu karara yönelik teyiz sistemi de reddedilmiştir.<sup>106</sup> Mükellef şirket davası nedeniyle kaldırılmış olan vergi ve cezadan davacının 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesi uyarınca sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Mahkeme kararı bu nedenle yerindedir.<sup>107</sup>

Vurgulanması gereken diğer bir husus; vergi hukukunda tanımını bulan “vergi sorumlusu” kavramı ile YMM’ler için öngörülen sorumluluğun birbirinden tamamen farklı bir karakter arz etmesidir. YMM’ler ne vergi mükellefi ne de vergi sorumlusudur. Buna karşın müteselsil sorumluluğun bir gereği olarak kendilerine vergi tarhiyatı yapılması mümkündür. Bunlara yapılacak vergi tarhiyatı için mükellef adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini beklemeye gerek yoktur.

YMM’lerin sorumlulukları ilgili yargıya yansıyan çeşitli uyuşmazlıklar olmuştur., Örneğin YMM olan davacı adına... Yatırım ve İhracat Anonim Şirketi için düzenlediği tasdik raporuyla haksız KDV iadesine sebebiyet verdiği için bahisle, 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesi uyarınca müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla Aralık 1990 dönemine ilişkin olarak salınan kaçakçılık cezalı KDV’ne karşı açılan davada; VUK’a göre, vergi tarhinin vergi mükellefi adına yapılması gerektiği, 3568 sayılı Kanunla getirilen sorumluluğun YMM’lerin vergi mükellefi ve sorumlusu sayılmalarını gerektirmeyeceği, diğer koşulların varlığı halinde, YMM’lerin zıyaa uğratılacak vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarından, bu sorumluluğun zıyaa uğratılan verginin mükellefi adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olması gerektiği, vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu düşmeyen ve mükellef olmayan YMM adına vergi tarhında isabet bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinini yolundaki İstanbul 7.

<sup>106</sup> Danıştay 4.Dairesinin 19.12.1994 günlü ve E.1993/4890; K.1994/6113 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005

<sup>107</sup> Danıştay 4.Daire; 19.12.1994 günlü ve E.1993/5656; K.1994/6112; <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005

Vergi Mahkemesinin ... sayılı kararının .... Vergi Mahkemesi Başkanlığı tarafından: davacının KDV iadesi tasdik raporu düzenlediği şirketin hayali ihracat organizasyonu içinde yer aldığı ve yanıltıcı belge temin ettiği inceleme raporuyla saptandığından, tasdik raporu düzenleyerek vergi zıyana sebebiyet veren davacının, 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesine göre vergi ve cezadan sorumlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Uyuşmazlık, düzenlediği KDV iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız KDV iadesi alındığından bahisle, YMM olan davacı adına 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesindeki kurala dayanılarak müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatı yapılmasından doğmuştur.<sup>108</sup>

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanununun 1'inci maddesinde işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek, kanunun amaçları arasında sayılmış, aynı kanun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında ise YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.<sup>109</sup>

3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesine dayanılarak 02.01.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12'nci maddesinde YMM'lerin yetkileri, 20'nci maddesinde ise sorumlulukları gösterilmiş ve anılan 20'nci maddede tasdik konusu ile ilgili olarak bakanlıkça tebliğlerde belirlenen hususların tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi gerektiği, YMM'lerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, zıyaa uğratılan vergi ve kesilecek ve cezalardan VUK hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları,

<sup>108</sup> Danıştay, 7. D.; Tarih;13.12.1995; E.1994/4568; K.1995/5197; <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005; **Danıştay Dergisi**, S.91, Yıl 1996, s. 715-720.

<sup>109</sup> Bkz. 3568 sayılı kanun Madde 1-4.

bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun “Tam Teselsül” hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>110</sup>

1 sıra no’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinin (D) bölümünde de, YMM’lerin yapmış olduğu incelemenin amacının, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, bu nedenle de YMM’lerin gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır.<sup>111</sup>

Bu düzenlemelerle geniş yetkilerle donatılmış olan YMM’lerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden, mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaları öngörülmüştür. Bu sorumluluk, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan “vergi sorumluluğu” müessesesinden farklı bir niteliğe sahiptir. YMM’ler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yöneliktir.<sup>112</sup>

3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinde, YMM’lerin, “mükelleflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan” değil, “ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan” mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinin açık ifadesi, YMM’lerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için, vergi

<sup>110</sup> YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 12, **R.G.**, 02.01.1990.

<sup>111</sup> 1 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (D) Bölümü, **R.G.**, 18.02.1990.

<sup>112</sup> 213 Sayılı VUK, Madde 9.

mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağı'nın tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektedir.<sup>113</sup>

Sorumluluğun müteselsil olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağı sağladığı gibi, aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibi de mümkündür. Mükellef ve YMM aynı borç için takip edildiklerinde vergi borcunun herhangi bir nedenle ortadan kalkması halinde, YMM'nin de borçtan kurtulacağı tabiidir.

YMM'ler, vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, mükellef tarafından ileri sürülebilecek iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürebilmeleri de, verginin tarhından itibaren takip edilebilmelerine bağlıdır. Ancak bu şekilde YMM'lerin yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlanmış olacaktır.

Bu nedenle, temyiz istemine konu olan mahkeme kararındaki, YMM'lerin sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu ve vergi mükellefi olmayan YMM'ler adına vergi tarh edilemeyeceği yolundaki gerekçe yerinde görülmemiştir. Ancak, olayda, davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararına uyularak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi cezalarını terkin ettiği anlaşıldığından, YMM olan davacının da, 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir.<sup>114</sup>

YMM'lerin, tasdik ettikleri konularla ilgili olarak ortaya çıkan vergi kayıpları nedeniyle sorumlu tutulmaları sonucunda gerektiğinde mallarına ihtiyati haciz konulması mümkündür. Zira müştereken ve müteselsilen sorumlu olmanın sonucu gerektiğinde sorumlulardan her birinin malvarlığına gidilebilmesidir.

<sup>113</sup> 3568 Sayılı Kanun, Madde 12.

<sup>114</sup> Danıştay, 7. D., 13.12.1995 Tarih ve E.1994/4568; K.1995/5197  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005.

3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrası hükmü, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla YMM'lerin mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminden doğmuştur.

Borçlar Kanununun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142'nci maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükme bağlanmıştır.

YMM'ler çok geniş yetkilerle donatılmıştır. Bu nedenle YMM'lerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edilebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurulabileceği açıktır.<sup>115</sup>

YMM'lerin, düzenledikleri tasdik raporlarının doğru olmaması halinde tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere asıl mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarından, asıl mükellef adına salınan vergi ve kesilen cezanın kesinleşmesi beklenilmeden, YMM adına da cezalı tarhiyat yapılabilir.

YMM adına Cezalı Vergi Tarhiyatı; YMM, tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratan vergi ve cezadan mükellefle birlikte sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak mükellef tarafından ödenmemiş ve mükelleften tahsil olanağı kalmamış vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı, maddeye "mükellefin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar nedeniyle YMM'nin sorumlu tutulacağına işaret eden bir ibareye yer verirdi. Bu bakımdan, 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesindeki açıklık karşısında, YMM'lerin hatalı tasdik işlemi sonucu saptanan vergi kaybı

---

<sup>115</sup> Danıştay 11. Daire; Tarih, 20.02.1995; E.1995/247; K.1995/310.

nedeniyle, önce vergi mükellefi adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesini ve bundan sonra YMM'in takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabule olanak yoktur.<sup>116</sup>

3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki mükelleflerin hesapları hakkında tasdik raporu düzenleyen YMM'lerin, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları yolundaki açık hüküm karşısında, YMM'lerin, bu sorumluluğunu 213 sayılı VUK'nun 10'uncu maddesinde koşulları ve sınırları belirlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu gibi anlamak mümkün değildir.<sup>117</sup>

Bütün bu nedenlerle, YMM'nin sorumluluğunun, verginin ödenmesi safhası ile ilgili olduğu, bu sorumluluğun vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal yönden isabet görülmemiştir.<sup>118</sup>

---

<sup>116</sup> <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005.

<sup>117</sup> <http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihakuk/malisorumluluk/birincibolum2.htm>, 01.03.2005.

<sup>118</sup> Danıştay, 11.Daire; Tarih, 22.03.1995; E.1995/1517; K.1995/621;

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 05.04.2005.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **YMM'LERİN MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUKLARI VE SORUMLULUKLARININ ETİKSEL VE YÖNETSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRMESİNDE FAKTÖRLER**

### 3.1. MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK KAVRAMI VE YMM'LERİN SORUMLULUĞU

Bundan önceki bölümde YMM'lerin genel olarak sorumluluğuna değinilmişti. Bu bölümde YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları açısından kavramlar irdelenecektir.

#### 3.1.1. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Kavramı

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış SMMM ve YMM'ler tarafından imzalanması ve tasdiki ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bazı indirim muafiyet ve istisnalardan ve yeniden değerlendirme müessesinden yararlanmasının YMM tasdik raporuna bağlanması uygulaması geçmişi yakın zamana dayanmaktadır.<sup>119</sup> Dolayısıyla YMM'nin müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramı da bu kanuna dayanmaktadır. Bu çerçevede SMMM ve YMM'lerin müştereken ve müteselsilsen sorumlulukları, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanununu ayrıncı yetki almış meslek elemanlarınca imzalanması ve tasdiki ile bazı indirim ve istisnaların aynı kanun uyarınca YMM tasdik raporuna bağlanması uygulamasının bir uzantısı olarak ortaya çıkmıştır.<sup>120</sup>

Müteselsil sorumluluk (mesuliyet) kavramı lügat anlamı olarak, “birden ziyade kimselerin bir zararın tamamından ayrı ayrı mesul tutulmaları hali; birden ziyade kimsenin birlikte bir zarara meydan vermemeleri halinde bunların hepsi müteselsilen sorumlu tutulmalarıdır.<sup>121</sup> “Birden Kavram olarak bakıldığında müteselsil sorumluluk, borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları olarak tanımlanır. Dayanağını ise, haksız muamele, akit veya kanunlardır.<sup>122</sup>

Müteselsil sorumluluk kavramı, BK'nun 50-51. maddelerinde, müteselsil borcun meydana gelişi ve müteselsil borçluların sorumlulukları ise söz konusu kanunun 141 ve

<sup>119</sup> Muzaffer Küçük, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S. 187, Mart 1997, s. 90.

<sup>120</sup> Küçük, **a.g.m.**, s. 81.

<sup>121</sup> **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998.

<sup>122</sup> Sakıp Şeker, “Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve 70 Nolu KDV Genel Tebliği”, **Yaklaşım**, Yıl 6, S. 72, Ankara, Aralık 1998, s. 119.



142. maddeleriyle düzenlenmiştir. Buna göre BK madde 141; “Alacaklıya karşı her biri borcun tümünden sorumlu olma yükümü altına girdiklerini bildiren müteahhidin borçlular arasında teselsül (dayanışma) vardır. Böyle bir bildirme olmayınca dayanışma ancak yasanın gösterdiği durumlarda olur” hükmüne yer vermiştir. BK 142/1 ise; “Alacaklı müteselsil borçluların tümünden veya birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini isteyebilir” demektedir. Kamu alacağının güvenceye bağlanmasını amaçlayan VUK’nun 11. maddesindeki “müteselsil sorumluluk” müessesesi, Borçlar Kanununun bu hükümlerine göre düzenlenmiştir.<sup>123</sup>

3239, 3418 ve 4369 sayılı Kanunlarda yapılan düzenlemeler kusursuz (objektif) sorumluluk esasına dayanmaktadır. 3239 sayılı Kanunda Anayasa Mahkemesi kararında “Objektif Sorumluluk” tan söz edilmekle birlikte, Danıştay müteselsil sorumluluk uygulamasında kusur diğer deyişle kasıt veya ihmali aramaktadır. Dolayısıyla Danıştay, subjektif sorumluluk açısından olaya yaklaşmaktadır.<sup>124</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun 11 maddesine 3239 sayılı Kanuna eklenen fıkrada da; “Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zimmen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilsen sorumludurlar” hükmüne yer verilerek, ilgili Kanuna göre kimlerin nasıl müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.<sup>125</sup>

Ticaret Borsalarına 3418 Sayılı Kanun ile getirilen sorumluluk ise tamamen kusursuz sorumluluk ilkesine dayanmaktadır. İlgililerin yapılan tescil nedeniyle kusursuz olamayacakları görüşü kabul edilmektedir.<sup>126</sup>

<sup>123</sup> Sakıp Şeker, “Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve 70 No’lu KDV Genel Tebliği”, **Yaklaşım**, Yıl 6, S. 72, Aralık 1998, s. 119.

<sup>124</sup> Şeker, **a.g.m.**, s. 120.

<sup>125</sup> VUK 11. Maddesine 3239 sayılı Kanunla Eklenen Fıkra; Şeker, **a.g.m.**, s. 120

<sup>126</sup> Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Girmeyen Teselsül”, **Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, S. 3, 1998, ss. 413-30; Şeker, **a.g.m.**, s. 120.

### 3.1.2. YMM'lerin Sorumluluğu

YMM'ler, Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesi tasdiki (tam tasdik) işlemlerinde beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğundan, KDV iadesi, indirim, istisna ve muafiyetten yararlanma ve yeniden değerlemeye ilişkin (özel amaçlı) tasdik raporlarında iade edilecek KDV, indirim, istisna, yeniden değerlendirme (kurumlar tarafından sermayeye eklenecek değer artış fonu) rakamların doğruluğundan ve muafiyet raporlarında muafiyet şartlarının varlığının doğruluğundan sorumludurlar.<sup>127</sup>

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile 213 Sayılı VUK'nun mükerrer 227 maddesi hükümlerine göre de YMM'ler; "yaptıkları tasdikin doğruluğundan, doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu" tutulmaktadır.<sup>128</sup>

Sorumluluğun başlaması, sorumluluk süresi ve sorumluluk konusu açısından mükellef ile YMM arasında yapılan tasdik sözleşmesi önem arz etmektedir. 3568 sayılı Kanun tebliğlerinde belirlenen tasdik konularından hangisi için sözleşme imzalanmışsa YMM'nin sorumluluğu da o konuda verilecek tasdik ve/veya tasdik süresi ile sınırlı olacaktır.<sup>129</sup>

Araması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konu ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. YMM'ler, belgelerin geçerliliğini, usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlemediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmediğini tespit etmek zorundadırlar.<sup>130</sup> Ancak, 3568 sayılı Kanun'un 12 maddesinin gerekçesi,

<sup>127</sup> Muzaffer Küçük, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, S. 187, Mart 1997, s. 83.

<sup>128</sup> Bkz. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile 213 Sayılı VUK'nun mükerrer 227 maddesi; Cemal Boyalı, "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları", **Yaklaşım**, 05.01.2005.

<sup>129</sup> Küçük, **a.g.m.**, s. 84.

<sup>130</sup> 2 Seri no'lu SM, SMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete No 20441, **R.G.**, Tarihi, 22/02/1990; [www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm](http://www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm) - 8k - Ek Sonuç, 01.03.2005.

YMM'lere savunma hakkı tanımaktadır. Bu maddenin gerekçesine göre "YMM'ler tasdik doğru olduğunu ve kendilerine ibraz edilen belgelere göre tasdik edildiğini, ilgili merciler nezdinde açıklama ve kanıtlama hakkına sahip olacaklar" denilmek suretiyle YMM'lerin savunma hakkında dikkati çekmektedir.<sup>131</sup>

YMM'ler, yapmış olduğu incelemenin amacı, yeniden değerlemenin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını; yeniden değerlendirme sonucunda doğan değer artış fonlarının amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını, usulüne uygun olarak sermayeye eklenip eklendiğini, dolayısıyla da bu konu ile sınırlı olmak üzere vergi matrahını oluşturan kurum kazancının doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.<sup>132</sup>

YMM'lerin yapacakları tasdik incelemelerinin amacı vergi istisnasından faydalanmak için gerekli şartların yerine getirilip getirilmediğini ve vergi matrahını oluşturan gelir ve kurumlar vergisi beyanlarının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle YMM gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır. İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen YMM'ler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. YMM'ler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerin ve kesilecek cezaların ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.<sup>133</sup>

Muhasebe ve vergi denetimi, danışmanlık ve mali tablolar ile beyannamelerin tasdik işlemini yapan YMM'ler, özellikle tasdik işlemlerinden iyi gelir elde ediyorlar. Ancak, yaptıkları tasdik işlemlerinden dolayı, kasıt ya da ağır kusurları olmasa dahi, bir vergi kaybı ortaya çıkarsa, tüm malvarlıklarını kaybedebiliyor, meslekleri ellerinden alınabiliyor hatta hapse bile girebiliyorlar. Ölüm halinde, '**cezaların şahsiliği**' ilkesinden uzaklaşıyor ve mirasçıları da aile boyu sorumlu tutulabiliyor.<sup>134</sup>

<sup>131</sup> 3568 Sayılı Kanununun 12 Maddesinin gerekçesi; Boyalı, **a.g.m.**

<sup>132</sup> 2 Seri no'lu SM, SMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği, **R.G.** No 20441, **R.G.** Tarihi, 22.02.1990; [www.soylan.com/mevzuat/ymmmevzuat/002.htm](http://www.soylan.com/mevzuat/ymmmevzuat/002.htm) - 8k - Ek Sonuç, 01.03.2005

<sup>133</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 35, 27 Mart 2004 Tarihli **R.G.** S. 25415;

[http://www.alomaliye.com/smmm\\_35.htm](http://www.alomaliye.com/smmm_35.htm), 01.03.2005

<sup>134</sup> Şükrü Kızılot, "Kimse Yeminli Olmak İstemiyor", [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/20-05-2004\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/20-05-2004(2).htm), 01.03.2004; 01.03.2005; **Hürriyet**, 20.5.004.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün verdiği 20.07.2001 gün 33960 sayılı özelgede; YMM'lerin sorumluluğunun, **kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk olmayıp**, 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında belirtilen objektif ölçülere göre belirlenmesi gerektiği açıkça belirlenmiştir.<sup>135</sup>

Söz konusu kanunun ilgili fıkrasına göre YMM'ler, yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Bu sorumluluk müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Diğer bir deyişle, YMM'ler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Yukarıdaki hükme bağlı olarak çıkarılan Yönetmeliğin 20. maddesinde YMM'lerin sorumluluğu daha ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.<sup>136</sup> Buna göre, YMM'ler, tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususları mutlaka araştırmak ve incelemek zorunda bırakılmışlardır. Yönetmeliğin 6. maddesinde ise, YMM'lerin üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek ve tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapma zorunluluğundan söz edilmektedir. 14. madde de kanıt toplama zorunluluğu; 16 madde de tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olumsuz etkide bulunabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzenlenmiştir. Yine bu kapsamda, Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili olarak yayımladığı Tebliğ'de, YMM'lerce, işin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığının araştırılacağı, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tahkik edileceği ifade edilmiştir.<sup>137</sup>

Anılan özelgeye göre; YMM'lerin tasdikinde mali tablo ve beyannamelerin; ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre yapılan bir denetim ile

<sup>135</sup> [www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html](http://www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html) - 18k -, 01.03.2005.

<sup>136</sup> Recai Dönmez, "Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Yazılabileceği", yaklaşım yayınları19\_dosyalar

<sup>137</sup> Dönmez, **a.g.m.**,

belirlenip belirlenmediği önem taşımaktadır. Bu nedenle YMM'lerin sorumluluğu bu objektif ölçülere göre belirlenmelidir.<sup>138</sup>

3568 sayılı Kanunun YMM'lere verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk mükerrer 227. maddede düzenlenmiştir. Konu ile ilgili olarak 4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Genel Tebliğ'deki düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurken, beyanname ve eklerini YMM'lere tasdik ettiren mükelleflere ilişkin işlemlerin YMM'lerce yerine getirilmesi durumunda, söz konusu YMM'ler de yaptıkları işlerden bu tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumlu tutulacakları; bu sorumluluğun ayıca tasdik işlemi yapan YMM'nin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını hükme bağlamıştır.<sup>139</sup>

Yönetmelikte, ayrıca bu sorumluluğun yerine getirilmesi konusunda Borçlar Kanunu'na atıf yapılarak "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. BK'nun müşterek borçluların sorumluluğunu düzenleyen 142. maddesinde, "alacaklının müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyer" olduğu, "borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği" hükme bağlanmıştır. Daha değişik bir ifadeyle, YMM'lerin yaptıkları tasdik, yasa ve yönetmelik hükümlerine aykırı olması dolayısıyla kayba uğratılan vergi ve kesilen cezalardan asıl yükümlü ile birlikte ve zincirleme olarak tasdiki yapan YMM' de sorumlu tutulabilecektir. İdare, kamu alacağının tahsili için sorumlulardan birine başvurabileceği gibi, aynı anda ikisini de takip edebilecektir.<sup>140</sup>

Yasa koyucu, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla, YMM'yi asıl yükümlü ile birlikte müteselsil olarak sorumlu tuttuğuna göre, bu sınır içerisinde ihtiyati haczi uygulanabilmesi mümkündür. Çünkü sonuçta, YMM'ler de tasdik ettikleri hususların

<sup>138</sup> [www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html](http://www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html) - 18k -, 01.03.2005.

<sup>139</sup> Şebnem Pınar Gür, Eren Yeşilyurt, "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, S. 133, Ocak – 2004, s. ;

<sup>140</sup> Dönmez, **a.g.m.**,

gerçeği yansıtmaması durumunda, ortaya çıkan fark itibariyle vergi dairesine karşı, Amme Alacakları Kanunu'nun 3. maddesinde tanımladığı biçimde kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan kamu borçlusu sıfatıyla sorumlu tutulabilecektir.<sup>141</sup>

YMM'ler, objektif ölçülere göre getirilecek sorumluluk olayından şikâyetçi değiller. Ancak, mevcut sistem subjektif kriterlere dayanmaktadır. Örneğin; görev, yetki ve sorumlulukları yasal çerçeveyi de aşacak şekilde yönetmelik ve tebliğlerle genişletilmiştir. Sorumluluğun nerede başlayıp, nerede bittiği belli değildir. Vergisel ve cezai sorumluluklarda kasıt ve ağır kusur kriteri esas alınmamaktadır. Tasdik konusu olay nedeniyle kesilecek vergi, ceza ve faizler nedeniyle, mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olunmaktadır. Önce kimin üzerine gideceği, Maliye'nin tercihine bağlıdır. Mükellefin vergi ve cezasına bir anlamda kefil olan YMM'lerin sorumlulukları, kefilin sorumluluğundan da ağırdır. Kefil olan kişi, yükünü bilmektedir. YMM için böyle bir durum söz konusu değildir. Tüm malvarlığı bir anda gidebilir. Mükellefe kesilen vergi ve cezadan dolayı sorumlu olan YMM'ler, olayın mükellef tarafından dava konusu yapılması halinde, davaya müdahale edememekte; dava açamamakta ancak davanın olumsuz sonucundan, tüm malvarlığıyla sorumlu olmaktadır.<sup>142</sup>

### 3.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ ETİKSEL YÖNETSEL DEĞERLER AÇISINDAN ANALİZİNDE ETKİLİ FAKTÖRLER

Müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasının bir de manevi boyutu bulunmaktadır. O da YMM'lerin bağlı oldukları odalar tarafından ilgili Kanun ve yönetmelikler uyarınca cezalar verilmesidir. Olayın bu manevi boyutu da oldukça önemli kabul edilmektedir.<sup>143</sup> Çünkü Odalar, aşağıda yer verilecek etik değerlere YMM'lerin ihlal etmesi durumunda disiplin yönetmeliği gereğince işlem başlatabilir.

<sup>141</sup> **A.g.m.**,

<sup>142</sup> Kızılot, **a.g.m.**, "Kimse Yeminli Olmak İstemiyor", [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/20-05-2004\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/20-05-2004(2).htm), 01.03.2004; 01.03.2005; Hürriyet, 20.5.004.

<sup>143</sup> Lütfi Tanrıku, Meslek Mensuplarının Denetimi, **Vergi Dünyası**, Ocak – Şubat 1996, ss. 173-174; Küçük, **a.g.m.**, s. 90.

“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”, 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı kararıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kararda YMM’lerin etiksel açıdan duyarlı olması gereken faktörler belirlenmiştir. Aşağıda bu kararın amacı, önemi ve kararda ortaya konan etiksel faktörler ele alınacaktır.<sup>144</sup>

### **3.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı ve Amacı**

18 Ekim 2001 Tarihli Resmi Gazete’nin 24557 sayısında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile YMM’nin Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili mecburi meslek kararı yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu mecburi meslek kararının amacı; “yasal gerekleri aşan ölçüde YMM’lerin kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer YMM’lerle ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları” ortaya koymaktır. “Bu mecburi meslek kararı ile saptanan meslek ahlak kuralları, Serbest Muhasebecileri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır.”<sup>145</sup>

### **3.2.2. Meslek Ahlakının Önemi**

Meslek ahlakı, YMM’leri mesleğin vakar ve ciddiyetine yakışır biçimde davranmayı gerektirir. YMM’lerin yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüünün simgesidir. Meslek ahlakı kuralları, bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen YMM’lerin yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur. Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi

<sup>144</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001-24557; [http://www.alomaliye.com/3568\\_ahlak\\_kural.htm](http://www.alomaliye.com/3568_ahlak_kural.htm),02.03.2005; <http://turmob.org.tr/mevzuat/rg/24557.doc>, 09.03.2005.

<sup>145</sup> Bkz. R.G., 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 sayısında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları.

cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur. Cezalandırılması gereken davranışlar, 3568 sayılı Yasa'nın ilgili maddeleri ve 3568 sayılı Yasa'ya dayanılarak çıkarılan Disiplin Yönetmeliği ile diğer Yönetmeliklere göre Meslek Odaları, TÜRMOB ve gerektiğinde mahkemeler tarafından ele alınır ve bir yargıya varılır. Bu durumda toplum; YMM'lerin ve şirketlerinin bir Yasa'larının varlığını ve YMM'lerin ahlaki değerlerinin yüceliğini anlar ve meslek hakkında yargıya varır. Ahlaki kurallar, mesleğin uygulanması sonucunda yüce değerlere sahip YMM'lerce saptandığından, mesleğe girmek isteyenler için bir rehber ve YMM'leri için bir ölçü niteliğindedir. YMM'ler ahlaki standartlarla bağdaşmayan herhangi bir iş anlaşması yapamaz.<sup>146</sup>

### **3.2.3. Etiksel ve Yönetsel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler**

Diğer mesleklerin olduğu gibi YMM'lerin de etiksel ve yönetsel açıdan önemsemeleri gereken bazı faktörler vardır. Bu faktörlere uyulmaması durumunda YMM'ler, görevini tam anlamıyla yerine getirmiş sayılmaz. Bazı durumlarda cezai sorumluluk alabileceği gibi bazı durumlarda ise, kamuoyu önünde iyi bir itibar ile anılmazlar. Bu çerçevede aşağıda etiksel ve yönetsel değerlerin analizinde etili olan faktörler üzerinde durulacaktır.

#### **3.2.3.1. Yönetsel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler**

Yönetsel değerlerin analizinde etili faktörlere bakıldığında genelde teknik faktörler ile YMM'lerin işletmelerin rasyonel politikalar izlemesi için elde ettikleri bulguların, işletmenin yararına kullanılmasını sağlayacak danışmanlık gibi önemli faktörler yer almaktadır. Bu faktörler, başlıklar halinde ele alınacaktır.<sup>147</sup>

##### **3.2.3.1.1. 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. YMM'ler mesleki hizmet verdikleri firmalara finansal tabloların hazırlanması sırasında

<sup>146</sup> Bkz. R.G., 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 sayısında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları.

<sup>147</sup> Bkz. [www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html](http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html), 25.05.2005.



danışma hizmeti vererek yönlendirirler. Ancak finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe defterleri tutmaları yasaklandığından, YMM'lerin doğrudan doğruya sorumluluk yüklenmeleri mümkün değildir. YMM'ler, muhasebe işlerini SM ve SMMM'lere yaptırmayan işletmelerin işlerini yapamazlar. YMM'ler düzenledikleri raporlarda muhasebe işlerini yapan SM ve SMMM'leri belirtirler.

### **3.2.3.1.2. 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. Muhasebe kaydı yapan YMM'leri, hazırladıkları, Finansal Tabloların dipnotlarında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki sapmaları belirtmelidirler. TÜRMOB'dan bağlı tüm YMM'ler TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan standartlara uyarlar.<sup>148</sup>

### **3.2.3.1.3. Yol Göstericilik – Danışmanlık Sorumluluğu**

YMM'ler, meslekleri ve genel kültürleri gereği sorumlulukları dâhilindeki işletmelerde yaptıkları incelemeler sonucu, işletmenin gidişatı, gelecekte karşılaşılabilecekleri sorunlar ya da işletme açısından olduğu kadar ülke ekonomisi açısından katma değerler sağlayacak bazı sonuçlara gözlemleyebilir. Bu nedenle YMM'ler, aynı zamanda işletmelere yol gösterici ve danışmanlık işlevini de yerine getirmelidir. İşletmenin doğru kararlar alınarak yönetilmesine yardımcı olacak bilgi ve bulguları işletme yöneticileriyle paylaşmalıdır. İşletmeye çeşitli uyarılarda bulunarak, işletmenin çıkmazlara girmesini önlemede etkin rol oynayabilecek konumda iken bu sorumluluğu yerine getirmemek etik açıdan da doğru olmayacaktır. Çünkü incelemeleri sonucu elde ettiği bulgulardan işletmenin gidişatına ilişkin gördüğü olumsuzlukları ifade etmemesi durumunda işletmenin karşılaşıacağı büyük sorunlar sonucu birçok kişi işsiz kalabileceği gibi, işletmenin ülke ekonomisine olan katkısı da ortadan kalkacaktır.

<sup>148</sup> [www.turmobil.org.tr/tmudesk/tmudesk.html](http://www.turmobil.org.tr/tmudesk/tmudesk.html), 25.05.2005.

### 3.2.3.2. Etiksel Değerlerin Analizinde Etkili Faktörler

Etik, eski Yunancada kullanılan kültür veya bir grup insanın davranış biçimi, ruhu ve karakteri anlamına gelmektedir. Etik, kişi eylemlerinin doğru ya da yanlış; iyi veya kötü olup olmadıkları konusunda yargılanabilmelerini sağlayan bir moral ilkeler bütünüdür.<sup>149</sup> Bu kapsamda aşağıda YMM mesleğinde öne çıkan etik değerlerin analizinde etkili faktörler ele alınacaktır.

#### 3.2.3.2.1. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

YMM'ler, yaptıkları denetimlerin “doğruluğundan” sorumludurlar. Doğruluk ilkesi, vergi denetiminde yüzde yüz doğruluğu ifade eder.<sup>150</sup> Dolayısıyla buradaki etik değer doğruluktur.<sup>151</sup> Dürüstlük ise, doğruluk kavramını da içeren, daha geniş bir kavramdır. Dürüstlük kavramı içine YMM'lerin yaptıkları işlemlerinin doğruluğundan, YMM'lerin kendi davranış biçimlerine kadar her şey girmektedir. Güvenilirlik yalnızca dürüstlüğü değil aynı zamanda adil tutum ve açık sözlülüğü de ifade eder. Güvenilirlik ilkesi tüm profesyonel muhasebecilere adil, düşünsel açıdan dürüst ve çıkar çatışmalarından arınmış olma yükümlülüğünü getirir.<sup>152</sup> YMM'ler 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. YMM'ler, Vergi Kanunları'nın ve diğer Yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. YMM'lerin bir işverene bağlı olarak çalışması, mesleki kurallara uyararak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır. Çalışmalarını tam bir bağımsızlıkla yürütmemeli, bağımsızlıklarına gölge düşürecek davranışlardan kaçınmalıdır. Tarafsızlık ise, yapılan her kamu yararı ve kanunlara uygun bir biçimde usulüne uygun objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız

<sup>149</sup> Elmacı, Çalık, **a.g.e.**, s. 160.

<sup>150</sup> Nurettin Canikli, “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 29 no’lu Tebliğler”, **Yaklaşım**, S. 39, Ankara, Mart 1996, s. 59.

<sup>151</sup> Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik II”, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read), 05.01.2005; Alpertürk, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler, **Yaklaşım**, 05.01.2005.

<sup>152</sup> <http://www.mmmmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005.

ve önyargısız davranılmasını gerektirir.<sup>153</sup> Bu çerçevede bağımsız denetim görevini yerine getiren YMM'ler, gerçekte bir olayın iki yüzünü de incelemelidir. Müşterisinin mali durum tabloları ile ilgili herhangi bir iddiasının lehinde veya aleyhindeki deliller için dikkatli olmalıdır. Ayrıca, bütün uygun delilleri araştırmaksızın bir kanaate varmayacağını bilerek elinden gelen bütün çabayı incelemeye harcamalıdır. Çünkü bağımsız ve tarafsız olmak için kusursuz ve dikkatli bir çaba göstermek gerekir.<sup>154</sup>

YMM'ler, etiksel açıdan işletme sahip ve yöneticilerine isabetli kararlar alabilmesi için doğru ve güvenilir bilgiler sağlama ve işletmenin gidişatı ile gerekli uyarılarda bulunma sorumluluğunu da taşırlar.

### 3.2.3.2.2. Mesleki Özen ve Titizlik

YMM'ler, 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. YMM'ler, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar.

### 3.2.3.2.3. Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı

YMM'ler, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bu nedenle bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir argümandır.<sup>155</sup>

Raporlama görevini üstlenen tüm YMM, gerçek etkisi ne olursa olsun, güvenilirlik, tarafsızlık ve bağımsızlıkla uyuşmayan her tür çıkardan uzak durmalıdır. Bağımsızlık, YMM'lerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili YMM'lerin, bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar. Aksi takdirde YMM'ler, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim

<sup>153</sup> Hüseyin Ergin, **Muhasebeye Giriş**, 6. Baskı, Kütahya, 2000, s. 19.

<sup>154</sup> R.K. Mautz, "Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenirliği", (Çev. Celâl Kepekçi), **Eskişehir İ.İ.T.İ.A. Dergisi**, C. II, S. 1, Eskişehir, Ocak 1975, s. 41.

<sup>155</sup> Saraç, **a.g.m.**, s. 66; Osman Saraç, "Bağımsız Denetim -2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 418, 15 Haziran 2004, s. 76.

sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığını yitirecektir.

YMM'lerin iş alması sırasında sözleşme öncesi ya da sonrasında, maddi ya da maddi olmayan güvence vermesi yasaktır. YMM'lerden hizmet isteyenlerin güvence istemeleri durumunda mesleki faaliyetin bağımsızlık ilkesi zedeleneceğinden, YMM'ler bu tür işler için öneri veremezler.

Aşağıdaki şu durumlar YMM'nin bağımsızlığına güvenilmemesine yol açar:<sup>156</sup>

- Mali açıdan müşteriler ya da müşterilerin işlerine dahil olmak
- Müşteri ile mali açıdan ilişkili olmak bağımsızlığı etkiler ve bu da gözlemin makul bir biçimde yapılmasını olumsuz yönde etkiler. Bu tür bir ilgi aşağıdaki şekillerde ortaya çıkabilir:
- Müşteriden direk olarak çıkar sağlamak
- Müşteri ile dolaylı maddi mali çıkar sağlanması, örneğin; Herhangi bir tröst ya da varlığın müşteri şirket içinde finansal çıkarı olması halinde bu varlığın vekili, idarecisi ya da murakıbbı olarak görev yapması ile.
- Müşteriden ya da müşteri şirketin memuru, müdürü ya da ana hissedarından kredi alınması ya da kredi verilmesi ile
- Müşteri ya da müşterinin çalışan(lar)ı ile ortaklığa girerek finansal çıkar sağlama yolu ile
- Müşteri olmayan ancak müşteri ile yatırımcı ya da yatırım ilişkisi bulunan kişilerle mali çıkar ilişkisi içinde bulunma ile.

#### **3.2.3.2.4. Sır Saklama - Gizlilik**

YMM'ler, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. YMM'ler, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer YMM'leri, bu kişiler

---

<sup>156</sup> <http://www.mmmmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005

hakkında bilgilendirmeleri gerekir. YMM, sır saklama ya da gizlilik gereği etiksel açıdan aşağıdaki davranışları sergilemelidir:<sup>157</sup>

- Hizmet verdikleri müşteri ya da işverenle ilgili tüm bilgilerin gizliliğine saygı duymalıdır. Müşteri ya da işverenle muhasebeci arasındaki gizlilik anlaşması, görev tamamlandıktan sonra bile devam etmektedir.
- Bilgileri açıklaması için özel bir yetki verilmeden ya da bilgi açıklamak için yasal ya da profesyonel bir gereklilik olmadan, YMM, her zaman gizliliği korumalıdır.
- Kontrolleri altındaki personelin ya da tavsiye ve yardımlarından yararlanan kişilerin gizlilik ilkesine bağlı olmalarını sağlamalıdır.
- Gizlilik yalnızca bilgilerin açıklanmasıyla ilgili değildir. Gizlilik aynı zamanda muhasebecinin profesyonel hizmetlerde kullanılan bilgileri kendi ya da üçüncü şahıslar yararına kullanmamasını gerektirir.
- Normalde müşterisi ya da işvereniyle ilgili gizli bilgilere erişebilmektedir. Bundan dolayı, YMM'nin yetkisi olmadan diğer kişilere bilgi açıklamaması gerekmektedir. Bu, muhasebecinin meslek standartlarına uygun olarak sorumluluklarını yerine getirmek için bilgi açıklaması durumunda geçerli değildir.
- Gizlilikle ilgili standartların ve hizmet süresince bilgilerin açıklanmasına izin verilen ya da bilgilerin açıklanması gereken durumların belirlenmesi ve bu konuyla ilgili bir rehber verilmesi, kamu ve meslek çıkarlarına göre yapılmıştır.
- Bununla birlikte bilgilerin gizliliğinin ortak yasanın bir parçası olduğu ve bundan dolayı ayrıntıları verilen ahlak kurallarının üye kurulun bulunduğu ülkenin yasalarına bağlı olacağı dikkate alınmalıdır.

<sup>157</sup> <http://www.mmmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005; 3568 Sayılı Kanun; [www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html](http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html).

Denetim ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular sıraylanmamaktadır.<sup>158</sup>

### 3.2.3.2.5. Ücretler

YMM'ler, yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar. Başka bir YMM, asgari ücretin üstünde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeksizin daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz. Çalışma ücretleri, aşağıdaki maddeler göz önünde bulundurularak, müşteriye verilen hizmetin adil bir karşılığı olacak şekilde belirlenmelidir.<sup>159</sup> Verilecek profesyonel hizmet için gerekli olan bilgi ve beceri,

- Profesyonel hizmet veren kişinin almış olduğu eğitim ve sahip olduğu deneyim.
- Profesyonel hizmet veren kişilerin tek tek harcadığı zaman.
- Bu hizmeti vermekle alınan sorumluluğun seviyesi.
- Çalışma ücretleri, saat ya da gün başı alacakları uygun bir oranla belirlenmelidir. Bu oran, organizasyon ve profesyonel muhasebecinin sunduğu temel hizmetlere ve bu hizmetlerin iyi planlanmış, kontrol edilmiş ve yönetilmiş olmasına bağlı olarak belirlenmelidir.
- Ayrıca her ülkenin yasal, sosyal ve ekonomik faktörler de değerlendirilmelidir. Uygun oranı belirlemek, hizmet veren profesyonel muhasebecilerin görevidir.
- YMM, mevcut ya da gelecekte vereceği hizmetin, belirlenen ya da tahmin edilen ücret ya da ücret oranı karşılığında yapılacağını belirtmemelidir, çünkü işin teslim edileceği tarihte ücret ya da ücret oranları artmış olabilir. Ancak bu durumun müşteriye belirtilmemesi gerekir.
- Müşteri için mesleki hizmet verirken, YMM, ücret alımını ön ödeme şeklinde de alabilir.

<sup>158</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara, 2000, s. 249.

<sup>159</sup> <http://www.mmmmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005.249

- Ücretlerin müşterisinden, o hizmet için daha önce aldığı ücretten daha düşük bir ücret alabilir.

### **3.2.3.2.6. Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri**

YMM'ler TÜRMOB'un yayımladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının finansal tablolarla ilişkilendirilmesine izin vermez. YMM'ler, TÜRMOB'un benimsediği TMUDESK'in standartları ile standart yayımlanmamış konularda genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uyulmadan hazırlanmış finansal raporlar için, bu standartlar ve ilkeler doğrultusunda hazırlandığı yönünde görüş bildiremezler.<sup>160</sup>

### **3.2.3.2.7. Öngörü Yasağı**

YMM'ler, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. YMM, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karıştırılmasına izin vermez. Proforma Bilânço ve Gelir Tablolarının hazırlanmasının veya gerçekleşmesini destekleyen görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir YMM'nin adının karıştırılması yasaktır.

### **3.2.3.2.8. Haksız Rekabet Yasağı**

Bir YMM, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile, diğer bir YMM'ye iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda YMM'ler birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, müşavirlik işlerini yapan bir YMM bulunmasına rağmen bir başka YMM'den hizmet isterse, YMM'ler, YMM ile ilişki kurmalıdır.<sup>161</sup>

### **3.2.3.2.9. Personel Sağlanması**

YMM'ler, başka bir YMM'nin personeline bu YMM'ye haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde

<sup>160</sup> [www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html](http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html), 25.05.2005.

<sup>161</sup> 3568 Sayılı Kanun, Dördüncü Bölüm, Madde 10.

bulunamaz. Ancak, personelin kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş başvurusu halinde uygulanmaz.

### 3.2.3.2.10. Dürüst Olmayan Davranışlar ile Reklâm ve Teşvik Yasağı

YMM'ler, dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar. Madde 17, reklâm yapma yasağı getirmektedir. Buna göre YMM'lerin reklâm yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklâm yapmak yasaktır. YMM'ler, basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle kendi firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklâm edemez.

YMM'ler herhangi bir yazar veya muhabir ile görüştüğünde, vereceği bilgilerin nasıl kullanılabileceğini kontrol edemeyeceğinden, muhabire, meslek ahlak kurallarının gerektirdiği sınırlamaları açıklamalıdır. YMM'lerin gazete ve dergilerde yazı yazmaları, haber programları yapmaları ya da kitap yazmaları durumunda, bunları yayımlayan yayımcı tarafından yapılacak övgülerde ve tanıtımlarda; yazar olan YMM'nin özgeçmişi, öğrenimi, mesleki unvanı, deneyimleri, mesleki şirket ortaklığı ve ifa ettiği belli başlı görevleri yer alabilir. Bu övgü ve tanıtımlarda meslek unvanı dışında "vergi uzmanı", "yönetim danışmanı", "eski vergi dairesi müdürü", "eski inceleme elemanı" gibi herhangi bir mesleki uzmanlığı gösteren bir tanıtım kullanılamaz.<sup>162</sup>

YMM'ler veya mesleki şirketin kullandığı yazışma kağıtları meslek onuruna yakışan biçimde düzenlenmeli ve üzerinde şirket ve mesleki unvanlar dışında ayrı bir uzmanlık dalı belirtilmemelidir. Bu kâğıtlarda mesleki şirketin veya büronun unvanı, adresi, telefon, faks, internet ve benzeri iletişim numaraları, ortakların, vefat etmiş ortakların, kurucuların isimleri ve hizmet süreleri, ortaklardan ayrı olduklarını belirten bir çizgi ve başlık altında ayrılması koşuluyla çalıştırılan YMM'lerin adları, diğer şehirlerde işbirliği yapılan YMM'ler ile şubelerinin adları yer alabilir.

YMM'ler ve yanlarında çalışan görevli diğer personelin kullandıkları kartvizitler reklâm sayılmaz. Bu kartlar, yalnızca kart sahibinin adını ve soyadını, mesleki şirketin veya büronun unvanını, adres ve telefon-faks numaralarını, mesleki unvanı ile bürodaki

<sup>162</sup> [www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html](http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html), 25.05.2005.



ya da şirketteki yönetici, ortak, danışman gibi unvanları taşır. Bu kartvizitlerde herhangi bir uzmanlık alanı ya da eski görevlerini belirten rumuz veya unvanların yer alması reklâm kapsamında olduğundan yasaktır.

Bağımlı YMM'lerin ticari faaliyetler sırasında bu unvanlarını kullanmaları yasaktır.

Ancak, 17. maddeye göre şu hususlar reklâm kapsamı dışında kalıp bu eylemler reklâm sayılmamaktadır:

- Toplumun ilgilendiği konularda kişinin yaptığı yayınlar ve demeçlerinin haber programlarında verilmesi, yazı ve haber yazılması veya yazması reklâm sayılmaz.
- Yazarlık ve akademik unvanlarının kullanılması reklâm sayılmaz.
- Eğitim seminerlerine katılma reklâm sayılmaz.
- YMM'ler, diğer meslektaşlarına mesleki hizmet sunmak üzere kişisel ilişkide bulunması veya önerilerini mektupla bildirmesi reklâm sayılmaz.
- YMM'ler veya mesleki şirketin yayınladığı bildirilerin, sirkülerin, bültenlerin, işe alma broşürlerinin, bazı ticari konularda kendi personeli, müşterileri, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi reklâm sayılmaz.
- İş için başvuranlara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak istemde bulunan kişilere ve öğrenim kuruluşlarına bu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi reklâm sayılmaz.
- YMM'lerin bürosunu veya mesleki şirketini tanıtan özel dosya, katalog, baskılı bloknot ve kalem kullanılması reklâm sayılmaz.
- Bağımlı çalışan YMM'ler, YMM unvanlarını kullanabilirler. Bunları kullanmak reklâm sayılmaz.

### **3.2.3.2.11. 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 YMM'nin, bu hizmetlerden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir.

### **3.2.3.2.12. Bağdaşmayan İşler**

YMM'lerin 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, avukatlık, gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir.<sup>163</sup>

### **3.2.3.2.13. Diğer YMM'ler Aleyhinde Konuşma Yasağı**

Bir YMM, başka bir YMM'nin veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır. Denetim bir YMM, başka bir YMM tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemez. Bu YMM'ler, bölünme ve birleşme durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer YMM'lerin raporlarını referans göstermek suretiyle denetim raporlarını düzenlerler.

YMM'ler tasdik işlerinde karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde başka YMM'ler tarafından tasdik ya da denetim veya serbest çalışan bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından denetim yapılıyorsa, karşıt inceleme yapılması gereken firmanın kayıtları üzerinde inceleme yapmaları meslek ahlakına aykırı olduğundan yasaktır. Ancak bu tasdik ya da denetimi gerçekleştirmiş YMM'ler, imzalı tasdik ya da denetim raporlarını referans olarak göstermek suretiyle denetim ya da tasdiklerini tamamlarlar. Bu durumlarda karşıt inceleme yapılması söz konusu firmanın tasdikini yapan YMM ya da denetimini yapan YMM uygunluğunun bildirilmesi veya alınması zorunludur. Tasdik veya denetim tamamlanmamışsa, bu konuda ya diğer YMM'den karşıt inceleme için

<sup>163</sup> [www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html](http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html), 25.05.2005.

izin alınır, ya da onun sorumluluğunu üstlendiğine ilişkin düzenlenecek tutanak rapora eklenebilir.<sup>164</sup>

#### **3.2.3.2.14. Denetimde Kamu Sorumluluğu**

Denetim yapan YMM'ler, meslekten olmayan kimselere veya YMM'lere yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, YMM'lerin ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur.

### **3.3. YEMİNİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YASALARDA YER ALMAYAN ETİKSEL AÇIDAN SORUMLULUKLARI**

YMM'ler mesleki ve yasalar açısından uyma sorumluluğunda olduğu sorumluluklara yukarıda yer verilmişti. YMM'lere ilişkin yukarıda sıralana özel etik değerler “doğruluk”, sır saklama”, meslek onuru”, asgari ücret altına düşmeme”, “açıklık”, “güven” “kamu yararı”, “sorumluluk” gibi genel kavramlarla ifade edilebilecek sorumluluklardır. Bunlar dışında kalan ve yasalarda yer almayan evrensel boyutlu etik değerler açısından önemli kabul edilen sorumluluklara ise aşağıda yer verilecektir.<sup>165</sup>

#### **3.3.1. Gerekli Mesleki Eğitim ve Deneyime Sahip Olmak**

YMM'ler, genel kültür temeline dayalı sağlam teknik ve mesleki bilgiye sahip olmalıdırlar. YMM'lerin görev ve yetkilerinden anlaşılacağı gibi, uğraş alanı ekonomik eylem ve davranışlar olmakla birlikte, muhasebe ve vergi denetimi en başta gelen görevleri arasındadır. YMM'ler, bu konuları gereği, hem muhasebe konusunda hem de vergi konusunda kuramsal ve uygulamalı bilgi ve deneyime sahip olmak zorundadırlar.

#### **3.3.2. Bağımsız, Tarafsız ve Nesnel Davranmak**

Bağımsızlık hem düşünce itibariyle hem de bir işveren ya da yöneticiye bağımlı olmamaları demektir. YMM, denetlenen işletme ile hiçbir çıkar ilişkisi olmamalıdır.

<sup>164</sup> www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum4.html., 25.05.2005.

<sup>165</sup> Salih Özel, “ Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik II”, **Yaklaşım**, s. 2-3.

Tarafsızlık, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu ile vergi yönetimi ya da vergi yasaları karşısında “hakem” rolü oynayacak taraf anlamına gelmektedir. Vergi kayıp ve kaçacağını bulucu ve önleyici işlevini yerine getirirken, hiçbir etki altında kalmadan karar verebilmeli, taraf tutmayacağı gibi haksızlıkta yapmamalıdır. Doğru ne ise onu yapmalıdır. YMM’lerin yargısı yansız olmalı, yasaların genel görmüş ilkelerin ve yerleşik mesleki etik değerlerin ışığında oluşmalıdır.

### **3.3.3. Gerekli Mesleki Özeni Göstermek**

İyi ve rasyonel bir denetimin en önemli özelliği “özen” ve titizliğin” yapılan eylem esnasında gösterilmiş olmasıdır. YMM, denetim sürecinin her aşamasında, sonuçlandırılmasından raporlanmasına kadar aynı çalışmayı yapacak; bir başka YMM’nin harcayacağı azami gayret ve özenden daha aşağı düzeye düşmemesi gerekir. Gerekli özen ve titizliği göstermeyen YMM, özel meslek etiğine aykırı davranış olur. Ayrıca, bunun sonucunda hem kendisi hem de müşterisi açısından birçok sorunlar ortaya çıkar.

### **3.3.4. Planlı Çalışma ve Çalışma Kâğıtları Düzenleme**

YMM’ler mesleği gereği planlı, programlı çalışmaları gerekir. Bu nedenle her bir YMM, denetimin ön hazırlamasında iş gücü, zaman, örnek seçimi ve incelemesi konularında iyi bir planlama yapmalıdır. Planlama esnasında dikkat çekici kalemler ve alanlar tespit edilmeli, uygun denetim tekniklerinin seçimi yapılmalıdır. Ayrıca planda özel bilgi ve beceri isteyen alanlar belirlenmelidir. Ayrıca, denetim sonucu toplanan bilgi, belge ve kanıtların sistematik bir düzene sokulması gerekir. Bu düzenleme çalışma kâğıtlarıyla yapılır. Çalışma kâğıtları, YMM’nin, denetimde izlediği yolları, uyguladığı denetim teknik ve yöntemlerini, toplanan kanıtları, kanıtların değerlendirilmesini içerir. Çalışma kâğıtları, denetimin planlı bir biçimde özenle yapılıp yapılmadığı ortaya koyar.

### 3.3.5. Dış Görünüşüne Önem Verme

YMM'ler dış görünüşü, konuşma, davranış ve tutumları da önemlidir. Çünkü YMM, dış görünüşü, tutum ve davranışlarıyla da mesleğin saygınlığına katkı sağlamalıdır. Dış görünüş aynı zamanda YMM'ye olan saygıyı artırmanın yanı sıra güveni de artıracaktır.

### 3.3.6. Kamu Yararını Gözetme

Mesleği diğerlerinden ayıran en belirgin özelliği topluma karşı taşıdığı sorumluluğun bilincinde oluşudur. Muhasebecilik mesleğinin geneli ticaretin düzgün işleyişinin sağlanması için profesyonel muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına güvenen müşteriler, kredi garantörleri, hükümetler, işverenler, çalışanlar, yatırımcılar ve diğerlerinden oluşur. Bu güven muhasebecilik mesleğine kamu çıkarlarını gözetme sorumluluğunu yükler. Kamu yararı, profesyonel muhasebecilerin hizmet verdiği insan topluluğu ya da kuruluşların ortak mutluluğu olarak tanımlanır.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> <http://www.mmmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ ETİKSEL DEĞERLER AÇISINDAN ANALİZİ VE BURSA ÖRNEĞİ**

## 4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu araştırma YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının etiksel ve yönetsel değerler açısından analizini amaçlamıştır. Araştırma, YMM'lerin hizmet verdikleri mükellefler ile gerçekleştirilmiştir. Böyle bir yöntem izleminin amacı, YMM'lik mesleğinin etiksel ve yönetsel değerler açısından, işletmelerden nasıl değerlendirildiği; diğer deyişle, hizmet alan işletmeler, YMM'leri nasıl gördüklerini ortaya koymaktır. Araştırma, Bursa Büyükşehir merkezinde işletmecilik faaliyeti gösteren ve YMM'lik hizmetinden yararlanan 20 işletmede gerçekleştirilmiştir.

### 4.1.1. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, sadece Bursa Büyükşehir ile sınırlı olup, Bursa'da 20 işletmede gerçekleştirilmiştir. Bu yönüyle araştırma spesifik bir saha araştırması niteliğindedir.

### 4.1.2. Araştırmaya Konu İşletmeler

Araştırma Bursa'da faaliyet gösteren çeşitli hukuksal yapılar ve büyüklüklerdeki, YMM'lerin hizmetlerinden yararlanan 20 işletmede gerçekleştirilmiştir. Anket gerçekleştirilen işletmelerden 4'ü işletme isimlerinin hiçbir surette kullanılmaması kaydıyla anket formundaki yargularla ilgili görüşlerini ortaya koymuştur. Bu çerçevede işletme isimlerinin araştırmada belirtilmesine izin veren anket uygulanan işletmeler şunlardır:

- Lot Tekstil İnşaat Turizm Ltd. Şti.
- Ön- İş Mak Önadımlar Makine San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Akdem Tekstil Sanayi Ltd. Şti.
- Kapimsan Otomotiv Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.
- ARM Otomobil Dış Ticaret Ltd. Şti.
- Teksmak Makine Tekstil Ticaret Ltd.Şti.
- Elegant Tekstil Ltd. Şti.
- Küçükerler Tekstil Ticaret San. ve Ltd. Şti.
- Bozbey İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.
- F Özsan Matbaacılık San. ve Ticaret Ltd..Şti.
- Caneks Tekstil San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Tektaş Tekstil San. ve Tic. A.Ş.

- A-plas Plastik Lastik Sanayi İbrahim Gülşen (Şahıs İşletmesi)
- Meridyen Gıda Mad. An. ve Tic. Ltd. Şti.
- Erguvan Gıda Mad. San. Tic. Ltd. Şti
- Özgün Yılmaz Turizm Taşımacılık Ltd. Şti.

#### 4.1.3. Araştırmanın Yöntemi

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının etiksel ve yönetsel değerler açısından analizini amaçlayan bu araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket üç bölümden oluşmuştur. Anketin birinci bölümünü demografik bilgiler, ikinci bölümünü etiksel yargılar, üçüncü bölümünü ise yönetsel yargılar oluşturmuştur.

Anketin demografik bilgilerin yer aldığı bölümünde anket katılımcılarının cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, iş deneyimi, iş yerindeki mevki (pozisyonu), işletmede çalışan sayısı, işletmenin hukuki yapısı, işletmenin faaliyet gösterdiği ana sektör ile işletmenin faaliyet gösterdiği pazar alanı araştırmaya konu edinmiştir.

Anketin YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının etiksel açıdan araştırmaya konu edinen ikinci bölümünde ise çalışmanın teorik bölümünde ortaya konulan ve araştırmanın hipotezlerini test etmeyi amaçlayan etiksel değerleri analiz etmeye yönelik 38 yargı yer almıştır.

Anketin üçüncü bölümünde ise YMM'lerin sorumluluklarının yönetsel açıdan analiz edildiği ve yine araştırmanın hipotezlerini test etmeye yönelik 14 yargı yer almıştır.

Anket bulguları SPSS 10 bilgisayar programına aktarılarak aritmetik ortalamaları alınmıştır.

#### 4.1.4. Araştırma Hipotezleri

Araştırmada etiksel değerlerin analizine yönelik hipotezlerini şunlar oluşturmaktadır:

H<sub>1</sub>= YMM'ler, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkelerine bağlıdırlar.

H<sub>2</sub>= YMM'ler mesleki özen ve titizlik konusuna duyarlıdırlar.



H<sub>3</sub>= YMM'ler müşterilerinin sırlarını saklama ve – gizlilik ilkelerine bağlılık konusunda duyarlıdırlar.

H<sub>4</sub>= YMM'ler ücretleriyle ilgili müşterileriyle yaptıkları sözleşmelere bağlıdırlar.

H<sub>5</sub>= YMM'ler, meslektaşlarıyla haksız rekabet yasağına uyma konusunda duyarlıdırlar.

H<sub>6</sub>= YMM'ler diğer YMM'lerin aleyhinde konuşmama ilkesine duyarlıdırlar.

H<sub>7</sub>= YMM'leri meslekleriyle bağdaşmayan işler ile uğraşmama konusunda duyarlıdırlar.

H<sub>8</sub>= YMM'ler, gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahiptirler.

H<sub>9</sub>= YMM'ler gerekli mesleki özeni gösterme konusunda oldukça duyarlıdırlar.

H<sub>10</sub>= YMM'ler, planlı çalışırlar, tertip ve düzenine dikkat eder. Çalışma kâğıtları düzenleyerek işlerini düzenli yapma konusunda duyarlıdırlar.

H<sub>11</sub>= YMM'ler, mesleklerinin sorumluluğu gereği dış görünüşüne ve konuşma üslubuna önem verirler.

H<sub>12</sub>= YMM'ler, kamu yararını gözetme konusunda oldukça duyarlıdırlar.

H<sub>13</sub>= YMM'ler, denetim standartları ve muhasebe ilkelerine göre yükümlülüklerini getirmeye özen gösterirler.

H<sub>14</sub>= YMM'ler, öngörü yasağına uymada hassasiyet gösterirler.

Araştırmanın yönetsel değerlerin analizine yönelik hipotezlerini ise şunlar oluşturmaktadır.

H<sub>15</sub>= YMM'ler, üstlendikleri sorumlulukların gereği olarak kanun ve yönetmelikler çerçevesince tasdik ve denetim görevini en iyi biçimde yerine getirirler.

H<sub>16</sub>= YMM'ler, mesleğinin gereği olarak, teklif ve önerileriyle işletmenin geleceğine yönelik rasyonel kararlar alınmasına katkıda bulunur.

H<sub>17</sub>= YMM'ler, yönetsel sorumluluk anlayışı gereği bilgi ve tecrübelerine bağlı olarak işletmelere gereken danışmalık görevini yaparak, işletmelerin

etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunurlar.

H<sub>18</sub>= YMM'ler, değişen kanun, yönetmelik ya da işletmenin yönetsel açıdan sıkıntıya düşmesine yol açacak konularda bilgilendirme görevinde bulunarak müşterisinin sıkıntıya düşmesine önler.

H<sub>19</sub>= YMM'ler defter tutma ve mali bilançolar hazırlamayı zamanında, kanun ve yönetmeliklere uygun bir biçimde yaparak mükellefinin herhangi bir sıkıntıya düşmesini önler.

## **4.2. ARAŞIRMA BULGULARI**

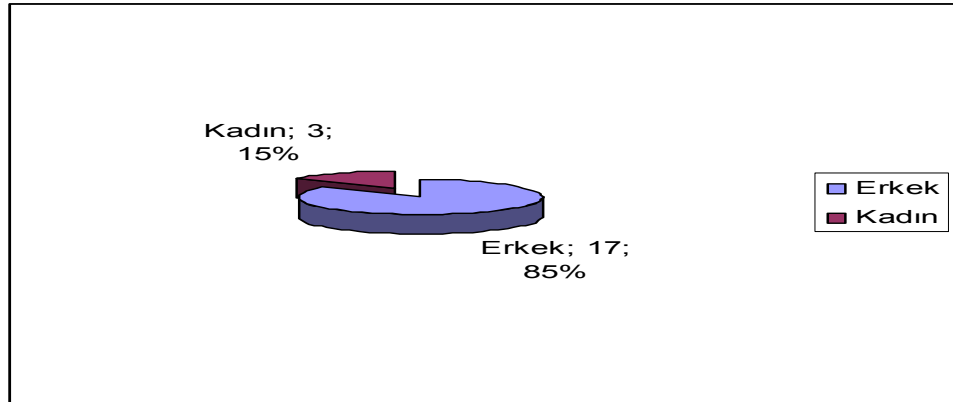
Araştırmada elde edilen demografik, müşterek ve müteselsil sorumluluk açısından etiksel değer ve yönetsel değerler ile ilgili bulgulara aşağıda yer verilecektir.

### **4.2.1. Demografik Bulgular**

Demografik bulgular, cinsiyet, yaş, eğitim durumu, iş deneyimi, iş yerindeki mevki, çalışan sayısı, hukuki yapı, ana faaliyet alanı ve faaliyet gösterilen alan ile ilgilidir.

#### 4.2.1.1. Cinsiyet İlişkin Bulgular

“Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği” adlı çalışma ile ilgili olarak yapılan anket çalışmasına katılanların cinsiyet dağılımı şekil 4,1’de görülmektedir.

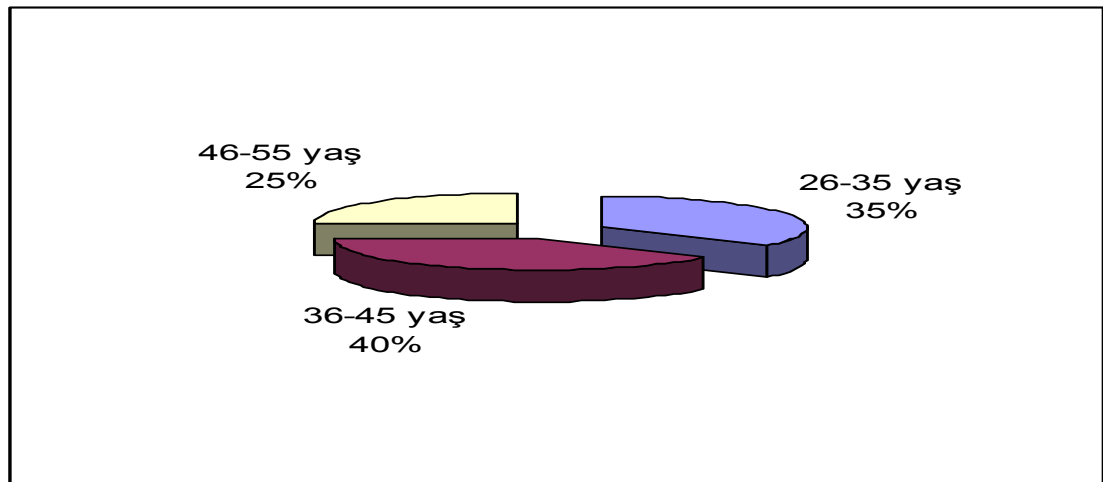


Şekil 4.1. Cinsiyet

Şekil 4.1’de görüldüğü gibi, ankete katılanların %15’i kadın(3); %85’i erkektir (17).

#### 4.1.1.2. Yaş ile İlgili Bulgular

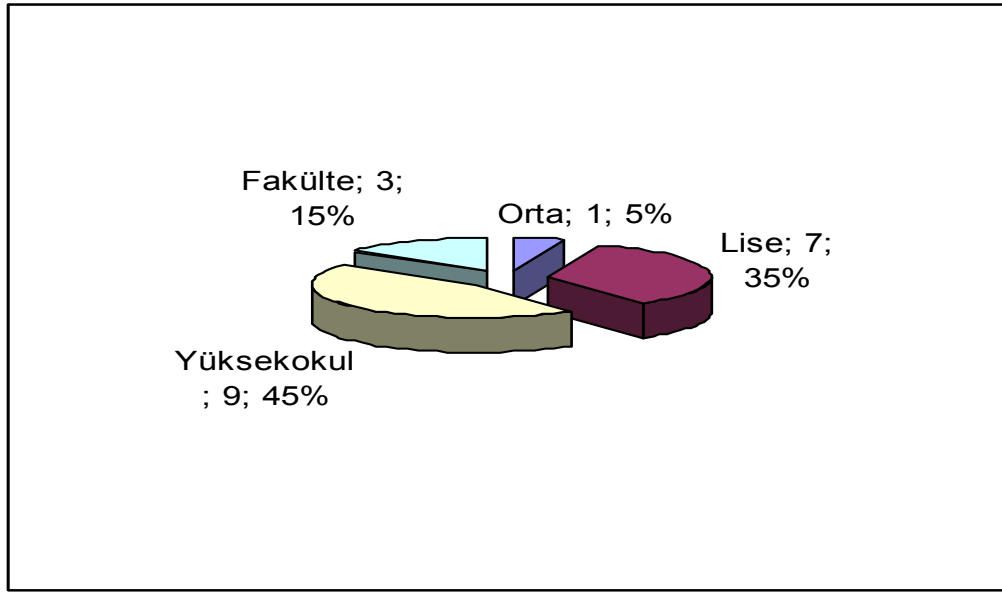
Ankete katılanların yaş ile ilgili bulguları, Şekil 4,2’de görülmektedir. Şekil 4.2’de de gösterildiği gibi , ankete katılanların %40’ını 36-45 yaş grubu; %35’ini 26-35 yaş grubu; %25’ini ise 46-55 yaş grubu oluşturmaktadır.



Şekil 4.2. Anket Katılımcılarının Yaş Dağılımları

#### 4.1.1.3. Eğitim ile İlgili Bulgular

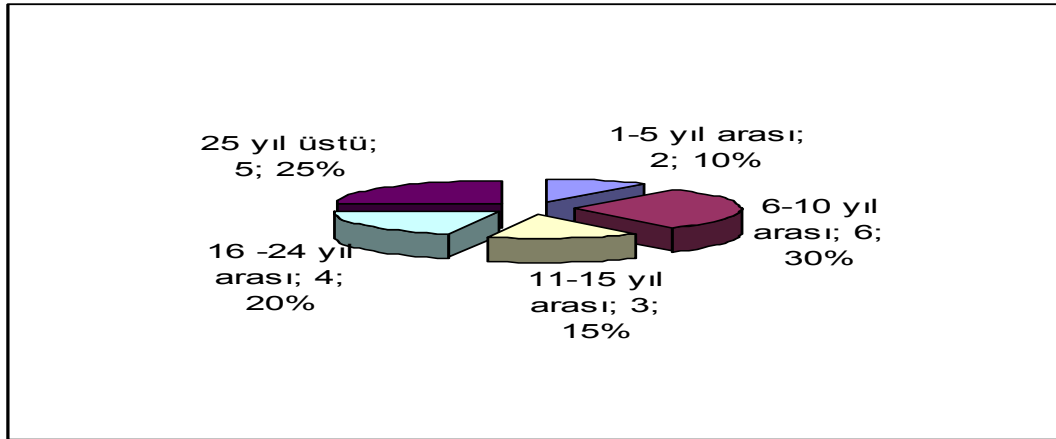
Şekil 4.3, Anket katılımcılarının eğitim durumu bilgilerini göstermektedir. Şekil 4.3'de görüldüğü gibi, anket katılımcılarının %45'ini yüksekokul; %35'ini Lise oluşturmaktadır. Anket katılımcılarının ancak %15'ini fakülte; %5'ini ortaokul oluşturmıştır.



Şekil 4.3. Eğitim ile İlgili Bulgular

#### 4.1.1.4. İş Deneyimi ile ilgili Bulgular

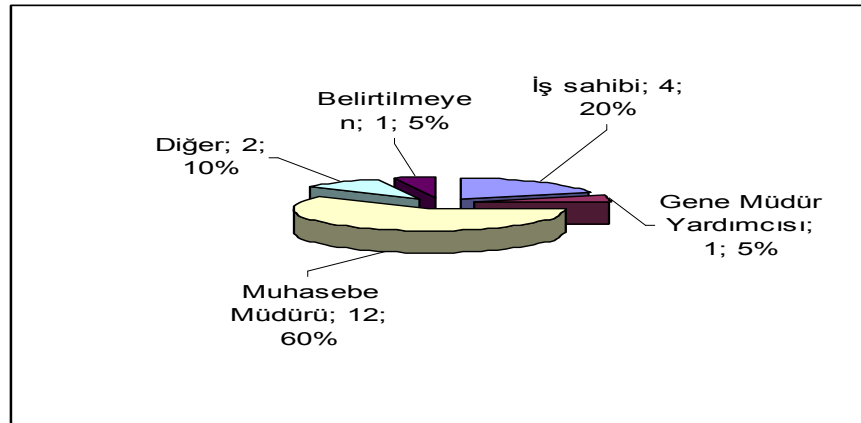
Şekil 4.4, Anket katılımcılarının iş deneyimi ile ilgili bilgilerini göstermektedir. Şekil 4.4'de görüldüğü gibi, anket katılımcılarının %30'u 6-10; %25'i 25 yıl üstü, %20'si 16-24, %15'i 11-15 yıl, %10'u ise 1-5 yıl iş deneyimine sahip yöneticilerden oluşmaktadır.



Şekil 4.4. İş Deneyimi Bulguları

#### 4.1.1.5. Ankete Katılanların İş Pozisyonu

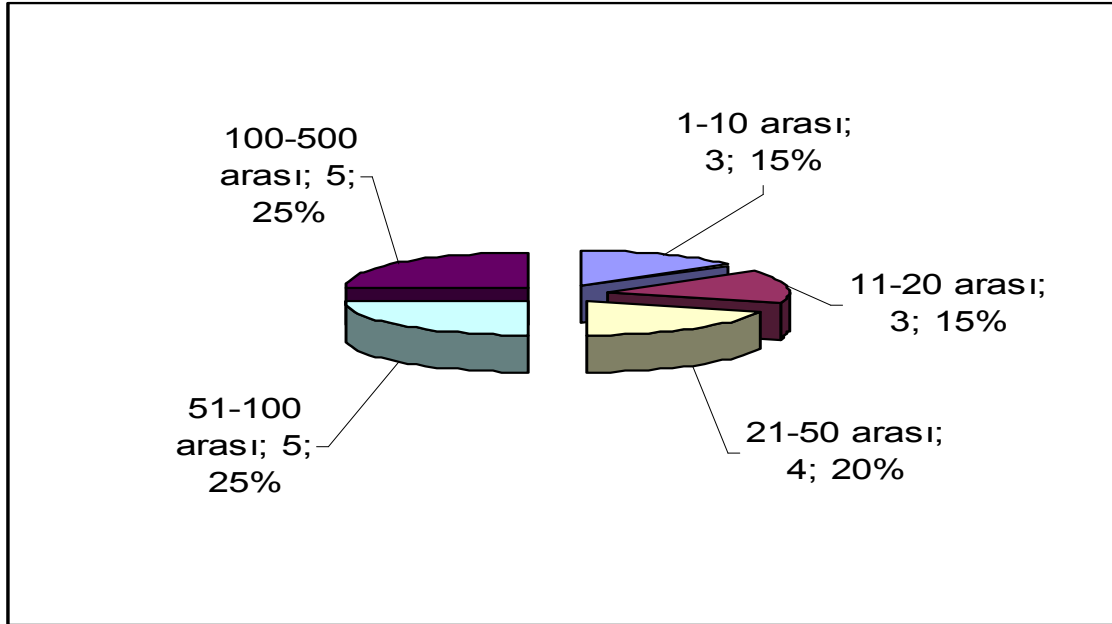
Ankete katılanların %60'ını muhasebe müdürleri oluşturmaktadır. Ankete katılanların %20'sini iş sahipleri oluşturmaktadır. Genel Müdür yardımcısının ankete katılım oranı %5 iken, diğer olarak seçenek belirtenlerin oranı %10'dır. Ankete katılımcısı 1 kişi (%5) ise pozisyon belirtmemiştir.



Şekil 4.5. İş Mevkisiyle İlgili Bulgular

#### 4.1.1.6. İşletmede Çalışan Sayıları

Anket bulgularından elde edilen bilgilere göre anket uygulaması gerçekleştirilen işletmelerin çalışan sayıları ve oransal dağılımları Şekil 2.6'da gösterildiği gibidir.

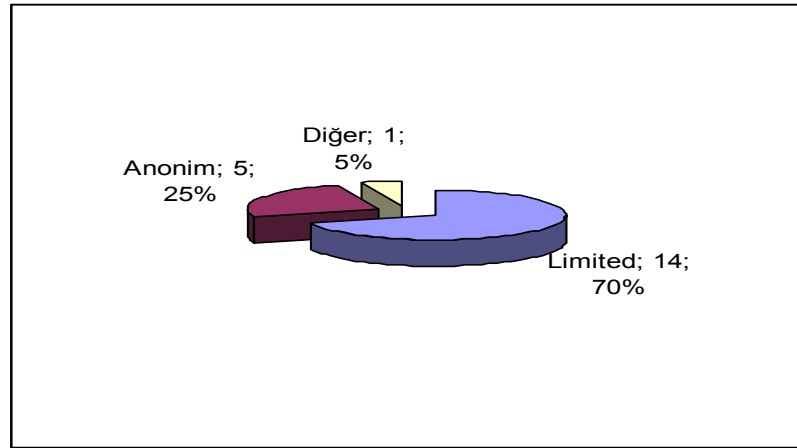


Şekil 4.6. Çalışan Sayısı ile İlgili Bulgular

Şekil 4.6'da görüldüğü gibi, anket yapılan işletmelerin %25'i 100-500 arası çalışan diliminde; %25'i 51-100 arası çalışan diliminde; %20'si ise 21-50 arası çalışan diliminde yer almaktadır. 1-10 ve 11-20 arası dilimde çalışan sayısı oranı %15'dir.

#### 4.1.1.7. Hukuki Yapıları

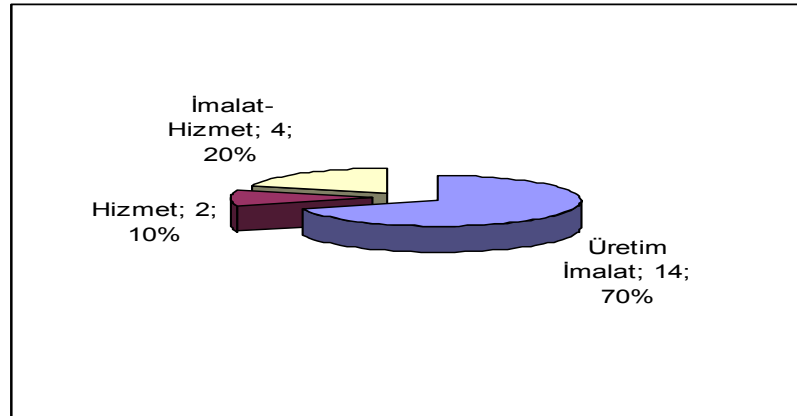
Şekil 4.7, anket yapılan işletmelerin hukuki yapılarını göstermektedir. Bulgulara göre anket gerçekleştirilen işletmelerin %70'i Limited şirket; %25'i anonim şirkettir.



Şekil 4.7. Hukuki Yapılara İlişkin Bulgular

#### 4.1.1.8. Faaliyet Gösterilen Ana Sektörler

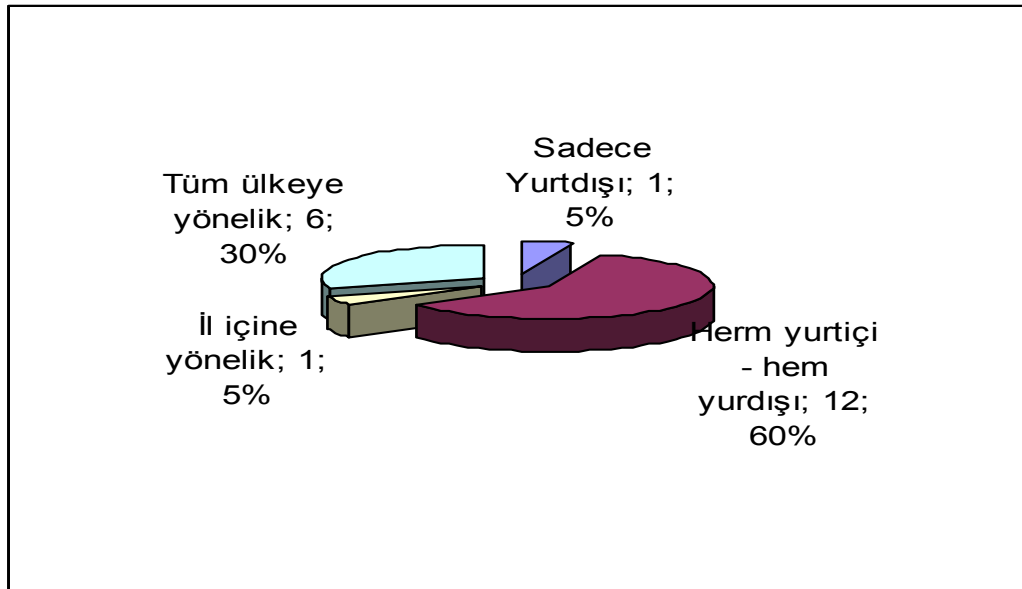
İşletmelerin faaliyet gösterdiği ana sektörler itibariyle dağılımını Şekil 4.8’de gösterilmiştir. Şekil 4.8’deki bulgulara göre, anket uygulanan işletmelerin % 70’i üretim – imalat; %20’si imalat – hizmet; %10’u hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir.



Şekil 4.8. Faaliyet Gösterilen Ana Sektöre İlişkin Bulgular

#### 4.1.1.9. Faaliyet Gösterilen Alan

Anket uygulanan işletmelerin faaliyet gösterdiği alana bakıldığında hem yurtiçi – hem yurtdışı faaliyet gösteren işletmelerin oransal dağılımı %60; tüm ülkeye yönelik %30, sadece yurtdışı ve il içine yönelik %5'tir.



Şekil 4.9. Faaliyet Gösterilen Alan

#### 4.2.2. Etiksel Değerlendirme Yargıları

“Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği” , adlı çalışma çerçevesine yapılan etiksel değerlendirmeye ilişkin bulgular Tablo 4,1’de gösterildiği gibidir. Tablo 4.1’deki yargılardan 9’ nolu “YMM, belirlenen ücret dışı bazen anlaşılmaz gerekçeler ileri sürerek ek ücret taleplerinde bulunur.”; 14 nolu “YMM, bazı meslek sırrı konuları ileri sürerek sürekli fazla ücret ödeme ile karşı karşıya bırakmaktadır.”; 27 nolu “YMM, sözleşme dışı hediye vb. şeyleri kabul eder.”; 9 olu “YMM, işletmemizin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek için yardımcı olur.” yargıları, ankete katılanların verdikleri cevapları test etmeyi, diğer deyişle anket katılımcılarının cevapları rasyonel verip vermediğini analiz etmeye yöneliktir. Bu nedenle bu yargılara verilen cevapların beklenen ortalama değerlerin düşük olması beklenmektedir. Ancak



diğer yargılara verilen cevapların ise beklenen ortalama değerlerinin yüksek olması gerekmektedir.

29 nolu “YMM kuruluşu ile ilişkilerimi bu dönemden sonra kesmek istiyorum yargısı da, mükelleflerin, YMM’lerin etiksel ve yönetsel sorumluluklarına bakışını analiz etmeyi amaçlamıştır. Bu nedenle bu yargıya verilen cevapların da beklenen ortalama değerinin düşük olmasıdır.

Tablo 4.1. Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizine İlişkin Bulgular

Sıra	Yargılar	Frekans	A.O.	Std. Sapma
1	YMM, diğer rakip firmalarla işletmemiz ile ilgili konuları konuşmaz.	20	4,85	,4894
2	YMM, hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranır.	20	4,90	,3078
3	YMM, işini ciddi yapar, bu nedenle bugüne hatalı işlerine rastlamadım.	20	4,60	,7539
4	YMM, düşüncelerine ve önerilerine önem veririm.	20	4,85	,3663
5	YMM, işletmemizin bildiği önemli sırlarını hiçbir zaman açığa vurmayaacağına inancım tam.	20	4,80	,6959
6	YMM, güncel hayatında yalana tevessül etmeyen bir kişiliğe sahiptir.	20	4,70	,6569
7	YMM, işletmemiz için önerdiği görüşler her zaman dikkate alınacak değerler olmuştur.	20	4,70	,4702
8	YMM, uyarıları ile işletmemizle ilgili birçok sıkıntı önceden önlenmiş işletmemiz rasyonel çalışmasına devam etmiştir.	20	4,45	,9987
9	YMM, işletmemizin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek için yardımcı olur.	20	2,30	1,6890
10	YMM, açık sözlü ve dürüst olduğunu düşünüyorum.	20	4,90	,3078
11	YMM, yasal veya mesleki bir zorunluluk olmayan işletmemizle ilgili bilgileri kesinlikle açıklamaz.	20	5,00	,0000
12	Birlikte çalışmamız hukuksal boyutta sona erse bile işletmemiz ile ilgili gizli bilgileri deşifre etmeyeceğine inancım tamdır.	20	4,95	,2236
13	YMM, diğer meslektaşları ile ilgili olumsuz görüş ve düşünceler belirtmemeye özen gösterir.	20	4,45	1,0501
14	YMM kuruluşu ile ilişkilerimi bu dönemden sonra kesmek istiyorum (Eğer cevabınız evet ya da yakın bir cevap ise sondaki açıklamalar kısmında nedenini belirtiniz)	20	2,00	1,7770
15	YMM, görev ve yetkilerini kullanırken, özgürce hareket eder. ( Diğer kişi ve kuruluşların etkisi altında kalmadan)	20	4,45	1,2344
16	YMM, görevini yaparken, müşteri düşüncesinden uzaklaşarak kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket eder.	20	4,65	,4894
17	YMM, birbiriyle ilişkili birden fazla hizmet verdiği işletmelerin (rakip yada ticari ilişkisi bulunan işletmeler ) iş ilişkileri etkisinde kalmaz.	20	4,75	,5501

18	YMM ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunmaz.	20	4,75	,5501
19	YMM, çıkar çatışmalarına alet olmadan işini yapar.	20	4,75	,5501
20	YMM, kanun, tüzük, yönetmelik gibi uyulması gereken hükümler konusunda azami dikkati gösterir.	20	4,90	,3078
21	Denetimler, incelemeler kararlaştırılan zaman diliminde aksatılmadan yapılır.	20	4,90	,3078
22	Meslek gereği, görülen hata kusur veya işletme aleyhine ileride olumsuz sonuçlar doğuracak her konuda uyarı, ikaz görevini yerine getirerek işletmeye yardımcı olur.	20	4,85	,3663
23	YMM, muhasebe usul, esaslarına ve standartlarına uygun davranır ve bu hususta titizdir.	20	4,90	,3078
24	YMM, mesleğin gerektirdiği yazılı ve yazılı olmayan ahlaki tutum ve davranışlarda bulunmaya özen gösterir.	20	4,60	,9947
25	YMM ile çalışma müddetince herhangi bir yasal sıkıntı ile karşılaşılması söz konusu olmamıştır.	20	4,80	,4104
26	YMM, kanunlar ve kendilerine verilen yetkiler çerçevesince ücretini alır.	20	4,70	,9234
27	YMM, belirlenen ücret dışı bazen anlaşılabilir gerekçeler ileri sürerek ek ücret taleplerinde bulunur.	20	1,80	1,5079
28	YMM, bazı meslek sırrı konuları ileri sürerek sürekli fazla ücret ödeme ile karşı karşıya bırakmaktadır.	20	1,65	1,3870
29	YMM, sözleşme dışı hediye vb. şeyleri kabul eder.	20	1,60	1,2732
30	YMM, evrak ve her türlü belgeleri düzenli bir şekilde klasörlerde muhafaza eder.	20	4,70	,9234
31	YMM, aradığı belge ve dokümana mümkün olabilecek en kısa zamanda ulaşır.	20	4,75	,4443
32	YMM, istek ve beklentilerini ifade ettiğinde gerekli notlar alır.	20	4,85	,3663
33	YMM, randevu gün ve saatlerine özen gösterir.	20	4,75	,4443
34	YMM, çalışma prensiplerine sıkı sıkıya bağlı bir kişidir.	20	4,80	,4104
35	YMM çalışma bürosu kişiliğini yansıtır biçimde tertipli ve düzenlidir.	20	4,80	,5231
36	YMM, kendi giyim, kuşam vb. dış görünüş faktörlerine özen gösterir.	20	4,90	,4472
37	YMM, bürosunda istihdam ettiği diğer çalışanların da dış görünüş faktörlerine önem verir.	20	4,70	,6569
38	YMM, konuşma üslubuna özen gösterir. Argo konuşmalardan kaçınır.	20	4,90	,4472

Tablo 4,1'deki bulgular analiz edildiğinde, YMM'lerin hizmet sunduğu işletmelerin bakış açısında göre YMM'lerin, etiksel açıdan olumlu bir yaklaşımla değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Müteselsil sorumluluk taşıyan YMM ve mükelleflerin, birbirleriyle ilişkilerinin rasyonel temellere dayalı olduğu anlaşılmaktadır. Tablo 4,1'deki bulgulardan mükelleflerin hizmet aldıkları YMM'leri, dürüstlük ilkesine bağlı, güvenilir, tarafsız, işlerini düzenli, tertipli, planlı yapan, konuşmasına ve sosyal statüsünün uygunluğuna göre giyim kuşam, dış görünüşüne önem veren kişiler olarak görmektedirler. Bu açıdan bakıldığında, müteselsil sorumluluk çerçevesinde mükellefler etiksel açıdan YMM'leri, etiksel değerlere uygun

hareket eden kişiler olarak değerlendirmektedirler. Tablo 4.1'deki aritmetik ortalama bulgularına bakıldığında; (9,14,27,28,29 nolu yargılar hariç) tüm yargılara katılım ortalamasının yüksek olduğu görülmektedir. Bu bulgular, mükellefiyle birlikte müteselsil sorumluluk taşıyan YMM'lerin, bu sorumluluklarını etiksel açıdan yerine getirmede yüksek derecede özen gösterdiklerini ortaya koymaktadır.

Araştırmada, araştırmada ortaya konulan yargılara, katılımcıların rasyonel yaklaşım yaklaşmadıklarını ortaya koymak amacıyla konulan 14, 27, 28 ve 29 nolu yargılara ise, katılım oranının düşük olması da, YMM'lerin, müteselsil sorumluluk taşıdıkları mükelleflerinin etiksel açıdan onayını aldıklarını ortaya koymaktadırlar. Dolayısıyla Bursa'da YMM'lerden hizmet alan 20 işletmede gerçekleştirilen anket sonucu, YMM'lerin müteselsil sorumluluk çerçevesinde etiksel açıdan mesleklerinin gerektirdikleri davranışları ve yaklaşımları ortaya koydukları anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin, YMM'lere karşı güvenini sarsacak, onların güvenilmez ve dürüst olmayan kişiler olarak algılanmasını yol açacak ücret konusu ile ilgili 2'nolu "YMM, belirlenen ücret dışı bazen anlaşılabilir gerekçeler ileri sürerek ek ücret taleplerinde bulunur." ve 14 nolu "YMM, bazı meslek sırrı konuları ileri sürerek sürekli fazla ücret ödeme ile karşı karşıya bırakmaktadır." şeklindeki yargılara katılım aritmetik ortalamasına bakıldığında, 2,30- 2,00 dolaylarında kaldığı görülmektedir. Bu ortalama değerler düşük olup, YMM'lerin genel olarak ücret konusunda etiksel olmayan bir davranış sergilemediğini ortaya koymaktadır. Şayet bu yargıların ortalama değerleri yüksek çıkmış olsa idi, YMM'lere olan güvensizliğin, dürüst olmayan bir davranışın göstergesi olurdu. Bu durumda etiksel açıdan yanlış bir davranış olarak algılanması gerekirdi. Ancak, ortalama değerlere bakıldığında, bunun düşük oranlarda kaldığı görülmektedir.

29 nolu "YMM, sözleşme dışı hediye vb. şeyleri kabul eder."; yargısından da, YMM'lerin sözleşme dışı hediye vb. şeyleri kabul etmede, meslek etiği açısından duyarlı davrandıkları görülmektedir.

YMM'ler ile mükellefler arasında maddi olarak da müteselsil sorumluluk doğuracak olan, 9 nolu "işletmelerin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı

durumları gizlemede yardımcı olur” yargısına katılım oranının da düşük olduğu bu yargıya katılım aritmetik ortalama değerinin 2.30 olduğu görülmektedir. Bu bulgulardan, kanuni olarak YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluk doğuracak fiil ve davranışlardan uzak kalmakla birlikte, sehven oluşabilecek bazı kusurların yine kanunlar çerçevesince giderilmesine yardımcı olma yönünde çabaları olduğu söylenebilir. Dolayısıyla YMM’lerin, kanunlar karşısında hem kendilerinin hem de mükellefin müşterek ve müteselsil sorumluluğunu doğuracak fiillere duyarlı davrandıklarını ve aynı zamanda etiksel bir yaklaşım yanlısı olduklarını söylemek mümkündür.

Bu düşüncüyü 14 nolu yargıya verilen cevaplarda doğrular niteliktedir. 4 nolu yargı ile ilgili bulgulara bakıldığında, hizmet aldığı YMM’ler ile ilgisini kesmek isteyenlerin aritmetik ortalama değeri, 2.00’dir. Bu düşük bir değerdir. Diğer deyişle, araştırma yapılan işletmelerde, YMM’ler ile ilgisini dönem sonu kesmek isteyenlerin oranı oldukça düşüktür. Dolayısıyla işletmelerin YMM’lerin etiksel davranışlarından memnun olduğu, bunun müşterek ve müteselsil sorumluluklara yansıdığı, YMM’lerin mesleklerinin gerektirdiği itinalı davranışlardan dolayı önemli sorunlar yaşamadıklarını söylemek mümkündür. Bu durum aşağıda Tablo 4,2’deki frekans dağılımı ve oransal değerlerde de açıkça görülmektedir.

Tablo 4.2. İşletmelerin Hatalarını ve Uygunsuzluklarını Kapatmak İçin Bazı Durumları Gizlemede Yardımcı Olur

Kesinlikle katılmıyorum		Kısmen katılmıyorum		Fikrim yok		Kısmen katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum	
Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
11	55	2	10	1	5	2	10	4	20

Tablo 4,2’deki bu yargıya verilen cevapların frekans ve oransal değerlerine bakıldığında, 11 kişinin bu yargıya kesinlikle katılmadıkları, 2’sinin kısmen katılmadığı anlaşılmaktadır. Bunların toplamı 13 olup, toplam oransal değeri %65’tir. Buna karşın toplam 6 kişinin bu yargıya kısmen ve kesinlikle katıldıkları görülmektedir. 1 kişi ise fikrim yok şeklinde görüş belirtmiştir. Bunların toplam oransal değeri %30’dur. Bu

bulgulardan anlaşılacağı gibi, anket katılımcılarının %70'i, YMM'lerin, müteselsil ve müşterek sorumluluk doğuracak, aynı zamanda etik olmayan davranışlarda bulunmadıkları anlaşılmaktadır.

#### 4.1.3. Yönetmelik Değerlendirme Bulguları

“YMM'lerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Etiksel Yönetmelik Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği” , adlı çalışma çerçevesine yapılan yönetmelik değerlendirmeye ilişkin bulgular Tablo 4,2'de gösterildiği gibidir. YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının yönetmelik değerler açısından analiz etmeye yönelik anket formunda 14 yargı yer almıştır. Burada YMM'lerin hizmet verdikleri işletmelere işletmelerin verimlilik ve etkinliğini artırma konusunda mesleki bilgi ve tecrübesini kullanarak, danışmanlık ve yol göstericilik görevini yapıp yapmadığı, müteselsil ve müşterek sorumluluklara yol açabilecek hataları analiz ederek yönetime önceden rapor sunması ve ortaya çıkabilecek hatalar konusunda önceden önlem alınmasını sağlayıcı rol oynayıp oynamadığı analiz edilmek istenmiştir.

Tablo 4.3. Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Yönetmelik Değerler Açısından Analizine İlişkin Bulgular

Sıra	Yargılar	Frekans	A.O.	Std. Sapma
39	YMM, sadece kanun ve yönetmelikler çerçevesince denetim ve tasdik görevini yerine getirir.	20	4,75	,7164
40	YMM, işletmemizin gidişatı ile ilgili olarak ayrıca bir rapor hazırlayarak kuruluşumuzu bilgilendirir.	20	4,55	,9987
41	YMM, aktüel bilgisi ile mesleki bilgisini birleştirerek, işletmemizin geleceğine yönelik teklif ve önerilerde bulunarak işletmemizin vizyonuna katkıda bulunmaya gayret sarf eder.	20	4,35	,8751
42	YMM, aynı zamanda iyi bir yönetim danışmanı olarak yönetmelik hatalardan kaynaklanan durumları analiz ederek, raporlar sunarak uyarıcı olur.	20	3,60	1,5009
43	YMM, konjonktürel dalgalanmaları iyi izleyen biri olarak işletmemize aynı zamanda genel ekonomik gidişat konusunda yol göstericilik görevini yerine getirir.	20	3,90	1,4473
44	YMM, sadece işletmemiz için bir yasal sorumluluk değil, aynı zamanda danışma organı niteliğindedir.	20	4,15	1,2680
45	YMM, değişen kanunlar hakkında gerekli bilgilendirmeyi her zaman zamanında yapar.	20	4,90	,3078
46	YMM, değişen uygulamalar hakkında bilgilendirmeden de öte gerekli uygulamaların nasıl yapılacağı konusunda	20	4,45	1,0990

	işletmede yerinde veya ilgili personeli davet ederek kısa süreli örnek uygulamalı bilgilendirme ve eğitim etkinliğinde bulunur.			
47	YMM, işletmenin bilançolarını yorumlayarak işletme verimliliği konusunda işletmeyi bilgilendirici rapor düzenler.	20	4,50	,9459
48	YMM, verimlilik ve etkinlik konusunda yol göstericiliği ile işletme körlüğüne düşülmesini önleyici rol oynar.	20	4,10	1,1192
49	YMM, rekabet gücünü olumsuz etkileyen faktörler konusunda elde ettiği verilerden yararlanarak rapor sunar.	20	3,65	1,4609
50	YMM, girdi maliyetlerindeki dikkat çeken olumsuz değişimler konusunda bilgilendirmelerde bulunarak işletme verimsizliğini önlemede önemli rol oynar..	20	4,10	1,4105
51	YMM, stok verimliliği konusunda incelemelerden elde ettiği verilere göre bilgilendirmede bulunur.	20	4,35	1,0894
52	YMM, yaptığı araştırmalar sonucu verimlilik artırmada öncelikli alanlar konusunda bilgilendirmede bulunur.	20	3,70	1,3803

Tablo 4.2’de görüldüğü gibi araştırma konusu işletmelerden elde edilen bulgulara göre, YMM’ler, işletmelere işletmenin verimliliğini, etkinliğini, rekabet gücünü artıracak yol göstericilik, danışmanlık gibi konularda görevini yaptığı; ayrıca ileride YMM’ler ile işletmelerin müteselsil ve müşterek sorumlu tutulabileceği, faaliyet konusunda YMM’lerin görevini yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Diğer, deyişle, Tablo 4.2’deki bulgulardan işletmeler, YMM’lerin sorumluluk bilinciyle hareket ettiği, yönetsel açıdan bilgi ve tecrübesini işletmelerin yararına kullanarak işletmenin etkinliğine, verimliliğine katkı sağladığı görüşünde birleşmektedirler. Tablo 4.2’deki aritmetik ortalamalara bakıldığında, ortalama değer, beklenen iyimser değer oldukça üzerinde olduğu görülmektedir.

## SONUÇ

Ülkemizde “Yeminli Mali Müşavirliğin” (YMM) geçmişi yakın zamana dayanmaktadır. Henüz 25 yıllık bir geçmişe sahip olan YMM’nin gördüğü işlevlere bakıldığında sadece hizmet alanlar açısından değil, kamu yararı ve devlet açısından da önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Bir bakıma belirli kriterler çerçevesinde devletin denetim işlevini özel sektöre devri olarak da bazılarınca algılanan<sup>167</sup> YMM’nin, meslek olarak gördüğü işlevler sadece denetim ve muhasebecilik standartlarına uygunluk denetimi değildir. Genelde YMM denilince bunlar akla gelmekle birlikte, YMM’lerin hizmet verdikleri müşterilerinin işletmelerine katma değer sağlamaya yönelik danışmanlık gibi önemli bir işlevi yerine getirdiği de bir gerçektir.

YMM’ler, mesleki bilgi ve tecrübelerinden hareketle denetimleri ve işletme incelemeleri sırasında vakıf oldukları bir kısım bilgi ve düşünceleri işletmenin yararına olacak şekilde işletme yönetimleriyle paylaşırlar. YMM’ler, muhasebe standartların uygun denetim yaparlarken, aynı zamanda danışmanlık işlevi gereği, olaya stratejik boyutuyla yaklaşarak işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği tehlikeler, yakalayabilecekleri fırsatlar, işletmenin güçlü ve zayıf yönleri konusunda işletme yönetimine bilgi sunarak, işletmenin rasyonel yönetilmesi için gerekeni yaparlar.<sup>168</sup> Dolayısıyla YMM’ler, sadece denetim işlevini devlet adına yerine getiren kişiler olmayıp aynı zamanda hizmet alan müşterisine (mükellefe) danışmanlık hizmetini de yerine getiren kimselerdir. Bu açıdan YMM’ler, yönetim etkinliğin temel bir fonksiyonu olan verimlilik artışında, işletmelerin rekabet gücünün artırılmasında, etkin ve verimli bir yönetim sergilenmesinde, yenilik ve yaratıcılığı teşvik etmede, sorunların çözülmesinde önemli rol oynayabilecek kişiler olarak görülebilir.<sup>169</sup>

<sup>167</sup> Muzaffer Çam, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, S. 170, İstanbul, Mart 1999, ss. 13-14.

<sup>168</sup> Bkz. Hüseyin Ergin, Orhan Elmacı, “Stratejik Yönetim Muhasebesinin Bir İşlevi Olarak Seçilen Stratejinin Değerlendirilmesi ve Kontrolüne Yönelik Yeni Açılımlar, **DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 1, S. 2, Kütahya, Haziran 19145-163; Hüseyin Ergin, Orhan Elmacı, “Stratejik Yönetim Sisteminin Etkinliğinin Sağlanmasında Stratejik Yönetim Muhasebesinin Rolü (Bütçeden Stratejik Yönetime)”, **DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 1, S. 2, Kütahya, Haziran 2000, ss. 87-119.

<sup>169</sup> Bkz. Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, MPM Yayınları, Ankara, 1995, ss. 75-83.

YMM'lerin, gerek denetim gerekse danışmanlık görevini yerine getirirken önemsemesi ve uyması gereken bazı etik ve yönetsel değerler vardır. Gerek devlet, gerek meslek odaları gerekse kamu yararı YMM'lerin, bu etik ve yönetsel değerlere uygun bir yaklaşım sergilemesini bekler. YMM'ler, söz konusu etik ve yönetsel değerlere uygun bir yaklaşım sergilemesi, bazen müşterisi ile çatışma konusu olsa bile, YMM'lerin bu davranışı ileride karşılaşılabilecek müşterek ve müteselsil sorumlulukları düşünerek sergilemek zorundadır. Bu aynı zamanda müşterinin yararına olacak bir davranış olarak görülmesi gerekir.

YMM'lerin müşterileriyle karşı karşıya geldiği ve sorumluluklarına yol açması olası fiillere bakıldığında, bazı hatalı ve kusurlu fiillerin, denetimlerde dikkate alınmayarak, devletin vergi zıyayına vb. kayıplara yol açacak davranış beklentileridir. YMM'lerin en önemli etiksel görevi, kanun, yönetmeliklerde öngörüldüğü şekliyle ve muhasebe standartlarına uygun usul ve esaslara göre denetim işlevini yerine getirmek ve müştereken ve müteselsilen sorumluluğa yol açacak fiillerden kaçınmaktır.

Bunlardan başka YMM'lerin, müştereken ve müteselsilen etiksel açıdan sorumluluk taşıdıkları bazı ilkeler vardır. Mükellefler, YMM'lerin bunlara uymasını beklerler. Çalışmanın teorik kısmında değinilen içerisinde etiksel değerler içerisinde en başta gelenlerden biri, YMM'lerin, denetimleri neticesinde sahip olduğu müşterisine ait gizli bilgileri, işletme sırlarını, açıklamamak, sırları tutmaktır. Bu ilke, YMM'lerin etiksel açıdan uyması gereken doğruluk, dürüstlük ve güvenilirlik ilkeleriyle tam olarak bağıntılıdır. Dolayısıyla, YMM'lerin, müştereken ve müteselsilen sorumlulukları sadece, denetimler sonucu ortaya çıkabilecek vergi zıyayı vb. şeyler olarak görülmeyip, etiksel değerlere tam uyma şeklinde de anlaşılmalıdır.

Çünkü YMM'lerin, yetkileri gereği, işletmenin tüm sırlı bilgilere ulaşabilme yetkisine sahiptir. Bu yetkinin kötüye kullanılması, hem mesleki, hem kişisel etik açısından doğru kabul edilmeyeceğinden, YMM'lerin müştereken ve müteselsilen sorumluluk anlayışı gereği, mükellefinin zararına yol açacak ifşalardan kaçınması gerekmektedir. Mükellef (müşteri) YMM'den daima bunu bekler ve sırlarının ifşa edilmeyeceğinden emin olmak ister.



Bu söylenenler çerçevesinde YMM'lerin, sorumluluklara sadece formel çerçeveden bakmayarak, etiksel ve yönetsel yaklaşım göstermelilerdir. Bu ise, etiksel ve yönetsel olarak bazı ilkeleri ve faktörleri dikkati alarak hareket etmesini gerekir.

Bu çalışma çerçevesinde gerçekleştirilen Bursa örneği araştırmasında anket yöntemiyle, YMM'lerin sorumluluklarına etiksel değerler açısından yaklaşmıştır. Bursa'da YMM'lik hizmeti alan ve örneklem olarak seçilen 20 işletmede anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Anket verileri, SPSS 10.0 bilgisayar programı yardımıyla değerlendirilerek bulgulara ulaşılmıştır.

Araştırma sonucunda, ortaya konan hipotezleri doğrular sonuçlara ulaşılmıştır. Anket formunda anket katılımcılarının görüşlerini test etmeyi amaçlayan ve aritmetik ortalaması düşük çıkması beklenen 9, 14, 27, 28 ve 29 nolu yargılara verdikleri cevaplarda, hipotezlerin doğruluğunu ortaya koymuştur. Araştırma bulgularından ulaşılan sonuca göre, örneklem dâhilindeki YMM'lerden hizmet alan işletme sahip veya yöneticilerinin, YMM'lerin sorumlulukları çerçevesinde etiksel ve yönetsel değerler açısından YMM'lere yakışır davranış içinde buldukları anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, Tablo 4.1 ve Tablo 4.3'deki bulgulardan da açıkça görüldüğü gibi, araştırmada dâhilindeki işletmeler, YMM'lerin, etiksel ve yönetsel sorumluluklarının bilinciyle hareket ettikleri düşüncesini taşımaktadırlar.

Böyle olmakla birlikte, YMM'lerin, etiksel ve yönetsel değerlere bağlılıklarının devam ettirilmesi diğer deyişle sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun sağlanması durumunda YMM'lere olan güven ve saygı sürekli hale gelecektir. Ayrıca, araştırma bulgularından anlaşılacağı gibi, "YMM, rekabet gücünü olumsuz etkileyen faktörler konusunda elde ettiği verilerden yararlanarak rapor sunar."; "YMM, yaptığı araştırmalar sonucu verimlilik artırmada öncelikli alanlar konusunda bilgilendirmede bulunur." ile "YMM, aynı zamanda iyi bir yönetim danışmanı olarak yönetsel hatalardan kaynaklanan durumları analiz ederek, raporlar sunarak uyarıcı olur." yargılarına katılım düzeylerinin diğerlerine göre düşük olduğu görülmektedir. Buradan YMM'lerin denetimler sonucu, işletmelerin rekabet gücünü etkileyen ve hatalardan kaynaklanan faktörler konusunda işletmelere bilgi verme konusunda, diğer yargılara

göre duyarlı davranmadıkları anlaşılmaktadır. İşletmeler, YMM'lerden bu konuda beklenti içerisindedirler. YMM'lerin işletmelerin bu beklentilerine karşılık vermeleri durumunda bu bakış açısında da artış görülecek; YMM'lerin saygınlığı daha da artacaktır.

**EKLER**

**EK: 1: Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı/Serbest  
Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliğleri**

<b>Tebliğ Konusu</b>	<b>R.G.No</b>	<b>R.G.Tarihi</b>	<b>Tebliğ</b>
Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Yapılacak İade Ve Mahsupların Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiklerine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında	20437	18 Şubat 1990	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 1
Yeniden Değerleme İşlemlerinin Tasdik Kapsamına Alınması Hakkında	20441	22 Şubat 1990	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 2
Vakıfların Ve Bilimsel Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum Ve Kuruluşların Vergiden Muaf Tutulması İçin Aranılan Şartları Taşadıklarının; Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında	20516	12 Mayıs 1990	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 3
Vergi Dışı Tutulan İşlemler İle Kurum Kazancından İndirilen Gelirlere İlişkin İşlemlerin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki Hakkında	21174	17 Mart 1992	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 5
Uluslararası Taşımacılık İstisnası Nedeniyle Yapılabilecek Katma Değer Vergisi İade Ve Mahsupları, İhracat Teslimleri Ve İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerden Doğan Katma Değer Vergisi İadelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki Hakkında	21382	21 Ekim 1992	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 6
Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin "Yatırım İndirimi" İstisnasından Yararlanmaları İçin Aranılan Şartların Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki Hakkında	21481	30 Ocak 1993	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 7
İstisna İşlemlerinden Doğan İade Ve/Veya Mahsupların Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiklerine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında	21553	15 Nisan 1993	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 8
Temel Gıda Maddeleri İle İlgili Olup İndirilemeyen Katma Değer Vergisi Nedeniyle Doğan İade Ve/Veya Mahsupların Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki Hakkında	21652	29 Temmuz 1993	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 9
Meslek Mensubu Olmadığı Halde, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Olarak Mükellefiyet Tesis Ettirenlerin İlgili Meslek Odalarına Bildirilmesi, Muhasebecilik Ve Müşavirlik Hizmetlerine İlişkin Olarak Bildirimde Bulunma Yükümlülüğü, Tasdik Kapsamına Giren İhracat Teslimleri Ve İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimler İle Uluslararası Taşımacılık	21727	13 Ekim 1993	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 10

İşlemlerinden Doğan Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Had Artırılması, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler İle Bunların Yanında Çalışanların İş Takiplerinde "Yaka Kimlik Kartı" İbrazı Hakkında			
1/1/1994 Tarihinden İtibaren Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılacak Tasdik Hizmetlerine İlişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmelerinin Düzenlenmesi Ve Maliye Bakanlığına Gönderilmesinde Gözönünde Tutulacak Hususlar Hakkında	21790	16 Aralık 1993	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 11
Net Aktif Vergisinin Uygulanmasında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenecek Özel Amaçlı Rapor, Bu Raporda Bulunması Gereken Hususlar, Sorumlulukları, İşletme Varlıklarının Net Aktif Vergilerinin Hesaplanması, Gayrisafi Hasılatın Hesaplanması Hakkında	21941	26 Mayıs 1994	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 12
Yeniden Değerleme Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Asgari Bilgiler, Çeşitli Konulara İlişkin Had Arttırmaları Hakkında	21963	17 Haziran 1994	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 13
İhracat Teslimleri Ve İhracat Kaydıyla Yapılan Teslimlerden Doğan Katma Değer Vergisi İade Ve Mahsup İşlemlerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdik Edilmesi, Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara İade Edilen Katma Değer Vergisinin İade Edilmesi Hakkında	22216	28 Şubat 1995	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 15
Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esaslarının Her Yıl İçin Yeniden Düzenlenmesi Ve Bu Karara Uyulmasının Yasal Zorunluluğu Hakkında	22224	11 Mart 1995	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 16
Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri, Bunlara Ekli Mali Tablolar Ve Bildirimler; Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannameleri, Bunlara Ekli Mali Tablolar Ve Bildirimler Tasdik Kapsamına Alınması, 1995 Hesap Dönemine İlişkin Tasdik Sözleşmelerinin 31.8.1995 Tarihi Sonuna Kadar Uzatılması Hakkında	22359	30 Temmuz 1995	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 18
Katma Değer Vergisi Kanununun 15/1-B Maddesinde Yer Alan Uluslararası Kuruluşlara Ve Bunların Mensuplarına Yapılan Teslim Ve Hizmetlerden Doğan Katma Değer Vergisi İadeleri Hakkında	22457	8 Kasım 1995	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 19
1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 15, 18 Ve 19 No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerin Uygulanması İle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Tereddütlü Konulara Açıklık Getirmek	22559	19 Şubat 1996	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No:

Amacıyla Yapılan Açıklamalar Hakkında			20
Alış Faturalarına İlişkin Haddin Yükseltilmesi, Tasdik Raporlarının Teslim Süresinin Uzatılması, Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesine Teslimi Hakkında	22901	7 Şubat 1997	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 21
Vergi Dairelerinde Yoklama İşlemlerinde Gecikmeler Meydana Gelmesi Nedeniyle Mükellefiyet Tesisi İle Buna Bağlı Olarak Belge Basımı Veya Tasdik Ettirilmesi Gibi İşlemlerin Gecikmesi Hakkında	23005	31 Mayıs 1997	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 22
Yeminli Mali Müşavirlerce Katma Değer Vergisi İadesi Raporu Düzenlenmesine İlişkin Hadlerin Yeniden Belirlenmesi Hakkında	23169	13 Kasım 1997	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 23
Tam Tasdik, Yeniden Değerleme, Kurumlar Vergisi İstisnası Ve Yatırım İndirimi Tasdik Raporlarının Beyanname Verme Süresinin Bitimini Takip Eden İki Ay İçerisinde Yeminli Mali Müşavirlerce İlgili Vergi Dairelerine Teslim Edilebilmesi Hakkında	23296	24 Mart 1998	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 24
Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki Gereken İşlemler Ve Tam Tasdik Sözleşmelerinin Vergi Dairelerine Bildirilmesi Konuları Hakkında	23922	30.12.1999	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 25
Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenip Vergi Dairelerine Teslim Edilen Tasdik Raporları İle İlgili Olarak Tebliğin Yayım Tarihinden İtibaren Yapılacak İşlemler Hakkında	24015	9 Nisan 2000	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 26
Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü Ve Esasları Hakkında	24252	6 Aralık 2000	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 28
Tasdike Konu Hesap Ve İşlemlerin Doğrulanması İle İlgili Defter Ve Belgeler, Karşıt İncelemeler Hakkında	24252	6 Aralık 2000	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 27
Yıllık Gelir Ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri İle Bunlara Ekli Mali Tabloların Ve Katma Değer Vergisinde İade Hakkı Doğuran İşlem Ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Düzenlemeler Hakkında	24334	02 Mart 2001	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No:

			29
Muafiyet, İstisna, Yeniden Değerleme, Zarar Mahsubu Ve Benzeri Hükümlerden Yararlanılmasını Amacıyla Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdik Raporu Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında	24359	31 Mart 2001	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 30
Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunmayan Mükelleflere Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İle Kdv İadesinde Sınır, Yeminli Mali Müşavir İle Süresinde Düzenlenmiş Tam Tasdik Sözleşmesi Bulunan Mükelleflerin Gelir Ve Kurumlar Vergisi Tevkifatının İadesi Konuları Hakkında	24468	20 Temmuz 2001	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 31
Yeniden Değerleme İşlemleri, Kurumlar Vergisi İstisnalarına İlişkin İşlemler Ve Parasal Hadlerin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında	24652	26 Ocak 2002	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 32
Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna Ve Muafiyetlerle İlgili İşlemler Hakkında	24926	4 Kasım 2002	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 33
Katma Değer Vergisi Mahsup Ve/Veya İadesi İşlemleri, Katma Değer Vergisi İadesi İşlemlerinde Karşıt İnceleme Ve Yatırım İndirimi İstisnası İşlemleri Hakkında	25121	28 Mayıs 2003	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 34
Yatırım İndirimi Tasdik İşlemlerinde Uyulması Gereken Usul Ve Esaslar İle Tasdik Zorunluluğuna İlişkin Hadlerin Belirlenmesi, Yeminli Mali Müşavirlerin Yatırım İndirimi İstisnası Konusunda Yapacakları Araştırma Ve İncelemeler, Yatırım İndirimi Tasdik Raporlarında Bulunması Zorunlu Bilgiler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mütteselsil Sorumluluğu Hakkında	25415	27 Mart 2004	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 35
Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenecek Özel Tüketim Vergisi Sıfırlanmış Deniz Yakıtına İlişkin Dönem Faaliyeti Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler, Yeminli Mali Müşavirlerin Mütteselsil Sorumluluğu Ve Raporun Teslimi Hakkında	25530	22 Temmuz 2004	Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği / Sıra No: 36

Kaynak : <http://www.kazanci.com.tr/kho2/vergi/SerbestMuhasebecilik/Tebliğler/SerbestMTebliğler/>,  
01.03.2005

## EK 2: Anket Formu

### Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Etiksel-Yönetmel Değerler Açısından Analizi Anket alışması

Bu anket uygulaması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalında yapılmakta olan Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Etiksel-Yönetmel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği adlı tez çalışmasıyla ilgili olup, bu anketten elde edilen veriler bilimsel amaçlı kullanılacaktır.

**Faruk Kenarda**  
DPÜ SBE İşletme Anabilim Dalı Öğrencisi

#### I. BÖLÜM – Demografik Bilgiler

**1.Cinsiyetiniz?**

a Kadın                      b) erkek

**2. Yaşınız?**

a) 20- 25    b) 26-35                      c) 36-45                      d) 46-55                      e) 55 yaş üstü

**3. Eğitim Durumunuz?**

a) İlkokul    b) Ortaokul    c) Lise                      d) Yüksekokul    e) Fakülte                      f) Lisansüstü

**4. İş Deneyiminiz?**

a) 1- 5 yıl                      b) 5-10 yıl                      c) 10-15 yıl arası                      d) 15-20                      e) 25 yıl üstü

**5. İş yerindeki mevkiiniz?**

a) İş sahibi                      b) Genel Müdür    c) Genel Müdür Yard.                      d) Muhasebe Müdürü    Diğer.....

**6. İşletmenizdeki çalışan sayısı**

a) 1-10 arası                      b) 11-20 arası                      c) 21-50 arası                      d) 51-100 arası                      e) 100 – 500 arası  
f) 500 üstü

**7. İşletmenizin hukuki yapısı nedir?**

a) Limited şirket    b) Kolektif Şirket                      c) Anonim şirket    d) Diğer

**8. İşletmeniz hangi alanda (ana sektörde) faaliyet göstermektedir?**

a) Üretim- İmalat    b) Hizmet    c) İmalat – Hizmet

**9. İşletmeniz**

a) Sadece yurt dışı faaliyetler yapmaktadır                      b) Hem yurtiçi hem yurt dışı faaliyetlerde bulunmaktadır.  
c) İl içine yönelik faaliyet göstermektedir.                      d) Sadece belli bir bölgeye yönelik faaliyet göstermektedir.  
d) Tüm ülkeye yönelik faaliyet göstermektedir.



## II. BÖLÜM

Etiksel Değerlendirme İle ilgili yargılar.

Lütfen katıldığınız yargıyı yansıtan kutucuğun içine (X) işareti koyarak tercihinizi belirtiniz.

Sıra	Yargılar	Kesinlikle katılmıyorum	Kısmen katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
		1	2	3	4	5
<b>Hizmet aldığımız;</b>						
10.	YMM, diğer rakip firmalarla işletmemiz ile ilgili konuları konuşmaz.					
11	YMM, hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranır.					
12	YMM, işini ciddi yapar, bu nedenle bugüne hatalı işlerine rastlamadım.					
13	YMM, düşüncelerine ve önerilerine önem veririm.					
14	YMM, işletmemizin bildiği önemli sırlarını hiçbir zaman açığa vurmayacağına inancım tam.					
15	YMM, güncel hayatında yalana tevessül etmeyen bir kişiliğe sahiptir.					
16	YMM, işletmemiz için önerdiği görüşler her zaman dikkate alınacak değerler olmuştur.					
17	YMM, uyarıları ile birçok sıkıntı önceden önlenmiş işletmemiz rasyonel çalışmasına devam etmiştir.					
18	YMM, işletmemizin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemek için yardımcı olur.					
19	YMM, açık sözlü ve dürüst olduğunu düşünüyorum.					
20	YMM, bildiği açıklama görevi kendisine düşmeyen, açıklaması için yasal veya mesleki bir zorunluluk olmayan bilgileri kesinlikle açıklamaz.					
21	Birlikte çalışma kararımız son erse bile işletmemiz ile ilgili gizliliği bilgileri deşifre etmeyeceğine inancım tamdır.					
22	YMM, diğer meslektaşları ile ilgili olumsuz görüş ve düşünceler belirtmemeye özen gösterir.					
23	YMM kuruluşu ile ilişkilerimi bu dönemden sonra kesmek istiyorum					
24	YMM, görev ve yetkilerini kullanırken, özgürce hareket eder.					
25	YMM, görevini yaparken, müşteri düşüncesinden uzaklaşarak kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket eder.					
26	YMM, kendi diğer iş ilişkileri etkisinde kalmaz.					
27	YMM, herhangi bir kuruluşun ya da başka rakiplerin tesiri altında kalmadan işini en güzel bir biçimde yapar.					
28	YYM, adil davranır ve ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunmaz.					
29	YMM, çıkar çatışmalarına alet olmadan işini yapar.					
30	YMM, sözleşme dışı hiçbir hediye vb. şeyleri kabul etmez.					
31	YMM, kanun, tüzük, yönetmelik gibi uyulması gereken					

	hükümler konusunda azami dikkati gösterir.					
32	Denetimler, incelemeler kararlaştırılan zaman diliminde aksatılmadan yapılır.					
33	Meslek gereği, görülen hata kusur veya işletme aleyhine ileride olumsuz sonuçlar doğuracak her konuda uyarı, ikaz görevini yerine getirerek işletmeye yardımcı olur.					
34	YMM, muhasebe usul, esaslarına ve standartlarına uygun davranır ve bu hususta titizdir.					
35	YMM, mesleğin gerektirdiği yazılı ve yazılı olmayan ahlaki tutum ve davranışlarda bulunmaya özen gösterir.					
36	YYM ile çalışma müddetince herhangi bir yasal sıkıntı ile karşılaşılması söz konusu olmamıştır.					
37	YMM, kanunlar ve kendilerine verilen yetkiler çerçevesince ücretini alır.					
38	YMM, belirlenen ücret dışı bazen anlaşılmaz gerekçeler ileri sürerek ek ücret taleplerinde bulunur.					
39	YMM, bazı meslek sırrı konuları ileri sürerek sürekli fazla ücret ödeme ile karşı karşıya bırakmaktadır.					
40	YMM, evrak ve her türlü belgeleri düzenli bir şekilde klasörlerde muhafaza eder.					
41	YMM, aradığı belge ve dokümana mümkün olabilecek en kısa zamanda ulaşır.					
42	YMM, istek ve beklentilerini ifade ettiğinde gerekli notlar alır.					
43	YMM, randevu gün ve saatlerine özen gösterir.					
44	YMM, çalışma prensiplerine sıkı sıkıya bağlı bir kişidir.					
45	YYM çalışma bürosu kişiliğini yansıtır biçimde tertipli ve düzenlidir.					
46	YMM, kendi giyim, kuşam vb. dış görünüş faktörlerine özen gösterir.					
47	YMM, bürosunda istihdam ettiği diğer çalışanların da dış görünüş faktörlerine önem verir.					
48	YMM, konuşma üslubuna özen gösterir. Argo konuşmalardan kaçınır.					

### III. BÖLÜM

#### Yönetmelik Değerlendirme Faktörleri

Lütfen katıldığınız yargıyı yansıtan kutucuğun içine (X) işareti koyarak tercihinizi belirtiniz.

Sıra	Yargılar	Kesinlikle katılmıyor	Kısmen katılmıyor	Kararsızım	Kısmen katılıyor	Kesinlikle katılıyor
		1	2	3	4	5
	<b>Hizmet aldığımız;</b>					
49	YMM, sadece kanun ve yönetmelikler çerçevesince denetim ve tasdik görevini yerine getirir.					
50	YMM, işletmemizin gidişatı ile ilgili olarak ayrıca bir rapor hazırlayarak kuruluşumuzu bilgilendirir.					
51	YMM, aktüel bilgisi ile mesleki bilgisini birleştirerek, işletmemizin geleceğine yönelik teklif ve önerilerde bulunarak işletmemizin vizyonuna katkıda bulunmaya gayret sarf eder.					
52	YMM, aynı zamanda iyi bir yönetim danışmanı olarak yönetsel hatalardan kaynaklanan durumları analiz ederek, raporlar sunarak uyarıcı olur.					
53	YMM, konjonktürel dalgalanmaları iyi izleyen biri olarak işletmemize aynı zamanda genel ekonomik gidişat konusunda yol göstericilik görevini yerine getirir.					
54	YMM, sadece işletmemiz için bir yasal zorunluluk değil, aynı zamanda danışma organı niteliğindedir.					
55	YMM, değişen kanunlar hakkında gerekli bilgilendirmeyi her zaman zamanında yapar.					
56	YMM, değişen uygulamalar hakkında bilgilendirmeden de öte gerekli uygulamaların nasıl yapılacağı konusunda işletmede yerinde veya ilgili personeli davet ederek kısa süreli örnek uygulamalı bilgilendirme ve eğitim etkinliğinde bulunur.					
57	YMM, işletmenin bilânçolarını yorumlayarak işletme verimliliği konusunda işletmeyi bilgilendirici rapor düzenler.					
58	YMM, verimlilik ve etkinlik konusunda yol göstericiliği ile işletme körlüğüne düşülmesini önleyici rol oynar.					
59	YMM, rekabet gücünü olumsuz etkileyen faktörler konusunda elde ettiği verilerden yararlanarak rapor sunar.					
60	YMM, girdi maliyetlerindeki dikkat çeken olumsuz değişimler konusunda bilgilendirmelerde bulunarak işletme verimsizliğini önlemede önemli rol oynar..					
61	YMM, stok verimliliği konusunda incelemelerden elde ettiği verilere göre bilgilendirmede bulunur.					
62	YYM, yaptığı araştırmalar sonucu verimlilik artırmada öncelikli alanlar konusunda bilgilendirmede bulunur.					

Teşekkürler...

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

ERGİN Hüseyin, **Muhasebeye Giriş**, 6. Baskı, Kütahya, 2000.

ELMACI Orhan, ÇALIK Metin, **Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik**, Kütahya, 2001.

KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara, 2000.

PROKOPENKO Joseph, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, MPM Yayınları, Ankara, 1995.

**Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, Ankara, 1998.

**Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi**, “Yeminli Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi” Birinci Kitap (Birincilik Ödülü), Ankara YMM Odası Yayını, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Ankara, Nisan 2004.

### MAKALELER

AKGÜN Çiğdem, “İç Hukukumuz ve Uluslar arası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları”, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Dördüncü Kitap, Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara, Nisan 2004.

ATAY Tezcan, ALTUN Abdurrahman, “Organize Sanayi Bölgeleri ve Vergisel Teşvikler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 418, 15 Haziran 2004.

ARIKAN Yahya, “Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım**, S. 60, Ankara, 1997.

BAKIR Tumay, “Sahte ve Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananlara Uygulanacak Cezalar ve Özellik Arzeden Durumlar, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 421, Ankara, 1 Ağustos 2004.

BOYALI Cemal, “Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları”, **Yaklaşım**, 05.01.2005.

CANİKLİ Nurettin, “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 29 no’lu Tebliğler”, **Yaklaşım**, S. 39, Ankara, Mart 1996.

ÇAKMAK Şefik, “Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi İadesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, S. 245.

ERKAN Fikret, “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, ve Borçlar Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi**, ”İkinci Kitap (İkincilik Ödülü), Ankara YMM Odası Yayını, (Seçici Kurul: Ahmet Mavi, Salih Özel, Ahmet Kılıçoğlu, Mehmet Turan, Tahsin Yağmurlu), Ankara, Nisan 2004.

DOĞRUSÖZ Bumin, “ “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Hukuk”, **Dünya Gazetesi**, İstanbul 31 Ağustos 2000.

ERGİN Hüseyin, ELMACI Orhan, “Stratejik Yönetim Muhasebesinin Bir İşlevi Olarak Seçilen Stratejinin Değerlendirilmesi ve Kontrolüne Yönelik Yeni Açılımlar, **DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 1, S. 2, Kütahya, Haziran 1999.

ERGİN Hüseyin, ELMACI Orhan, “Stratejik Yönetim Sisteminin Etkinliğinin Sağlanmasında Stratejik Yönetim Muhasebesinin Rolü (Bütçeden Stratejik Yönetime”, **DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 1, S. 2, Kütahya, Haziran 2000.

GÜR Şebnem Pınar, YEŞİLYURT Eren, “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 133, Ocak – 2004.

KARAGÜL Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından YMM’lerin Sorumluluğu” **Yaklaşım**, S. 134, Ankara, Şubat 2004.

KARAGÜL Yusuf, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Hakkında Son Gelişmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 139, Temmuz 2004.

KUMRULU Ahmet “”Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Girmeyen Teselsül”, **Barolar Birliği Dergisi**”, Ankara, S. 3, 1998.

KÜÇÜK Muzaffer, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, S. 187, Mart 1997.

MAUTZ R.K, “Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenirliği”, (Çev. Celâl Kepekçi), **Eskişehir İ.İ.T.İ.A. Dergisi**, C. II, S. 1, Eskişehir, Ocak 1975.

NİHAL Saban, “YMM’in Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ankara, 1993.

ÖZEL Salih, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim 2002.

-----, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı”, **Yaklaşım**, S. 75, Ankara, Mart 1999.

SARAÇ Osman, “Bağımsız Denetim -2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları** , S. 418, 15 Haziran 2004.

-----, “Bağımsız Denetim”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 417, 1 Haziran 2004.

SARUÇ Naci Tolga, SARILI M. Ali, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Üçüncü Kitap (Üçüncülük Ödülü), AYMMO, Ankara, 2005.

SEVİĞ Veysi, “yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Alanları”, **Dünya Gazetesi**, İstanbul, 13.11.2002;

ŞEKER Sakıp, “Mütessesil Sorumluluk Uygulaması ve 70 No’lu KDV Genel Tebliği”, **Yaklaşım**, Yıl 6, S. 72, Aralık 1998.

TANRIKULU Lütfi, Meslek Mensuplarının Denetimi, **Vergi Dünyası**, Ocak – Şubat 1996.

TÜRKER Masum, “Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları ve Bir Danıştay Kararı”, **Yaklaşım**, S. 57, Eylül 1997.

### **İNTERNET KAYNAKLARI**

ALPTÜRK Ercan, Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler.”, E- Yaklaşım, Nisan 2004 S. 9, 05.01.2005.

ARPAÇ Sabri, “3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre YMM’lerin Tasdik Raporları Sonuçlarından Doğan Sorumlulukları”,

[www.yaklasimyanlari16\\_dosyalar/2003063/06.htm](http://www.yaklasimyanlari16_dosyalar/2003063/06.htm), 05.01.2005;

BAYIR Ali İhsan, “3568 Sayılı Meslek Yasası, Mali Müşavirlik ve Yönetim Danışmanlığı”, **e-yaklaşım**, Temmuz 2004, s. 12,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

DÖNMEZ Recai, “Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Yazılabileceği”, [yaklasimyanlari19\\_dosyalar](http://www.yaklasimyanlari19_dosyalar)

DUMAN Ömer, “3568 Sayılı Kanun’a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde Denetim Fonksiyonu”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

GÜLERMAN Adnan, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişim Süreci”, **e-yaklaşım**, S. 3, Ekim 2003,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

KAYA Mehmet Şevki, “Yeminli Mali Müşavirlerle İlgili Son Düzenlemeler ve Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, 05.01.2005.

KIZLOT Şükrü, “Kimse Yeminli Olmak İstemiyor”,

[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/20-05-2004\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/20-05-2004(2).htm), 01.03.2004;

01.03.2005; **Hürriyet**, 20.5.2004.

KORKUSUZ Mehmet, “Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

SARISU Ekrem, “Yeminli Mali Müşavirlere Yapılan Haksızlık ve Ufuktaki Tehlike”,

[www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read), 05.01.2005.



ÖZEL Salih, “Yeminli mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu II”, ”,  
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, 05.01.2005.

-----, “ Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I”, **Yaklaşım**,  
[www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read), 05.01.2005.

-----, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik II”,  
[www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read), 05.01.2005.

[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-11-2002\(3\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/13-11-2002(3).htm), 25.02.2005.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001-24557,  
[http://www.alomaliye.com/3568\\_ahlak\\_kural.htm](http://www.alomaliye.com/3568_ahlak_kural.htm),02.03.2005;

<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/rg/24557.doc>, 09.03.2005.

[www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html](http://www.ankara.ymmo.org.tr/front/duy.09.html.html) - 18k -, 01.03.2005.

<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum1.html>,  
 01.03.2005.

“Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu”,  
<http://www.basarm.com.tr/yayin/idarihukuk/malisorumluluk/birincibolum2.htm>,  
 01.03.2005.

[www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm](http://www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm) - 8k - Ek Sonuç, 01.03.2005.

[www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm](http://www.soylan.com/mevzuat/ymmmmevzuat/002.htm) - 8k - Ek Sonuç, 01.03.2005

3568 Sayılı Kanun 12. Madde, 13.06.1989 Tarihinde yürürlüğe giren.

24/06/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, 06/07/1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete.

“Şirket Yönetici ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları Kasım 2004”,

<http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/tax/sahsisorumluluklar.pdf>, 01.03.2005.

<http://www.mmb.org.tr/ifac.htm>, 10. Nisan 2005

[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-11\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-11(2).htm), 01.03.2005.

## **DİĞER KAYNAKLAR**

3568 sayılı Kanun

213 Sayılı VUK

2 Seri no'lu SM, SMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete No 20441 , Resmi Gazete Tarihi, 22/02/1990;

Danıştay 11. Daire; Tarih, 20.02.1995; E.1995/247; K.1995/310 Karar.

Danıştay,11.Daire; Tarih, 22.03.1995; E.1995/1517; K.1995/621, Karar.

Danıştay 4.Daire; 19.12.1994 günlü ve E.1993/5656; K.1994/6112, Karar.

Danıştay, 7. D.; Tarih;13.12.1995; E.1994/4568; K.1995/5197, Karar

Danıştay 4. Dairesinin 19.12.1994 günlü ve E.1993/4890; K.1994/6113, Karar

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 35, 27 Mart 2004 Tarihli Resmi Gazete S. 25415.

## DİZİN

<b>3</b>	<b>E</b>
<b>3568 Sayılı Kanun ...</b> 2, 4, 7, 10, 12, 13, 14, 29, 42, 43, 47, 48, 51, 54, 58, 65, 75, 77, 80, 118, 119	<b>Etik.....</b> 42, 72, 81, 119
<b>A</b>	<b>G</b>
<b>Akdi .....</b> 4, 5, 36, 119	<b>Gelir Vergisi.....</b> 2, 18, 107
<b>Akit .....</b> 36, 39	<b>Gizlilik .....</b> 74, 75
<b>Amme Alacakları .....</b> 19, 68	<b>İ</b>
<b>Asliye Ticaret Mahkemesi .....</b> 7	<b>İçsel .....</b> 34
<b>B</b>	<b>İllyet.....</b> 38, 39, 40
<b>Beyanname.....</b> 108	<b>K</b>
<b>Borçlar Kanunu... 3, 15, 42, 43, 57, 59,</b> 63, 67, 115	<b>Kamu ....</b> 5, 8, 12, 16, 41, 43, 44, 63, 81, 83, 119
<b>C</b>	<b>Katma Değer Vergisi.</b> 15, 18, 106, 107, 108, 109, 115, 121
<b>Ceza .....</b> 8	<b>Kefil.....</b> 68
<b>D</b>	<b>Kurumlar Vergisi .....</b> 18, 64, 106, 107, 108, 109
<b>Danışmanlık.....</b> 14, 32, 71	<b>M</b>
<b>Danıştay 2, 5, 47, 54, 55, 56, 58, 59, 60,</b> 63, 117, 120	<b>Maliye Bakanlığı</b> 3, 5, 6, 17, 21, 26, 31, 41, 42, 43, 44, 66, 107
<b>Denetim ....</b> 4, 13, 32, 71, 73, 76, 77, 80, 81, 101, 114, 116, 117, 118	<b>Mükellef.....</b> 3, 24, 44, 54, 55, 58, 102
<b>Devlet.....</b> 2, 8	<b>Müşterek...2, 3, 5, 6, 11, 32, 43, 62, 64,</b> 68, 89, 94, 95, 99, 110, 114, 115, 116, 117
<b>Dışsal .....</b> 34, 35	<b>Müşteri .....</b> 4, 5, 21, 74, 75, 76
<b>Doğruluk .....</b> 52, 72, 117	<b>Müteselsil..2, 3, 5, 6, 11, 32, 43, 62, 63,</b> 64, 89, 94, 95, 96, 99, 109, 110, 114, 115, 116, 117
<b>Dürüstlük .....</b> 72	

	<b>R</b>	
<b>Rapor</b> .....		107
	<b>S</b>	
<b>Sır Saklama</b> .....		74
<b>SM</b> .....		44, 64, 65, 71, 120
<b>SMMM</b> .....		62, 71
<b>Sorumluluk</b> 11, 42, 48, 50, 62, 63, 101, 116, 117		
	<b>T</b>	
<b>Tasdik</b> . 6, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 31, 32, 41, 42, 46, 47, 49, 51, 56, 57, 68, 72, 73, 80, 106, 107, 108, 109, 115, 117, 118		
<b>Teselsül</b> .....		15, 57, 63, 67, 116
<b>Teşvik</b> .....		19, 78, 109
	<b>U</b>	
<b>Uyuşmazlık</b> .....		56
	<b>V</b>	
<b>Veraset ve İntikal Vergisi</b> .....		19
<b>Vergi Usul Kanunu</b> .....		3, 47, 50, 57, 63
<b>VUK</b> .....		3, 11, 13, 15, 30, 32, 43, 44, 45, 46, 53, 55, 56, 57, 60, 62, 63, 64, 116, 120