YMM'lerin Bakış Açılarıyla

MUHASEBE BİLGİ ÜRETİMİNDE KALİTE SORUNU

Öğr. Gör. Dr. Derya ONOCAK

Prof. Dr. Mehmet DEMİR

Paradigma Akademi

YMM'lerin Bakış Açılarıyla

MUHASEBE BİLGİ ÜRETİMİNDE KALİTE SORUNU

Öğr. Gör. Dr. Derya ONOCAK

Prof. Dr. Mehmet DEMİR

ISBN: 978-625-8009-83-5

Sertifika No: 32427
Çanakkale Kitaplığı
Araştırma İnceleme Bilişim Yayın Matbaa
TİC. LTD. ŞTİ.

Paradigma Akademi Basın Yayın Dağıtım
Fetvane Sokak No: 29/A
ÇANAKKALE
e-mail: fahrigoker@gmail.com

Dizgi
Himmet AKSOY

Kapak Tasarımı
Himmet AKSOY

Matbaa
Vadi Grafik Tasarım ve Reklam LTD. ŞTİ.
Sertifika No: 47479

Kitaptaki bilgilerin her türlü sorumluluğu yazarına aittir

Bu Kitap T.C. Kültür Bakanlığından alınan bandrol ve ISBN ile satılmaktadır. Bandrolsüz kitap almayınız.

Kasım 2021
Paradigma Akademi

Bu kitap, Prof. Dr. Mehmet Demir'in danışmanlığında Öğr. Gör. Derya Onocak'ın hazırladığı "SMMM'lerin Muhasebe Sistemine, Vergi Mevzuatına ve Etik İlkelere Uyum Düzeylerinin YMM'ler tarafından Değerlendirilmesi Üzerine Nitel Bir Araştırma" adlı doktora tezinin gözden geçirilmiş şeklidir.

Ayrıca bu çalışma, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri (CÜBAP) tarafından İKT-130 proje numarası ile desteklenmiştir.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER v
TABLO LİSTESİ xiii
ŞEKİL LİSTESİ xiv
KISALTMALAR xvii
ÖNSÖZ xxi
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ, MUHASEBE BİLGİSİ VE ÖNEMİ

1.1. Bilgi Sistemi 5
1.1.1. Bilginin Tanımı ve Özellikleri 5
1.1.1.1. Bilginin Tanımı 5
1.1.1.2. Bilginin Özellikleri 6
1.1.2. Sistemin Tanımı ve Türleri 7
1.1.2.1. Sistemin Tanımı 7
1.1.2.2. Sistemin Türleri 8
1.1.3. Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları 9
1.1.3.1 Bilgi Sisteminin Tanımı 9
1.1.3.2. Bilgi Sisteminin Unsurları 9
1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi 9
1.2.1. İşletme Bilgi Sistemi 10
1.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları 11
1.2.2.1. İnsan Kaynakları 13
1.2.2.2. İletişim Araçları 14

1.2.2.3. Donanım ve Yazılım 14
1.2.2.4. Raporlar 14
1.2.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri 15
1.2.3.1. Finansal Muhasebe Sistemi 16
1.2.3.2. Maliyet Muhasebesi Sistemi 17
1.2.3.3. Yönetim Muhasebesi Sistemi 17
1.2.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı 18
1.2.5. Muhasebe Bilgi Sistemi Geliştirme İlkeleri 19
1.2.5.1. Uygun Maliyet İlkesi 19
1.2.5.2. Raporlama İlkesi 20
1.2.5.3. İnsan Faktörü İlkesi 20
1.2.5.4. Organizasyon İlkesi 21
1.2.5.5. Güvenilir Olma İlkesi 21
1.2.5.6. Bağımlılık ve Esneklik İlkesi 21
1.2.5.7. Bilgi İşleme İlkesi 22
1.3. Muhasebe Bilgisi Ve Önemi 22
1.3.1. Muhasebe Bilgilerinin Kullanıcıları 24
1.3.1.1. İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları 24
1.3.1.1.1. İşletme Sahipleri 24
1.3.1.1.2. Yöneticiler 25
1.3.1.1.3. Çalışanlar 25
1.3.1.2. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları 26
1.3.1.2.1. Devlet 26
1.3.1.2.2. Kredi Verenler 26
1.3.1.2.3. Yatırımcılar 26
1.3.2. Faydalı Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri 27
1.3.2.1. FASB'a ve IASB'a Göre 27
1.3.2.2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye Göre. 29
1.3.2.2.1. Temel Niteliksel Özellikler 31

1.3.2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk 31
1.3.2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Sunum 31
1.3.2.2.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler 32
1.3.2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik 32
1.3.2.2.2.2. Doğrulanabilirlik 32
1.3.2.2.2.3. Zamanında Sunum 33
1.3.2.2.2.4. Anlaşılabilirlik 33
1.3.2.3. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre 33

İKİNCİ BÖLÜM

BİLGİ ÜRETİMİNDE SMMM VE YMM'LERİN GÖREVLERİ, VERGİ MEVZUATI VE MESLEK ETİĞİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

2.1. Bilgi Üretiminde SMMM ve YMM'lerin Görevleri 35
2.1.1. Bilgi Üretimi 37
2.1.2. Danışmanlık 41
2.1.3. Denetim 41
2.1.3.1. Denetim Faaliyetleri 43
2.1.3.2. Denetim Planlaması 44
2.1.3.3. Denetim Programı 48
2.1.3.3.1. Denetim Kanıtları 48
2.1.3.3.2. Denetim Teknikleri 49
2.1.3.3.3.Çalışma Kâğıtları 51
2.1.3.4. Denetim Raporu 51
2.1.4.Tasdik 54
2.1.4.1. Tasdik İşleminin Kapsamı 56
2.1.4.2. Tasdik İşleminin Aşamaları 58
2.1.4.3. YMM'lerin Tasdik İşlemine Dair Yetkileri 60
2.2. SMMM VE YMM'lerin Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorumlulukları 62

2.2.1. Vergi Sorumlusu 63
2.2.1.1. Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu 64
2.2.1.2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu 64
2.2.1.3. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu 65
2.2.2. SMMM ve YMM'lerin Vergisel Sorumlulukları 65
2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanun'a Göre Sorumlulukları 66
2.2.2.1.1. Tasdikten Doğan Sorumlulukları 66
2.2.2.1.2. Disiplin Sorumlulukları 68
2.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Sorumlulukları 69
2.2.2.2.1. Mali Sorumlulukları 69
2.2.2.2.2. Cezai Sorumlulukları 74
2.2.2.3. TÜRMOB Mecburi Meslek Kararına Göre Sorumlulukları 75
2.3. SMMM VE YMM'lerin Etik Sorumlulukları 78
2.3.1. Etik Kavramı 78
2.3.2. Meslek Etiği Kavramı 79
2.3.3. Muhasebe Meslek Etiği 81
2.3.4. Muhasebe Mesleği Etik İlke ve Kuralları 84
2.3.4.1. Uluslararası Düzenlemelere Göre Etik İlke ve Kurallar 85
2.3.4.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Düzenlemeleri 85
2.3.4.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri 88
2.3.4.2. Türkiye'deki Düzenlemelere Göre Etik İlke ve Kurallar 91
2.3.4.2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin Düzenlemeleri 91
2.3.4.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Düzenlemeleri 95
2.3.4.2.3 Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenlemeleri 96
2.3.4.2.4. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Düzenlemeleri 98

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ KALİTESİ, BİLGİ KALİTESİNİN ÇEVRESİ, BİLGİ KALİTESİNİ ARTIRAN/AZALTAN UYGULAMALAR VE MESLEK MENSUPLARINA ÖZGÜ KALİTEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

3.1. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve Önemi 99

3.2. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Çevresi 101

3.2.1. Muhasebe Uygulamaları 102

3.2.2. Yasal ve Politik Sistem 103

3.2.3. Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi 105

3.2.4. Vergi Sistemi 105

3.2.5. Kültür 107

3.3. Muhasebe Bilgi Kalitesini Artıran Uygulamalar 111

3.3.1. Muhasebe Temel Kavramlarına Uyum 111

3.3.2. Etkin İç Kontrol Sistemi 112

3.3.3. Etkin İç Denetim 113

3.3.4. Denetim Komitesi 115

3.3.5. Bağımsız Dış Denetim 116

3.4. Muhasebe Bilgi Kalitesini Azaltan Uygulamalar 117

3.4.1.Yetersiz İç ve Dış Denetim 118

3.4.2. Yasal Eksiklik ve Esneklikler 120

3.4.3. Etik Problemler 121

3.4.4. Yöneticilerin Menfi Davranışları 122

3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarına Özgü Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler 123

3.5.1. Mesleki Bağımsızlık 124

3.5.2. Mesleki Yargı 125

3.5.3. Meslek Mensubunun Eğitimi 127

3.5.4. Muhasebe Meslek Kuruluşlarının Altyapısı 128

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı 131

4.2. Literatür Araştırması 132

4.3. Araştırmanın Deseni 138

4.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi 139

4.3.2. Veri Toplama ve Analiz Süreci 142

4.3.3. Araştırmanın Geçerliği ve Güvenirliği 145

4.3.4. Verilerin Kodlanması 148

4.3.5. Araştırmanın Kod-Alt Kod Modeli 154

4.4. Araştırmanın Bulguları ve Yorum 156

4.4.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeyleri 157

4.4.1.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular 157

4.4.1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramlarına Uyum 158

4.4.1.1.2. Mali Tablo Niteliklerine Uyum 165

4.4.1.1.3. Mali Tablo İlkelerine Uyum 170

4.4.1.1.4. Muhasebe Politikalarının Oluşturulmasında SMMM'lerden Danışmanlık Hizmeti Alımı 173

4.4.1.1.5. Tekdüzen Hesap Planına Uyum 177

4.4.1.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular 181

4.4.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeyleri 184

4.4.2.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular 185

4.4.2.1.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi 189

4.4.2.1.2. Yasal Boşlukların Kullanılması 193

4.4.2.1.3. Yasalara Aykırı İşlemlerin Yapılması 196

4.4.2.1.4. Yaptırımların Caydırıcılığı 198

4.4.2.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular 200
4.4.3. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeyleri 210
4.4.3.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular 211
4.4.3.1.1. Etik İkilem 212
4.4.3.1.2. SMMM'lerin Sergiledikleri Etik Dışı Davranışlar 214
4.4.3.1.3. SMMM'leri Etik Dışı Davranışa Yönelten Faktörler 218
4.4.3.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular 221
4.4.4. Karşılaştırmalı Bulgular 227
4.4.5. SMMM'ler Tarafından Üretilen Muhasebe Bilgilerinin Kalite Düzeyi 234
4.4.6. YMM'lerin Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri 236
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 241
KAYNAKLAR 257
EKLER 285

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri 36

Tablo 2. Sorunun Önemlilik Düzeyi- Denetçi Görüş İlişkisi 54

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar..... 88

Tablo 4: Görüşme Yapılan YMM'lerin Profili..... 141

Tablo 5: Kod Sistemi 151

Tablo 6: Katılımcı Kod Frekansları 154

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Sistemin Yapısı 8
Şekil 2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları (Gelinas ve Dull 2008: 8) ... 13
Şekil 3. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı (Alagöz 2019: 44) 18
Şekil 4. Ortak Kavramsal Projesi Aşama 1: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Kieso vd., 2010: 44) 29
Şekil 5. Denetim Planlamasının Aşamaları (Bozkurt 2018: 92) 45
Şekil 6. SMMM ve YMM'lerin Mali Sorumlulukları 73
Şekil 7. Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar (Ünsal 2009: 412)..... 83
Şekil 8. Kod Bulutu 149
Şekil 9. Araştırmanın Kod-Alt Kod Modeli..... 155
Şekil 10. Muhasebe Sistemine Uyum Kod İstatistiği 158
Şekil 11. Muhasebenin Temel Kavramlarından Sapmalar..... 159
Şekil 12. Mali Tablo Niteliklerini Karşılamama 166
Şekil 13. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Mali Tablo İlkelerine Uyumu... 171
Şekil 14. SMMM'lerin Danışmanlık Hizmeti Verme Durumu..... 173
Şekil 15. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Tekdüzen Hesap Planına Uyumu 178
Şekil 16. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi 181
Şekil 17. Vergi Mevzuatına Uyum Kod İstatistiği 186
Şekil 18. Sınırlı Uygunluk Denetiminde Sapmaların Gözlemlendiği Konular 189
Şekil 19. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi 200
Şekil 20. Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uyum Kod İstatistiği 211
Şekil 21. SMMM'lerin Etik İkilimde Kalma Durumları 212
Şekil 22. SMMM'lerin Sergiledikleri Etik Dışı Davranışlar 215
Şekil 23. SMMM'leri Etik Dışı Davranışlara Yönelten Faktörler 219

Şekil 24. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi 221
Şekil 25. Kayseri-Sivas Vaka Analizi 228
Şekil 26. SMMM - Vergi Müfettişi Vaka Analizi 231
Şekil 27. YMM'lerin Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri 237

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICPA : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)

BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

COSO : Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)

FASB : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

IAS : Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

IASB :Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

IESBA : Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IFRS :Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(International Financial Reporting Standards)

KDV : Katma Değer Vergisi

KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KÜMİ FRS : Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

MBS : Muhasebe Bilgi Sistemi

md : madde

MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

KOSGEB : Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

SAS : Denetim Standartları Bildirimi (Statements on Auditing Standards)

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX : Sarbanes- Oxley Kanunu

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

SUD : Sınırlı Uygunluk Denetimi

TBK : Türk Borçlar Kanunu

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TDK : Türk Dil Kurumu

TESMER : Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama *Standartları*

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

US GAAP : Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles)

vb. **:** ve benzeri

vd. **:** ve diğerleri

vs. **:** vesaire

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

YMM **:** Yeminli Mali Müşavir

ÖNSÖZ

Herhangi bir eserin vücut bulması uzun bir süreyi; sürekli, düzenli ve sabırlı bir çalışmayı gerektirmektedir. Dahası soyut özellik taşıyan bilginin ve bu bilginin çözümlenmesinin yer aldığı bir üretimin zorluğunu ise söylemeye gerek yoktur. İşte bu çalışma da böyle bir sürecin sonucunda ortaya çıkmıştır.

Edward Bulwer-Lytton'un "Kalem kılıçtan keskindir" sözünün Jonathan Glancey tarafından "…ama muhasebeciyle boy ölçüşemez" şeklinde ilerletildiği düşünüldüğünde muhasebenin gücü ve önemi tartışılmaz bir gerçeklik olarak karşımızda durmaktadır. Muhasebe bilgilerinden yararlanan kesimin çok çeşitli ve geniş bir yelpazede olması da bu bilgilere dönük beklentiyi artırmaktadır.

YMM'lerin bakış açılarıyla SMMM'ler tarafından üretilen muhasebe bilgilerinin kalite düzeyinin vergi mevzuatı, muhasebe sistemi ve etik ilkeler temelinde belirlenmesinin amaç edinildiği bu çalışma, nitel araştırma (mülakat) yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada, düşünce aşamasından başlayıp son aşamaya gelinceye kadar önemli ve değerli kişilerin desteği olmuştur; ancak hepsini tek tek sıralamak güçtür.

Çalışmaya farklı yönlerden değer katan, hocalarımıza, akademik personel olsun veya olmasın bütün arkadaşlarımıza ve sabırlarını esirgemeyen ailelerimize teşekkür ederiz. Ayrıca, Ankara YMM Odası Kayseri İl Temsilcisi YMM Mehmet Oğuzkaya'ya ve mülakat yapmayı kabul edip zaman ayırarak görüşlerini içtenlikle ifade eden katılımcılara teşekkürlerimizi sunarız.

Çalışmanın hem akademik camiaya hem de uygulayıcılara yararlı olması dileğiyle...

Prof. Dr. Mehmet DEMİR

Öğr. Gör. Dr. Derya ONOCAK

GİRİŞ

Çok uzun bir geçmişe dayanan ve tarih boyunca üslendiği fonksiyonlarla ticaret hayatına yön veren muhasebe mesleğinin önemi; ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması, gerek işlem sayısının gerekse finansal bilgi kullanıcısı sayısının artması, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerinin artması ve ülke ekonomilerinde yaşanan gelişim ve dönüşümler neticesinde her geçen gün artmaktadır.

Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarına yasal bir statü kazandıran ilk düzenleme 13.6.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'dur. Muhasebe mesleğinin icrasını gerçekleştirecek meslek mensuplarının serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler olduğu belirtilen bu kanunda, muhasebe temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak defter tutmak, mali tablo hazırlamak, beyanname ve belge düzenlemek gibi görevler atfedilerek, bilgi üretimi SMMM'lerin görev tanımları içinde düzenlenmiştir.

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebe ile sistemli olarak bir süreç dâhilinde üretilen bilgiler, tüm ilgililerin benzer anlamlar yükleyeceği raporlarda, işletmenin faaliyet sonuçlarının, nakit akışlarının, mali ve ekonomik yapısının anlaşılmasını sağlayacak şekilde özetlenerek sunulur. Sunulan bu bilgiler bir taraftan planlama, kontrol ve performans değerleme ile ilgili olarak yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olurken diğer taraftan diğer menfaat grupları için ortaklığın devamı, yeni yatırımlara yönelme, kredi verme gibi karar almalarında yardımcı olur.

Muhasebe bilgileri, işletmede sadece muhasebe sisteminin değil, üretim, pazarlama, insan kaynakları, finans, ar-ge gibi diğer sistemlerin de başvuracağı önemli kaynaklardır. Amaçların belirlenmesi, gerçekleşen faaliyetler ile tahminlerin karşılaştırılması, sapmaların analizi gibi konularda en önemli ve en kapsamlı bilgiler muhasebe sisteminden temin edilmektedir (Ceran ve Bezirci 2011: 101). Muhasebe sisteminde, her sistemde olduğu gibi, girdi- işleme-çıktı akışı izlenmektedir. Bu akışta bilgiler sisteme öncelikle belgelerle dâhil edilmekte, daha sonra bir kayıt ortamı içinde işlenerek çıktılara dönüştürülmekte ve ilgili yerlere rapor halinde iletilmektedir.

Toplumun geniş bir kesiminin karar vermede referans aldıkları muhasebe bilgilerinin, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir bir şekilde ve ilgililerin ihtiyaç duyduğu zamanda sunulması, kullanıcılar için bilgiyi kaliteli hale getirmektedir.

Bilgilerin temel kavram ve ilkelere uygun üretilmesi, işletmede etkin iç denetim ve kontrol yapılarının oluşturulup uygulanması, denetim komitesinin ve bağımsız dış denetimin etkinliği sunulan bilgilerin kalitesini artıracak uygulamalardır. Bu uygulamaların olmaması veya etkinliğinin zayıf olması ise muhasebe bilgilerinin kalitesini elbette azaltacaktır. Nitekim finansal piyasalarda büyük yankı uyandıran 2001 yılında yaşanan Enron skandalı ve sonrasında Worldcom, Parmalat gibi skandalların nedenlerini ortaya koymak amacıyla yapılan araştırmalarda işletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerin, sorumluluklarını gereği gibi ifa etmedikleri, finansal raporlamada yanlı davranarak hata ve hileye başvurdukları, bağımsız denetim firmalarının ise etik dışı bu davranışlara göz yumdukları belirlenmiştir.

Parayla ölçülebilen mali nitelikteki olaylarla ilgilenen muhasebe sisteminde sayısal verilere daha çok önem atfedilse de bilgiyi üreten muhasebe meslek mensuplarının aynı sayısal verileri kullanmış olsalar bile farklı mesleki yargılarla farklı çıktılara ulaşmaları, muhasebede sadece nicel unsurların değil nitel unsurların da önemli olduğunun göstergesidir. Bu

durum muhasebe meslek mensubunun bilgi kalitesi üzerindeki rolüne ve mesleki yargısının önemine işaret etmektedir.

Giderek artan işlem çeşitliliği, mevzuattaki değişimler ve dijital gelişmeler karşısında bilgilerini güncelleyerek mesleki yeterliliğini koruyan, doğru ve güvenilir bilgileri kullanarak faaliyetlerini yürüten, hata yapmadan dikkatli ve disiplinli çalışan, mesleki faaliyetlerinden etkilenecek tüm kesimlerin çıkarlarını eşit ölçüde gözeten, toplum faydasını gözeterek genel ekonomiyi zarara uğratacak davranışlardan kaçınan, mevzuatta belirlenen usul ve esaslar ile muhasebenin temel kavram ve ilkelerine uygun hareket eden, daha bilimsel ve işlevsel çalışan muhasebe sistemlerinin kurulmasında işletmeye danışmanlık yapan SMMM'lerin ürettikleri bilgilerin kullanılması doğru kararların alınmasını, dolayısıyla ekonomik başarıyı sağlayacaktır.

Nitel araştırma yönteminin kullanıldığı bu çalışmanın konusunu; SMMM'lerin muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere uyum düzeylerinin YMM'lerce değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın temel sorusu "SMMM'ler muhasebe bilgi üretiminde muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere ne düzeyde uymaktadırlar?" olarak belirlenmiş ve bu temel soruya bağlı olarak TR72 bölgesinde ikamet eden YMM'lerden 16'sı ile görüşülerek, kendilerine SMMM'lerin muhasebe sistemine, vergi mevzuatına, etik ilke ve kurallara uyum düzeylerini ve bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisini belirlemeye yönelik olarak hazırlanan üç başlık altında toplamda 16 soru yöneltilmiştir.

Bu sorulara alınan yanıtlar ve katılımcıların görüşme esnasında ifade ettikleri sorunlar için önerdikleri çözümler çerçevesinde görüşme transkriptleri kodlanarak çalışmada dört tema oluşturulmuştur. Bu temalar: "SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri", "SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri", "SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri", "YMM'lerin sorunlara yönelik çözüm önerileri"dir.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde; bilgi, sistem, bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi kavramları tanımlanarak muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerine, muhasebe bilgi sistemindeki veri akışına, muhasebe bilgi sistemi geliştirme ilkelerine ve muhasebe bilgisinin önemine dair açıklamalarda bulunulmuştur.

İkinci bölümde; SMMM ve YMM'lerin görevleri açıklanarak SMMM ve YMM'lerin vergi mevzuatından kaynaklanan sorumlulukları ile etik sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde; muhasebe bilgi kalitesinin önemi ve çevresi ile kaliteyi arttıran-azaltan uygulamalar hakkında bilgi verilerek, muhasebe meslek mensuplarına özgü kaliteyi etkileyen faktörler açıklanmıştır.

Son bölüm olan dördüncü bölümde ise araştırmanın amacı, literatür araştırması, araştırmanın deseni hakkında bilgi verilerek, araştırmanın bulguları açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ, MUHASEBE BİLGİSİ VE ÖNEMİ

1.1. Bilgi Sistemi

Günümüzde teknolojik gelişmelere paralel olarak işletmelerin, örgüt yapılarında ve faaliyet alanlarında yaşanan hızlı değişime adapte olup, rekabet edebilirliklerini koruyarak, faaliyetlerini sürdürebilmeleri, çağımızın önemli kaynaklarından biri olan bilgiyi doğru kullanmalarına bağlıdır.

Bilgi, alınan kararlara referans oluşturacak verilerin, işlenerek kullanıma uygun hale getirilmiş şeklidir. Verilerin yarar sağlayacak çıktılara dönüştürülmesi, diğer bir ifade ile verilerin işlenmesi sistemli bir süreç dâhilinde gerçekleştirilir.

Bilgi sistemi kavramı tanımlanmadan önce bu kavramı oluşturan bilgi ve sistem kavramlarına, ayrı ayrı başlıklar halinde aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

1.1.1. Bilginin Tanımı ve Özellikleri

1.1.1.1. Bilginin Tanımı

Türk Dil Kurumu (TDK) bilgiyi "insan aklının erebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü" olarak tanımlamıştır (www.sozluk.gov.tr, 2020). Diğer bir tanıma göre bilgi, önceden hazırlanmış kurallara uygun olarak işlenerek insanlar arasındaki paylaşım ile toplum içinde aktarılan ve bu aktarım sürecinde yeni şekiller alan tecrübe enformasyonudur (Öğüt 2003: 9).

Bilgiyi oluşturan unsur veridir. Veri kavramı çoğu zaman bilgi kavramının yerine kullanılmakla birlikte aslında bu iki kavram birbirinden farklıdır. Veri, üzerinde işlem yapılabilen ve raporlanabilen sembol, rakam, harf, resim, gözlem vs. şeylerdir (Yılmaz 1988: 8). Üzerinde kesin bir yargıya varılan ve anlam kazanmış her türlü sembol, rakam, harf, resim, gözlem vs. ise bilgidir (Canbolat 2006: 4). Verilere yüklenen anlamlar bilgiyi oluşturur. Diğer bir deyişle veriler bilginin hammaddesidir. Ham haldeki veriler işlenerek karar alıcılar için yararlı hale getirilmektedir. Yani bilgi, bir dönüşüm süreci sonunda elde edilmektedir (Gökçen 2007: 4).

Bilgiyi elde etmek için araştırmak, gözlemlemek ve öğrenmek gerekir. Bilginin temel güç ve ana sermaye haline geldiği günümüz toplumsal ve ekonomik düzeni içinde sürekli öğrenme ve bilgilenme kaçınılmaz hale gelmiş ve bu durum bilgi üretimini ve iletimini yaygınlaştırmıştır (Öğüt 2003: 5).

1.1.1.2. Bilginin Özellikleri

Bilgi çağının yaşandığı günümüzde bilgi, başarının ön şartıdır. Günümüzde yaşanan hızlı değişimin beraberinde getirdiği belirsizliği ve riski azaltmak ancak nitelikli bilgiye sahip olmakla mümkündür.

Gerek birey açısından gerekse organizasyon açısından etkin karar almada kilit rol üstlenen bilginin birtakım özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu özellikler şöyle sıralanabilir:

Doğruluk: Doğru bilgi hata içermeyen, gerçek duruma uygun olan bilgidir. "Bilgiye ulaşmada kullanılan veri ne kadar doğru ise bilgi de o kadar doğrudur." (Hicks 1986: 79-80) Verilerin tutarlı ve hatasız işlenmesi ve kontrolden geçirilmesi ile doğru bilgiye ulaşılabilmektedir.

Tamlık: Bilginin yanlış kararlar alınmasına neden olmayacak ölçüde eksiksiz olmasıdır. Elde edilen bilgi, eksik ve yanlış bilgileri düzeltici nitelikte olmalıdır (Öğüt 2003: 17). Bilgi ne kadar doğru olsa da eğer eksikse karar vericiyi yanlış yönlendirecektir. Dolayısıyla bilginin tam olması özelliğinin, bilginin doğru olması özelliğinin tamamlayıcısı olduğu söylenebilir.

Zamanlılık: Bilginin ihtiyaç duyulduğu anda kullanıma hazır olmasıdır.

İlgililik: Bilginin karar verilecek konuyla ilgili olmasıdır. Konuyla ilgili olmayan bilgi gereksiz yere bir takım işlemlerin yapılmasına ve dolayısıyla zaman kaybına neden olur (Atalay 2019: 30).

Bilgi, geleceğe yönelik belirsizlikleri azaltarak tahmin etme gücünü artırıyorsa ve karar vericilerin beklentilerine cevap veriyorsa ilgilidir (Romney ve Steinbart 2003: 10).

Ulaşılabilirlik: İhtiyaç duyulan bilgiye erişimin kolay olmasıdır.

Etkin Maliyet: Bilgi edinilirken katlanılan maliyetin, bilgiyi kullanılırken elde edilen faydadan düşük olmasıdır.

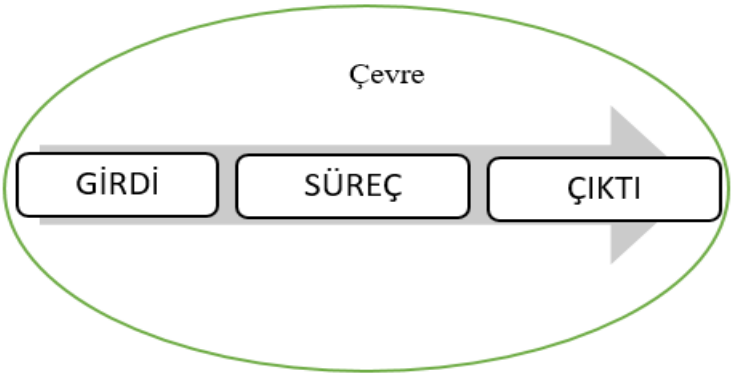
1.1.2. Sistemin Tanımı ve Türleri

1.1.2.1. Sistemin Tanımı

Sistem, belli bir düzen içerisinde birbiri ile bağlantılı olan birimlerden oluşan ve belli bir sonuca ulaşmak için bir plan dâhilinde kurgulanmış bir bütündür (Kartal 2019: 10). Başka bir ifade ile sistem, belirli bir amaca ulaşmak için birbirini etkileyerek birlikte hareket eden parçaların oluşturduğu bir bütündür (Sarıaslan 1984: 51). Bu tanımlardan hareketle sistemin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Belli bir amaç
- ✓ Birbirinden etkilenen parçalar
- ✓ Parçaların oluşturduğu bir bütün

Birlikte hareket eden parçaların etkileşimi sistemin yapısını oluştur. Bu yapı Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1. Sistemin Yapısı

Girdileri bir süreç dâhilinde işleyerek çıktılara dönüştüren sistem, birbiriyle ilişkili faaliyetlerden ve öğelerden meydana gelir. Bu faaliyet ve öğeler sistemin içinde yer alan daha küçük sistemlerdir ve alt sistemler olarak adlandırılmaktadır.

Çevresel faktörlerin etkisi altındaki sürecin sürdürülebilirliğinin sağlanması sistemin bazı hedeflere ulaşmasını gerekli kılmaktadır. Bu hedefler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dinçer ve Fidan 1996:167):

- ✓ Belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi
- ✓ Çevresel faktörlerle olan ilişkilerde uyum
- ✓ Bütünlüğü koruyacak düzenli bilgi akışı

1.1.2.2. Sistemin Türleri

Birbirleriyle etkileşim içinde birlikte hareket eden öğelerden oluşan ve sistem adı verilen bütünün çeşitli türleri vardır. Sistem türleri açık sistem, kapalı sistem ve kısmen kapalı sistem olarak üç grupta incelenebilir.

Açık Sistem

Açık sistemler çevresiyle arasında sürekli bilgi alış verişi olan sistemlerdir. Bu sistemler çevresel faktörlerin gerekli kıldığı değişime uyum sağlamak için aldıkları geri bildirimlere uygun olarak kendilerini oluşturan öğelerin yapılarını sürekli değiştirirler. (Akat vd., 1994:90).

Kapalı Sistem

Kapalı sistemler, açık sistemlerin aksine dış çevre faktörlerinden etkilenmeyen yalnızca iç çevre faktörlerini dikkate alan ve değişikliklere ayak uyduramayan bir yapıya sahiptir. Bu yapılar dağılma eğilimindeki yapılardır ve bir süre sonra faaliyetlerini durdururlar (Efil 2002: 89).

Kısmen Kapalı Sistem

Kısmen kapalı sistemler, dış çevre ile kontrollü bir biçimde iletişim ve etkileşim halinde olan sistemlerdir (Dinçer ve Fidan 1996: 174).

1.1.3. Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları

1.1.3.1 Bilgi Sisteminin Tanımı

Sistemin girdileri olan verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanmasını ve işlenmesini sağlayan alt sisteme, bilgi sistemi adı verilir (Gündoğmuş ve Köroğlu 2017: 2).

Tanımdan hareketle bilgi sisteminin veri girişi, veri işleme, bilgi çıktısı ve veri depolama olmak üzere dört unsurunun olduğu söylenebilir (Cushing ve Romney 1994: 10).

1.1.3.2. Bilgi Sisteminin Unsurları

Girdi: Bilgiyi üretenler tarafından toplanan veriler, bilgi sisteminin girdilerini oluşturur. Bu girdiler sistemin çevresi tarafından oluşturulan ve sistemi etkileyen unsurlardır (Demir 2019: 4).

İşlem: Çevreden toplanan veriler belli kurallar ve yöntemler kullanılarak işlenir. Veriler işlenip bilgiye dönüştürülerek anlam kazanır.

Çıktı: Sisteme girdi olarak dâhil edilen veriler işlenerek çıktıya dönüştürülür ve bilgi adını alır. Elde edilen çıktılar ilgililerin kullanımına sunulur. Ancak kimi zaman elde edilen çıktı, kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek tamlıkta olmayabilir ve geri besleme ile sisteme girdi olarak tekrar dâhil edilir.

Depolama: Karar alma sürecinde kullanılmak üzere ilgili taraflara iletilen bilgiler çeşitli araçlarla depolanarak saklanır.

1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

1.2.1. İşletme Bilgi Sistemi

Rekabetin son derece yoğun yaşandığı, yatırımların sınır ötesi yapılabilir duruma geldiği günümüz ekonomi dünyasında, işletmeler öne çıkabilmek için sahip oldukları kaynakları en etkin biçimde kullanma çabası içindedir. Bu kaynaklar içinde yer alan bilgi, işletmenin sürdürülebilirliği açısından oldukça önemli stratejik bir rekabet aracıdır (Dinç ve Abdioğlu 2009: 161).

İşletmelerin giderek büyümesi ve yapılarının karmaşıklaşması, işletmelerde uygun bir bilgi sisteminin kurulmasını veya var olan sistemlerinin değişen yapılarına göre gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır (Bekçi ve Ömürbek 2007: 96).

İşletmeler için değerli bir sermaye unsuru olan bilgi, organizasyondaki her yöneticiye, kendi sorumluluk alanı içinde etkin olarak karar alma, planlama ve kontrol faaliyetlerini yürütebilmelerini sağlayacak bir sistem dâhilinde sunulmalıdır (Ersoy 2014: 12). Yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan sistemlere bilgi sistemi adı verilir. Bilgi sistemleri, işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için verileri toplayan, işleyen, depolayan, yöneten, kontrol eden ve raporlayan süreçlerdir (Romney ve Steinbart 2003: 50).

İşletme bilgi sistemi, işlemleri kolaylaştırmakta ve yöneticilere işletme faaliyetlerinin koordinasyon ve kontrolü için bilgi sağlayarak karar süreçlerini desteklemektedir (Gelinas ve Dull 2008: 13-14).

İşletmeler faaliyet hacimlerine, yönetim anlayışlarına, örgüt yapılarına, tabi oldukları yasal düzenlemelere göre işletme bilgi sistemlerini ve alt bilgi sistemlerini kurmak ve/veya geliştirmek durumundadırlar (Sürmeli vd., 2007:28). İşletmelerin temel işlevleri olan; muhasebe, finansman, pazarlama, üretim ve insan kaynakları için ayrı ayrı kurulan sistemler, yönetim bilgi sistemi olarak da anılan işletme bilgi sisteminin alt sistemlerini oluşturmaktadır. Bu alt sistemler sürekli ve karşılıklı olarak bilgi alışverişinde bulunmaktadır.

Bilgi sistemlerinin amacı doğru, güvenilir, anlaşılır bilgileri ilgili tarafların kullanım amacına uygun bir şekilde üreterek ihtiyaç duydukları zamanda onlara sunmaktır (Karagül 2006: 104-105).

İşletmelerin bilgi sistemlerinden bekledikleri faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Etkin karar alma
- ✓ Yönetim performansında artış
- ✓ Rekabet avantajları
- ✓ Hataların azalması
- ✓ Ürün kalitesinde artış
- ✓ Etkin iletişim
- ✓ Verimlilik artışı
- ✓ Maliyetlerde azalış
- ✓ İşletme varlıklarının korunması
- ✓ Faaliyetlerin etkin denetimi

Sıralanan bu faydaların sağlanabilmesi, bilgi sistemlerinin işletmenin yapısına ve hedeflerine uygun olarak kurulup yönetilmesine ve gerektiğinde değiştirilerek iyileştirilmesine bağlıdır.

1.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları

Yoğun bir rekabetin yaşanmaya başladığı 19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başlarından itibaren rekabet avantajı yakalamanın çok önemli olduğu küresel ekonomik düzen, işletmelerin muhasebe bilgilerinin toplanması, raporlanması, kontrolü gibi konularda ihtiyaçlarını karşılayacak muhasebe bilgi sistemi (MBS)'nin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Hyvönen 2003: 155).

"*Muhasebe işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal doneler halinde*

toplayan, bu verileri işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde ilgililere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir." (Büyükmirza 2017: 27). Tanımdan hareketle muhasebenin veri toplayan, verileri işleyerek bilgi üreten ve ürettiği bilgileri rapor halinde sunan bir sistem olduğu söylenebilir.

İşletmenin alt bilgi sistemlerinden biri olan muhasebe bilgi sistemi, işletmenin kaynaklarını oluşturan unsurları, bu unsurların kullanım biçimlerini ve bu kullanım sonucunda varlıklarda meydana gelen artış ve azalışlar ile işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreterek bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir sistemdir (Acar ve Tetik 2000: 13).

İşletmeler için en temel girdilerden birisi olan bilgi, işletme içinde en çok muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilmektedir (Özkan vd., 2013: 8). Bu sistemde toplanan bilgiler kaydedilerek periyodik finansal tabloların hazırlanmasına ve yasaların zorunlu kıldığı raporların oluşturulmasına yardım eder (Lezki vd., 2012: 185).

Muhasebe, tüm ilgililerin benzer anlamlar yükleyeceği raporları üretip sunan ve dolayısıyla işletmenin anlaşılmasını sağlayan bir sistem olduğundan "işletmenin dili" olarak nitelendirilmektedir.

Finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük öneme sahip olan MBS'nin unsurlarının iyi bir şekilde bilinerek bu sistemin işletme içinde etkili bir biçimde oluşturulması gerekmektedir. Sistemin unsurları birbiri ile etkileşimde bulunarak sistemin çalışmasını sağlayan elemanlardır. Sistemin etkin işlemesi unsurların belirlenen hedeflere hizmet edecek şekilde dizayn edilmesine bağlıdır. MBS'nin unsurlarını, Şekil 2'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil 2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları (Gelinas ve Dull 2008: 8)

Şekil 2'de ayrıntılı olarak belirtilen unsurlar, MBS'nin çok yönlü bir özelliğe sahip olduğunun göstergesidir. MBS'nin unsurlarını insan kaynakları, iletişim araçları, donanım-yazılım ve raporlar olmak üzere dört temel başlık altında toplayarak incelemek mümkündür.

1.2.2.1. İnsan Kaynakları

Birçok sistemde olduğu gibi MBS'de de en önemli unsur insandır. MBS'de insan unsuru bir taraftan bilgiyi üretirken diğer taraftan bilgiyi kullanır. Yani insan unsuru, sistemin hem başında hem de sonunda yer almaktadır. MBS ile iç ve dış paydaşların kararlarında referans alacakları bilgiler üretilmektedir. Ayrıca diğer işletme sistemlerinin sıkça başvurduğu bilgiler de bu sistem tarafında üretilmektedir. Dolayısıyla bu durum sistemde görev alan insan kaynağına önemli sorumluluklar yüklemektedir.

İşletmelerde böylesine önemli bir sorumluluğu yerine getiren unsur olarak insan kaynaklarının çeşitli niteliklere sahip olması gerekmektedir.

Alanında eğitim almış, mesleki yeterliliğe haiz, iletişim yeteneği ve tarafsızlık gibi kişisel özelliklere sahip, tecrübeli insan kaynağının varlığı sistemin etkin işleyişi açısından önemlidir (Şengel 2011: 170).

1.2.2.2. İletişim Araçları

Bilgi işlem sürecinde toplanan verilerin dayanağını oluşturan belgeler ile verilerin işlendiği kayıt elemanları, iletişim araçları olarak ifade edilmektedir. Bu araçlar, MBS'nin işlem süreçlerinin yürütülmesi için gerekli olan ortamı oluştururlar.

İletişim araçları verilerin toplanmasında kullanılan fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, fiş, çek vs. gibi ilk işlem belgeleri ile verilerin işleme tabi tutulmasında kullanılan yevmiye defteri, büyük defter gibi kayıt belgelerinden oluşmaktadır (İzci 2013: 27).

İletişim araçları; işlemlerin, nicelik, özellik, yer, kişi ve zaman gibi farklı yönlerini ortaya koyarak verileri somutlaştırıp işlemleri kanıtlanabilir hale getirmektedir (Bülbül 2015: 28).

1.2.2.3. Donanım ve Yazılım

MBS'lerde işlem süreçleri önceleri manuel olarak izlenmekte iken teknolojik gelişmelere bağlı olarak günümüzde bilgisayar ortamında izlenmektedir. Günümüz teknolojisi MBS'ler için çok farklı donanım ve yazılım alternatifleri sunmaktadır.

İşlemlerin manuel olarak yürütülmesi yerine donanım ve yazılım sistemlerinin kullanılarak yürütülmesi, daha hızlı, daha güvenli ve daha düşük maliyetle işlem yapılmasını sağlamaktadır (Demir 2005: 148).

İşletmelerin etkin bir bilgi işlem sistemi kurmaları MBS'den kaliteli çıktılar elde etmeleri açısından oldukça önemlidir.

1.2.2.4. Raporlar

Raporlar; muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır. Muhasebe sistemi kapsamında hazırlanan raporların amacı, bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayarak alınacak kararlara destek olmaktır (Canbolat 2006: 69). Raporlar

aracılığıyla, gerek iç paydaşlara gerekse dış paydaşlara işletmenin finansal durumu hakkında bilgiler sunulmaktadır. İşletmenin iç paydaşlarının kullanımına sunulan raporlar iç raporlar, dış paydaşlarının kullanımına sunulan raporlar ise dış raporlar olarak adlandırılmaktadır.

İç raporlar, yöneticilerin karar alma süreçlerinde başvuracakları bilgi kaynaklarıdır. Hazırlanacak raporların miktarı ve niteliği işletmelerin yapılarına ve ihtiyaçlarına göre değişiklik arz etmektedir. Bu raporlara örnek olarak; performans raporları, üretim raporları, satış raporları, maliyet raporları gösterilebilir. Bu raporların kanunlarla belirlenmiş standart bir şekil şartı yoktur (Savsar 2005: 56). Ancak hem iç paydaşlara hem de dış paydaşlara sunulan; dolayısıyla hem iç raporlar hem de dış raporlar içinde karakterize edilebilecek bilanço, gelir tablosu gibi raporlar için bu durum geçerli değildir.

İşletmenin dış paydaşlarının kullanımına sunulan raporlara dış rapor adı verilmektedir. Bu raporlara bilanço, gelir tablosu, kredi kurumlarına verilen raporlar, yıllık faaliyet raporları örnek olarak gösterilebilir (Sürmeli 1996: 42). Bu raporların bazıları genel amaçlı olarak düzenlenmekte iken, bazıları sadece belirli ihtiyaçlara cevap verecek bilgileri içeren özel amaçlı raporlar olarak düzenlenmektedir. Dış raporların yasa, yönetmelik vb. düzenlemelerle belirlenmiş ilkelere, şekil şartlarına ve zaman aralıklarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

1.2.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

Çok yönlü bir sistem olan MBS ile birçok farklı kişi ve kurumun kullanımına sunulan bilgiler üretilmektedir. Bu kişi ve kurumlardan her biri kendi ihtiyacına cevap verecek miktarda ve nitelikte bilgi talep etmektedir. İşletme içi paydaşlar ile işletme dışı paydaşların ihtiyaç duydukları bilgiler çoğu zaman birbirinden farklıdır. Bu durum muhasebe bilgilerini kullanacak taraflara yönelik yapılacak muhasebe çalışmaları arasında bir takım farklılıkların doğmasına ve sonuçta muhasebenin alt sistemlere ayrılmasına yol açmaktadır (Büyükmirza 2017: 27).

MBS'nin finansal muhasebe sistemi, yönetim muhasebesi sistemi ve maliyet muhasebesi sistemi olmak üzere üç temel alt sistemi vardır.

1.2.3.1. Finansal Muhasebe Sistemi

"Finansal muhasebe işletmeler arasındaki ve işletme dışındaki çıkar gruplarıyla işletme arasındaki, işletmeyle ilgili olarak oluşan değer hareketlerini izleyerek, bu değer hareketlerinden doğan borç ve alacak ilişkilerini, başka bir ifade ile varlık ve kaynak oluşumunu hesaplara kaydedip sonuçlarını saptayan, raporlayan" bir alt sistemdir (Yükçü 2004: 4).

Finansal muhasebe sisteminde işletmede belirli bir dönemde gerçekleşen finansal olaylara ilişkin bilgiler kaydedilir, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir ve yoruma hazır hale getirilir (Kaygusuz ve Dokur 2012: 4). Finansal muhasebenin amacı bu süreç sonunda hazırlanan "bilanço" ve "gelir-gider tablosu" adlı iki raporu işletme dışındaki kişi ve kurumlara bildirmektir (Büyükmirza 2017: 27).

Finansal muhasebe daha çok işletme ile işletme dışındaki paydaşların ilişkilerine dair işlemleri konu aldığından dışa dönük bir sistem olarak bilinir (Yükçü 2004: 4).

Finansal muhasebenin temelde işletme dışından gelen bilgi istemlerini karşılamaya yönelmiş bulunması, bu muhasebe sisteminde veri toplama, veri işleme ve raporlama faaliyetlerinin üçüncü kişilerce benimsenen bir takım esaslara uygun gerçekleştirilmesini zorunlu kılar. Finansal muhasebe uygulamalarını biçimlendiren esaslar; muhasebe temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ulusal ve uluslararası muhasebe standartları ve mevzuat hükümleridir (Büyükmirza 2017: 27-28).

Finansal muhasebe sistemi geçmişte tek başına uygulanan bir sistemken, dünya ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak değişen bilgi ihtiyacı, muhasebenin boyutunu genişleterek maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin de uygulanmasını gerekli kılmıştır.

1.2.3.2. Maliyet Muhasebesi Sistemi

"Maliyet muhasebesi endüstriyel faaliyette bulunan (veya hizmet üreten) işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini saptayabilmek için maliyet giderlerinin türlerini ortaya çıktıkları yerler itibariyle ve üretilen mamullerin türüne göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır." (Yükçü 2004: 5)

İşletme yönetimi, üretilen mamul ve hizmetin maliyetini saptayarak, maliyet kontrolünde bulunmak, maliyet bütçesi hazırlamak, verimlilik ve kâr planlaması yapmak, kapasite kullanımını planlamak gibi çeşitli karar süreçleri için maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilere ihtiyaç duyar. Maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgileri referans alarak karar vermek ve politika üretmek genel olarak yönetim muhasebesinin kapsamındadır. Dolayısıyla işletmenin iç finansal bilgi sisteminin temelini oluşturan maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi için veri hazırlayan bir sistem olarak nitelendirilebilir. Bu sistemde üretilen bilgiler birçok ilgiliye hitap ettiği için gerek iç raporlarda gerekse dış raporlarda yer almaktadır (Lazol 2008: 3-6).

1.2.3.3. Yönetim Muhasebesi Sistemi

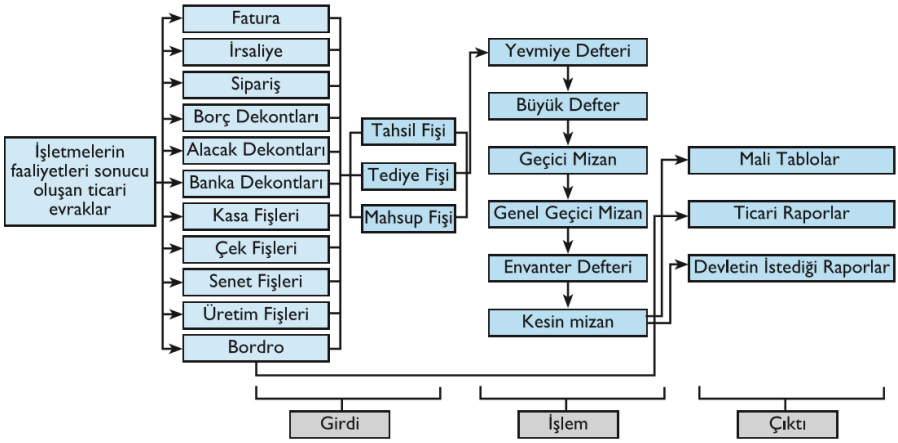
Çeşitli yasal düzenlemelere uygun olarak belli standartlarda ve işletmenin dış paydaşlarının ihtiyaçlarını dikkate alarak üretilen muhasebe bilgileri çoğu zaman işletme yönetiminin gereksinimlerini karşılamaz. İşletme yönetimi, işletmenin iç dinamiklerini yansıtan bilgilere ihtiyaç duyar (Kaygusuz ve Dokur, 2012:4). Bu bilgiler yönetim muhasebesi tarafından kendilerine sağlanır. Bu bakımdan ham verilerin toplanıp raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerinin bilgi gereksinimlerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza 2017: 29).

"Yönetim muhasebesi, yöneticiler tarafından işletmede planlama, değerlendirme ve kontrol için kullanılmak üzere, kaynakların doğru kullanımını ve bunun izlenebilirliğini sağlamak için finansal bilginin tanımlanması, biriktirilmesi, ölçülmesi, analizi, hazırlanması, yorumlanması ve iletişim süreci olarak tanımlanabilir." (Kaygusuz ve Dokur 2012: 2)

Yönetim muhasebesinin konusunu daha çok işletmenin içyapısını ilgilendiren işlemler oluşturur. Bu nedenle yönetim muhasebesinin içe dönük bir muhasebe sistemi türü olduğu söylenebilir (Yükçü 2004: 5).

1.2.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı

MBS'de, her sistemde olduğu gibi, girdi- işleme-çıktı akışı izlenmektedir. Bu akışta bilgiler sisteme öncelikle belgelerle dâhil edilmekte, daha sonra bir kayıt ortamı içinde işlenerek çıktılara dönüştürülmekte ve ilgili yerlere raporlar halinde iletilmektedir. MBS'de girdi-işlem-çıktı aşamalarından oluşan veri akışı Şekil 3'te gösterildiği gibidir.



Şekil 3. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı (Alagöz 2019: 44)

MBS'de toplanan ham veriler girdi-işleme-çıktı aşamalarından geçerek anlamlı bilgilere dönüştürülür. Girdi aşaması dış kaynaklardan elde edilen verilerin sisteme dâhil edildiği aşamadır. Bu aşamada veriler fatura, banka dekontu, bordro vs. gibi belgeler aracılığıyla toplanarak işlenmek üzere düzenlenir. Yapılan işlemlerin kanıtı niteliğindeki bu belgeler gerek yasal zorunluklar nedeni ile gerekse ihtiyaç duyulması halinde ilerde tekrar başvurulabilmesi için dosyalanarak saklanır.

İşlem aşamasında, gerçekleştirilen işlemlere ait mali bilgiler tarih sırasına göre ve belgelere dayalı olarak yevmiye defterine kaydedilmek suretiyle işlenir. Yevmiye defterindeki bilgiler daha sonra büyük deftere

aktarılarak tasniflenir ve kontrol amacıyla mizan adı verilen çizelgeler hazırlanarak hesapların bir bakıma sağlaması yapılır. Bilanço tarihinde gerçekleştirilen envanter çalışması ile işletmenin fiili durumu ile kaydi durumu karşılaştırılır. Bu iki durum arasında fark bulunması halinde yapılacak envanter kayıtları ile işletmenin kaydi durumu fiili durumuna eşitlenir.

MBS'nin son aşaması çıktı aşamasıdır. Bu aşamada işlenen veriler raporlara aktarılarak bilgiye dönüşüm süreci tamamlanır. Envanter işleminden sonra hazırlanan ve işletmenin dönem sonu hesap bakiyelerini gösteren kesin mizan, sistemin çıktıları olarak nitelendirilen raporların dayanağını teşkil eder. Hazırlanan raporlar işletmenin durumu ile ilgili bilgi ihtiyacı olan kişi ve kurumların kullanımına sunulur.

1.2.5. Muhasebe Bilgi Sistemi Geliştirme İlkeleri

Ekonomik ve aynı zamanda etkin bir MBS ancak birtakım ilkelere uyularak oluşturabilir. Bu ilkeler gerek MBS'nin kurulması aşamasında gerekse mevcut MBS'nin geliştirilmesi aşamasında uyulması gereken, kesin yasaları olmamakla birlikte uzun deneyimler sonucunda geliştirilen ve sistem tasarımında rehber niteliğindeki ilkelerdir. Bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz 2019: 140):

- ✓ Uygun Maliyet İlkesi
- ✓ Raporlama İlkesi
- ✓ İnsan Faktörü İlkesi
- ✓ Organizasyon İlkesi
- ✓ Güvenilir Olma İlkesi
- ✓ Bağımlılık ve Esneklik İlkesi
- ✓ Bilgi İşleme İlkesi

1.2.5.1. Uygun Maliyet İlkesi

İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgiler üretilirken katlanılacak maliyet ile bilginin sağlayacağı fayda arasında tutarlık olması gerekir.

Maliyet ilkesi, en uygun maliyetle en etkin sistemin tasarlanmasını ifade eder.

Sistem tasarımında maliyetler tespit edilirken karşılaşılabilecek iki tür maliyet vardır. Bunlardan biri personel giderleri, haberleşme giderleri, makine ve donanım giderleri gibi öngörülebilir maliyetlerken diğeri başta öngörülemeyen zaman içerisinde karşı karşıya gelinen maliyetlerdir (Kartal 2019: 28).

Burada önemli olan işletmenin bilgi ihtiyacını karşılayabilecek düzeyde bir sistemi minimum maliyetle kurabilmektir (Çidem 2013: 32).

1.2.5.2. Raporlama İlkesi

Muhasebe bilgi sisteminin çıktıları olan raporlarla hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına işletmenin mali durumu ile ilgili bilgiler sunulur. İlgili tarafların kendilerine sunulan bilgileri kullanarak etkin bir şekilde karar alması, bilgilerin farklı anlamlara mahal vermeyecek netlikte ve açıklıkta olmasına bağlıdır.

MBS içinde oluşturulacak geri bildirim sistemi ile alınan yanlış kararların değiştirilmesine imkân tanınmalıdır. Böyle bir sistemin varlığı, üretilen bilginin karar alma aracı olma potansiyelini artıracaktır.

1.2.5.3. İnsan Faktörü İlkesi

MBS'deki insan faktörü sistemin sosyal yapısını oluşturmaktadır. Etkin bir bilgi sisteminin varlığından bahsedebilmek için çalışanların sistemi benimsemeleri gerekmektedir (Sürmeli vd., 2007: 59). Sistem çalışanlar tarafından kullanılacağından, çalışan ve sistem entegrasyonu önemlidir (Canbolat 2006: 62).

Ayrıca bu ilke ile MBS içinde mesleki yeterliliğe sahip ve yeterli sayıda çalışanın görev almasının gerekliliği de ifade edilmektedir (Dursun 2014: 22).

1.2.5.4. Organizasyon İlkesi

Organizasyon, MBS'nin ihtiyaç duyduğu veri akışını zamanında ve doğru olarak sağlamalıdır. MBS, yetki ve sorumlulukların sınırları net olarak belirlenmiş organizasyon yapısı içerisinde daha etkin çalışmaktadır (Alagöz 2019: 141). Yetki ve sorumlulukların önceden belirlenmesi ve yazılı hale getirilmesi sistemin aksaklık olmadan işlemesi açısından önemlidir.

1.2.5.5. Güvenilir Olma İlkesi

MBS, bilgi kullanıcılarının kendi gözlemlerini yapmaya ihtiyaç duymadan işlem yapabilecekleri güvenilirlikte bilgiler sunmalıdır. Sistem tarafından etkin varlık ve kaynak yönetimini sağlamaya, hataları azaltmaya, uygunsuz davranışları ortadan kaldırmaya imkân veren bilgiler üretilmelidir. Raporlamada güvenin sağlanabilmesi için önem arz eden konular aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Alagöz 2019: 141):

- ✓ Etik kurallar oluşturulmalı ve bu konudaki uygulamalar düzenli olarak takip edilmelidir.
- ✓ İşletme yönetimi finansal yönetim etkinliğine daha fazla önem vermeli ve bu konuda kontrol faaliyetleri yürütülmelidir.
- ✓ Yanıltıcı finansal bilgi üretimini teşvik eden durumlar tespit edilmeli ve ortadan kaldırılmalıdır.

1.2.5.6. Bağımlılık ve Esneklik İlkesi

MBS açık ve dinamik bir sistem olma özelliğine sahiptir. Bu özelliği dikkate alınarak, sistemin değişim karşısında sil baştan kurgu gerektirmeyen, küçük eklemelerle değişime uyum sağlayabileceği nitelikte tasarlanması gerekir.

Sistemin dinamik oluşu sürekli değişim süreci içerisinde olduğunu, açık oluşu ise değişimden etkilendiğini göstermektedir. İşletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmeleri sistemlerinin esnek bir yapıya sahip olmasına bağlıdır (Sürmeli vd., 2007: 202).

1.2.5.7. Bilgi İşleme İlkesi

MBS, veri akışı aşamalarının etkinliğinin ayrıntılı olarak izlenmesini sağlamalıdır. MBS topladığı verileri kaydedip, sınıflandırıp, özetleyerek ilgililere planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirmelerini sağlayacak anlaşılabilir bilgiler sunmalıdır. MBS'nin temelinde mali olayların kayıt ve kontrol edilmesi vardır (Alagöz 2019: 142)

1.3. Muhasebe Bilgisi Ve Önemi

Teknoloji ve iletişim olanaklarındaki gelişme ile birlikte artan ticari kapasite işletmelerin faaliyetlerini nicelik olarak ve yapısal olarak değişeme uğramıştır. Ticarette meydana gelen değişimler ile birlikte ticarete konu olan mal ve hizmetlerin sayısının artması ve yeni ticari yöntemlerin geliştirilmesi ile ticari faaliyetler karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Bu düzen içinde gerek işlem sayısındaki gerekse finansal bilgi kullanıcılarının sayısındaki artış finansal bilgileri düzenleyip anlamlı çıktılara dönüştüren muhasebenin varlığını önemli hale getirmiştir.

Muhasebe; mali nitelikli değişime neden olan işlemlere ait verileri, toplamak, kaydetmek, sınıflandırmak ve anlamlı olarak özetlemek suretiyle varılan sonuçları analiz edip yorumlayarak işletme bilgileri ile ilgisi bulunan taraflara, fayda sağlayacak ve amaçlarına hizmet edecek şekilde sunan bir disiplindir (Çelik 2002: 141). Bilgi çağı olarak anılan çağımızın en önemli kaynağı olan bilgi işletmeler nezdinden en çok muhasebe sistemi tarafından üretilmekte ve birçok farklı menfaat gurubunun kullanımına sunulmaktadır.

Sunulan bilgiler bir taraftan planlama, kontrol ve performans değerleme ile ilgili olarak yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olurken diğer taraftan diğer menfaat grupları için ortaklığın devamı, yeni yatırımlara yönelme, kredi verme gibi karar almalarında yardımcı olur (Sae-idi 2014: 412; Tekşen vd., 2011: 101). Karar alma süreçlerinde etkinliği artırmak için günümüzde muhasebe sistemleri, bünyesinde bilgi ve teknoloji sistemlerini barındıracak şekilde tasarlanmaktadır (Grande vd, 2011: 26).

Muhasebe sistemi ile üretilip ilgili menfaat guruplarının kullanımına sunulan bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker 2010: 32):

- ✓ Ekonomik kararların alınmasında kullanılacak bilgiler
- ✓ İşletmenin kazanma gücünü değerlendirmek için gerekli bilgiler
- ✓ Yöneticilerin kaynakları etkin kullanıp kullanmadığına dair bilgiler
- ✓ İşletmenin nakit akımı ile ilgili bilgiler
- ✓ İşletmenin kar dağıtım politikası ile ilgili bilgiler
- ✓ Vergi tutarının belirlenmesine dair bilgiler
- ✓ Makroekonomik verilerin hesaplanmasında kullanılabilecek istatistiki bilgiler
- ✓ İşletme denetiminde kullanılacak bilgiler
- ✓ Yatırımcılar için işletmenin piyasa değerine ilişkin bilgiler
- ✓ İşletme yönetiminin geleceğe yönelik planlamalarında kullanacakları bilgiler

Muhasebe bilgileri durum ifade eden ve başarı ifade eden bilgiler olarak iki grupta toplanabilir. İşletmenin aktif ve pasif hesaplarında yer alan bilgiler durum ifade eden bilgilere örnek gösterilebilirken, gelir ve gider hesaplarında yer alan bilgiler ise başarı ifade eden bilgilere örnek gösterilebilir (Ersoy 2014: 11).

Muhasebe bilgileri, işletmede sadece muhasebe sisteminin değil, üretim, pazarlama, insan kaynakları, finans, ar-ge gibi diğer sistemlerinde başvuracağı önemli kaynaklardır. Amaçların belirlenmesi, gerçekleşen faaliyetler ile tahminlerin karşılaştırılması, sapmaların analizi gibi konularda en önemli ve en kapsamlı bilgiler muhasebe sisteminden temin edilmektedir (Ceran ve Bezirci 2011: 101). Bu sistem sayesinde işletmeler ileriye dönük planlama yaparken risk ve belirsizlikleri azaltabilmekte ve aynı zamanda da stratejik bir rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir (Güney 2013: 280; Gökdeniz 2005: 94). Ayrıca muhasebe sisteminde üretilen bilgiler

kullanılarak kaliteli mamullerin geliştirilmesi, kaliteli hizmet sunumu, maliyetlerin düşürülmesi ve iletişim kanallarının etkinliğinin artırılması da sağlanabilmektedir (Sevim ve Bülbül 2016: 864-865).

MBS'ye belgelerle dâhil edilen veriler kayıt sürecinde işlenerek finansal tablolarda özetlenen bilgilere dönüştürülür ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulur.

İşletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumu olan finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesine işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlayarak ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmaktır. *"Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir."*(TMS 1 md.9)

Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmenin varlıkları, borçları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri, karları, zararları, ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışları ile ilgili bilgileri sunar. Bu bilgiler, muhasebe bilgi kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını, bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur (TMS 1 md.9).

1.3.1. Muhasebe Bilgilerinin Kullanıcıları

Muhasebe bilgisini kullanan taraflar genel olarak işletme içi ve işletme dışı kullanıcılar olarak iki ana gruba ayrılabilir (Wallace 1993: 8).

1.3.1.1. İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları

İşletme içinde muhasebe bilgileri ile ilgilenen tarafları işletme sahipleri, yöneticiler ve çalışanlar olarak gruplandırmak mümkündür.

1.3.1.1.1. İşletme Sahipleri

Günümüzde büyük işletmelerin varlığının artması, kurumsallaşma ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak işlem sayılarının artması ve yapılarının karmaşıklaşması sermayenin sahibi olan ortaklarla işletmeyi yöneten kişileri birbirinden ayırmıştır. İşletme sahipleri artık profesyonel yöneticilerle çalışmayı tercih etmektedir. Dolayısıyla işletme sahipleri ile yöneticilerinin

aynı kişi olmadığı işletmelerde yönetimin performansını ölçüp denetleyecek bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletme sahipleri yönetimin emrine verdikleri kaynakların nasıl ve ne etkinlikte kullanıldığı bilgisine, sermaye tahsis ettikleri işletmenin finansal performansı ve nakit akışı bilgisine muhasebe sistemince üretilen finansal bilgiler sayesinde sahip olmaktadırlar (Akdoğan ve Tenker 2010: 34).

1.3.1.1.2. Yöneticiler

Büyük-küçük her organizasyonun, strateji hazırlama, plan yapma, kaynakları organize etme, personeli yönetme ve faaliyetleri kontrol etme gibi sorumlulukları olan yöneticileri vardır (Kaygusuz ve Dokur 2012: 7). Yöneticiler planlama, örgütleme, yürütme ve denetleme olmak üzere temel dört faaliyeti yürütmektedirler (Büyükmirza 2017: 17). Yöneticiler bu faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirmek, kaynakları doğru kullanmak ve bunun izlenebilirliğini sağlamak için bilgiye ihtiyaç duyarlar (Kaygusuz ve Dokur 2012: 2).

İşletmelerin farklı yönetim kademelerinde bulunan yöneticilerden her biri kendi yetki ve sorumluluk alanları dâhilinde ve işletmenin amaçları ile uyumlu karar almak durumundadırlar. Yöneticiler karar alırken ihtiyaç duydukları bilgilerin büyük bir kısmını muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal bilgiler ile elde ederler.

Muhasebe bilgi sistemi, yöneticilere planlama, kaynak kontrolü, performans değerlendirme ve karar verme alanlarında ihtiyaç duydukları bilgileri sunar (Sae-idi 2014: 412). Böylece kaliteli mamullerin geliştirilmesi, kaliteli hizmet sunulması, maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılması, rekabet avantajı sağlanması ve iletişim kanallarının etkinleştirilmesi gibi faydalar sağlanır (Sevim ve Bülbül 2016: 864-865).

1.3.1.1.3. Çalışanlar

İşletmede günlük faaliyetleri yürüten çalışanlar, işlerini verimli bir şekilde yapabilmek için faaliyetlerini doğru ve zamanlı muhasebe bilgilerine dayandırmalıdır. Muhasebe, çalışanlara bilinçli karar alabilmeleri, işlerinde

daha etkili olabilmeleri ve işletme performansını iyileştirebilmelerini sağlayacak bilgiler sunar (Kaygusuz ve Dokur 2012: 2).

1.3.1.2. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları

İşletme içinde üretilen muhasebe bilgileri işletme içindeki gruplar kadar işletme dışındaki gruplarında ihtiyacına cevap vermelidir. Bu grupları; devlet, kredi verenler, yatırımcılar, işçi kuruluşları, mali analistler, mali bilgi yayın organları, sermeye piyasasını denetleyen ve düzenleyen kuruluşlar, hukukçular, rakipler şeklinde sıralamak mümkündür. Sıralanan bu gruplar içinde muhasebe bilgisini en çok kullanan üç grup aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.3.1.2.1. Devlet

Devlet, muhasebe sisteminde üretilen işletme bilgilerini vergilerin alınmasında, işletmenin denetlenmesinde ve ekonomi politikalarının hazırlanmasında istatistiki veri olarak kullanmaktadır.

Devlet tarafından muhasebe bilgileri, vergi amacının dışında gerek işletmelerin tekelci eğilimlerini kontrol etmek gerekse yatırımcıları aldatacak davranışları önlemek amacıyla kullanılır. Ayrıca devlet, ekonomi politikalarını saptamada istatistiki bilgi toplamak amacıyla da işletmelerin muhasebe bilgilerine başvurmaktadır (Akdoğan ve Tenker 2010: 38).

1.3.1.2.2. Kredi Verenler

Muhasebe bilgileri, işletmeye kredi sağlayan kişi ve kuruluşlar açısından oldukça önem arz etmektedir. Muhasebe bilgileri çeşitli tekniklerle analiz edilerek işletmenin borç ödeme gücü tespit edilir. Kreditörler, işletmenin borç ödeme gücünü dikkate alarak fon tahsis politikalarını belirler.

1.3.1.2.3. Yatırımcılar

Büyük işletmelerin oluşturulması ve bunların artan sermaye ihtiyaçları, büyük-küçük tasarruf sahiplerinden bu şirketlere fon transfer edilen yapıyı meydana getirmiştir.

Bu yapı içinde fon arz eden yatırımcının gerek korunması ve gerekse yeni yatırımcıların işletmeye çekilebilmesi için işletmenin mali yapısı, nakit akışları faaliyet sonuçları gibi konularda daha fazla bilgi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Akdoğan ve Tenker 2010: 35).

Yatırımcılar muhasebe sisteminin sunduğu bilgileri kullanarak işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olur ve risk analizi yapabilirler (Cabedo ve Tirado 2004: 182). Böylece yatırım yapma veya yatırımları geri çekme konusunda öngörüde bulunarak tasarrufların etkin alanlarda kullanımı sağlanabilir (Akdoğan ve Tenker 2010: 35).

1.3.2. Faydalı Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri

Muhasebe, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi üretip sunarak, işletme ve işletme ile ilgisi olan menfaat grupları arasında iletişimi sağlar (Küçüksavaş 2005: 7). Birçok farklı kesimin ihtiyacına hizmet edecek şekilde üretilip sunulması ve kullanıcılar için fayda sağlaması bakımından muhasebe bilgilerinin bir takım nitelikleri taşıyor olması gerekir.

1.3.2.1. FASB'a ve IASB'a Göre

Muhasebe ve raporlama uygulamalarında, muhasebe otoriteleri genelde IASB (International Accounting Standards Board/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından oluşturulan IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve ABD'de FASB (Financial Accounting Standards Board/Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından oluşturulan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) uygulamalarını tercih etmektedir (Akdoğan ve Tenker 2010: 15). Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark, US GAAP standartlarının kural bazlı olması, IFRS muhasebe standartlarının ise ilke bazlı standartlar olmasıdır (Agoglia vd., 2011: 749).

FASB, 1980 yılında muhasebe bilgilerinin niteliksel özelliklerini içeren 2 no.lu standart (SFAC 2) metnini yayınlamıştır. IASB ise 1989 yılında, kavramsal çerçeve kapsamında finansal bilginin taşıması gereken niteliksel özellikleri yayınlamıştır (Alkan 2018: 823).

FASBve IASB, faydalı muhasebe bilgisinin taşıması gereken temel niteliklere dair benzer yaklaşımlar göstermektedir. Muhasebe bilgilerinin temel niteliksel özellikleri IASB'ın benimsediği yaklaşımda temel özellikler ve destekleyici özellikler olarak ayrıştırılmışken FASB'ın düzenlemelerinde niteliksel özellikler arasında hiyerarşik bir yapı vardır. Bunun dışında her iki düzenleme bilgilerin nitelikleri açısından benzer bir yaklaşım göstermektedir (Alkan 2018: 823).

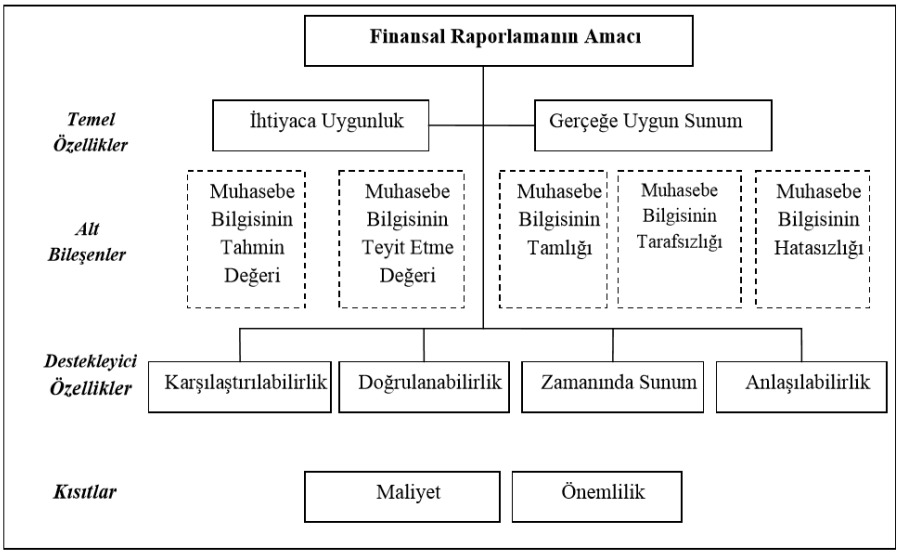
FASB muhasebe bilgilerinin niteliklerini sağladığı fayda bakımından iki düzeyli hiyerarşik bir yapı ile açıklamıştır. Bu yapıda ihtiyaca uygunluk ve güvenirlilik birincil düzey öneme sahip nitelikler olarak, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık ikincil düzey öneme sahip nitelikler olarak belirtilmiştir. FASB'a göre bilginin tahmin değerine sahip olması, teyit etme değerine sahip olması ve zamanında sunulması gibi özellikleri bilgiye ihtiyaca uygunluk niteliği kazandırırken, doğrulanabilir, gerçeğe uygun ve tarafsız olması gibi özellikleri bilgiye güvenilir olma niteliği kazandırmaktadır.

IASB, ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygunluğu fayda bakımından iki temel özellik olarak nitelendirmektedir. IASB tarafından hazırlanan kavramsal çerçevede hem tahmin etme hem de teyit etme değerine sahip olan bilgilerin ihtiyaca uygun bilgiler olduğu; hem eksiksiz, hem tarafsız hem de hatasız olan bilgilerin ise gerçeğe uygun bilgiler olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve önemli olması, ayrıca zamanında sunulması bilgiyi faydalı olması bakımından destekleyen özellikler olarak belirtilmektedir.

Standartlar arasındaki farklılıklar son yıllarda özellikle uluslararası piyasalarda yatırım yapan yatırımcıları rahatsız ettiğinden tüm dünyanın benimseyip uygulayabileceği ortak bir düzenlemenin varlığına duyulan ihtiyaç otoriteleri harekete geçirmiştir (Akdoğan ve Tenker 2010: 15).

Nitekim 18 Eylül 2002 tarihinde US GAAP ve IFRS arasındaki farklılıkları gidermek maksadıyla FASB ve IASB arasında yapılan Norwalk Anlaşması bu ihtiyaca cevaben atılan önemli bir adımdır. Bu anlaşmaya

dayalı olarak 2010 yılında ortak revize edilmiş olan kavramsal çerçeve projesinin ilk aşaması "Amaçlar ve Niteliksel Özellikler" olarak belirlenmiştir. İlgili düzenlemede, faydalı muhasebe bilgisinin taşıması gereken niteliksel özellikler yer almaktadır (Alkan 2018: 827).



Şekil 4. Ortak Kavramsal Projesi Aşama 1: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Kieso vd., 2010: 44)

Şekil 4'de ortak çerçevede FASB'ın hiyerarşik yapısının yer almadığı, düzenlemenin daha çok IASB'ın kurgusuna dayandığı görülmektedir.

2012 yılından itibaren her iki kurul yakınsama proje çalışmalarını ayrı olarak yürütmeye başlamıştır. Ancak 2010 yılında revize edilmiş ortak kavramsal çerçevenin ilk aşaması halen FASB mevcut kavramsal çerçevesinin bir parçasını oluşturmaktadır (Alkan 2018: 827).

1.3.2.2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye Göre

"Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır." (www.kgk.gov.tr, 2020)

Kavramsal çerçeve bir standart değildir. Kavramsal çerçeve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'ya standartların geliştirilmesi konusunda; finansal raporları hazırlayanlara tutarlı muhasebe politikaları geliştirilmesi konusunda; ilgili tüm taraflara standartların anlaşılması ve yorumlanması konusunda yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuş rehber niteliğindeki bir düzenlemedir (Kavramsal Çerçeve SA 1.1-SA 1.2).

"*Kavramsal Çerçeve'nin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca raporlama yapan işletmeler tarafından uygulanması zorunludur. Bu kapsamda 26/08/2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı'yla TFRS'leri uygulayacak işletmeler genel olarak; sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri olarak belirlemiştir.*" (www.kgk.gov.tr, 2020)

KGK dünyadaki gelişmelere bağlı olarak Türkiye'de uygulanacak muhasebe standartlarının uluslararası ölçekte benimsenmiş standartlarla uyumlu olması için IASB ile yaptığı anlaşma çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları setini Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlama hakkını almıştır (Akdoğan ve Tenker 2010: 27).

"TMS/TFRS'ler IASB tarafından yayımlanan IAS/IFRS'lerin birebir Türkçe tercümeleridir." (www.kgk.gov.tr, 2020)

IASB, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Revize)'yi Mart 2018'de yayımlamıştır. İlgili düzenlemenin "Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri" başlıklı bölümü 2010 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçeve'de kapsamlı bir şekilde ele alındığından Revize Kavramsal Çerçeve'de detaylı şekilde ele alınmamıştır. Ancak bu son düzenlemede IASB, bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği kavramlarını açıklığa kavuşturmuştur (www.kgk.gov.tr, 2020).

1.3.2.2.1. Temel Niteliksel Özellikler

Muhasebe bilgilerinin kullanıcılar açısından fayda teşkil etmesi için temelde sunmayı amaçladığı hususu hem ihtiyaca uygun hem de gerçeğe uygun olarak sağlaması gerekir.

1.3.2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk

"Finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir." (BOBİ FRS, md. 1.8) *"Finansal bilgi tahmin değerine veya doğrulama değerine sahipse kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir."* (Kavramsal Çerçeve)

Muhasebe bilgilerinin, ilgili taraflarca kullanılarak gelecek hakkında beklentilerini şekillendirebilmeleri ve geçmişteki tahminlerini gerektiğinde doğrulayıp değiştirebilmeleri için, tahmin etme ve teyit etme değerine sahip olması gerekir. Tahmin değeri, tahminle gerçekleşenin birebir örtüşmesini çoğunlukla sağlamaz. Ancak gerçekleşeni tahmin etme olasılığını artırır (Akdoğan ve Tenker 2010: 44).

1.3.2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal bilgi, sunmayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tamamıyla sağlanabilmesi için bilgi, olabilecek en yüksek düzeyde tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (Kavramsal Çerçeve).

Finansal raporlarda tam bir sunum; işletmenin tüm mali nitelikli olaylarının, faaliyet sonuçlarının ve gerekli açıklamaların finansal tablolarda bulunmasını ifade etmektedir (Alkan 2018: 831).

Tarafsızlık; muhasebe bilgilerini, ilgili tarafların davranışlarını belli bir doğrultuda etkilemeyi amaçlamaksızın doğru bir biçimde sunmayı gerekli kılar (Akdoğan ve Tenker 2010: 46). *"Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlılık; varlık, yükümlülük, gelir veya*

giderlerin olduğundan yüksek veya olduğundan düşük gösterilmesine izin vermez." (Kavramsal Çerçeve)

Hatasız sunum ise muhasebe işlemlerinde ihmallerin olmamasını ifade etmektedir.

"Gerçeğe uygun sunum ölçüm belirsizliği seviyesinden etkilenir. Ancak bazı durumlarda ihtiyaca en uygun bilgi yüksek ölçüm belirsizliğine sahip olabilir. Bu durumda faydası en yüksek olan bilgi, ihtiyaca uygunluğu nispeten az olan ancak daha az tahmin belirsizliği içeren bilgidir." (Kavramsal Çerçeve)

1.3.2.2.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Faydalı finansal bilginin destekleyici özellikleri; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir. Bu özellikler ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun olan bilgilerin faydasını artırmak bakımından destekleyici özelliklerdir. Ancak bu özellikler faydalı olmayan finansal bilgiyi faydalı hale getirmezler.

1.3.2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik

"Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır." (BOBİ FRS md. 1.12) Bunun içinde muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemler itibariyle değiştirilmeden uygulanması gerekir. Ancak politikalarda değişikliğe gidilmek mecburiyetinde kalındıysa, bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (Akdoğan ve Tenker 2010: 46-47).

1.3.2.2.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik; muhasebe bilgilerinin ön yargıdan uzak gerçek durumu yansıtacak biçimde ölçümlerinin yapılması suretiyle hazırlanan finansal tablolar, işlemleri doğru temsil etmeyi sağlayacaktır (Akdoğan ve Tenker 2010: 45). Bağımsız ilgililerin finansal tablolar üzerinden yaptıkları

analiz sonuçlarının aynı çıkması muhasebe bilgilerinin doğrulanabilir olduğuna işaret etmektedir.

1.3.2.2.2.3. Zamanında Sunum

"Zamanında sunum; finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olmasıdır." (BOBİ FRS md. 1.13)

1.3.2.2.2.4. Anlaşılabilirlik

Bilgiyi kullanan kişilerin sunulan bilgilerinden faydalanabilmesi, bilgiyi anlayabilmelerine bağlıdır. Ancak muhasebe bilgilerinin anlaşılabilir olması, bilgilerin herkes tarafından anlaşılacak ölçüde basit olması anlamına gelmez. Bu bilgilerin basitçe sunulması anlaşılmasına değil, ekonomik gerçeklerin gözden kaçırılmasına neden olur. Bu nedenle anlaşılır olma basitlik olarak anlaşılmamalıdır (Akdoğan ve Tenker 2010: 43). Finansal bilgilerin anlaşılabilir olma özelliği, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz eden kullanıcılar tarafından anlaşılabilecek şekilde sunulmasını gerekli kılar (BOBİ FRS md.1.11).

1.3.2.3. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ne göre muhasebe bilgilerini kullanan ilgili tarafların aldıkları kararlarda en önemli etken kendilerine sunulan bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Bu bilgiler milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde kullanıldığından, bilgilerin aşağıda sıralanan hedeflere hizmet edecek nitelikte olması önemlidir.

- ✓ Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması

- ✓ Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması
- ✓ Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesi
- ✓ Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması
- ✓ İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması

Bu hedeflere uygun olarak muhasebe bilgilerinin doğru, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve güvenilir nitelikte üretilip ilgililere sunulması karar alma süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ" inde belirtilen usul ve esasları uygulamak zorundadır (Akdoğan ve Sevilengül 1999: 4).

İKİNCİ BÖLÜM

BİLGİ ÜRETİMİNDE SMMM VE YMM'LERİN GÖREVLERİ, VERGİ MEVZUATI VE MESLEK ETİĞİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

2.1. Bilgi Üretiminde SMMM ve YMM'lerin Görevleri

Hesap tutma ihtiyacının bir gereği olarak ortaya çıkan muhasebe işi zamanla ekonomik ve ticari hayatta yer alan devlet, işletmeler ve diğer birçok kesimin ihtiyacına cevap verecek, profesyonel anlamda icra gerektiren bir meslek haline gelmiştir. Muhasebe mesleğine mensup olan bireylerin taşıması gereken nitelikler, görevleri ve sorumlulukları değişen ticari hayata uygun olarak yasalarla şekillenmektedir.

Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarına yasal bir statü kazandıran ilk düzenleme 13.6.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'dur. Bu kanun ile "*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….*" amaçlanmaktadır (3568 sayılı Kanun, md.1).

3568 sayılı Kanun'a göre muhasebe mesleğinin icrasını gerçekleştirecek meslek mensupları serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerdir. Kanun'a göre mesleğin konusu ve hangi konuda hangi meslek mensubunun yetkili olduğu Tablo 1'de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri

Mesleğin Konusu	**Meslek Mensubunun Görevi**	**Görevi İcra Edecek Meslek Mensubu**
"Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak."(3568 Sayılı Kanun, madde 2)	Bilgi Üretimi	SMMM
"Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak." (3568 Sayılı Kanun, madde 2)	Danışmanlık	SMMM-YMM
"Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;……. 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." (3568 Sayılı Kanun, madde 2)	Denetim	SMMM-YMM
"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 etmek (3568 Sayılı Kanun, madde 12).	Tasdik	YMM

Muhasebe meslek mensuplarının görevlerini icra ederken devlete, topluma, mesleki yapılara, müşterilere ve şahıslarına yönelik çeşitli

mesuliyetleri vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Civelek ve Durukan 1997: 2-3):

a) Devlete yönelik: Bilgi üretim ve sunumunun yasal düzenlemelere göre yapılarak, devlet menfaatlerinin dikkate alınması

b) Topluma yönelik: Mesleğin icrasında güvenilir bilgiler üretilip sunularak toplum menfaatinin korunması

c) Mesleki yapılara yönelik: Meslek kuruluşlarının itibarını koruyacak tutumlarda bulunulması

d) Müşterilere yönelik: Müşterilerin gizli bilgilerinin üçüncü kişi ve kurumlara yansıtılmaması, hem insanların hem de devletin faydası için müşterilere gerçek ve doğru bilgilerin aktarılması

e) Şahsına yönelik: Kanunlara ve mesleki ahlak kurallarına uygun şekilde davranıp, tarafsızlığından ödün vermeden menfaat ilişkilerinden kendisini uzak tutması

Meslek mensupları yukarıda sıralanan mesuliyetlerini ancak güvenilir, tarafsız ve gerçeğe uygun bilgiler üretip sunarak yerine getirebilirler. Bilgi üretimi görevi 3568 sayılı Kanun'da SMMM'lerin görev tanımları içinde yer almaktadır. Üretilen bilgilerin ne kadar gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunun tespiti için yapılan denetim ise hem SMMM'lerin hem de YMM'lerin görev tanımında yer alırken bilgilerin kanun ve standartlara ne kadar uygun üretildiğinin tespiti için yapılan tasdik ise sadece YMM'lerin görev tanımı içinde yer almaktadır.

2.1.1. Bilgi Üretimi

3568 sayılı Kanun'da muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusuna dair düzenlemeleri içeren 2. maddenin a bendinde *"Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak"* ifadeleri yer almaktadır. İlgili bentteki

işler SMMM'ler tarafından icra edilebilecek mesleki konulardandır ve bu işler icra edilerek muhasebe sürecinde bilgi üretimi gerçekleştirilir.

İlgili kanun SMMM'lere bilgi üretimi ile ilgili olarak, muhasebe temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak defter tutmak, mali tablo hazırlamak, beyanname ve belge düzenlemek gibi görevler atfetmiştir.

Verileri bilgiye dönüştüren muhasebe bilgi sisteminde, veriler sürece belgelerle dâhil edilir, defterlere kaydedilmek suretiyle işlenir ve ilgililere sunulmak üzere mali tablolara aktarılarak çıktı haline getirilir.

Muhasebe sisteminde, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'ta yer alan düzenlemelerden kaynaklı fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, çek vs. gibi yasal belgeler kullanılabileceği gibi işletmenin iç dinamikleri gereği ihtiyaç duyulan, işletme tarafından oluşturulan tahsilat makbuzu, tediye makbuzu, mutabakat mektupları, stok kartları gibi belgeler de kullanılabilir.

Belgelerle sisteme dâhil edilen veriler kaydedilmek suretiyle işlenir. Kaydetmek, mali nitelikli olayların işletmeye etkisini belirlemek ve kurumsal bir hafıza oluşturmak için gerçekleştirilen bir faaliyettir (Banar ve Ekergil 2018: 79). Mali nitelikli olayların kaydedileceği yer, tutulması zorunlu yevmiye defteri, defter- i kebir, envanter defteri, pay defteri gibi yasal defterler ve işletmenin iç kontrol uygulamaları doğrultusunda belirlenmiş zorunlu olmayan defterlerdir.

Defterlere yapılan kayıtlarla işlenen veriler mali tablolara aktarılarak raporlar halinde çıktılara dönüştürülür. Bu tablolar, muhasebe sistemi içinde toplanan bilgilerin belirli aralıklarla ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araçlardır.

Mali tablolar, işletmenin muhasebe bilgileri ile ilgilenen farklı taraflara işletmenin; varlıkları, borçları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri, kârı, zararı, ortakların işletmeye yaptıkları parasal katkıları, ortaklara yapılan kâr dağıtımları, nakit akışları hakkında bilgiler sunmaktadır. Bu

bilgiler, mali tablo kullanıcılarına tüm veri ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde mali tablolar seti oluşturularak sunulur (Banar ve Ekergil 2018: 25).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre tam bir mali tablolar seti;

- ✓ Finansal durum tablosu (Bilanço),
- ✓ Kapsamlı gelir tablosu,
- ✓ Nakit akış tablosu,
- ✓ Öz kaynak değişim tablosu,
- ✓ Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşur.

İşletmeler yukarıda sıralanan genel amaçlı mali tabloların yanı sıra isteğe bağlı olarak özel amaçlı mali tablolarda hazırlayabilirler. Bu tablolar:

- ✓ Fon akım tablosu,
- ✓ Kar dağıtım tablosu,
- ✓ Satışların maliyeti tablosu,
- ✓ Net çalışma sermayesi değişim tablosudur.

İşletme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları ile ilgili mali bilgilerin mali tablolar aracılığıyla güvenilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve işletme denetimini kolaylaştıracak bir şekilde ilgililere sunulması için muhasebe temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dikkate alınması gerekir.

Muhasebe uygulamalarına yön veren on iki temel kavram bulunmaktadır. Bunlar; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramlarıdır. Bu kavramlar mali nitelikli olayların nasıl kaydedileceği, kayıt işlemi gerçekleştirilirken dikkate alınacak hususlar, işletmeden işletmeye ve dönemden döneme muhasebe işlem ve politikalarında

değişikliğe gidilmemesi gibi birtakım esasları belirlemektedir (Banar ve Ekergil, 2018:9).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ise muhasebe uygulamaları üzerinde bu uygulamaları gerçekleştirenler tarafından kabul edilen ortak görüş ve fikirlerin bir ürünüdür. Bu ilkeler KGK standartlarında ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliğlerinde benimsenmiştir. Bu düzenlemelere göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkelerinden oluşmaktadır (Akdoğan ve Tenker 2010: 73).

Bilanço ilkelerinin amacı işletme sahip ve ortakları ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynakların ve bu kaynaklarla finanse edilen varlıkların kayıtlarda ve mali tablolarda anlamlı bir şekilde gösterilmesi yoluyla, belirli bir tarihte işletmenin mali durumunun gerçeğe uygun olarak açıklanmasıdır (Akdoğan ve Tenker 2010: 73).

Gelir tablosu ilkelerinin amacı 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSUGT)'de *"satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır"* ifadeleri ile açıklanmıştır.

SMMM'lerin bilgi üretim sürecinde belge düzenlemek, defter tutmak ve mali tablo hazırlamak gibi görevleri yanında beyanname düzenleme görevleri de bulunmaktadır.

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde vergiler, kural olarak mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Vergi beyannamelerinin şekil, içerik ve eklerini saptamaya ve düzenlemeye, bu beyannamelerin SMMM'ler veya YMM'ler tarafından imzalanması zorunluluğu getirmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Uygulamada kullanılan beyannamelere; yıllık gelir vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, KDV beyannamesi örnek verilebilir.

2.1.2. Danışmanlık

3568 sayılı Kanun'da muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusuna dair düzenlemeleri içeren 2. maddenin b bendinde *"gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak"* ifadeleri yer almaktadır. İlgili bentteki danışmanlık işleri gerek SMMM'ler gerekse YMM'ler tarafından icra edilebilecek mesleki konulardandır. Danışmanlık çok fonksiyonlu bir kavram olduğu için niteliği, kanun ve yönetmeliklerde ayrıntılı olarak belirtilmemiştir.

SMMM'ler ve YMM'ler mükelleflere işletme, vergi, muhasebe konularında ihtiyaç duydukları müşavirlik hizmetini sunma yetkisine sahiptirler. Bununla birlikte işletme sahiplerine satın alma, üretim, pazarlama, finans gibi işletme fonksiyonlarının iyileştirilmesi yönünde tavsiyeler sunarak yönetim danışmanı statüsü ile de çalışabilirler (Demir 2004: 95).

Ayrıca işletmeler SMMM ve YMM'lerden, muhasebe sistemlerini kurma veya iyileştirme çalışmaları için muhasebe politikalarının, kayıt ve belge düzeninin, finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin oluşturulması konularında da danışmanlık hizmeti alabilirler.

2.1.3. Denetim

3568 sayılı Kanun'da muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusuna dair düzenlemeleri içeren 2. maddenin c bendinde *"Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;….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"* ifadeleri yer almaktadır. İlgili bentteki işler gerek SMMM'ler gerekse YMM'ler tarafından icra edilebilecek mesleki konulardandır.

Muhasebe denetimi, muhasebe, finans ve hukuk bilgisine sahip bir uzmanın, bir ekonomik birimin belli bir döneme ait bilgilerinin önceden

belirlenmiş ilkelere kurallara ve standartlara uygunluk derecesini kanıt toplayarak araştırdığı ve araştırma sonucunu hazırladığı raporda değerlendirdiği bir süreçtir.

Muhasebe denetiminin amacı muhasebe bilgileri ile ilgilenen taraflara bilgilerin güvenilirliği konusunda görüş bildirmektir. Muhasebe bilgilerini kullanan ilgililerin, ilgi alanlarına göre denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Denetim çalışmaları genellikle "mali tablolar denetimi", "uygunluk denetimi" ve "faaliyet denetimi" olarak üç farklı alanda yapılmaktadır (Bozkurt 2018: 33).

Mali tablolar denetimi, işletmenin mali tablolarının doğruluğu ve güvenirliliği konusunda görüş oluşturmak için mali tabloların muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemek amacı ile yapılırken; uygunluk denetimi işletmenin faaliyetlerini yürütürken yaptığı muhasebe işlemlerinde, kamu kurumu veya işletme üst yönetimi gibi bir otorite tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesi amacı ile yapılır. Faaliyet denetimi ise işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini ölçerek üst yönetime danışmanlık hizmeti vermek amacı ile yapılan bir denetim çalışmasıdır.

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler, bağlı bulundukları yapıya göre "bağımsız (dış) denetçiler", "iç denetçiler" ve " kamu denetçileri" olarak sınıflandırılabilir. Muhasebe meslek mensupları KGK tarafından yetkilendirilmeleri koşulu ile bağımsız denetçilik mesleğini icra edebilmektedirler.

Bağımsız denetçiler her üç denetim alanında hizmet verebilmekle birlikte asıl faaliyet alanları mali tablolar denetimidir. Uygunluk denetimi kamu denetçilerinin ve iç denetçilerin faaliyet alanına girmekle beraber kamu denetçileri devlet adına bu faaliyeti yürütürken, iç denetçiler işletmenin sürekli çalışanı olarak işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürütürler. Ayrıca iç denetçiler, faaliyet denetimi alanında da işletmelere hizmet vermektedirler (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 10).

2.1.3.1. Denetim Faaliyetleri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 50'ye göre denetim faaliyetleri firma, kurum ve kuruluşların mali tabloları ile muhasebe bilgilerinin kullanıcılarına sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak amacıyla meslek mensuplarınca;

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

b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,

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

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

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

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

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

h) Malî tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre, tespiti ile gerçekleşir."

Firma, kurum ve kuruluşların sunduğu mali tablolar yönetimin iddialarını oluşturur. Yukarıda sıralanan tespit faaliyetleri ile denetçi bu iddiaları araştırarak denetim hedeflerini belirler ve sonrasında denetim faaliyetini planlar.

2.1.3.2. Denetim Planlaması

Denetimde planlama, denetim sürecinin zamanında, en az denetim riski ile ve en az maliyetle tamamlanabilmesi için, hangi denetim alanında; hangi denetim personelinin; hangi zaman aralığında; hangi denetim tekniklerini kullanarak denetim faaliyetlerini yürüteceğinin yazılı olarak belirlenmesi şeklinde tanımlanabilir (Kaval 2005: 78).

Sermaye Piyasası Kurulunca çıkarılan X/22 seri numaralı tebliğde denetim planlamasının içerdiği aşamalar, "*bağımsız denetçi; bağımsız denetim ekibi üyeleri arasındaki görüşmeleri, risk değerlendirmede uygulanacak analitik inceleme tekniklerini, işletmeye etki eden yasal ve düzenleyici çerçeve hakkındaki genel bilgi edinimini ve işletmenin söz konusu çerçeveye nasıl uyum sağladığını, önemlilik seviyesinin belirlenmesini, uzman görüşüne başvurulacak durumları, önemli yanlışlık risklerinin tespit ve değerlendirilmesinden ve bu risklere duyarlı işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için işletme yönetiminin bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ilave bağımsız denetim tekniklerinden önce kullanılacak diğer risk değerlendirme tekniklerini planlar"* ifadeleri ile açıklanmıştır.

Yukarıda ifade edilen denetim planlaması süreci Şekil 5'te gösterilen aşamalar halinde gerçekleşir.

Şekil 5. Denetim Planlamasının Aşamaları (Bozkurt 2018: 92)

Denetimin hangi türü yapılırsa yapılsın sağlıklı sonuçlar elde etmek için öncelikle denetimi yapılan işletmenin ayrıntılı olarak incelenip tanınması gerekir. Bundan dolayı gerek işletmenin faaliyette bulunduğu sektöre yönelik incelemeler, gerekse işletmenin içyapısına yönelik incelemeler yapılarak bilgiler toplanmalıdır.

Denetçi, ticaret ve sanayi odalarının, ilgili meslek odalarının, yasal düzenlemesine tabi oldukları kamu kurumlarının yayınlarını inceleyerek ve denetlenen işletmenin yöneticileri ve personeli ile görüşmeler yaparak denetledikleri işletmenin yer aldığı sektörün ekonomik durumu, işletmenin sektördeki payı, sektördeki rekabet koşulları, sektöre dair yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olabilir (Kepekçi 2004: 40).

Denetçi işletmenin içyapısına yönelik bilgi edinmek için işletme yönetimi ve personelle, işletmenin tedarikçileri ve müşterileri ile görüşebilir ve geçmişte yapılan denetimler için hazırlanan dosyaları inceleyebilir. Bu görüşme ve incelemeler sonucunda, şirket türü, ortaklık ve sermaye yapısı,

faaliyet süresi, üretim yapısı ve üretim teknolojileri, dağıtım ve satış yöntemleri, varsa şubeleri, rekabet koşulları, örgütsel yapısı, muhasebe sistemi gibi konular hakkında bilgi edinebilir (Erdoğan 2005: 84).

Denetim Standartları Bildirimi / Statements on Auditing Standards (SAS) 56'ya göre analitik inceleme teknikleri *"denetçinin beklentileri ile işletmede kayıtlı tutarların karşılaştırılmasını da içeren, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıklı ilişkiyi araştırmak için yapılan değerlendirme çalışmalarıdır."*

Denetçi beklentilerini genellikle, işletmenin hazırladığı bütçelerden, geçmiş yıl finansal ve finansal olmayan bilgilerinden yararlanarak oluşturur. Oluşturduğu beklentileri aşağıda sıralanan yöntemlerle test eder (Uzay 2014: 93):

- ✓ *"İşletmenin verilerinin, sektör verileriyle karşılaştırılması,*
- ✓ *İşletmenin cari dönem verilerinin, önceki dönemle karşılaştırılması,*
- ✓ *İşletmenin verilerinin, işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçlarla (bütçe rakamları ile) karşılaştırılması,*
- ✓ *İşletme verilerinin, denetçi tarafından belirlenen beklenen sonuçlarla karşılaştırılması,*
- ✓ *Finansal olmayan verilerden yararlanarak işletmenin verilerinin, beklenen sonuçlarla karşılaştırılması"*

Ön analitik inceleme prosedürleri yerine getirilerek önemli sapmalar tespit edilir ve denetim çalışmaları bu alanda yoğunlaştırılarak denetim faaliyetlerinin seyri belirlenir.

Denetçi, denetim planlamasının üçüncü aşamasında mali tablolarda olabilecek hataların önemlilik düzeyini belirler. Önemlilik düzeyi olarak belirlenen tutar, mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek hata üst sınırıdır. Belirlenen önemlilik düzeyinin yüksekliği veya düşüklüğü toplanacak kanıtın sayısını belirleyecektir (Bozkurt 2018: 104).

Denetçi, denetim planlamasının dördüncü aşamasında denetim risk modelini oluşturur. Denetim risk modeli doğal risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere üç tür risk unsurundan oluşmaktadır.

Doğal risk, işletmenin iç kontrol yapısından bağımsız olarak mali tablolarında önemli hataların bulunması riski iken kontrol riski, işletmenin iç kontrol yapısının gerektirdiği politika ve prosedürlerin önemli hataları önlemede yetersiz kalma riskidir. Bulgu riski ise denetçinin mali tablolarda var olan hataları ortaya çıkarmada başarısız olma olasılığıdır (Bozkurt 2018: 112-115).

Yukarıda açıklanan üç tür risk unsuru dikkate alınarak denetçinin kabul edebileceği denetim riski aşağıdaki formül ile belirlenir (Bozkurt 2018: 117):

KDR=DR×KR×BR

KDR: Denetçinin Kabul Edebileceği Denetim Riski

DR: Doğal Risk

KR: Kontrol Riski

BR: Bulgu Riski

Denetçi denetim riskini düşük düzeyde belirlemek için doğal risk ve kontrol riskini değerleyip, bulgu riskini sınırlamalıdır. Bunun için mali tablo, hesap grubu, hesap kalemi ve iddia düzeylerinde, risk değerlemesine karşılık oluşturacak denetim prosedürlerinin gerçekleştirilmesi gerekir (IFAC 2007: 28).

Denetçi, denetim planlamasının beşinci aşamasında işletmenin iç kontrol yapısını tanımaya yönelik çalışmalar yürütür. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) iç kontrol sistemini *"bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreç"* olarak tanımlamaktadır. Bu süreç; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulamadaki kural ve kanunlara uygunluk gibi kategorilerde belirtilen

hedeflere ulaşılması yönünde makul derecede güvence sağlanması için tasarımlanmıştır (COSO, http://www.coso.org/resources.htm, 2020).

İç kontrol, bir işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilgili olduğundan denetçiler, işletmenin iç kontrol yapısını anlamaya çalışmakta ve edindikleri bilgilere göre denetim faaliyetini planlamaktadırlar (Yılancı 2006: 57).

Etkin bir iç kontrol sistemi denetim sürecinde incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanların olma olasılığını en aza indirerek denetimin kalitesini artırmaktadır. Bir başka ifadeyle iç kontrol sistemi etkinleştirildiği ölçüde denetim riski azalmaktadır (Akışık 2005: 94).

Denetçi, denetim planlamasının son aşamasında denetim programlarını oluşturur. Denetim programları, işletmenin finansal tablolarında yer alan varlıkların işletmede mevcut olduğu, satış işlemlerinin kayıt altına alındığı, stokların uygun şekilde değerlendiği, tutarların doğru şekilde sunulduğu, kayıtların cari döneme ait olduğu gibi yönetim iddialarını test etmeye yönelik uygulanacak denetim prosedürlerinin hangi denetçi tarafından ne zaman gerçekleştirileceği ile ilgili ayrıntıları inceler. Denetçi denetim programları aracılığı ile kanıt toplar (Uzay 2014: 127).

2.1.3.3. Denetim Programı

Denetçi, denetim planını hazırladıktan sonra programlayarak denetim çalışmalarını yürütür. Bu aşamada işletmenin finansal tabloları ile ilgili görüş bildirmek üzere belirlediği denetim tekniklerini kullanarak denetimin amacına uygun kanıtlar toplar. Denetimin her aşamasında yürüttüğü faaliyetleri çalışma kâğıtları adı verilen belgelerle belgelendirir (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 134).

2.1.3.3. 1. Denetim Kanıtları

Denetçi, uygulamış olduğu tüm denetim prosedürlerinde, yaptığı tüm denetim işlemlerinde ve incelemelerde denetim görüşü oluşturmasına dayanak oluşturacak belgeler kullanmaktadır. Denetim süresince oluşturulan ve/veya elde edilen tüm bu belgelere "denetim kanıtı" adı verilmektedir.

Etkin bir denetim için yeterli sayıda denetim kanıtının toplanması gerekmekle birlikte bu kanıtların denetim amacına hizmet edecek uygunlukta kanıtlar olması da gerekmektedir (Çetinkaya 2017: 116).

"*Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden (risklerin daha yüksek olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir." (Bağımsız Denetim Standardı 500, md. A4)*

Kanıt toplama süreci denetim programı boyunca devam eden dinamik bir süreçtir. Denetçi bu süreçte kanıt toplamak için muhasebe sistemindeki defter, belge, mali tablo dipnotlarından edindiği bilgileri kullanmakla birlikte buralardan edindiği bilgileri test etmek için destekleyici kanıtları da kullanabilir. İşletmenin maddi duran varlıklarının fiziki olarak incelenmesi; işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken temasta bulunduğu müşterileri veya tedarikçileri gibi üçüncü kişilerin ifadeleri, işletme çalışanlarından edinilen bilgiler, banka hesap özeti, sözleşme gibi belgeler ilişkili hesapların analitik incelemesinde destekleyici kanıt olarak kullanılabilir.

2.1.3.3.2. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtlarını elde etmek için kullanılan yöntemlerdir. Denetim teknikleri, ilk üçü ana teknik, diğerleri yardımcı teknik olmak üzere aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2018: 70):

- ✓ Fiziki İnceleme Tekniği
- ✓ Doğrulama Tekniği
- ✓ Belgelerin İncelenmesi Tekniği
- ✓ Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği
- ✓ Yeniden Hesaplama Tekniği

- ✓ Gözlem Tekniği
- ✓ Derinlemesine Araştırma Tekniği
- ✓ Soruşturma Tekniği
- ✓ İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği
- ✓ Analitik İnceleme Tekniği

Ana tekniklerden olan fiziki inceleme tekniği ile işletmenin bilançosunda yer alan fiziki varlıkların sayımı ve incelemesi yapılarak bunların işletmede fiilen var olup olmadığı tespit edilir. Diğer bir ana teknik olan doğrulama tekniği ile işletme içinden elde edilen bilgilerin doğruluğunu test etmek için işletme dışındaki kişi ve kurumlardan yazılı olarak bilgi alınır. Ana tekniklerden olan belgelerin incelenmesi tekniğinde ise muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenir.

Yardımcı denetim tekniklerini uygulayarak denetçi, kayıt sürecindeki hataları ortaya koymak amacıyla örnekleme yoluyla sınırlı sayıda seçtiği belge ile kayıt sürecini baştan sona izleyerek kanıt elde edilebilir. Ayrıca muhasebe işlemlerinde aritmetik hataların yapılıp yapılmadığını tespit etmek için seçtiği bazı işlemleri yeniden hesaplama yoluna gidebilir. İşletme faaliyetlerini yerinde gözlemleyerek faaliyetlerin olması gerektiği gibi yürütülüp yürütülmediğini denetleyebilir. Olağandışı büyüklükteki/ küçüklükteki hesap kalemi veya aşırı bir dalgalanma tespit ettiği hesap kalemi için derinlemesine araştırma yapabilir. İşletme çalışanlarından yazılı veya sözlü bilgi almak için soruşturma tekniğini kullanabilir. Mali nitelikteki olayların çift taraflı etkisinden yola çıkarak bir hesaptaki artıştan/azalıştan etkilenecek diğer hesap veya hesapların artışını/azalışını hesaplar arasında ilişki kurarak inceleyebilir. İşletmenin mali tablo kalemlerini sektördeki diğer işletmelerin hesap kalemleri ile ya da denetlenen işletmenin geçmiş yıl hesap kalemleri ile karşılaştırarak veya aralarında ilişki kurulabilecek hesaplar üzerinden analiz yapmak suretiyle olağandışı sapmaları ortaya koyabilecek analitik incelemeler yapabilir.

2.1.3.3.3. Çalışma Kâğıtları

Denetim çalışmaları, çalışma kâğıtları ve çalışma dosyalarının kullanıldığı kayıtlı bir sistem dâhilinde yürütülmelidir.

Çalışma kâğıtları, denetçinin denetlediği işletmeyle ilgili olarak topladığı denetim kanıtlarını, uygulanan denetim prosedürlerini, denetim tekniklerini, elde edilen sonuçları içeren yazılı belgelerdir. Bu belgeler denetim raporunun hazırlanmasında kullanılacak kaynağı teşkil eder.

Çalışma dosyası ise SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 56'ya göre *"çalışma kâğıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır."*

Çalışma kâğıtları denetçi için denetim çalışmalarını belli bir düzen içinde yürütmesine olanak sağladığı gibi sonraki denetim çalışmalarının planlanmasında da yarar sağlar. Aynı zamanda denetim sonrasında gerektiğinde savunma aracı olarak kullanılabilir (Bozkurt 2018: 81-82).

Cari yılda kullanılacak çalışma kâğıtları cari dosya adı verilen çalışma dosyasında; gelecek yıllarda yapılacak denetim çalışmalarında da kullanılacak çalışma kâğıtları ise sürekli dosya adı verilen dosyada ayrı ayrı dosyalanır.

2.1.3.4. Denetim Raporu

Denetçi, denetim raporunu hazırlayıp yayınlayarak denetim çalışmasını tamamlar. Dolayısıyla denetim raporu denetim çalışmasının son aşamasıdır.

İşletmenin mali durumuna ve faaliyet sonuçlarına dair işletmede hazırlanan ve bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiler, işletme yönetiminin iddiaları niteliğindedir. Kendilerine sunulan bilgileri kullanarak karar alacak bilgi kullanıcıları, sunulan bu bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına güvenmek

ister (Karaca ve Uygun 2016: 33). Denetim raporu bu güvenin tesisinde bilgi kullanıcılarının başvurdukları önemli bir kaynaktır.

Denetim raporu *"denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve mali tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir."* (Bozkurt 2018: 361)

Denetim raporunun esas bölümünde (TTK, madde 403);

- ✓ "Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- ✓ Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- ✓ Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir."

Denetçi, denetim sonucunda oluşturduğu denetim görüşünü denetim yazısında açıklar. TTK' nın görüş yazıları ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı 403. maddesinde denetim yazısında yer alacak unsurlar *"Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir"* ifadeleri ile belirtilmiştir.

"*Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir." (Bağımsız Denetim Standardı 700,* madde *12)*

"Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için

yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir." (Bağımsız Denetim Standardı 700, madde *17)*

Denetçi, denetim raporunda olumlu görüş vermemesi durumunda olumsuz görüş veya şartlı görüş verebilir veyahut görüş vermekten kaçınabilir.

Denetçi ile yönetim arasında seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, politikaların uygulama yöntemlerinin veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine dair anlaşmazlık bulunması halinde olumsuz görüş verilebilir. Denetçi, çalışma alanında sınırlama olması ve bundan dolayı yeterli denetim kanıtı elde edememesi durumunda görüş bildirmekten kaçınabilir. Ancak yönetimle yaşanan anlaşmazlık ve/veya çalışma alanındaki sınırlamaların etkisi önemli değilse şartlı görüş verilebilir. Bu durumda şarta dair sorunların etkisini ortaya koymak için "…. hususları dışında" ifadesi ile görüş belirtilebilir.

Denetçi, denetim raporunda vereceği görüşün türünü belirlerken finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olup olmadığı kanaatine ulaşmada Tablo 2'de yer alan kıstasları kullanabilir.

Tablo 2. Sorunun Önemlilik Düzeyi- Denetçi Görüş İlişkisi

Önemlilik Düzeyi / Sorun Türü	ÖNEMSİZ	ÖNEMLİ	ÇOK ÖNEMLİ
Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğunda sorun	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında sorun	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Finansal tablo açıklamamalarının yetersiz olması	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Çalışma alanında sınırlama	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA
İşletmenin sürekliliğini etkileyen belirsizlikler	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA

Kaynak: Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 177

Tablo 2'de yer alan, denetim sürecinde önemlilik ve sorunlu işlemlerle ilgili denetçinin sergilediği tutuma yönelik fikir verebilecek kıstaslar, denetçi için bağlayıcılığı olmayan denetçinin yargısına bağlı olarak değişebilen niteliktedir (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014:178).

2.1.4.Tasdik

3568 sayılı Kanun'da muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusuna dair düzenlemeleri içeren 2. maddeye göre YMM'ler "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" (Tasdik Yönetmeliği) çerçevesinde tasdik işlerini yapmaya yetkilidirler.

"Bu Yönetmeliğin amacı, yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır." (Tasdik Yönetmeliği, md. 1)

Tasdik Yönetmeliği madde 4'te "*tasdik gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır"* ifadesi ile tanımlanmıştır.

YMM'leri SMMM'lerden ayıran en önemli fark tasdik yetkisine sahip olmalıdır. Bu yetkinin konusu, usul ve esasları yönetmelik ile belirlenmiştir. Tasdike konu raporlarda yer alacak asgari unsurlar ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler ile belirlenmektedir.

"*YMM'lerce, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar"* Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Tasdik Yönetmeliği'nde belirtilmiştir.

Aslında yönetmelikte tasdik işlemi ile YMM'lerden istenen uygunluk denetimidir. Kamu denetçilerinin faaliyet alanına giren uygunluk denetiminin YMM'lerin de görev alanında değerlendirilmesi tasdik işleminin kamu hizmeti niteliği taşımasıdır. YMM'lerin görev tanımında yer alan tasdik işleminin vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek için tesis edilmesi ve tasdik edilen belgelerin incelenmiş belge olarak kabul edilmesi nedeniyle YMM'ler yarı resmi inceleme elemanı olarak nitelendirilebilir (Canyaş 2006: 109).

2.1.4.1. Tasdik İşleminin Kapsamı

YMM'lerce tasdik kapsamına giren belgeler ve konular 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Tasdik Yönetmeliğince düzenlenmiştir. İlgili belgeler ve konular vergi mevzuatı bakımından sınıflandırmaya tabi tutularak Tasdik Yönetmeliği madde 7'de aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

"A) Gelir Vergisi Yönünden:

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

b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,

d. Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden:

a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,

b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,

c. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,

d. Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden:

a. Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,

b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,

c. Hazine ve Maliye ve Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

a. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,

b. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

a. 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",

b. 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

F) Damga Vergisi Yönünden:

a. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

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

a. Yatırım indirimi,

b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,

c. Yeniden değerleme,

d. Stok değerlemesi,

e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,

f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,

g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler."

03/01/1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, YMM'lerin çalışma konularının düzenlendiği 19 maddesinin d bendinde yer alan *"ilgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak"* ifadesi ile YMM'lere diğer resmi kurumlarca verilecek işlerin yapılması imkânı tanınmıştır.

2.1.4.2. Tasdik İşleminin Aşamaları

Tasdike konu mali tablonun veya beyannamenin tasdiki, ilgilinin talebi üzerine yapılır. Tasdik Yönetmeliği'ne göre "*bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, SPK'ya göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları, Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar mali tablolarını ve beyannamelerini*" tasdik ettirirler (Tasdik Yönetmeliği, md. 9).

Tasdik işlemi, mali tablolarını ve beyannamelerini tasdik ettirecek ilgililerin seçtiği YMM'ye talepte bulunması üzerine yapılır. Herhangi bir YMM seçiminde bulunulmadıysa seçim, ilgili oda tarafından yapılarak taraflara bildirilir (Tasdik Yönetmeliği md. 9).

YMM'lerce verilecek tasdik hizmeti sözleşmeye bağlı olarak sunulur. Tasdik sözleşmesinde, tasdik işleminin amacına, kapsamına; sunulacak hizmetin niteliğine, süresine; tasdik ücretine; tarafların sorumluluklarına ve yükümlülüklerine dair bilgilerin yer alması gerekir (Tasdik Yönetmeliği md. 10).

Tasdike konu inceleme ve denetlemelerin yapıldığı yer esas olarak ilgilinin işyeridir. Ancak denetleme, sürekli bir denetleme değilse ve işyerinde yapılması mümkün değilse, ilgilinin bir tutanakla teslim ettiği defter ve belgeler üzerinden, tasdiki yapacak YMM'nin bürosunda yapılır (Tasdik Yönetmeliği md. 11).

Tasdike dair çalışmalar ilgili işletmeye ilişkin araştırmaların yapılması ile başlar. Bu araştırma işletmenin muhasebe politikalarının, iç kontrol sisteminin, sektör içindeki yerinin, mali tablo bilgilerinin, önceki döneme ait

finansal rapor bilgilerinin, bilgi alınabilecek personelin belirlenmesini kapsar (Tasdik Yönetmeliği md.13).

Tasdikin kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak çalışmalar planlanır. Tasdik çalışmaları yürütülürken YMM'ler, işletmelerin mali tablolarında, kayıt ve belgelerinde yer alan bilgilerin tam ve gerçeğe uygun olup olmadığı yönünde kanaate ulaşabilmek için yeterli ve güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır (Tasdik Yönetmeliği md. 14).

Kanıtları toplamak için sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, ilgililerden bilgi toplama, üçüncü kişilerin nezdindeki defter ve belgeler üzerinden doğrulama, aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, oran ve trend analizi gibi analitik inceleme teknikleri kullanılır (Tasdik Yönetmeliği md. 15).

YMM'ler denetim faaliyetleri sırasında mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil eden hatalı ve hileli işlemlerin varlığını tespit etmeleri halinde durumu işletme yönetimine ileterek işlemlerin düzeltilmesini isterler. İstenen düzeltme işlemlerinin işletme tarafından yapılmaması halinde durum düzenlenen tasdik raporunda belirtilerek ilgili mercilere bildirilir (Kavak 2019: 29).

YMM'ler tasdik işlemi için yaptıkları denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmalıdır. Denetleme çalışmalarında kullanılan tekniklerin, toplanan kanıtların, değerlendirmelerin ve ulaşılan kanaate ilişkin notların yer aldığı çalışma kağıtları ve bu çalışma kağıtları ile yazışmaların, ibraz edilen belgelerin, sözleşmelerin, doğruluk testlerinin muhafaza edildiği dosyaları kullanarak denetleme faaliyetleri için gerekli kayıt düzeni yerine getirilir (Tasdik Yönetmeliği md. 17).

Tasdik sonuçları üç nüsha olarak düzenlenen bir rapora bağlanır. Rapor hiçbir tereddüde mahal vermeyecek açıklıkta bir üslup ile kaleme alınır. Tasdik raporunun iki nüshası tasdik talebinde bulunan firmaya, bir nüshası ise tasdiki isteyen mercie YMM tarafından imzalanıp mühürlenerek teslim edilir (Tasdik Yönetmeliği md. 19).

2.1.4.3. YMM'lerin Tasdik İşlemine Dair Yetkileri

YMM'lere, tasdik görevlerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak amacıyla bir takım yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler Tasdik Yönetmeliği'nin 12. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre YMM'ler, tasdik konusuyla ilgili tüm kayıt, defter ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek; tüm ilgililerden bilgi istemek; şirketlerin genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına katılmak ve istenildiği takdirde tasdik çalışmaları ile ilgili açıklamada bulunmak; kamu kurumlarından tasdik konusu ile sınırlı kalmak şartıyla bilgi istemek; vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda mükellef veya vergi sorumlusu ile birlikte hazır bulunmak ve açıklama yapmak yetkilerine sahiptir.

YMM'lere tanınan yetkiler Tasdik Yönetmeliği'ndekilerle sınırlı olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli tebliğlere de konu olmuştur. Bu yetkiler aşağıdaki gibi dört başlık altında sıralanabilir:

- ✓ **Defter ve Belge İbrazı İsteme:** VUK 256. maddeye göre YMM'ler, tasdike ve Katma Değer Vergisi (KDV) iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli olan kayıt ve belgelerin ibrazını, bu hesap ve işlemlere doğrudan veya silsile yoluyla dolaylı olarak taraf olanlardan isteme yetkisine sahiptir.

Tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması ile ilgili defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere tetkik amacıyla ibraz edilmesi konusu, "Defter ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Zorunluluğu, İbraz Edilmesinin Usul ve Esasları, İbraz Etmeyen Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler, Yeminli Mali Müşavirlerin Öğrendikleri Bilgileri Saklama Zorunlulukları" başlıkları altında Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 27 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre defter ve belgelerin ibrazı yazılı olarak ilgililerden istenir ve yazıyı alan ilgili de 15 gün içinde ibrazı gerçekleştirir (Saruç ve Sarılı 2004: 179). İstenen belge ve defterlerin ibraz edilmemesi halinde YMM, mükellefi vergi dairesine bildirir ve cezai işlem vergi dairesince

gerçekleştirilir (Yetkiner 2002: 66). YMM'ler ibraz edilen defter ve belgelerden öğrendikleri bilgileri açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

- ✓ **Karşıt İnceleme Yapma:** Karşıt inceleme, gerek satış yapan mükellefler nezdinde gerekse alımda bulunan tedarikçiler nezdinde kayıtların çapraz kontrolü ve ödemelerin belgeler, kayıtlar, ifadeler yoluyla araştırılması işlemidir (Sarısoy ve Gözcü 2019: 13).

"Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır." (27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği)

Karşıt inceleme konusundaki açıklamalar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 27 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Tebliğe göre YMM'lerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

"Karşıt incelemeler kural olarak tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilecektir. Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükellefin YMM ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunduğu hallerde karşıt incelemelerin teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür." (27 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği)

- ✓ **Kamu İdaresinden Bilgi İsteme:** Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesinde yer alan düzenlemeye göre YMM'ler kamu idarelerinden, yaptıkları tasdikle sınırlı kalmak şartıyla bazı bilgileri yazılı olarak isteme hakkına sahiptir. Kamu idarelerinin yasal olarak yükümlülüklerinin mevcut olmasına karşın söz konusu istemlerin ilgili kamu idaresince yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırım yasal olarak mevcut değildir. Bu durum YMM'lerin bilgi isteme yetkilerini, mevzuatta

bulunmasına rağmen kullanamadıklarını göstermektedir (Yetkiner 2002: 67).

- ✓ **Vergi Dairesinden Bilgi İsteme:** 19 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde, yer alan *"vergi daireleri YMM'lerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yazı ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getireceklerdir"* ifadesi ile vergi dairelerinin yükümlülükleri belirtilmiştir. Bu düzenleme üzerine bazı YMM'ler vergi dairelerinde bulunmayan ve ancak karşıt inceleme yoluyla elde edilebilecek bilgileri vergi dairelerinden talep ettikleri için Bakanlıkça 20 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde *"YMM'ler vergi dairelerinden sadece, vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri talep edebileceklerdir. Harici araştırmayı ve özellikle karşıt incelemeyi gerektiren bilgilerin vergi dairelerince YMM'lere sağlanması söz konusu olmayacaktır"* ifadeleri ile konuya açıklık getirilmiştir.

Ayrıca 27 no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde YMM'lerin bu tebliğde belirtilen esaslara uygun olarak vergi dairelerinden yapacakları yazılı bilgi taleplerinin 15 gün içinde yerine getirileceği belirtilmektedir. Ancak talebin 15 gün içinde yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırım mevzuatta mevcut değildir. Dolayısıyla YMM'lerin talep ettiği bilgilerin verilmesi tamamen vergi dairesi müdürünün inisiyatifindedir (Yetkiner, 2002:68).

2.2. SMMM VE YMM'lerin Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorumlulukları

Türk Dil Kurumu sözlüğünde "*kişinin davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi*" anlamına gelen sorumluluk kavramı özel hukukta "*kişinin başkasına verdiği zararı karşılama yükümlülüğü"* olarak tanımlanabilir (Zahit, 1949:7). Sorumluluk

borç ilişkisinden doğmaktadır. Sorumluluk, borç ilişkisinde borçlunun borcunu yerine getirmemesinin müeyyidesidir (Yılmaz 2004: 13).

Hukukta sorumluluk, alacaklının borçlunun malvarlığına yönelebilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesi imkânını ifade eder. Diğer yandan sorumluluk, bir kimsenin zarar veren bir olgudan dolayı giderimle yükümlü olduğunu ve bu anlamda başkasının zarar görmesini gerektiren bir şey için ya da bir kimse için ortaya çıkan zararın giderim yükümlülüğünü anlatır (Karahasan 1989: 429).

SMMM ve YMM'lerin sorumluluğu VUK' da vergi sorumlusu başlığı altına düzenlenmiştir.

2.2.1. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, *"kendisi gerçek mükellef olmayıp, gerçek mükellefle olan ilişkisinden dolayı vergi kanunlarının belirttiği şekilde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı görevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu olan üçüncü kişidir."* (Ağar 2009: 57) VUK madde 8/2'de vergi sorumlusu, *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir"* ifadesi ile tanımlanmıştır.

Vergi sorumluluğu, vergilendirme süresince devam eden bir sorumluluktur. Bu süreç vergiyi doğuran olayla başlar, verginin ödenmesiyle sona erer (Sarılı 2004: 29). Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı konumundaki devlet vergi tahsilâtını kolaylaştırmak, hızlandırmak ve güvence altına alabilmek maksadıyla her zaman asıl vergi borçlusu olan vergi mükellefine başvurmak yerine bazen vergi mükellefi ile ekonomik veya hukuki ilişki içinde olan üçüncü kişilere başvurur (Çağan 1982: 4). Burada mükelleften ayrı bir kavram olarak vergi sorumlusu kavramı karşımıza çıkar.

Vergi sorumlusu, bazı hallerde mükellefin gelirinden kestiği vergiyi vergi dairesine ödemekle yükümlü olan kimseyi; bazı hallerde mükellefle olan hukuki ilişkisi nedeniyle kendi mal varlığından vergi ödemekle

yükümlü olan kimseyi; bazı hallerde de mükellefin şekli vergi ödevinin eksiksiz yerine getirilmesinden sorumlu olan kimseyi ifade eder.

2.2.1.1. Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, asıl vergi borçlusu olan mükellefle arasındaki ekonomik ilişki neticesinde, vergi borcunu mükellefe yapacağı ödemelerden keserek onun adına vergi dairesine ödeyen kişidir. Burada vergi sorumlusunun malvarlığında herhangi bir azalma olmamakta, sadece aracı rolünde teknik bir sorumluluk üstlenmektedir.

Vergi kesen durumundaki vergi sorumluları, ödeme görevlerini yerine getirmedikleri takdirde vergi idaresi kendilerinden vergi alacağını ikmalen ya da re'sen tarh ederek alır. Bu durumda vergi sorumlusunun ödediği vergiden dolayı mükellefe rücu hakkı vardır. Ancak kesilen ceza veya gecikme zammını mükellefe rücu edemez (Kırbaş 2002: 82).

Vergi dairesinin alacağını hızlı, kolay ve en az masrafla tahsil etmesine imkân tanıyan bu sorumluluk müessesesine Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94. maddesindeki ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 24. maddesindeki düzenlemeler örnek gösterilebilir. Bu düzenlemelere göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, çalışanlarına ödedikleri ücretlerden vergi kesintisi yapıp, onlar adına vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur (Gerçek 2005: 160).

2.2.1.2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu

Fer'i vergi borçlusu vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, vergi mükellefi ile olan hukuki ilişkisi veya mükellefle yapılan işlem nedeniyle, asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen kişidir (Gerçek 2005: 159). Vergi hukukunda yer verilen bu sorumluluk müessesiyle amaçlanan vergi alacağını güvence altına almaktır.

VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nın 57. maddesine göre kefillerin sorumluluğu KVK'nın 34. maddesine göre tasfiye memurlarının

sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu, bu nitelikte bir sorumluluktur (Gerçek 2005: 161).

2.2.1.3. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu, mükellefin şekli vergi ödevlerinin doğru yapılması için mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekle sorumlu tutulan kişilerdir. Vergi hukukunda düzenlenen bu sorumluluk müessesi ile amaçlanan mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır. Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumluları, kontrol etme görevi verilenler ile 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış muhasebe meslek mensuplarıdır (Gerçek 2005: 161-162).

Mükellefin ödevlerini tam ve eksiksiz olarak yapıp yapmadığını kontrol etmekle görevli vergi sorumlularına noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları örnek verilebilir. Bu sorumlular Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)'nın 13/c maddesine göre *"……, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar."* Aksi halde ödenmeyen veya noksan ödenen vergi, gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezalarından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış vergi sorumluları ise serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerdir.

2.2.2. SMMM ve YMM'lerin Vergisel Sorumlulukları

Vergi mükelleflerinin bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme gibi şekli vergi ödevlerini doğru ve eksiksiz olarak yerine getirmelerine aracılık eden meslek mensuplarının yetkileri 13.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Bu kanunda meslek mensuplarının disiplin sorumluluklarına ve tasdik yetkilerini kullanmalarından kaynaklanan sorumluluklarına yer verilmiş, diğer yetkilerini kullanmalarından kaynaklanan mali sorumluluklarına ise yer verilmemiştir. Mali

sorumluluklar 06.07.1994 ve 4008 sayılı Kanun'la VUK' a eklenen mükerrer 227'nci madde ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemedeki sorumluluk müessesi TÜRMOB tarafından hazırlanan ve 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararları ile ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanun'a Göre Sorumlulukları

Meslek mensuplarının 3568 sayılı Kanun'dan kaynaklanan sorumlulukları tasdikten doğan sorumluluk ve disiplin sorumluluğu başlıkları altında aşağıdaki gibi açıklanabilir.

2.2.2.1.1. Tasdikten Doğan Sorumlulukları

Tasdik YMM'lerin yetki alanında yer alan bir işlemdir. YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu 3568 sayılı Kanun'un tasdiki düzenleyen 12. maddesinin 4. fıkrasında *"Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler"* ifadeleri ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemedeki amaç mesleki özen eksikliğinin sonuçlarından meslek mensubunu sorumlu tutmaktır (Erdem 2015: 48).

Tasdik Yönetmeliği'nin 20. maddesinde vergi ziyaı ve kesilecek cezalara dair sorumlulukların yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı düzenlemiş olmakla birlikte 04/02/2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nın yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkan 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda yer alan tam teselsül- eksik teselsül ayrımı kalkmıştır. Böylece birden çok kişinin müteselsilen sorumlu olması için sorumluluğun aynı hukuksal sebepten (tam teselsül) veya farklı hukuksal sebeplerden (eksik teselsül) doğup doğmadığına bakılmayarak hepsi aynı kapsamda değerlendirilmektedir.

Haksız fiil neticesinde meydana gelen zarardan aynı veya çeşitli sebeplerle birden çok kişinin sorumlu olması ve zarar görenin de bu zararın

tazminini tüm sorumlulardan talep edebilmesi müteselsil sorumluluk kavramını karşımıza çıkarmaktadır (Eren 2015: 809). Müteselsil sorumluluk da zarar gören, bu zararının tamamını veya bir kısmını dilediği sorumludan talep edebilme imkânına sahiptir. Buradaki zarar tamamen tazmin edilmediği sürece sorumluların sorumlulukları ortadan kalkmaz (Yağcıoğlu 2014: 7).

TBK'da müteselsil sorumluluk 61. ve 62. maddelerde hükme bağlanmıştır. Dış ilişkide başlıklı 61. madde de *"Birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır*" ifadeleri ile düzenlendikten sonra, iç ilişkide başlıklı TBK 62. madde de "*Tazminatın aynı zarardan sorumlu müteselsil borçlular arasında paylaştırılmasında, bütün durum ve koşullar, özellikle onlardan her birine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğu göz önünde tutulur. Tazminatın kendi payına düşeninden fazlasını ödeyen kişi, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip ve zarar görenin haklarına halef olur*" ifadeleri ile müteselsil sorumluluk hükme bağlanmıştır.

YMM'lerin tasdikte sorumluluklarının doğması, tasdik işleminin doğru olmamasına bağlanmıştır. Tasdik edilmiş mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlandığı, hesapların denetim standartlarına göre incelendiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla ilgili tablo ve beyannamelere kaynak teşkil eden defterlerdeki bilgilerin doğruluğu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı veya sahte belge kullanılmadığı da YMM'lerin sorumlulukları kapsamındadır. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesine dair gerekçede; "*Malî tabloyu tasdik eden bir müşavir, mutlaka işletmede kaydı envanteri yapmak, hesapları tek tek kontrol etmek, karşılıkların, amortismanların, vergi tevkifatlarının doğru olup olmadığına bakmak, diğer bir ifadeyle netice hesaplarını ve bilançoyu etkileyecek her türlü kaydın mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığını*

incelemek zorundadır" açıklamalarına yer verilmiştir (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu 1989).

Ayrıca yeminli mali müşavirlerin *"tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilecekleri"* ve *"tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğunun yeminli mali müşavire ait"* olduğu tasdik yönetmeliği 20. maddede hükme bağlanmıştır.

2.2.2.1.2. Disiplin Sorumlulukları

Mesleğin onuruna yakışmayan fiil ve hareketlerde bulunan meslek mensupları ile görevini yapmayan veya kusurlu olarak yapan meslek mensupları hakkında durumun niteliği ve ağırlık derecesine göre uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma gibi cezalar uygulanır.

Meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeye göre "*Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasden vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir. Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, 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 meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır."

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesi hükmüne dayanılarak çıkarılan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği" ile disiplin kavuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organlar, disiplin cezalarını vermeye yetkili organlar, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları, disiplinle ilgili diğer hususlar ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır.

2.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Sorumlulukları

3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının VUK' tan kaynaklı sorumlulukları, mali sorumluluk ve cezai sorumluluk başlıkları altında açıklanabilir. Meslek mensuplarının mali sorumlulukları Kanun'un 227. maddesinde, cezai sorumlulukları ise 359. maddesinde düzenlenmiştir.

2.2.2.2.1. Mali Sorumlulukları

213 sayılı VUK mükerrer 227. maddesinde; meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Müşterek sorumluluk; birden fazla kişinin kusuru neticesinde zararın doğması halinde, zarar verenleri borçtan hissesi oranında sorumlu tutan bir sorumluluk türü iken müteselsil sorumluluk birden fazla borçlunun, zarardan, belirli bir sıralamaya göre sorumlu tutulduğu sorumluluk türüdür. Müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluğun birleştiği sorumlulukta ise tüm borçlular alacaklıya karşı borcun tamamından aynı anda sorumludurlar (Çitil 2013: 346).

Müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı özellikle kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkelerde vergi kayıp ve kaçağını azaltmaktır. Ayrıca ilgili tarafların tümüne borç yükleyen bu müessese, vergi sorumlularınca vergi ödevini yerine getiren güvenilir tacirle çalışmanın tercih edilip, diğer tacirlerin piyasadan dışlanması ile ticari hayatta bir güven ortamının oluşmasına da katkıda bulunmaktadır (Aygündüz 2006: 33). Zira SMMM ve YMM'lerin sorumlulukları ciddi ve önemli sonuçlara neden olabilir. Meslek saygınlığının azalması, müşteri kaybı, sundukları hizmete karşılık aldıkları ücretin yüzlerce katının ceza olarak ödenmesi, dava aşamasında harcanan emek ve yaşanan stres bu sonuçlardan bazılarıdır (Ateş 2005: 41).

Ayrıca anılan madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak Bakanlık, 29.06.1997 tarih ve 4 sıra no.lu tebliğ ile vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Anılan Tebliğ'in "Beyannamelerini İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

> **"***Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.*
>
> *Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır. Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile Genel*

Muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur.

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf veya teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca, beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır."

SMMM'lerin belgelerle ilgili olarak yukarıda belirtilen sorumlulukları vergi incelemesi yetkisini gerektirmekle birlikte mevzuatta böyle bir yetkiye yer verilmemiş olup SMMM'lerin yetkisi uygunluk denetimi ile sınırlı tutulmuştur. Her ne kadar SMMM'lerin görevi uygunluk denetimi olsa da uygulamada kendilerinden doğruluk denetimi yapmaları da beklenmektedir.

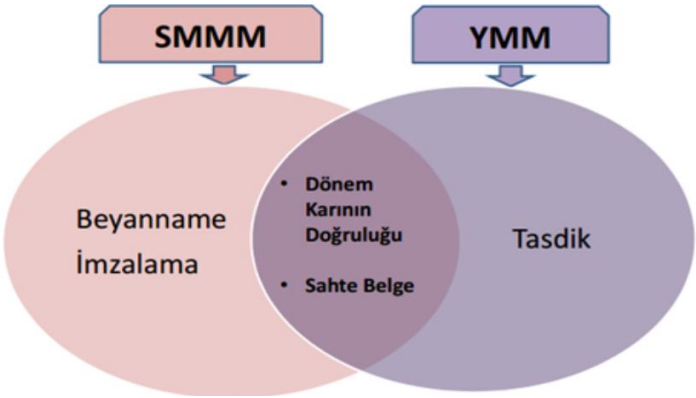
"Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyaı ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, VUK' un 346. maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı kanunun 347 maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz." (29.06.1997 tarih ve 4 sıra no.lu Hazine ve Maliye Bakanlığı Tebliğ)

SMMM ve YMM'lerin mali sorumluluk alanları Şekil 6'daki gibi gösterilebilir.



Şekil 6. SMMM ve YMM'lerin Mali Sorumlulukları

Kaynak: (http://www.muhasebetr.com, 2021)

Tebliğde yer alan düzenlemelere bakıldığında SMMM ve YMM'lerin hem uygunluk hem de doğruluk denetiminden sorumlu tutuldukları anlaşılmaktadır. Bu kapsamda gerek SMMM'lerin gerekse YMM'lerin sorumlulukları, yasal düzenlemelere ve işletme içinden veya işletme dışından yetkili üst makamlarca belirlenmiş ilkelere, politikalara uyulup uyulmadığını tespit etmek amacı ile defter ve belgeler için uygunluk denetimi yapmayı gerektirir.

Meslek mensupları, uygunluk denetiminin yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan dönem sonucunun doğruluğundan da sorumludurlar (Duman 2019).

Vergi inceleme yetkililerince inceleme sonucunda bir matrah farkı bulunması halinde, hazırlanacak inceleme raporunda matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişki açıklanmalı ve gerekçeleri ile birlikte meslek mensubunun sorumlu olduğu belirtilmelidir. Aksi halde vergi dairesinin resen meslek mensubunu sorumlu tutarak işlem tesis etmesi söz konusu olmaz (Irmak ve Hanedan 2007: 103).

2.2.2.2.2. Cezai Sorumlulukları

VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde;

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1.Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2.Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır"

ifadeleri yer almaktadır.

Vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri iştirak eden meslek mensupları hakkında, VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara dilekçe ile bildirmeleri halinde cezai müeyyide uygulanmaz.

Ayrıca YMM'lere, ancak suça iştirak ettikleri net bir şekilde tespit edildiğinde ve düzenledikleri tasdik raporunun kapsamı ile sınırlı olmak üzere cezai müeyyide uygulanabilir (Uçan 2015: 13).

2.2.2.3. TÜRMOB Mecburi Meslek Kararına Göre Sorumlulukları

TÜRMOB tarafından hazırlanan 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK' un Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı" (Mecburi Meslek Kararı)'nda VUK' da yer alan ve mükerrer 227'nci maddede düzenlenen sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu düzenlemeye göre, meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması; imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defterlere uygun olmaması ve/veya defter kayıtlarının kayda dayanak oluşturan belgelere uygun olmaması koşullarına dayandırılmıştır. Söz konusu sorumluluk nedeni ile meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalamadan önce sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir.

> *"Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle*

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin (SUD) konusunu işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur.

Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen Yeminli Mali Müşavir tasdik faaliyeti değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir." (Mecburi Meslek Kararı md. 4)

Meslek mensubunun SUD faaliyetlerini yürütürken yerine getirmesi gereken bir takım yükümlülükler vardır. Bu yükümlülükler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Mecburi Meslek Kararı md. 12):

- ✓ Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler, mevzuata uygun şekil ve koşullara sahip olmalıdır.
- ✓ Kambiyo senetleri ve çekler defter kayıtlarına uygun olmalıdır.
- ✓ İktisadi kıymetlerin değerinde artış veya azalış yönünde farklılık yaratacak olan amortisman ve yeniden değerleme işlemleri ile ilgili hesaplar kontrol edilmelidir.
- ✓ Şüpheli alacak karşılıklarının usulüne uygun ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir.
- ✓ Yapılan senet reeskont hesaplamaları kontrol edilmelidir.

- ✓ Envanter listelerinde beyan edinen birim fiyat test edilmelidir.

Yukarıda sıralanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve aşağıdaki koşulların varlığı halinde, meslek mensubu vergi ziyaından müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulur.

- ✓ *"Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,*
- ✓ *Defter kayıtlarının VUK'un 227 ve 228'nci madde hükümlerine uygun olmaması,*
- ✓ *Değerlemelerin VUK'un değerleme hükümlerine aykırı yapılması,*
- ✓ *Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,*
- ✓ *VUK'un 135'nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi." (Mecburi Meslek Kararı, md. 16)*

Devlet, sunacağı kamu hizmetlerinin finansmanında büyük ölçüde topladığı vergilerden faydalanmaktadır. Dolayısıyla devlet vergi alacağını eksiksiz tahsil etmek istemektedir. Diğer taraftan vergi mükellefleri ise daha az vergi ödemek istemektedirler ve bu durum vergi idaresi ile mükellef arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensubunu bir çıkar çatışmasının ortasında bırakmaktadır. Vergiler beyan esasına dayandığından ve beyanlar mükellef adına meslek mensupları tarafından yapıldığından mükellef baskısı ile bazı meslek mensupları kimi zaman vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanarak kimi zamanda yasayı ihlal ederek mükelleflerin arzu ettiği şekilde vergi matrahı çıkarabilmektedir. Bu tür davranışlar muhasebe düzensizlikleri olarak ortaya çıkmaktadır (Erol Fidan ve Ceylan 2020: 9). Kanun koyucu bu düzensizlikleri asgariye indirebilmek için

yukarıda sıralanan koşulların varlığı halinde mükellefle birlikte meslek mensubunu da sorumlu tutmaktadır.

2.3. SMMM VE YMM'lerin Etik Sorumlulukları

Etik, yaşamın her alanında doğruyu yanlıştan ayırt etmek için davranışlara yön veren standart ve prensiplerden oluşan kurallardır. Bu kurallar tarihsel süreçte her toplumun kendi kültür kalıplarına bağlı olarak oluşturulmuştur. Etik kuralların temeli bazen dine ve geleneklere, bazen de meslek gruplarının özelliklerine bağlı olarak şekillenmiştir. Dünyada ve ülkemizde farklı düzeylerde de olsa neredeyse her meslek dalında kendine özgü etik ilkelerin oluşturulması yönünde çaba sarf edildiği görülmektedir (Sakarya ve Kaya 2010: 57).

2.3.1. Etik Kavramı

Yunanca "karakter" anlamına gelen "ethos" sözcüğünden türeyen etik kavramı, TDK Türkçe sözlüğünde; "töre bilimi", "çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü", "ahlakla ilgili" ifadelerine karşılık gelmektedir.

Dilimizde her ne kadar etiğin karşılığı olarak ahlak kavramı kullanılsa da etik ahlaka göre daha evrensel bir kalıptır (Tunçay 2008: 2).

Ahlak, *"insanın doğuştan getirdiği veya sonradan içinde bulunduğu toplumdan kazandığı bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışları"* ifade etmektedir (Türk 2004: 1). Tanımdan anlaşılabileceği gibi ahlak, bireysel bir kavramdır. Hâlbuki etik bir mesleki veya kurumsal faaliyetle ilgili olarak genel kabul edilmiş davranış standartlarıdır (Sözbilir 2000:20).

Her toplumun kendine özgü sosyo-kültürel yapısına göre farklı bir ahlak anlayışı vardır. Göreceli bir kavram olan ahlak anlayışı toplumdan topluma değişebileceği gibi zamanın şartlarına bağlı olarak aynı toplumda dahi değişeme uğrayabilir (Gözener 2008: 2). İki kavram arasındaki diğer bir fark ise ahlak, yazılı olmayan kurallar içerirken, etiğin yazılı kurallar

içermesidir (Lamberton ve Minor 1995: 326). Yazılı kuralları olmayan ahlakın tek yaptırım gücü, insanın vicdanıdır (Aydın, 2012:1).

Etik hangi davranışların doğru, hangilerinin yanlış olduğu ile ilgilenen tematik bir bilim olarak görülürken, ahlak, davranış kalıpları veya eyleme ilişkin kurallar olarak görülmektedir (Fennell 2006: 55).

Etik, bir görevi yerine getirirken veya bir karar alırken bireyin doğru ve yanlışı ayırt etmesini sağlayan ve onu doğruya yönlendiren felsefi bir olgudur (İşgüden ve Çabuk 2006: 60). Bireyler ya da gruplar görevlerini yerine getirirken, hangi ilke ve değerlerin doğru hangilerinin yanlış olduğu konusunda ikilemde kalabilirler (Bilen ve Yılmaz 2013: 58). Etik bu noktada bireyler ile grupların eylemlerine yol göstermek için doğru davranışın ilkelerini belirlemeye çalışır (Pershing, 2006:1025-1026). Etik, davranışlara yön veren bir rehber olarak algılanabilir (Özkan ve Hancıhasanoğlu 2012: 38).

2.3.2. Meslek Etiği Kavramı

Meslek etiği genel anlamda, etik ilkelerin mesleki alanlara göre somutlaştırılmış biçimleridir (Özocak ve Baş 2001). Meslek etiği ile hangi mesleki davranışın doğru ve haklı; hangisinin yanlış ve haksız olduğuna yönelik ilke ve kurallar ortaya konur (Kardeş Selimoğlu, 1997:144-145; TESMER 2013:229).

Yaygın olarak kullanılan tanıma göre ise meslek etiği *"Belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli kurallarla davranmaya zorlayan kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür."* (Koç 2010: 9- 10; Aydın 2012: 4; Güney ve Çınar 2012: 94) Tanımdan anlaşılacağı gibi meslek etiği ilkeleri üç önemli fonksiyona sahiptir. Bu fonksiyonlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

(i) Meslek üyelerini belli kurallara uymaya zorlamak, uymayanları meslekten dışlamak

(ii) Meslek içi rekabeti düzenlemek

(iii) Hizmet ideallerini korumak

Her mesleğin gerektirdiği nitelik, hitap ettiği müşteri kitlesi ve çalışma koşulları farklılık gösterdiğinden genel etik değerler yanında her mesleğin kendine has özel etik değerleri de vardır (Kırlıoğlu ve Akyel 2003: 60). Günümüzde ticari ilişkilerin uluslararası bir boyut kazanmasıyla beraber aynı meslek mensuplarının benzer davranış kalıpları sergilemesi, dolayısıyla meslek etiği ilkelerinin evrensel olması beklenmektedir.

Global dünyada çok sayıda meslek türünün varlığı, genel etik ilkelerin geniş anlamlar taşıması ve bir bölümünün sübjektif değerler içermesi nedeniyle söz konusu ilkelerin tamamını yasalarla belirlemek neredeyse imkânsızdır (Güredin 1997: 116-117).

Mesleki etik ilkeler çoğunlukla ilgili mesleğe dair oda, dernek, birlik gibi teşkilatlanmalar tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanmaktadır. Bir kısım ilkenin dayanağı ise vicdani kanaatlerdir (Kutlu 2008: 147).

Bireyler ile sosyal yapılar arasında bir çeşit anlaşma sağlayan etik ilkeler, bireylerin sosyal sorumluluk bilinci ile düşünmelerini ve karar vermelerini sağlayarak, bireysel ve sosyal kayıplara yol açan eğilimlerin önlenmesine olanak sağlamaktadır (Laffin ve Muller 2014: 51).

Sorumluluk kavramı etik açısından önemli bir kavramdır. Bu kavram gereği meslek mensubu görevini yerine getirirken sadece kişisel çıkarlarını değil müşteriler, meslektaş, toplum ve devlet gibi diğer gruplarında çıkarlarını gözetmelidir (İşgüden ve Çabuk 2006: 61).

Çok eski bir mesleki faaliyet olan ticarete ilişkin "sözünde durma", "hile yapmama" "doğruluk" ve "dürüstlük" gibi erdemli davranışların meslek etiğinin temelini oluşturduğu söylenebilir (Daştan 2009: 284).

Meslek etiği, aynı mesleği icra eden bireylerin mesleki faaliyetlerinde benzer davranış kalıplarına uymalarını gerektirir (Aydın Pehlivan 2002: 75). Birçok mesleğin kendi adıyla anılan mesleki etik kuralları vardır (Yıldırım

2016: 179) Muhasebe etiği, tıp etiği, mühendislik etiği bu duruma örnek gösterilebilir.

Mesleki etik ilkelere uyum göstermek hem meslek mensubuna hem de ilgili meslek dalına itibar kazandırır. Mesleki itibarın yanı sıra meslek etiği ilkelerinin diğer faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uyar 2005):

- ✓ Meslekten dışlanma yönünde baskı oluşturarak, bireyleri etik davranış göstermeye zorunlu bırakmak
- ✓ Meslek mensuplarının tutarlı davranmasını sağlamak
- ✓ İkilem yaşandığında doğru kararların alınmasına rehberlik etmek
- ✓ Yöneticilerin yetki gücünü kontrol etmek
- ✓ Kurumlara sosyal sorumluluklar konusunda farkındalık sağlamak
- ✓ Mesleki rekabeti standarda bağlayarak çıkarları korumak

Mesleki ilkelere uygun davranmak bireysel ve toplumsal fayda sağlarken, uygun davranmamak kısa vadede bireysel fayda sağladığı düşünülse bile uzun vadede kişinin hem kendisinin hem de icra ettiği mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olur (İşgüden ve Çabuk 2006: 63). Ayrıca toplumu da zarara uğratır.

2.3.3. Muhasebe Meslek Etiği

Ekonomi, finans ve teknoloji alanlarında meydana gelen değişime bağlı olarak önem kazanmaya başlayan ve günümüz ticari hayatında oldukça etkin bir konuma gelen muhasebe mesleğinin birçok meslekte olduğu gibi iş ilişkisini düzenleyen etik ilke ve kuralları vardır (Ayboğa 2001: 37; Azaltun ve Kaya 2006: 107).

Muhasebe meslek etiği, meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yasalara uygun olarak ve toplumsal değer yargılarını dikkate alarak bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir şekilde icra etmesini ifade etmektedir (Karaman 2015: 31).

Muhasebe meslek etiğinin özünü, muhasebe sürecindeki bilgilerin, tüm kullanıcıların faydasının dikkate alınarak üretilmesi oluşturmaktadır (Ayboğa 2003: 347).

İşletme sahibinden devlete, yatırımcılardan kreditörlere, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir kesime karşı sorumlulukları olan muhasebe meslek mensupları, vergi otoriteleri ile mükellefler, işveren ile çalışan gibi çıkar çatışması yaşayan kesimler için bilgi üretirken sadece sahip oldukları teknik bilgi ve deneyimle değil tüm çıkar gruplarına karşı sorumluluk taşıyan tarafsız bir bakış açısıyla etik ilkeleri dikkate alarak hizmet vermelidir (Laffin ve Muller 2014: 46; Ayan 2015:25).

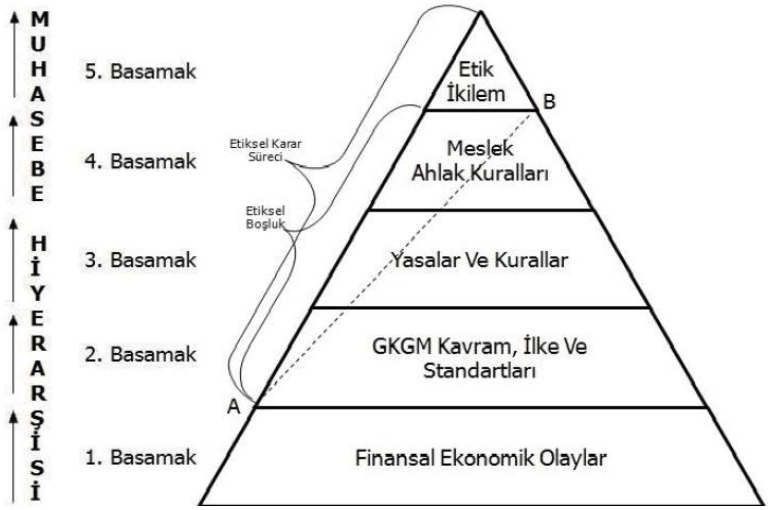
Toplumsal refah ile kamu harcamaları arasında doğrusal bir ilişki olduğu ve bu harcamaların en önemli kaynaklarının vergiler olduğu düşünüldüğünde, vergi idaresi ile mükellef arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranmasının diğer mesleklere kıyaslandığında, toplumsal fayda bakımından çok daha önemli olduğu söylenebilir.

Meslek etiğine uygun hareket eden meslek mensupları, aynı zamanda müşteri, işveren, devlet, yatırımcı gibi muhasebe bilgilerini kullanan çıkar gruplarının, güvenilir ve sağlıklı bilgiye ulaşmalarını sağlayacaklardır. Muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranması, mesleğin toplum nezdinde güvenirliliğini ve saygınlığı artıracaktır (Gül 2015: 55).

Etik dışı davranışın ahlaki açıdan yanlış olmasının yanında şirket iflasları, tasarruf ve yatırım kayıplarına neden olarak ekonomiye ciddi zarar vermesi muhasebe mesleğinde etiğin öneminin altını çizmektedir (Ezeani vd., 2012: 2-3). Özellikle yaşanan finansal skandallar, muhasebe meslek mensuplarının icra ettikleri faaliyetlerdeki eksiklik ve yanlışlıkları ortaya çıkararak, etikle ilgili yasal düzenlemelerin yapılmasında etkili olmuştur (Kısakürek ve Alpan 2010: 226).

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken farklı grupların çıkarları karşısında ikilemde kalırlar. Genellikle bu ikilemi, mükellefin çıkarları ile kamu çıkarları arasında yaşamaktadırlar (Ergün ve

Gül 2005: 56). Şekil 7'de muhasebe hiyerarşisinde etik boşluklar ve meslek mensuplarının etik karar verme alanları yer almaktadır.



Şekil 7. Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar (Ünsal 2009: 412)

Şekil 7'de etik ve muhasebe ilişkisi hiyerarşik bir yapıda gösterilmiştir. Yapı içerisinde öncelikle finansal ve ekonomik olaylar tanımlanır. Tanımlanan bu olayların muhasebe sürecinde işlenmesinde kullanılacak muhasebe genel kavram ve ilkeleri ile muhasebe standartlarının uygulanmasında, en doğru yasa maddesinin kullanılmasında veya yasal boşlukların mevcudiyeti durumunda kuralların yorumlanmasında mesleki ahlak kurallarının işlevi önem arz eder. Bu alanlarda oluşan etik boşluklar, meslek mensubunu ikilemde bırakabilir. Muhasebede etik ikilem, farklı nedenlerle ortaya çıkabilecek çatışmalardan kaynaklanır. Bu çatışmalar kimi zaman kural çatışması, kimi zaman değer çatışması, kimi zamanda mesleki veya kurumsal çatışma olarak kendini gösterir. Bu çatışmaların çözümü, karar alırken etik boşlukların yaşandığı olayları açıklamada en yakın değer parametrelerinin kullanımı ile mümkün olur (Ünsal 2009: 412).

Tüm dünyada yankı uyandıran Enron, Worldcom, Parmalat, Ahold, Kanebo gibi muhasebe skandalları muhasebe mesleğinde güven ve etik tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu tartışmalar mesleğin icrasında dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, gizlilik gibi etik kurallara uyumun en az

teknik bilgi ve uzmanlık kadar hatta bu yetkinliklerden bile daha önemli olduğunu ortaya koymuştur (Yıldız 2010: 161).

- ✓ Birçok çıkar grubunu zarara uğratan muhasebe skandalların yankıları bu alanda evrensel geçerliliği olan etik düzenlemelere olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu çerçevede meslek etiği konusundaki ilk çalışmalar ABD'de "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları"nın yayınlanmasıyla Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılmıştır (Uslu 1998: 27).

Bu alandaki uluslararası ilk düzenleme ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından 1992 yılında yayınlanan "Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı" adlı yönetmeliktir.

Ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili ilk doğrudan düzenleme TÜRMOB tarafından hazırlanıp 2001 yılında yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı"dır.

2.3.4. Muhasebe Mesleği Etik İlke ve Kuralları

Her mesleğin kendi mensuplarınca belirlenen ve geliştirilen kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan davranış kuralları vardır (Yıldız 2010:161). Bu kuralların yazılı hale getirilerek tüm mensuplara ulaştırılmasında, kuralların benimsenmesinde, uygulanabilirliğin sağlanmasında, kurallara uyulmadığı durumlarda yaptırımların uygulanmasında mesleki kuruluşlar önemli roller üstlenmektedir.

Muhasebe alanında yazılı etik kurallar oluşturan meslek kuruluşlarından başlıcaları aşağıda sıralanmaktadır (Şahin Dağlı 2013: 65):

- ✓ AICPA-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- ✓ IFAC- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- ✓ SEC- Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu

- ✓ GMA- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- ✓ AGA- Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
- ✓ IIA-Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- ✓ SOFE- Mali Denetçiler Birliği
- ✓ ACFE- Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği

2.3.4.1. Uluslararası Düzenlemelere Göre Etik İlke ve Kurallar

Muhasebe meslek etiği ile ilgili birçok kuruluşun düzenlemesi olmakla birlikte bu konuda kapsamlı düzenlemeleri olan ve geniş bir kitleye hitap eden iki temel kuruluş AICPA ve IFAC'dır.

2.3.4.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Düzenlemeleri

AICPA, kamunun muhasebe alanındaki ihtiyaçlarını karşılamak için çalışan meslek mensuplarının çalışma alanlarını koyduğu kurallarla düzenleyen bir kurumdur. Bu kurum muhasebe meslek mensuplarının profesyonel anlamda etik ve ahlaki sorumluluklarının gelişmesi için rehberlik eder (Özkaya 2008: 49).

Meslek mensuplarının, mesleki sorumluluklarını yerine getirirken başvurabilecekleri rehber niteliğindeki "Mesleki Davranış Yasası", AICPA tarafından ilk olarak 12 Ocak 1988'de yayınlandı ve 1 Haziran 2014'e kadar periyodik olarak revize edildi. 1 Haziran 2014'te yayınlanan yasa, 6 ilke ve 11 kuralın yanı sıra yorumlar ve diğer kılavuzları içermektedir.

Mesleki Davranış Yasası'nda yayınlanan ilkeler, mesleki sorumluluklarının yerine getirilmesini yöneten kurallar için çerçeve sağlar. İlgili düzenlemede sorumluluklar, kamu yararını gözetme, dürüstlük, tarafsız ve bağımsız olma, özenli çalışma, sunulan hizmetin kapsam ve niteliği başlıkları altında sıralanan ilkeler aşağıdaki gibi açıklanabilir (www.aicpa.org 2020):

- ✓ Sorumluluklar: Meslek mensubu, mesleğini icra ederken herhangi bir çıkar grubunun lehine veya aleyhine davranmamalıdır.

- ✓ Kamu Yararını Gözetme: Meslek mensubu faaliyetlerini yürütürken toplum faydasını gözeterek, genel ekonomiyi zarara uğratacak davranışlardan kaçınmalıdır.
- ✓ Dürüstlük: Meslek mensupları doğru ve güvenilir bilgileri kullanarak faaliyetlerini yürütmelidirler.
- ✓ Tarafsız ve Bağımsız Olma: Meslek mensubu, mesleki faaliyetlerinden etkilenecek tüm kesimlere eşit mesafede olmalı ve tüm kesimlerin çıkarlarını eşit ölçüde gözetmelidir.
- ✓ Özenli Çalışma: Meslek mensubu mesleğin gerektirdiği teknik bilgiye sahip olmalı, hata yapmadan dikkatli ve disiplinli çalışmalıdır.
- ✓ Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Meslek mensuplarınca sunulacak hizmetin kapsamı ve niteliği yasada açıklanmıştır. Hizmet sunumunda yasadaki açıklamalar dikkate alınmalıdır. Yasada düzenleme bulunmayan durumlar için de etik ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır.

Mesleki Davranış Yasası'nda kurallar dürüst ve tarafsız olma, bağımsızlık, genel standartlar, standartlara uyma, muhasebe prensipleri, uygunsuz davranışlar, şarta bağlı ücret, komisyon ve danışma ücretleri, müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği, şirket şekli ve adı başlıkları altında sıralanmıştır. Bu kurallar aşağıdaki gibi açıklanabilir (www.aicpa.org, 2020).

- ✓ Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubu, mesleğini icra ederken çıkar çatışması durumunda tarafsız olmalı ve gerçekleri bilerek yanlış beyan etmemelidir.
- ✓ Bağımsızlık: Meslek mensubunun ifa ettiği hizmetlerin gerektirdiği profesyonellik için bağımsız davranması gerekir.
- ✓ Genel Standartlar: Meslek mensubu yeterlilik, mesleki özen, planlama, denetim, yeterli ve ilgili veri kullanımı konularında AICPA Yönetim Konseyi tarafından belirlenen standartlara ve bunların yorumlarına uymalıdır.

- ✓ Standartlara Uyma: Meslek mensupları denetleme, danışmanlık, vergi ve diğer ilgili alanlarda hizmet sunarken AICPA Yönetim Konseyi tarafından belirlenen organlarca ilan edilen standartlara uygun davranmalıdır.
- ✓ Muhasebe Prensipleri: Meslek mensupları mali tabloları ve diğer finansal verileri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunmalıdır.
- ✓ Uygunsuz Davranışlar: Meslek mensupları mesleğin itibarını zedeleyecek herhangi bir eylemde bulunmamalıdır.
- ✓ Şarta Bağlı Ücret: Meslek mensubunun alacağı ücret yapacağı işin niteliğine göre hizmet vermeye başlamadan önce belirlenmelidir. Ayrıca meslek mensupları gerçekleri farklı göstermeleri için kendilerine teklif edilen ücretleri kesinlikle kabul etmemelidir.
- ✓ Komisyon ve Danışma Ücretleri: Meslek mensupları herhangi bir ürün veya meslektaş önerisi için komisyon ve benzeri ücretleri kabul etmemelidir.
- ✓ Reklam ve Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu yanlış, yanıltıcı veya aldatıcı bir şekilde reklam veya diğer benzeri yöntemlerle müşteri edinmeye çalışmamalıdır.
- ✓ Müşteri Bilgilerinin Gizliliği: Meslek mensubu, müşterinin özel izni olmadan, müşterinin herhangi bir gizli bilgisini ifşa etmemelidir.
- ✓ Şirket Şekli ve Adı: Meslek mensubu, mesleki faaliyetlerini kanun ve yönetmelikler tarafından izin verilen bir organizasyon biçiminde uygulayabilir. Ayrıca mesleki faaliyetlerini yanıltıcı bir firma adı altında yürütemez ve üye olmadığı sürece kendini AICPA üyesi gibi tanıtamaz.

AICPA iç tüzüğü, üyelerin yukarıda sıralanan kurallara uymasını gerektirir. Kurallara uyum öncelikle üyelerin gönüllü eylemlerine bağlıdır. Diğer taraftan meslektaşların ve kamuoyunun baskısı da üyeleri kurallara

uymaya yönlendirir. Üyelerin kurallara uymamaları durumunda haklarında disiplin soruşturması açılır.

2.3.4.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri

IFAC, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 130 ülkeden 175'ten fazla üye ve iştiraki olan ve yaklaşık 3 milyon profesyonel muhasebeciyi temsil eden küresel bir organizasyondur. Bu organizasyon muhasebe mesleğinin itibarını ve değerini artırmak ve kamu yararına hizmet etmek için yüksek kaliteli uluslararası standart geliştirilmesi, benimsenmesi ve uygulanması için çalışmalarda bulunmaktadır.

IFAC bünyesinde etik konusundaki standartlar, Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından belirlenir ve yönergeler halinde yayınlanır. Kurul ilk yönergesini 1992 yılında yayınlamış ve çeşitli tarihlerde revizyona gitmiştir. Kurul tarafından yayınlanan son yönerge 2018 yılında hazırlanıp Temmuz 2019 da uygulamaya giren "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları da Dâhil Profesyonel Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar" dır.

IESBA'nın 2018 yılında yayınladığı yönerge Tablo 3'de görüldüğü gibi dört bölümden oluşmaktadır.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar

BİRİNCİ BÖLÜM Tüm Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik İlkeler	110 Temel İlkeler
	111 - Dürüstlük
	112 - Nesnellik
	113 - Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen
	114 - Gizlilik
	115 - Mesleki Davranış
	120 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması
İKİNCİ BÖLÜM Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik	200 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması
	210 Çıkar Çatışması
	220 Bilgilerin Hazırlanması ve Sunumu
	230 Yeterli Uzmanlık

Etik Standartlar	240 Finansal Raporlama ve Karar Vermeyle Bağlantılı Finansal Çıkar, Tazminat ve Teşvikler	
	250 Hediyeler ve Ağırlama Dâhil Teşvikler	
	260 Kanun ve Yönetmeliklere Uyumsuzluklara Müdahale Etme	
	270 Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı	
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Standartlar	300 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması	
	310 Çıkar Çatışması	
	320 Profesyonel Atamalar	
	321 İkinci Görüş	
	330 Ücretler ve Diğer Ücret Türleri	
	340 Hediyeler ve Ağırlama Dâhil Teşvik	
	350 Müşteri Varlıklarının Korunması	
	360 Yasalara ve Yönetmeliklere Uyumsuzluklara Müdahale Etme	
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	4A Bağımsız denetim ve inceleme Sözleşmeleri	400 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması
		410 Ücretler
		411 - Ücretlendirme ve Değerlendirme Politikaları
		420 Hediye ve Ağırlama
		430 Fiili veya Tehdit Altındaki Dava
		510 Finansal Çıkar
		511- Krediler ve Teminatlar
		520 İş İlişkileri
		521- Aile ve Kişisel İlişkiler
		522 - Bir Denetim Müşterisiyle Son Hizmet
		523 - Bir Denetim Müşterisinin Direktörü veya Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek
		524 - Denetim Müşterisinde İstihdam
		525 - Geçici Personel Atamaları
		540 Bir Denetim Müşterisiyle Uzun Personel İlişkisi (İş Ortağı Rotasyonu Dâhil)

		600 Bir Denetim Müşterisine Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması
		601 - Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri
		602 - İdari Hizmetler
		603 - Değerleme Hizmeti
		604 - Vergi Hizmetleri
		605 - İç Denetim Hizmetleri
		606 - Bilgi Teknolojileri Sistemleri Hizmetleri
		607 - Dava Destek Hizmetleri
		608 - Hukuk Hizmetleri
		609 - İşe Alma Hizmetleri
		610 - Kurumsal Finans Hizmetleri
		800 Özel Amaçlı Tablolara İlişkin Raporun Kullanım ve Dağıtım Kısıtlaması
	4B Bağımsız Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri Dışındaki Güvence İşlemleri	900 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması
		905 Ücretler
		906 Hediye ve Ağırlama
		907 Fiili veya Tehdit Altındaki Dava
		910 Finansal Çıkar Garantileri
		920 İş İlişkileri
		921- Aile ve Kişisel İlişkiler
		922 - Bir Güvence Müşterisiyle Son Hizmet
		923 - Güvence Müşterisinin Direktörü veya Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek
		924 - Bir Güvence Müşterisinde İstihdam
		940 Güvence Müşterisi ile Uzun Personel İlişkisi
		950 Denetim Müşterileri Dışında Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması
		990 Raporların Kullanımı ve Dağıtım Üzerine Kısıtlama (Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri Dışındaki Güvence Sözleşmeleri)

Kaynak:https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code- of-Ethics-2018.pdf (Erişim Tarihi: 11.09.2020)

IESBA'nın 2018 yılında yayınladığı "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları da Dâhil Profesyonel Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar" yönergesinin birinci bölümünde, tüm muhasebe meslek

mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler yer almaktadır. İkinci bölümünde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik standartlar, üçüncü bölümünde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik standartlar ve dördüncü bölümünde uluslararası bağımsız denetim standartları yer almaktadır. Ayrıca her bölümde ilgili bölüm standartlarının uygulamasına dair açıklamaları içeren kavramsal çerçeve bulunmaktadır.

2.3.4.2. Türkiye'deki Düzenlemelere Göre Etik İlke ve Kurallar

Ülkemizde farklı tarihlerde farklı kurum ve kuruluşlar tarafından muhasebe meslek etiği ilke ve kurallarına dair düzenlemeler yapılmıştır. Muhasebe meslek etiği ile ilgili ilk düzenleyici kurallar 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun" 43, 44, 45, 46, 47 ve 48'inci maddeleri ile ilgili kanunu 50. maddesi geçici 4. maddesine dayanılarak çıkarılan 03.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in" 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 42, 43, 44, 45, 46, 47'inci maddelerinde yer almıştır (www.turmo.org.tr, 2020). Bu düzenlemeler her ne kadar etikle ilişkilendirilebilse de doğrudan meslek etiğini ele alan düzenlemeler değildir. Bu konudaki ilk doğrudan düzenleme 2001 yılında TÜRMOB tarafından hazırlanarak yayınlanmıştır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, SPK'nın ve KGK'nın meslek mensuplarının faaliyetleri ile ilgili düzenlemelerinde dolaylı da olsa meslek etiğine yer verilmiştir.

2.3.4.2.1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin Düzenlemeleri

Uyulması zorunlu meslek kurallarını belirleyerek, mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumakla görevli ve tüm SMMM ve YMM odalarının üst birliği olan TÜRMOB, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur.

3568 sayılı Kanun'a göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlama görevi bulunan TÜRMOB'un mesleki etik konusunda hazırladığı ilk yönetmeliği,

18.10.2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı (Mecburi Meslek Kararı) başlığı ile yayınlanmıştır.

"*Yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içeren*" (Mecburi Meslek Kararı, md.1) bu yönetmelikte ilgili kurallar; mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloları hazırlama, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük-güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı, sır saklama, ücretler, denetim standartları ve muhasebe ilkeleri, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, personel sağlanması, dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı, ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı, bağdaşmayan işler, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, denetimde kamu sorumluluğu başlıkları altında yapılan açıklamalarla düzenlenmiştir (Mecburu Meslek Kararları, md. 4-22) .

TÜRMOB'un mesleki etik konusunda hazırladığı ikinci yönetmeliği "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" başlığı ile 19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmelik hazırlanırken 2006 yılında uygulamada olan ve IFAC bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanan "Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar" esas alınmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, Yönetmeliğin 1. maddesinde *" tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir"* ifadeleri ile açıklanmıştır.

2007 yılında yürürlüğe giren ilgili yönetmelikte etik ilkeler üç bölümde açıklanmıştır. Yönetmeliğin birinci bölümünde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler ve bu ilkelerin uygulanmasına dair kavramsal çerçeve sunulmaktadır.

Yönetmeliğin giriş kısmında kavramsal çerçeve,*" meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirgemek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir"* ifadeleri ile tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin ikinci bölümü "bağımsız çalışan meslek mensupları"[1] için geçerli ilkeleri ve kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Üçüncü bölümü ise" bağımlı çalışan meslek mensupları"[2] için geçerli ilke ve durumlar ile kavramsal çerçevenin bu gruptaki meslek mensupları için nasıl uygulanacağını açıklayan düzenlemeleri içermektedir.

Tüm meslek mensupları için geçerli olan uyulması zorunlu temel etik ilkeler yönetmeliğin 1. Kısım 1. maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

- ✓ *"Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.*
- ✓ *Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.*
- ✓ *Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî*

[1] Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu: "Çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri ifade eder."(Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, madde 4/b)

[2] Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu: "Bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu ifade eder."(Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, madde 4/a)

standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

- ✓ *Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.*
- ✓ *Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir."*

Temel etik ilkelerin uygulamasında, meslek mensubunun karşı karşıya kalabileceği çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu Yönetmeliğin 1. Kısım 3/1. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- ✓ *"Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.*
- ✓ *Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.*
- ✓ *Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşıması sonucu oluşan tehditlerdir.*
- ✓ *Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.*
- ✓ *Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir."*

Yukarıda sıralanan tehditler ve benzeri tehditler, mevzuatla oluşturulan veya iş çevresince sağlanan karşı önlemlerle ortadan kaldırılabilir veya kabul edilebilir bir seviyeye indirilebilir. Bu önlemlere; staj vb. meslekî eğitim, meslekî standartlar, meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri, meslek mensubu tarafından üretilen rapor ve bilgilerin yetkili üçüncü bir kişi tarafından bağımsız kontrolden geçirilmesi örnek gösterilebilir (Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik 1. Kısım md. 4).

IFAC'ın üyesi olan TÜRMOB ülkemizde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının etik alanında yapılan uluslararası düzenlemeleri takip edebilmeleri için, IFAC bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanan "Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar"ın tercümesini yayınlamaktadır. TÜRMOB, çağın gereğine göre farklı tarihlerde revize edilerek yayınlanan IESBA Etik Kurallar'ın 2010, 2012, 2013, 2014, 2016 yıllarının tercüme baskılarını yayınlamıştır.

Ayrıca TÜRMOB, etik alanında özgün bir çalışma olarak "TÜRMOB Etik Eğitimi Projesi" geliştirmiştir. Bu proje kapsamında muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik konusunda teorik ve uygulamalı olarak, uzaktan ve yüz yüze eğitim yöntemleriyle eğitim almaları sağlanmaktadır. Bu projenin kapsamı ve uygulama esasları, TÜRMOB tarafından 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Hakkında Tebliğ" ile belirlenmiştir (www.turmob.org.tr, 2020).

2.3.4.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Düzenlemeleri

İşletmelerde, muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken genel kabul görmüş ilkelerin benimsenmesini; dolayısıyla güvenilir bilgi üretilmesi ve raporlanmasını amaçlayan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi", Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğinin 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanması ile tebliğde belirtilen yürürlük tarihi olan 1.1.1994'de uygulamaya konulmuştur.

Tebliğ'inin "Muhasebe Usul ve Esasları" bölümünde sıralanan temel muhasebe kavramlarından sosyal sorumluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları meslek etiği ile ilişkilendirilebilecek kavramlardandır (Ünsal 2008: 6).

Özellikle sosyal sorumluluk kavramı diğer tüm kavramların uygulanışındaki etkinliği artıran ve muhasebenin amacını ifade eden kapsamlı bir kavramdır (Kardeş Selimoğlu 2006: 444). Bu kavram Tebliğ'de, "*muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder*" şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu kavramın işlerliği, meslek mensuplarının objektifliğine koşuttur. Meslek mensuplarının dürüstlük, hakkaniyet, adalet gibi ahlaki değerleri muhasebe bilgilerinin hazırlanma ve yorumlanma başarısını etkileyecektir. Özellikle yasalarla çevrelenmiş işlemlerin dışında kalan işlemler için muhasebe bilgilerinin yorumlanması meslek mensubunun şahsi muhakemesine kalmıştır (Akyol ve Küçük 2016: 50).

2.3.4.2.3 Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenlemeleri

3568 sayılı Kanun'a göre ruhsatlı SMMM ve YMM'ler KGK' dan yetki almak şatıyla bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunabilirler. Ayrıca bu kişilerin ortak oldukları sermaye şirketleri KGK' dan yetki alarak bağımsız denetim kuruluşu olarak faaliyette bulunabilir.

Bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemek amacıyla 2006 yılında SPK tarafından "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)" yayınlanmıştır. Bu Tebliğ'in üçüncü bölümünde

"Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler" yer almaktadır. Tebliğde etik ilkeler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

- ✓ "*Mesleki Şüphecilik: Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.*
- ✓ *Bağımsızlık: Mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.*
- ✓ *Mesleki Özen ve Titizlik: Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.*
- ✓ *Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler: Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar; başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar; meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.*
- ✓ *Reklam Yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.*
- ✓ *Sır Saklama Yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.*
- ✓ *Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde*

etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar."

Bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının yukarıda açıklanan ilkelere uygun davranması, mesleğe olan güvenin ve itibarın korunması açısından büyük öneme sahiptir.

2.3.4.2.4. Kamu Gözetimi Kurumu'nun Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan KGK, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak için uluslararası muhasebe ve denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye muhasebe ve denetim standartları oluşturmakta ve yayınlamaktadır. KGK'nın mesleki etik alanında hazırladığı standart, 21 /05/2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" başlığı ile yayınlanmıştır.

Yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamakla değil aynı zamanda kamu yararına hareket etmekle sorumlu olan bağımsız denetçinin uyması gereken temel etik ilkeler ilgili Standart'ta, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama (gizlilik), mesleğe uygun davranış olarak belirtilmiştir. Ayrıca Standart'ta temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınacak önlemler konusunda uygulamaya yönelik kavramsal çerçevede sunulmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ KALİTESİ, BİLGİ KALİTESİNİN ÇEVRESİ, BİLGİ KALİTESİNİ ARTIRAN/AZALTAN UYGULAMALAR VE MESLEK MENSUPLARINA ÖZGÜ KALİTEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

3.1. Muhasebe Bilgi Kalitesi ve Önemi

"Kalite" kavramı, bir şeyin nitelikli olması anlamına gelen Latince "qualis" kelimesinden türetilmiştir. Kalite "bir ürün veya hizmetin belirlenen gereksinimleri karşılayabilmesini sağlayan nitelik ve özeliklerin tümü, kullanıma uygunluk" olarak tanımlanmaktır (https://sozluk.gov.tr, 2020). Bu tanımdan hareketle bilgi kalitesini, kullanıma uygun bilgi olarak tanımlamak mümkündür.

Crosby (1979), kaliteyi ihtiyaca uygunluk olarak tanımlar. Crosby'nin kalite yaklaşımı, bilgi üretiminde daha çok işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının beklentilerine odaklanılan stratejik bir yaklaşımdır.

Soyut bir kavram olan ve farklı birçok boyutu içinde barındıran kaliteyi muhasebe alanına uyarlayarak, muhasebe bilgi kalitesi için genel kabul görmüş kesin bir tanım yapmak zordur. Literatürde muhasebe bilgi kalitesi üzerine birçok çalışma yapılmış ve bu çalışmalarda, çalışmanın amacına göre uyarlanan farklı tanımlar ortaya konulmuştur. Chen vd. muhasebe bilgi kalitesini, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve hassas olması şeklinde tanımlarken Callen vd. yatırımcıların, finansal tablolar aracılığıyla işletmenin, gelecekteki nakit akışları konusunda açıkça bilgilendirilmesi olarak tanımlamaktadırlar (Chen vd., 2010: 222; Callen vd., 2013: 269). Diğer bir tanıma göre muhasebe bilgi

kalitesi, finansal tablolarda sunulan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermesidir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 2). Pounder'a göre muhasebe bilgi kalitesi, finansal tablo kullanıcıları nezdinde, finansal tablo unsurlarının gerçek değerleri ile tablolara yansıtıldığının değerlendirilmesidir (2013: 18).

27/10/2018 tarihinde yayımlanan "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"de faydalı finansal bilgilerin taşıması gereken temel (ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum) ve destekleyici nitelikler (karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik) sıralanarak, muhasebe bilgilerinin kalitesi üzerine önemli açıklamalar getirilmiştir.

Literatürde yer alan çalışmalarda Kavramsal Çerçeve'de sıralanan niteliklerin yanı sıra muhasebe bilgi kalitesini artıracak diğer bazı niteliklere de değinilmiştir. Bu nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Tahakkuk Kalitesi: Hasılat ve gider unsurlarının ait oldukları dönem, tahakkuk esasına göre belirlenir. Tahakkuk esası bir hasılat veya gider unsurunun mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Bu esasa göre kesinleşen bir hasılatın tahsil edilmesi veya kesinleşen bir giderin ödenmesi beklenmeksizin kaydedilmesi gerekir (Akyol ve Küçük 2016: 111-112).

Tahakkuk esası gereği, dönem içinde yapılan kredili bir satış aynı dönemde tahsil edilmemiş olsa dahi işletmenin gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu durum, işletmenin dönem performansının finansal tablolara yansıtılması bakımından faydalı bir yaklaşım olmakla birlikte, söz konusu satışın iade edilmesi gibi beklenmedik bir durumun meydana gelmesi halinde tahakkuk işleminin kalitesini düşürecektir (Temiz 2018: 83).

Ayrıca yöneticilerin tahakkuklara müdahale etmeleri durumunda işletmelerin gerçek performansları raporlara yansımayacaktır (Köse 2019: 34).

- ✓ Tahmin Edilebilirlik: Muhasebe bilgilerinin, gelecek dönem kârını ve hisse senedi getirilerini tahmin etmeye imkân vermesi kalite göstergesi olarak nitelendirilebilir (Köse 2019: 34-35).
- ✓ İlgililik: Muhasebe bilgileri, yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer ilgililerin yatırım, kredi ve benzeri kararlar alırken geçmişteki, şimdiki ve gelecekteki olayların sonuçları ile ilgili olarak değerlendirme yapmalarına, tahmin oluşturmalarına veya beklentilerini doğrulamalarına yardımcı olacak nitelikte olmalıdır (Akdoğan ve Aydın 1987: 274).

Muhasebe bilgi kalitesi, işletme yöneticileri ile yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisini engelleyerek, fon sağlama imkânını kolaylaştırmak suretiyle sermaye maliyetlerini azaltması bakımından işletmeler için stratejik bir öneme sahiptir (Chon 2003: 16; Bharath vd., 2006: 2-3).

Kaliteli muhasebe bilgilerini içeren, dolayısıyla gerçeği yansıtan, şeffaf finansal tabloların kullanımı, tasarrufların doğru kanallara yönlendirilmesini sağlayarak finansal piyasaların gelişmesine ve ekonomik büyümeye katkı sunar.

2008 yılında ABD'de başlayarak kısa sürede tüm dünyayı etkileyen ekonomik krizin sebeplerinden biri gerçeği yansıtmayan finansal tablolardır (Can 2010: 25). Bu durum göstermektedir ki muhasebe bilgi kalitesi, finansal piyasaların daha sağlıklı işlemesi, dolayısıyla kriz riskini azaltması bakımından oldukça önemlidir.

Ayrıca kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergilerin, doğru beyan edilmesine katkıda bulunarak, toplum refahını artıracak hizmetler için yapılacak kamu harcamalarına daha çok kaynak sağlanması bakımından da muhasebe bilgi kalitesi önem arz etmektedir.

3.2. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Çevresi

Teknoloji alanında yaşanan hızlı değişim ve dönüşüme bağlı olarak sosyal, ekonomik ve kültürel alanlarda yaşanan değişim ortamında işletmelerin temel amaçlarından biri olan sürekliliği sağlayabilmeleri kaliteli

bilgiye ulaşmalarına bağlıdır. Kaliteli bilgi işletmenin iyi performans sergilemesi, rekabet avantajı elde etmesi ve geleceği planlarken doğru kararlar alabilmesi açısından kritik öneme sahiptir (Demir 2005: 142).

Uluslararası ticaretin ve yatırımların artması ile birlikte muhasebede ortak bir dil geliştirilmesi ve ortak ilkelerin uygulanması önemli hale gelmiştir. Ülkelerin uluslararası piyasalarda rekabet avantajı yakalamaları, yabancı sermaye çekebilmeleri ve dolayısıyla uluslararası sermaye ve para piyasalarında önemli bir aktör olarak yer alabilmeleri için ortak muhasebe dili kullanmalarının yanı sıra, bilgi kalitesini de artırmaya yönelmeleri bir zorunluluk haline gelmiştir.

Ekonomik kalkınma ve gelişmenin, gelişmiş ekonomiler için ise sürdürülebilirliğin sağlanması kaynakların etkin kullanımına bağlıdır. Etkin kaynak kullanımı ise karar vericilerin isabetli karar vermelerine, dolayısıyla karar verme süreçlerinde kullanılan bilginin kalitesine bağlıdır. Bundan dolayı muhasebe bilgi kalitesini etkileyen faktörlerin iyi tespit edilmesi ve kaliteyi azaltan faktörlere müdahale edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe bilgi kalitesi, muhasebe uygulamalarından, yasal ve politik sistemden, finansal piyasaların yapısından, uygulanan vergi sisteminden, var olan kültürel yapıdan etkilenen çok boyutlu bir kavramdır (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 2).

3.2.1. Muhasebe Uygulamaları

Muhasebe uygulamaları genel olarak ilke bazlı ve kural bazlı uygulamalar olarak sınıflandırılmaktadır.

Dünyada muhasebe uygulamalarına yön veren iki önemli kuruluştan IASB'nin düzenlemeleri literatürde ilke bazlı olarak; FASB'ın uygulamaları ise kural bazlı olarak kabul edilmektedir. İlke bazlı uygulamalar prensiplerin genel hatları ile belirlendiği, koşullara göre uyarlanabilen, yoruma açık uygulamalarken, kural bazlı uygulamalar yoruma kapalı, kesin hükümler içeren uygulamalardır (Kaytmaz Balsarı ve Dalkılıç 2007: 106).

Mesleki yargıların önem kazandığı ilke bazlı yaklaşımlarda finansal tabloları hazırlayanların iyi niyeti oldukları ve hazırlanan tabloların gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Kural bazlı yaklaşımlarda ise finansal tabloları hazırlayanlara mesleki yargılarını kullanacakları uygulama alternatifleri sunulmamaktadır (Barth vd., 2006: 10). İlke bazlı yaklaşımın yoruma açık olması, farklı bilgi ve deneyime sahip kişilerce hazırlanan finansal tablolarda benzer işlemlerin farklı sunulmasına yol açarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zedeleyebilmektedir. Kural bazlı uygulamalarda ise esnekliğin olmaması farklı işlemlerin belirli bir formata uyarlanarak benzer işlem gibi raporlanması sonucunu doğurabilmektedir. Ayrıca kural bazlı uygulamalar, yoruma kapalı olması sebebiyle günümüzde yaşanan hızlı değişim koşullarında ihtiyaçları karşılamakta yetersiz kalabilmektedir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 4).

3.2.2. Yasal ve Politik Sistem

Dünya üzerindeki çağdaş hukuk sistemleri taşıdıkları ortak nitelikler bakımından Anglosakson ve Kıta Avrupası hukuk sistemi olarak iki temel gruplandırmaya tabi tutulabilir.

Ortak hukuk (Common Law) olarak da bilinen Anglosakson hukuk sisteminde kuralların yazılı olma zorunluluğu yoktur. Kamu hukuku - özel hukuk ayrımının olmadığı bu sistemde yargı birliği geçerlidir. Bu sistemde töre, asli hukuk kaynakları arasında yer alır. Vicdani bağımsızlıklarına büyük önem verilen hâkimler bu sisteminin en önemli unsurudur. Kişi ve kuruluşlar bu sistemde arzu edilmeyen davranışlardan caydırılmaya çalışılır (www.tr.wikipedia.org, 2020).

Türk hukuk sisteminin de mensubu olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminde ise, yazılı hukuk kuralları asli kaynak, yargı kararları yardımcı kaynak olarak nitelendirilir. Ayrıca kamu hukuku - özel hukuk ayrımının yapıldığı yargı ayrığı ilkesinin geçerli olduğu bu sistemde kişi ve kuruluşlar arzu edilen davranışların sergilenmesi doğrultusunda zorlanmaktadır (Ertan 2011: 35).

Vergi hukukunun ve şirketler hukukunun muhasebe uygulamalarına dair düzenlemeler içermesi, yasal sistemlerin muhasebe kalitesi üzerinde etkisi olduğunun önemli bir göstergesidir (Jaggi ve Low 2000: 500). Bununla birlikte muhasebe kalitesinin artırılması, ilgili yasal düzenlemelerin ne kadar kabul gördüğü ve ne kadar etkin uygulandığı ile ilgilidir.

Kıta Avrupası hukuk sisteminde temel belirleyici devletken, Anglosakson hukuk sisteminde yatırımcılardır (Karabayır 2019: 54). Kuralların belirlenmesinde ve uygulanmasında devletin baskın role sahip olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminde muhasebe mesleğinin etkisinin zayıf olduğu görülmektedir. Ayrıca bu sistemi benimseyen ülkelerin muhasebe sistemlerinde Anglosakson hukuk sisteminin benimseyen ülkelere kıyasla daha az muhasebe bilgisi raporlanarak sunulmaktadır. Bu durumun tersine, Anglosakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerde muhasebeye ilişkin düzenlemeler ile uygulamalar muhasebe meslek örgütleri tarafından belirlenmekte ve kullanıcılara daha çok muhasebe bilgisi raporlanarak sunulmaktadır (Schoereder 2005: 72).

La Porta ve Lopez de Silanez'in ülkelerin hukuk sistemlerinin finansal sistemleri üzerindeki etkisini incelemek amacıyla yaptıkları çalışmada, Anglosakson hukuk sistemine sahip ülkelerin Kıta Avrupası hukuk sistemine sahip ülkelere kıyasla daha iyi muhasebe sistemine sahip oldukları ve yatırımcıları daha fazla korudukları sonucuna ulaşılmıştır (1998: 1121).

Politik etkilerin çok fazla olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminde muhasebenin rolü daha çok vergi odaklı iken, Anglosakson hukuk sisteminde bilgi verme odaklıdır (Ball vd., 2000: 8).

Ülkelerin dâhil oldukları uluslararası yapılanmalar, ortak bir yasal ve politik sistemin varlığını gerekli kılabilir. Avrupa Birliği (AB)'ye aday ülke konumundaki ülkemizin mevzuatı ile AB müktesebatının uyumlaştırma çalışmaları bu duruma örnek gösterilebilir. Ayrıca ülkemizde KGK tarafından yayınlanan muhasebe standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile yapılan lisans anlaşması gereğince uluslararası

muhasebe standartlarının Türkçe çevirisi olması, ilgili duruma verilebilecek diğer bir örnektir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 8-9).

3.2.3. Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi

Fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasalar olan finansal piyasalar, finansal varlıkların vadeleri bakımından sermaye piyasası ve para piyasası olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Fon ihtiyaçlarının ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından karşılandığı gelişmiş ekonomilerde fon arz edenler ihtiyaç duydukları bilgiye rahatlıkla erişebilmektedir. Bu durum sermayenin tabana yayılmasını ve volatilitenin azalmasını sağlayarak piyasaların gelişmesi üzerine önemli derecede etki eder. Bu piyasalarda bilgi daha çok işletmeler tarafından üretilmiş finansal tablolar aracılığıyla elde edilir. Bu durum finansal tablo hazırlayanları, muhasebe bilgilerinin daha kaliteli sunulması yönünde hareket etmeye zorlamaktadır.

Sermaye piyasası gelişmemiş ekonomilerde ise fon ihtiyacı daha çok para piyasasının temel aktörleri olan bankalar aracılığıyla karşılanır. Bu tür ekonomilerde şirketler ile bankalar arasında güçlü bir bağ vardır. Şirketlerin ihtiyaç duydukları firma bilgilerine bankalar aracılığıyla direkt ulaşılarak bilgi asimetrisi problemi önlenir. Finansmanın ağırlıklı olarak kredi yoluyla sağlandığı bu ekonomilerde ihtiyaç duyulan bilgilere bankalar aracılığıyla doğrudan erişilmesi, finansal tablo bilgilerine duyulan ihtiyacı azaltmaktadır. Bu durum muhasebe bilgi kalitesinin azalmasına yol açar (Sun 2005: 23-24; Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 11).

3.2.4. Vergi Sistemi

Ülkedeki muhasebe uygulamalarının vergi odaklı veya bilgi odaklı olması finansal raporlama kalitesini doğrudan etkilemektedir. Bilgi odaklı muhasebe uygulamalarının geçerli olduğu ülkelerde muhasebe kalitesinin, vergi odaklı ülkelere kıyasla daha yüksek olduğu söylenebilir.

Vergi odaklı sistemlerde, muhasebe uygulamalarına yön veren ağırlıklı olarak vergi mevzuatlarıdır. Vergi mevzuatları yatırımcılar için bilgi üretmekten ziyade, hükümetler için vergi toplamak gibi politik bir amaca hizmet eder (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 12). Yatırımcıların aleyhine

olan bu durumun olumsuz etkileri, finansal tablolarda ticari kâr rakamı ve mali kâr rakamına ayrı ayrı yer verilmesi ile bir miktar da olsa giderilebilmektedir.

Muhasebe ve vergilemenin kesiştiği nokta vergi matrahının tespiti işlemidir. Modern vergicilikte matrah tespiti beyan usulüne dayanmaktadır (Bayraklı 2007: 76). Bu usulde vergi matrahı mükelleflerce hesaplanarak vergi dairelerine beyan edilmektedir. Vergi odaklı muhasebe uygulamalarının geçerli olduğu ülkelerde muhasebe bilgi kalitesi, vergi oranlarının yüksekliğine bağlı olarak düşebilmektedir (Durak ve Gürel 2014: 104). Vergi oranlarının yüksekliğinin yarattığı olumsuz psikoloji ile mükellef, yasal boşlukları kullanmak veya gerçek işlemleri gizlemek için yasalara aykırı fiillerde bulunmak gibi etik olmayan davranışlara yönelebilmektedir.

Ülkelerin ticaret kanunlarında yer alan muhasebe ile ilgili düzenlemelerin daha çok bilgi odaklı, vergi kanunlarındaki düzenlemelerin ise vergi odaklı olması beklenir. Ülkemizde yürürlükte olan VUK'ta, muhasebe kayıt ve belge düzeni, değerleme ölçüleri, matrah tespiti gibi konularda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmişken, 1956-2011 yılları arasını kapsayan uzun bir dönem boyunca yürürlükte olan 6762 sayılı TTK'da, muhasebe konusunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemiştir. Bu durum ülkemizde muhasebe uygulamalarının ağırlıklı olarak vergi odaklı yürütülmesine sebep olmuştur (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 12-13.)

Ancak 2011 yılında yürürlüğe giren ve TMS/TFRS'lere atıfta bulunan düzenlemeler içeren, dolayısıyla işletmeleri TMS/TFRS'leri uygulamaya yönlendiren 6102 sayılı TTK ile bilgi odaklı muhasebe uygulamaları teşvik edilmektedir.

Türkiye'de muhasebe standartlarını yayınlamaya yetkili tek kuruluş olan KGK'nın 21.8.2014 tarih ve 26 sayılı kararı ile TMS/TFRS uygulamaları sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için zorunlu tutulmuştur. Bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK'nın 29.12.2014 tarih ve 41 sayılı kararı

ile, KGK tarafından bir belirleme yapılıncaya kadar MSUGT'yi, aynı kararda açıklanan "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" ile birlikte uygulayarak raporlama yapması istenmiştir. Ancak TMS/TFRS'ler ile MSUGT birbiri ile uyumlu olmadığından bu durum bağımsız denetimde çifte standart kullanılması sakıncasını ortaya çıkarmıştır. Bu sebeple KGK, TMS/TFRS'lere uyumlu ve daha yalın yeni bir raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'yi 1.1.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe koymuştur (Gücenme Gençoğlu 2017: 2; Öztürk 2018: 764).

Günümüzde Türkiye'de, işletmelerden KAYİK'ler TMS/TFRS'yi; KAYİK sayılmamakla beraber bağımsız denetime tabi olan işletmeler isteğe bağlı olarak TMS'yi veya BOBİ FRS'yi ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise MSUGT'u dikkate alarak kayıtlarını tutarlar. Bu durum göstermektedir ki bağımsız denetime tabi olan işletmelerde bilgi odaklı, diğer işletmelerde ise vergi odaklı uygulamalar geçerlidir. Ancak KGK tarafından hazırlanarak 12 Temmuz 2019 tarihinde taslak olarak kamuoyunun görüşüne açılan, uluslararası finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ile küçük ve mikro işletmeler için de vergi odaklı muhasebe anlayışından, bilgi odaklı muhasebe anlayışına geçilmesi hedeflenmektedir.

3.2.5. Kültür

Kültür, insanların toplumsal ve tarihsel gelişim süreci içinde edinerek çeşitli yollarla birbirlerine ilettikleri ve sonraki kuşaklara aktardıkları maddi ve manevi öğelerin toplamıdır (Kocacık 2000: 77). Ülkedeki kültürel yapı, o ülkedeki muhasebe uygulamalarını şekillendiren önemli etkenlerden biridir. Muhasebe uygulamaları ile kültürün ilişkilendirildiği en kapsamlı çalışmalardan biri Gray tarafından yapılmıştır. Gray'in araştırmasının temel dayanağını Hofstede'nin literatüre kattığı dört kültürel boyut oluşturmaktadır.

Hosftede'nin, 1967-1973 yılları arasında yaptığı araştırmasında, farklı ülkelerde şubeleri olan IBM bilgisayar firmasının çalışanları katılımcı olarak yer almıştır. Bu araştırmada, katılımcıların aynı firmanın çalışanları olmalarına rağmen iş hayatında farklı değer yargılarına sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Hofstede, çalışanların iş hayatına bakışına dair dört kültürel boyut olduğunu öne sürmüştür. Bunlar; bireysel-kolektif boyut, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu ve dişillik-erillik boyutudur (Hofstede 1991: 28). Bu boyutlar aşağıdaki gibi açıklanabilir:

Bireysel-Kolektif Boyut: Bu boyut toplumdaki insanların gruplara ne kadar bağlı olduklarını açıklamaktadır. Bireyci toplumlarda birey yalnızca kendinden ve yakın ailesinden sorumludur. Bireyler "biz" değil "ben" bilincine sahiptir. Bireyler arasındaki ilişkilerde görev önceliklidir. Kolektif kültüre sahip toplumlarda ise "biz" bilinci hâkimdir. Bireyler topluma sadakat duygusu ile bağlıdır. Bireyler arasındaki ilişkilerde görev arka plandadır (Hofstede 2011: 11). Bireyci kültürlerde değerler şahısta bulunurken, kolektif kültürlerde sosyal gruplarda bulunur (Wursten ve Fadrhonc 2012: 4).

Güç Mesafesi Boyutu: Hofstede'ye göre insanlar farklı fiziksel ve entelektüel kapasitelere sahip olduklarından birbirleri ile eşit değillerdir. Bu eşitsizlikler zamanla toplumda güç ve zenginlikte de eşitsizliğe dönüşmüştür. Bu eşitsizlik derecesi, Hofstede tarafından geliştirilen ve 0 (küçük güç mesafesi) ile 100 (büyük güç mesafesi) arasında bulunan güç mesafesi ölçeği ile ölçülebilmektedir (Hofstede 1983: 81).

Tüm bireylerin birbirleri ile bağlantılı olması, toplum içerisindeki eşitsizliklerin minimuma indirilmesi, gücün kullanımının yasal olması ve sorgulanması, herkesin eşit haklara sahip olması düşük güç mesafesinin göstergeleri iken toplumun çok az bir kesiminin bağımsız olması, bireylerin sahip oldukları güce göre sınıflandırılması, güç kullanımın sorgulanmaması, güce sahip olanların ayrıcalıklı olması yüksek güç mesafesinin göstergeleridir (Hofstede 2011: 9).

Belirsizlikten Kaçınma Boyutu: Bu boyut genel olarak toplumun belirsizlik karşısında gösterdiği reaksiyon ile ilgidir. Belirsizlikten kaçınan toplumlarda, katı yasalar, kurallar ve güvenlik önlemleri ile yapılandırılmamış durumlar karşısında gelişecek olumsuzluklar en aza indirgenmeye çalışılır. Kurallara aykırı davranan kişiler toplum tarafından reddedilir (Hofstede ve McCrae 2004: 62).

Zayıf belirsizlikten kaçınma kültür düzeyine sahip toplumlarda ise genel olarak katı yasal düzenlemelerden ziyade güçlü bir inanç sistemi hâkimdir. Bu toplumlarda insanlar daha yenilikçi ve girişimci olma eğilimindedirler (Karadağ 2020: 52).

Dişilik-Erillik Boyutu: Bu boyutta cinsiyet özellikleri üzerinden toplumsal yapıya atıfta bulunulmaktadır. Eril toplumlarda maddi başarı, iddiacılık ve rekabet ön plandaki özelliklerdir. Dişil toplumlar ise alçak gönüllülüğe bağlı toplumsal ilişkiler ve yüksek yaşam kalitesi ön planda tutulmaktadır. (Hofstede 1991: 82)

Gray, yukarıda sıralanan dört kültürel boyutu, uluslararası muhasebe uygulamalarındaki farklıların kültürel sebepleri ile ilişkilendirmiş ve iki zıt unsuru içeren dört boyutlu bir sınıflandırma ortaya koymuştur. Gray'in sınıflandırması; profesyonelliğe karşı statükoculuk, tek düzenciliğe karşı esneklik, ihtiyatlılığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflıktır.

i. Profesyonellik-Statükoculuk: Hofstede'in bireysellik ve belirsizlikten kaçınma boyutu ile ilişkilendirilmiş olan bu boyut muhasebe uygulamalarında bireysel kararların ya da yasal düzenlemelerin ağırlık derecesini ifade etmektedir. Bireysel kararların daha önemli görüldüğü ve profesyonellik boyutunun ağır bastığı toplumlarda, kurallar daha esnektir. Belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan statükocu toplumlarda ise detaylı kurallar muhasebe uygulamalarına yön vermektedir.

ii. Tekdüzen-Esneklik: Bu boyut muhasebe uygulamalarında tutarlılığı sağlayacak tekdüzen bir uygulamanın veya uygulayıcının inisiyatifine yer verilen esnek uygulamaların tercih derecesini ifade etmektedir. Kolektif toplumlarda ve belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek

toplumlarda tekdüzen muhasebe uygulamalarının tercih edilmesi beklenebilir. Gray, güç mesafesi yüksek toplumlarda otorite sorgulanmadığından tekdüzen uygulamaların daha kolay benimsenebileceğini öne sürmüştür (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 13).

iii. İhtiyatlılık-İyimserlik: İhtiyatlılık gelecekteki belirsizliğe karşı temkinli davranmayı ve az risk almayı ifade ederken iyimserlik daha yüksek düzeyde risk almayı ifade etmektedir. Gray'e göre muhasebe uygulamalarında, belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek toplumlarda ihtiyatlı yaklaşım, buna karşılık belirsizlikten kaçınma düzeyi düşük toplumlarda ise iyimserlik yaklaşımı hâkimdir (Gray 1988: 10).

iv. Gizlilik-Şeffaflık: Gizlilik, finansal bilgilerin sadece işletme içinde kalmasını, şeffaflık ise diğer paydaşlarla da paylaşılmasını ifade etmektedir. Gray'e göre belirsizlikten kaçınma düzeyi ile güç mesafesi yükseldikçe ve bireysellik ile erillik derecesi düştükçe muhasebe uygulamalarında gizlilik derecesi o kadar yükselecektir (Gray 1988: 11).

Türkiye'de Gray'in teorisinden yola çıkılarak, muhasebe ve kültür ilişkisini ortaya koymayı amaçlayan birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri Güvenç'in Mersin ilinde faaliyette bulunan 198 meslek mensubunun katılımcı olarak yer aldığı çalışmasıdır. Çalışmada, meslek mensuplarının profesyonellikten ve tek düzencilikten yana oldukları, ihtiyatlılığın ve gizliliğin hâkim olduğu bir tavrı benimsedikleri sonucuna ulaşılmıştır (2005: 80).

Aktaş'ın Bursa'da faaliyet gösteren 240 muhasebe meslek mensubunun katılımı ile gerçekleştirdiği çalışmada, katılımcıların profesyonellik, esneklik ve iyimserlikten yana oldukları, şeffaflık konusunda ise kararsız kaldıkları tespit edilmiştir (2008: 122-123).

Durmuş ve Güneş'in, 8 farklı YMM odasından 420 YMM ile gerçekleştirdikleri anket çalışmasında, YMM'lerin profesyonellikten yana oldukları, ihtiyatlılık ile tek düzenciliği savundukları ve şeffaflığı desteklediklerini sonucuna ulaşılmıştır (2017: 81).

3.3. Muhasebe Bilgi Kalitesini Artıran Uygulamalar

İşletmeler başta yatırımcılar olmak üzere bilgi kullanıcılarını bilgilendirmek için belirli aralıklarda finansal durumlarını ve faaliyet durumlarını raporlar aracılığıyla açıklarlar. Bu açıklamalarda temel amaç paydaşlara, geçmiş ve mevcut bilgileri değerlendirme imkânı sunarak gelecek hakkında karar almalarına yardımcı olmaktır (Kalmış ve Dalgın 2010: 115). İlgililerin kararlarında referans aldıkları raporlar başta finansal tablolar ve bunların dipnotları olmak üzere yönetim kurulu faaliyet raporu, yönetim kurulu başkanının açıklamaları, performans ölçütleri, yöneticiler ve hisse senedi sahipleri hakkında bilgiler, bağımsız denetçi raporu gibi raporlardır (Öğücü Şen 2017: 29).

Bilgi kullanıcılarının kendilerine sunulan raporları kullanarak doğru ve etkili karar almaları, raporlarda yer alan bilgilerin fayda sağlayacak nitelikte kaliteli bilgiler olmasına bağlıdır. Bilgilerin temel kavram ve ilkelere uygun üretilmesi, işletmede etkin iç denetim ve kontrol yapılarının oluşturulup uygulanması, denetim komitesinin ve bağımsız dış denetimin etkinliği sunulan bilginin kalitesini artıracak uygulamalardır.

3.3.1. Muhasebe Temel Kavramlarına Uyum

Finansal raporlar hazırlanırken, sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, parayla ölçme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramlarını göz önünde bulundurulması gerekir. Bu kavramlar uluslararası geçerliği olan ve tüm dünyada muhasebe uygulamalarına yön veren temel esaslardır.

Muhasebe uygulamalarını bu kavramlar doğrultusunda yürüten ve finansal tablolarını bu kavramlara uygun hazırlayan işletmelerde;

- ✓ Tek bir kişi veya grubun değil tüm toplumun çıkarları gözetilir.
- ✓ İşletme faaliyetleri, işletmenin, otak, çalışan veya herhangi bir ilgiliden bağımsız kendine özgü bir kişiliğe sahip olduğu bilinci ile yürütülür.

- ✓ Finansal tablolar düzenlenirken işletme faaliyetlerinin herhangi bir süreye bağlı olmadan devam edeceği göz önünde bulundurulur.
- ✓ Faaliyet sonuçları birbirini takip eden ancak birbirinden bağımsız dönemler itibariyle saptanır.
- ✓ Olay ve işlemler muhasebeye ortak bir ölçü birimi olarak ulusal para ile yansıtılır.
- ✓ Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin tespit edilmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, edinilen varlık ve hizmetler elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir.
- ✓ Muhasebe kayıtları objektif ve usulüne uygun hazırlanan belgelere dayandırılır ve muhasebe kayıt yöntemleri seçilirken tarafsız davranılır.
- ✓ Muhasebe politikaları birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanır.
- ✓ Finansal tablolar yeterli, açık ve anlaşılır olarak hazırlanır.
- ✓ İlerde karşılaşılabilecek riskler göz önünde bulundurularak muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayırılır.
- ✓ Önemli hesap kalemlerine ve önemli mali olaylara finansal tablolarda mutlaka yer verilir.
- ✓ İşlemlerin özleri ile biçimleri arasında farklılık oluştuğunda öze önem verilir.

Muhasebe kavramlarına uyum, üretilen bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, doğrulanabilir olmasını ve zamanında sunulmasını sağlayarak bilgilerin kalitesini artıracak uygulamaların başında gelmektedir.

3.3.2. Etkin İç Kontrol Sistemi

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olması ve güvenilir muhasebe bilgilerinin zamanında ilgili çıkar gruplarına

ulaştırılması amacıyla işletmede uygulanan yöntemlerin bütünüdür (Usul 2013: 94).

İşletmelerde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletmenin amaçlarına ulaşmasında önemli bir etkiye sahiptir (Hatunoğlu vd., 2012: 173). İyi bir iç kontrol yapısı ancak muhasebe bilgi sisteminin, yönetimin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde kurulması ile gerçekleşebilir (Türedi ve Tepegöz 2018: 144).

Etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu hedefler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2018: 129):

- ✓ Gerçekten var olan işlemlerin kayda alınması
- ✓ İşlemlerin verilmiş yetkiye dayanarak yapılması
- ✓ İşlemlerin uygun bir şekilde değerlenmesi
- ✓ İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesi
- ✓ İşlemlerin zamanında kayda alınması
- ✓ İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği gibi yansıtılması

Muhasebe işlemlerinin sıralanan bu hedeflere uygun gerçekleştirilmesi üretilen bilginin kalitesini artıracaktır.

Fardinal, Endonezya Cumhuriyeti devlet kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin, muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisini araştırmış ve iç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılmasının muhasebe bilgi kalitesini de artıracağı ve böylece finansal tabloların yüksek kalite standartlarında sunulacağı sonucuna ulaşmıştır (2013: 160).

İç kontrolle ilgili olarak yönetime bilgi sunulmasından iç denetim birimleri sorumludur (Kahı 2018: 45).

3.3.3. Etkin İç Denetim

İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına göre *"iç denetim bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir."*

İç denetimin danışmanlık rolü, iç denetçinin yönetimin ihtiyaç duyduğu denetimi yapmasını ifade eder. İç denetçinin temel görevi; işletmenin iç kontrollerini değerlendirerek, sürekli etkin halde kalması için iyileştirme önerileri getirmektir (Uzay 2014: 121).

İç denetçilerin zamanlarının önemli bir kısmını bağlı bulundukları organizasyonun faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yaptıkları "faaliyet denetimi" almaktadır (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 9-10).

İç denetim faaliyetleri ile yönetim tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımı, faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması ve iç kontrol sisteminin ürettiği bilgilerin yeterliliği ve güvenilirliği konuları değerlendirilir. İç denetim faaliyetleri her ne kadar işletme yönetimine güvence vermek ve danışmanlık yapmak için gerçekleştirilse de bu süreçte diğer bilgi kullanıcılarının da yararlanacağı veriler üretildiğinden onlara karşı da güvence ve danışmanlık hizmeti sağlamış olur (Doğan 2016: 45). Ancak iç denetimin sonucunda güvenilir bir yargıya ulaşılması, iç denetim faaliyetlerinin yeterince açık ve objektif değerlendirmeler yapabilmesiyle mümkün olabilmektedir. Objektifliği sağlamanın yolu ise denetim ilkelerinin önceden belirlenmesi ve belirlenen ilkelere uygun hareket edilmesinden geçmektedir (Köse 2007: 50).

İç denetim ile bilgi üretim süreçlerinin etkin bir şekilde sürekli denetim altına alınması bilgi hatalarını ortadan kaldırarak muhasebe bilgisinin kalitesini artırabilmektedir (Özçelik 2010:151). Böylece iç denetim; üretilen muhasebe bilgilerinin doğruluğu, güvenilirliği, saygınlığı, etik ve ahlaki değerlere uygunluğu gibi nitelikleri etkileyerek işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının kararlarını önemli ölçüde etkileyebilmektedir (Kurnaz vd., 2018: 164).

Gros vd.'nin, Almanya'da borsaya kote olan işletmelerin iç denetim kalitesini ve finansal raporlama kalitesini inceledikleri çalışmada; iç denetim faaliyetlerinin etkili bir kurumsal yönetimin vazgeçilmez bir fonksiyonu

olduğu ve finansal raporlama kalitesi üzerinde önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır (2017: 1).

3.3.4. Denetim Komitesi

Günümüzde, dünyanın çeşitli ülkelerinde getirilen yasal düzenlemelerle, halka açık işletmelerin denetim komitesi kurmaları tavsiye edilmekte veya zorunlu kılınmaktadır. Türkiye'de ise SPK, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için, 2003 yılından itibaren denetim komitesi oluşturma zorunluluğu getirmiştir.

SPK'ya göre *"Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir."* (www.spk.gov.tr, 2020)

Denetim komitesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ehab ve Mostaque 2005: 39):

- ✓ Güçlü bir kurum kültürü oluşturmak
- ✓ Kaliteli finansal raporlama için gereken kontrolleri yapmak
- ✓ İç kontrol sistemi kurmak
- ✓ Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında işbirliği geliştirerek denetim sürecinin sağlıklı yürütülmesini sağlamak
- ✓ İşletme yönetiminin gerek bağımsız denetçilere gerekse iç denetçilere hesap verebilmesini sağlamak

Sıralanan bu amaçların gerçekleştirilmesiyle denetim komitesi, finansal raporlama sürecini takip etmek, olası hata ve hilelerin önüne geçmek, işletme başarısızlıklarını engellemek, iç ve dış denetim faaliyetlerini gözlemlemek gibi fonksiyonları yerine getirerek şirket

ortaklarının çıkarlarını koruyacak kaliteli bilgilerin sunumunda önemli görevler üstlenmektedir.

Sinnar'ın denetim komitesinin finansal tabloların güvenilirliği üzerindeki etkisini incelemek amacıyla gerçekleştirdiği çalışmada, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Ulusal 30 Endeksi'nde işlem gören 24 şirketin mali işler yöneticileri katılımcı olarak yer almıştır. Çalışmada, denetim komitesinin, güvenilir finansal raporlar hazırlanmasına ortam sağlayarak, finansal raporların kalitesini arttırıcı yönde etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır (2006: 62).

3.3.5. Bağımsız Dış Denetim

"Bağımsız denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır." (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 5)

Kaliteli bir bağımsız denetim, denetçinin denetlediği firmanın finansal tablolarına dair doğru görüşü uygun bir denetim riski seviyesinde verdiği denetimdir. Durukan ve Kapucugil İkiz denetim kalitesini, denetim görüşünün gerekli kanıtlarla ve objektif yargılarla desteklenerek sunulması olarak tanımlamışlardır (2007: 37).

Kaliteli bir denetim ancak denetçinin, müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki problemi doğru tespit etmesi ve bu problemi ifşa etmeye istekli olması ile sağlanabilir (Esendemir 2011: 56).

Ayrıca denetimin kaliteli olması, denetçinin denetim ve kalite kontrol standartlarına, mesleki etik kurallara ve yasalara hâkimiyetine ve bunlara uygun davranmasına bağlıdır (Altıntaş 2007: 80). Carcello vd.'ne göre denetçinin denetim için harcadığı zaman ve çaba denetim kalitesinin bir ölçütüdür. Denetim faaliyetleri için ne kadar çok zaman ve çaba harcanırsa, denetim görüşü de o kadar kaliteli hazırlanır (2002: 381).

Kaliteli bir bağımsız denetim ile muhasebe bilgilerinin sunulduğu yerler olan finansal tabloların kalitesi hakkında işletme paydaşlarına güvence sunulmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin muhasebe bilgilerinin kalitesini artırmaya yönelik işlevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin 2014: 25-26):

- ✓ Muhasebe işlemlerinde yapılan maddi hataları ortaya çıkararak gelir ve giderlerin gerçeğe uygun şekilde gösterilmesine yardımcı olmak
- ✓ İşletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlamak
- ✓ Finansal tablolara göre hazırlanan vergi beyannamelerine olan güvenin artmasını sağlamak

Bağımsız denetim işletme ile ilgili taraflara; işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlaması, bakımından muhasebe kalitesini artıran bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

Acar'ın, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların finansal raporlama kaliteleri ile denetim kaliteleri arasındaki ilişkiyi araştırdığı çalışmada, denetim kalitesi, denetim firması büyüklüğü ve denetçi uzmanlığı değişkenleriyle; finansal raporlama kalitesi ise kâr yönetimi uygulamaları değişkeniyle ölçülmüş ve denetim kalitesinin finansal raporlama kalitesi üzerinde anlamlı pozitif etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır (2020: 125).

3.4. Muhasebe Bilgi Kalitesini Azaltan Uygulamalar

2001 yılında Enron skandalı ve sonrasında yaşanan Worldcom, Parmalat gibi skandallar finansal piyasalarda büyük yankı uyandırmıştır. Bu skandalların nedenlerini ortaya koymak amacıyla yapılan araştırmalarda işletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerin, sorumluluklarını gereği gibi ifa etmedikleri, finansal raporlamada yanlı davranarak hata ve hileye başvurdukları; bağımsız denetim firmalarının ise etik dışı bu davranışlara göz yumdukları belirlenmiştir.

Yaşanan bu skandallar, bir taraftan yatırımcıları büyük zarara uğratırken diğer taraftan ülke ekonomilerinde büyük kayıplara yol açmış ve denetim alanında daha sıkı yasal düzenlemelere duyulan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu ihtiyaçtan hareketle finansal tablolarda şeffaflığın tesisi ve yatırımcıların güveninin yeniden kazanılması amacıyla 2002 yılında, ABD'de Sarbanes- Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe konmuştur.

SOX tipi düzenlemeler daha sonra 2002 yılında Kanada, Almanya ve Güney Afrika'da, 2003 yılında Fransa'da, 2004 yılında Avustralya'da, 2005 yılında Hindistan'da, 2006 yılında Japonya ve İtalya'da yürürlüğe girmiştir (www.wikipedia.org, 2021).

Türkiye'de ise 2003 yılında SPK tarafından düzenlenen bağımsız denetime dair bir tebliğ ile bu alanda SOX'a benzer bazı yeni düzenlemelere gidilmiştir. 2011 yılına gelindiğinde denetim alanında kural belirleyici tek otorite olarak faaliyet yürütmek üzere KGK kurulmuş ve "*bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak ve Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak"* gibi konularda görevlendirilmiştir (www.kgk.gov.tr, 2021).

Muhasebe bilgilerinin gerçeği yansıtmayacak şekilde finansal tablolarda raporlanmasının yol açtığı skandallar göstermektedir ki, belli bir grubun çıkarına hizmet eden etik dışı davranışları, yetersiz iç kontrolü, yetersiz iç ve dış denetimi ortadan kaldıracak mekanizmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Zira kalitesiz muhasebe bilgileri ülke ekonomilerini zarara uğratmakta ve küresel piyasalara sirayet edebilecek ekonomik krizlerin sebebi olabilmektedir.

3.4.1.Yetersiz İç ve Dış Denetim

Yetersiz iç ve dış denetim muhasebe işlemlerinde ve finansal tablolarda yapılan hata ve hilelerin tespit edilmemesine ve sonuçta ilgililere

sunulan raporların doğruluğu ve güvenirliliği hususunda ciddi sorunlara sebep olur.

Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır.

Özellikle büyük işletmelerdeki işlemlerin karmaşık yapısı, muhasebe işlemlerini yapan kişilerin dikkatsizliği, tecrübesizliği, bilgisizliği ve yanılması gibi sebeplerle birleşince hatanın olması kaçınılmaz hale gelmektedir (Durmuş ve Taş 2008: 133). Muhasebe hataları; matematiksel hatalar, kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrar kaydetme, muhasebe hataları ve değerleme hataları olarak sıralanabilir (Kaval 2005: 64)

Muhasebe hilesi ise, çıkar sağlama amacıyla kayıt ve belgelerin bilinçli olarak tahrip edilmesidir. Hile bizzat yanlış beyanda bulunarak yapılacağı gibi sessiz kalmak da, hileye sebebiyet vermektedir (Özçelik vd., 2017: 201).

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluk ve hileler küçük bir kesime fayda sağlarken büyük bir kesime zarar vermektedir. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamu zarar görmektedir. Kaynaklar yanlış yerlere aktarılmakta ve bundan tüm toplum zarar görmektedir (Bozkurt 2009: 165).

Hilenin yapılma nedenleri, yolsuzlukları gizlemek, vergi kaçırmak ve işletmenin gerçek durumunu farklı göstermek seklinde sıralanabilir (Kaymak 1996: 92).

Muhasebe hileleri hatalara göre daha zor ortaya çıkarılmaktadır. Çünkü hileyi yapan kişi sisteme zarar verirken, diğer yandan da faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler

üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün olamaz (Hatunoğlu vd., 2012: 177).

Mali tabloların güvenilirliğini etkileyen hata ve hileleri tespit etmek ve ortadan kaldırmak, ancak etkin iç ve dış denetim ile mümkün olur (Hatunoğlu vd., 2012: 176).

Finansal raporların kalitesini artırmak suretiyle, işletme yönetimi ile yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisini azaltarak finansal piyasaların sağlıklı işlemesi üzerinde önemli bir yeri olan denetim faaliyetleri, kaliteli yapıldığı sürece kendinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmektedir.

Eğer denetçi yeterince bağımsız değilse ve topladığı denetim kanıtları yeterli değilse denetim raporlarında yer alan görüşlerin doğruluğundan ve güvenilirliğinden bahsedilemez.

3.4.2. Yasal Eksiklik ve Esneklikler

İşletme yönetimi, yasal esnekliklerden faydalanarak, yatırımcıları, sermayedarları, bankaları ve diğer finansal tablo kullanıcılarını yanıltma ve aldatma amacıyla uygun olmayan muhasebe tekniklerini, yanlış kayıt ve sınıflandırma uygulamalarını, hatta fiktif işlemleri kullanma yoluna gidebilmektedir. Muhasebe uygulamalarında, hileyi içermeyen, yasalardaki mevcut esnekliklerden veya boşluklardan yararlanmaya yönelik bu faaliyetler yaratıcı muhasebe olarak adlandırılır (Aygün 2013: 50-51).

Shim vd'ye göre yaratıcı muhasebe, muhasebe ilke ve standartlarındaki boşluklardan faydalanarak muhasebe bilgi sistemi üzerinde değişiklik yapmak ve finansal tablolarda yer alan bilgileri değiştirerek, işletmenin finansal durumuyla performansını olduğundan farklı göstermektir (2005: 118).

Günümüzde finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve güvenirliliği işletme paydaşları için oldukça önemli bir konudur. Ancak finansal tablolar, yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla muhasebe kayıtlarına yapılan bazı müdahaleler sonucunda doğruluktan ve gerçeklikten uzaklaşabilmektedir. Bu

uygulamalar genellikle büyük işletmelerde kârın fazla gösterilmesi, küçük işletmelerde ise tam tersine kârın az gösterilmesi için kullanılmaktadır (Stowoly ve Breton 2000: 44).

Yasal sistemler, işletmeleri muhasebe standartlarını uygulamaya zorlayarak, yöneticilerin ve denetçilerin faaliyetlerinin kontrol edilmesini sağlayarak muhasebe kalitesini doğrudan etkilemektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'nı oluşturan ve yayınlayan kuruluş olan IASB, standartların uygulanmasını sağlama konusunda herhangi bir yaptırım gücüne sahip değildir. Aynı şekilde Türkiye'de muhasebe standartlarını yayınlamaya yetkili tek kuruluş olan KGK'nın da standartların uygulanmasını sağlama konusunda herhangi bir yaptırım gücü bulunmamaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler, muhasebe süreçlerinde vergi odaklı olan MSUGT'teki düzenlemeleri dikkate alırlarken bağımsız denetime tabi işletmeler, muhasebe standartlarını dikkate alırlar. Net kurallar içermeyen, ilke bazlı bu standartlardaki esneklikler, kural koyucu tarafından, işletmelerin değişime hızlıca cevap vermelerine ve kendi iç dinamikleri doğrultusunda muhasebe süreçlerini rahatça takip edebilmelerine imkân tanımak için sağlanmış olsa da, bu durum bazen işletme yönetimi tarafından, menfi amaçlarla finansal durumu olduğundan farklı göstermek için kullanılabilmektedir.

3.4.3. Etik Problemler

Muhasebe meslek etiği; yasalara uygun şekilde faaliyette bulunulmasını, toplumun değer yargılarının dikkate alınarak tarafsız ve güvenilir bilgilerin üretilip sunulmasını, meslek mensubunun bağımsız hareket edebilmesini ve dürüstlüğünü ifade etmektedir (Karaman 2015: 31).

Diğer bir ifade ile muhasebe meslek etiği, muhasebe için geçerli olan ahlaki değerler ve düşüncelerdir. Özellikle muhasebe mesleğindeki etik dışı davranışların birçok kesimi etkileyen ve büyük zararlara yol açan sonuçları, meslek etiğinin öneminin altını çizmektedir. Etik dışı davranışlar kamu

güveninin kaybedilmesine yol açarak işletmeleri, iflasa kadar götürebilecek yatırım ve tasarruf kaybıyla karşı karşıya bırakabilmektedir. Bu durum göstermektedir ki iş dünyasındaki etik olmayan davranışlar, sadece ahlaki problemler doğurmakla kalmayıp ekonomiye de zarar vermektedir. Dolayısıyla, muhasebe işlemlerinin tüm ilgililerin yararına olacak şekilde güven veren, etik bir çerçevede yapılması ciddi derecede önem taşımaktadır (Ezeani vd., 2012: 2-3).

Muhasebe bilgileri üretilirken mesleki etik açısından dikkate alınacak bazı ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alkan 2013: 103):

- ✓ Muhasebe bilgi üretim ve sunumunda, tüm ilgili taraflara eşit yaklaşım içinde olmak
- ✓ Finansal raporları yanlış yorumlamaya neden olmayacak açıklıkta, doğrulukta ve netlikte hazırlamak
- ✓ Muhasebe verilerini özel çıkarlar için kullanmamak
- ✓ Muhasebe bilgi üretim ve sunumunda gerçeği yansıtmak

3.4.4. Yöneticilerin Menfi Davranışları

İşletmeler amaçları gereği kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanarak başarı ve kârlılık hedeflerine ulaşmaktadır. İşletmede üretilen muhasebe bilgilerinin kamuoyuna, hem işletmenin hem de toplum ve paydaşların çıkarlarını gözetecek biçimde gerçeğe uygun ve doğru olarak sunulması gerekmekle birlikte işletmeler bazen bu hassasiyeti göz ardı ederek kendi çıkarlarını diğer grupların çıkarlarının üstünde tutup işletmenin mali durumunu olduğundan farklı gösteren finansal raporlar hazırlama eğiliminde olabilmektedir (Türk ve Aslan 2017: 106).

Yöneticiler, büyüme ve hasılat hedeflerinin baskısı altında kârı en yüksek seviyeye çıkarmak, kârdaki dalgalanmayı azaltmak ve sektörde başarılı bir yönetici olarak tanınmak amacıyla, kendi menfaatleri doğrultusunda finansal bilgileri gerçeğe uygun sunmayabilirler (Balıkçı 2016: 25; Türk ve Aslan 2017: 106). Ayrıca zimmetlerin gizlenmesi,

ortaklarının birbirlerini aldatma isteği, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği ve vergi kaçırma isteği de bu konuda teşvik edici olabilir (MHUD 2004: 151).

3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarına Özgü Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler

Çok uzun bir geçmişe dayanan ve tarih boyunca üslendiği fonksiyonlarla ticaret hayatına yön veren muhasebe mesleği, hem işletme, hem toplum, hem de devlet açısından büyük önem arz eden bir meslektir (Özyürek 2012: 140). Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerinin giderek artması ve ülke ekonomilerinde yaşanan gelişim ve dönüşümler, uzmanlık gerektiren bu mesleğe gereksinimi her geçen gün daha da arttırmaktadır.

Kişisel kazançlarının çok üstündeki meblağlardan sorumlu olan meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini, sosyal sorumluluk bilinci ile kamu hizmeti gibi icra etmeleri beklenmektedir. Muhasebe meslek mensubunun ürettiği bilgiler yalnızca ilgili işletmeyi değil tüm toplumu etkilemektedir. Üretilen finansal bilgilerin doğruluğu ekonomik kaynak dağılımının adaletli bir şekilde gerçekleşmesi bakımından da oldukça önemlidir (Özyürek 2012: 140).

Bir ekonomide başarılı kararların alınması ve uygulanması, o ekonomideki verilerin doğru olması ile mümkündür (Ayboğa 2003: 333). Finansal piyasalarda kullanılan bilgilerin çoğu muhasebe meslek mensuplarınca üretilmekte ve alınacak kararlar için önemli yol göstericiler olarak ilgililerce kullanılmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin faaliyetlerini güvenilir bir şekilde kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlenmek, bunları değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu işletme ile ilgili kesimlere tarafsız bir şekilde sunmak gibi görevleri yerine getirerek finansal piyasalarda önemli sorumluklar üstlenirler.

Meslek mensuplarının, sorumluklarını gereği gibi yerine getirebilmeleri için dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik,

mesleki davranış gibi mesleki etik ilkelerin yanında iletişim yeteneklerine, analitik düşünme ve etkin problem çözme gibi entelektüel becerilere, sosyal sorumluluk bilinci ve bağımsız davranabilme gibi yetkinliklere de sahip olmaları beklenir (Özyürek 2012: 142).

3.5.1. Mesleki Bağımsızlık

Finansal tabloları dikkate alarak karar veren bilgi kullanıcıları için tablolarda sunulan bilgilerin gerçeği yansıtması oldukça önemlidir. Muhasebe uygulamalarının yürütülmesi, finansal tabloların hazırlanıp sunulması sürecinde tüm bilgi kullanıcılarının çıkarlarının adil bir şekilde gözetilip tarafsızlığın korunması, muhasebe bilgilerini üreten meslek mensubunun sorumluluğundadır.

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun muhasebe meslek mensubuna getirdiği yükümlülük bağımsız davranmayı gerekli kılmaktadır. Meslek mensubu sadece hizmet sunduğu firmaya karşı değil tüm kamuoyuna karşı sorumludur (Ayboğa 2003: 331). Diğer birçok meslekte, mesleki sorumluluğun yerine getirilmemesinin doğurduğu sonuçlardan sınırlı bir kesim etkilenirken, muhasebenin ürettiği bilgilerin niteliğinden bütün toplum etkilenebilmektedir.

Bilgi üretimi, danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü muhasebe mesleğinde bağımsızlık, daha çok denetim faaliyeti ile ilişkilendirilecek bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağımsızlık, denetçinin serbest meslek sahibi olması, tarafsız ve güvenilir olması ile ifade edilir. Bilgi kullanıcıları ile denetimi yapılan firma arasında çıkar birliğinin korunması anlamında denetçinin, mesleğin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olması beklenir (Kardeş Selimoğlu ve Uzay 2014: 14). Denetimde bağımsızlık, denetim kanıtlarının toplanmasından, denetim raporunun hazırlanmasına kadar denetim sürecinin her aşamasında tarafsızlığı gerektirir (Akdoğan 2003: 41).

Denetçinin bağımsızlığı için, denetlediği işletmeyle herhangi bir borç - alacak ilişkisinin olmaması, işletmenin varlıklarıyla maddi bir bağlantısının bulunmaması ve en önemlisi de denetlenen işletmenin geçmişteki faaliyetleri

ile herhangi bir bağının bulunmaması gerektirmektedir (Khan 1995: 17). Nitekim 2006 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar sıralanmıştır. Tebliğ'in 13.maddesinde yer alan düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Denetçinin denetlenen işletmeden, doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat elde etmesi
- ✓ Denetçinin denetlenen firmayla, firmanın bağlı ortaklıkları veya iştirakleri ile ortaklık ilişkisinin bulunması
- ✓ Denetçinin denetlenen firmada, firmanın bağlı ortaklıklarında veya iştiraklerinde önemli karar, yetki ve sorumluluk taşıyan başka sıfatlarla görev alması
- ✓ Denetçinin denetlenen firmayla, firmanın bağlı ortaklıklarıyla veya iştirakleriyle olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girmiş olması
- ✓ Denetçinin, denetlenen firmaya, bağımsız denetim hizmeti verdiği dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak, denetim dışında bir hizmet sunması

Sıralanan bu durumlardan birinin veya birkaçının varlığı halinde denetçinin bağımsızlığından, dolayısıyla denetlenen finansal tabloların kalitesinden söz edilemez.

3.5.2. Mesleki Yargı

Mesleki yargı, "gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili kişilerce gerçekleştirilen yargıdır." (Gibbins ve Mason 1988: 5)

Her duruma ayrıntılı kurallar getirmeden ilke bazlı olarak hazırlanan IFRS ve vergi mevzuatındaki bazı boşluklar finansal tabloları hazırlayanlara, mesleki yargılarının ön plana çıkacağı esnek alanlar tanımaktadır. Ancak yargıya dayalı yorumlamaların bilgi kalitesini olumsuz yönde etkilememesi

için tanımda da değinildiği gibi meslek mensuplarının bilgili, tecrübeli, tarafsız ve dürüst olması gerekir.

Mesleki yargının sağladığı esnekliğin olmadığı durumlarda, muhasebe standartları ve kuralları hantal ve işlevsiz bir görüm sergilemektedir. Bu durum farklı koşullar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerekli kılmaktadır (Dalkılıç 2008: 7).

Günümüzde her ne kadar muhasebe bilgi üretiminde yazılımların kullanımı artmış olsa da, insan unsuru muhasebe sisteminin hâlâ vazgeçilmez en önemli faktörlerindendir. Parayla ölçülebilen mali nitelikteki olaylarla ilgilenen muhasebe sisteminde sayısal verilere daha çok önem atfedilse de bu sistemde, bilgi üreten farklı meslek mensuplarının farklı mesleki yargılarla aynı sayısal verileri kullanmış olsalar bile farklı çıktılara ulaşmaları, sadece nicel unsurların değil niteliksel unsurların da önemli olduğunun göstergesidir.

Bilginin hazırlanması ve sunulması sürecinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için, bu süreçte davranışsal boyut göz ardı edilmemelidir (Gökgöz 2012: 48).

Sadece sayısal veriler kullanılarak karar alınan geleneksel muhasebe anlayışında insanların rasyonel davranacağı kabul edilmektedir. Ancak insanların psikolojik yapısı, motivasyonu, yetiştiği kültürel yapı, sahip olduğu değerler, siyasi görüşleri ve dini inançları hem bilgi üretilirken hem de kullanılırken karar almada etkin rol oynamaktadır. Zaman kısıtı, sorumluluk ve sosyo-psikolojik çevresel faktörlerin etkisi altında insan beklenenin aksine rasyonel değil, irrasyonel davranışlar sergilemektedir.

Muhasebe sistemi, insan davranışları ve örgütsel verimlilik arasındaki ilişkiye odaklanan (Arnold ve Sutton 2004: 152) davranışsal muhasebe, geleneksel muhasebenin aksine "olması gereken" ile değil "olan" ile ilgilenmektedir (Marşap ve Gökten 2016: 348).

İnsan psikolojisini ve içinde bulunulan sosyo-kültürel yapıyı dikkate alan davranışsal muhasebe ile sadece ekonomik olayları dikkate alan

geleneksel muhasebe anlayışının açıklamakta yetersiz kaldığı durumlara açıklama getirilebilmektedir.

3.5.3. Meslek Mensubunun Eğitimi

Bilgi çağı olarak adlandırılan günümüzde işletmelerin, yaşanan hızlı değişime uyum sağlayıp piyasada kalabilmeleri için bilgiye ulaşmaları ve bilgiyi doğru kullanmaları hayati öneme sahiptir.

İşletmelerde bilginin en çok üretildiği yerler muhasebe birimleri olduğundan işletme yapılarındaki değişime paralel olarak muhasebenin de sürekli yeniden şekillenmesi beklenir. Özellikle küresel işletmelerin gelişmesi, giderek artan işlem çeşitliliği, dijital gelişmeler muhasebe meslek mensuplarının güncel gelişmeleri takip etmelerini gerekli kılmaktadır (Durmuş ve Aytulun 2016: 111-113; Tükenmez ve Kutay 1998: 448). Bu ise meslek mensuplarının sürekli eğitimi ile mümkündür.

Uluslararası alanda IFAC'ın bünyesinde faaliyette bulunan IAESB, giderek artan değişimler karşısında mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi için meslek mensuplarının değişime ayak uydurmalarını sağlayacak bilgi, beceri ve mesleki değerler temelini oluşturmak amacıyla, muhasebe eğitimi için teknik yetenekler, profesyonel yetenekler, değerler, etik ve davranışlar hakkında standartlar oluşturmaktadır (Can ve Demirci 2016: 32; Kaya 1999: 94-95). Söz konusu bilgi, beceri ve mesleki değerler aşağıda belirtilmiştir (Ayboğa 2003: 354):

> "*Bilgi: Genel bilgi, örgüt ve işletme bilgisi, enformasyon teknolojisi bilgisi, muhasebe ve muhasebeyle ilgili bilgi.*
>
> *Beceriler: Entelektüel beceriler, kişiler arası beceriler, iletişim becerileri.*
>
> *Mesleki Değerler: Dürüst, tarafsız ve bağımsız olma taahhüdü, mesleki etik standartlar bilgisi, kamu yararını gözetme ve sosyal sorumluluklara duyarlık, yaşam boyu öğrenme taahhüdü."*

Ülkemizde ise 1994 yılından beri IFAC üyesi olan TÜRMOB, muhasebe mesleğinin kalitesini arttırmaya yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. TÜRMOB mesleki bilgi ve becerilerin geliştirilmesi için Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) gibi kuruluşlarla işbirliği halinde mesleğe dair eğitim faaliyetlerini yürütmektedir. Özellikle TESMER muhasebe meslek mensuplarının ve adaylarının eğitim ihtiyaçlarını karşılama konusunda etkin olarak çalışan bir kurumdur (İşgüden 2007: 139).

Ayrıca mesleki birlikler ve odalar muhasebe bilimiyle ilgili yayın çıkarmak suretiyle muhasebenin hem teorik hem de uygulama boyutuna yönelik önemli katkılar sunmaktadırlar (Elitaş vd., 2011: 13).

3.5.4. Muhasebe Meslek Kuruluşlarının Altyapısı

Güçlü meslek örgütlerinin bulunduğu ülkelerde bu örgütler, muhasebe uygulamalarının geliştirilmesinde aktif rol oynayarak muhasebe kalitesinin artmasını sağlamaktadırlar (Goldberg ve Godwin 1999: 1). Diğer taraftan muhasebe meslek örgütleri, geliştirilen muhasebe uygulamaları konusunda yetkinliğin sağlanması için gerekli eğitimleri sunarak muhasebe kalitesinin korunması yönünde önemli sorumluluklar üstlenmektedir (Durak ve Gürel 2014: 102).

Muhasebe uygulamalarına yönelik yapılan düzenlemelere yön vermenin, meslek mensubunun eğitiminde sorumluluklar üstlenmenin yanı sıra, muhasebe meslek örgütleri, yayınlanmış meslek kararlarının ve etik değerlerin uygulanmasının sağlanması bakımından da önemli roller üstlenmektedir. Muhasebe mesleğinin ekonomik, bilimsel ve kültürel yönden gelişmiş olduğu ülkelerde toplumdaki en saygın meslekler arasında yer almasında meslek örgütlerinin çok önemli bir rolü vardır (Selek 1995: 340).

Gelişmiş ülkelerde muhasebe alanındaki mesleki örgütlenmeler ülkelerin ekonomik gelişmişliklerine paralel olarak 19. yüzyılın sonlarında yasal düzenlemeye kavuşmuştur. Ülkemizde ise bu alandaki ilk yasal düzenleme, gelişmiş ülkelerden yaklaşık yüz yıl sonra, 1989 yılında 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik" Yasası ile gerçekleştirilmiştir (www.turmob.org, 2021).

3568 saylı Meslek Yasası ile düzenlenen mesleki örgütler serbest muhasebeci malî müşavirler, yeminli malî müşavirler odaları ile bu odaların tamamının katılımı ile oluşan ve kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'dir. Bu mesleki örgütlerin amacı kanunda *"……meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak"* ifadeleri ile açıklanmıştır (3568 sayılı Kanun md.14)

Güvemli, mesleki örgütlenmenin yirminci yılında muhasebe mesleğini ve mesleki örgütlenmeyi değerlendirdiği çalışmasında mesleğin güçlü bir örgütsel yapıya kavuştuğu, mesleki saygınlığın yükseldiği, muhasebe uygulamalarının kalitesinin arttığı yönünde tespitlerde bulunmuştur (2009: 16).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı

İşletmelerin başarısında ve hedeflerine ulaşmasında, çağımızın en önemli ve değerli kaynağı olan finansal bilgi, ekonominin yapı taşları olarak nitelendirilen işletmeler nezdinde en çok muhasebe sistemi tarafından üretilmekte ve raporlar halinde işletme yöneticileri, devlet, yatırımcılar, finans kuruluşları, işçi örgütleri gibi işletme ile dolaylı ve dolaysız ilişki içinde olan birçok farklı menfaat grubunun kullanımına sunulmaktadır.

Finansal tablolarda sunulan bilgiler, bir taraftan planlama, kontrol ve performans değerleme ile ilgili olarak yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirip getirmediklerinin ölçülmesine yardımcı olurken, diğer taraftan işletmeyle ilgili menfaat gruplarının ortaklığın devamı, yeni yatırımlara yönelme, kredi verme gibi kararları almalarına temel teşkil etmektedir.

Muhasebe bilgileri ne kadar kuralına uygun üretilirse ve bu bilgiler finansal tablolarda ne kadar gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak sunulursa, bu bilgileri kullanan birimlerin aldıkları kararlar da o kadar sağlıklı ve isabet derecesi yüksek olur. Bu kapsamda defter tutma, mali tablo ve beyanname düzenleme, muhasebe sistemi kurma gibi görevleri yerine getirerek, muhasebe bilgi üretim sürecinde önemli roller üstlenen SMMM'lere büyük sorumluluklar düşmektedir.

SMMM'lerin sorumluluk alanları çeşitli mevzuat hükümleri, ilkeler ve kurallarla belirlenmiş olmakla birlikte mesleğin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir. Bu sebeple meslek

mensuplarının yasal düzenlemeleri etik kurallarla içselleştirmesi de gerekir. Ancak o zaman ürettikleri muhasebe bilgilerinin kalitesinden bahsedilebilir.

Bu çalışmanın amacı SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve etik ilkelere uyum düzeylerini yeminli mali müşavirlerin görüşleri ile tespit etmektir. Bu amaç kapsamında işletme, finans ve mali mevzuat gibi alanlarda ileri derecede bilgi birikimine sahip olmanın yanı sıra görev tanımlarında denetim, danışmanlık ve tasdik de yer alan; dolayısıyla SMMM'lerin muhasebe uygulamalarını bahse konu kapsamlar açısından değerlendirebilecek bilgi ve deneyime de sahip olan YMM'lerin görüşlerine başvurulmuştur.

4.2. Literatür Araştırması

Araştırma konusunun ve sorusunun belirlenmesi aşamasında literatür taraması yapılması, gerek uygulamada yaşanan sorunların ortaya konularak problemin doğru tespit edilmesi, gerek konuya ilişkin kavramların doğru anlaşılması ve gerekse de araştırmanın diğer aşamalarını doğrudan etkilemesi bakımından oldukça önemlidir. Bu bağlamda çalışmanın konusu ile ilgili, muhasebe alanında bilgi kalitesi, meslek etiği, meslek mensuplarının vergi mevzuatına ve muhasebe sistemine uyumu konularında literatür taraması yapılmış ve ulaşılan çalışmalardan bazılarına özet olarak aşağıda yer verilmiştir.

Biddle ve Hilary (2006), muhasebe bilgi kalitesinin firmaların sermaye yatırım verimliliği ile ilişkisini inceledikleri çalışmalarında, yüksek muhasebe bilgi kalitesinin, yöneticiler ve dış sermaye tedarikçileri arasındaki bilgi asimetrisini azaltarak yatırım verimliliğini artırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Barth vd.'nin (2008), IAS'in uygulanmasının daha yüksek muhasebe bilgi kalitesiyle ilişkili olup olmadığını inceledikleri çalışmalarında, 21 ülkeden IAS'i uygulayan firmaları, yerel standartları uygulayan firmalarla karşılaştırmışlar ve IAS'i uygulayan firmalarda daha az kâr yönetiminin uygulandığını tespit etmişlerdir. Ayrıca IAS'i uygulayan firmaların,

uygulamaya başlamadan önceki dönemlere kıyasla, muhasebe kalitelerinde bir iyileşme olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bharath vd.'nin (2008), muhasebe bilgi kalitesinin borçlunun özel ve kamu borç piyasası seçimini nasıl etkilediğini ve borç sözleşmelerinin tasarımının, bu iki piyasadaki muhasebe bilgi kalitesine göre nasıl değiştiğini inceledikleri çalışmalarında, daha düşük muhasebe bilgi kalitesinde, borçluların özel borç piyasalarını, yani banka kredilerini tercih ettiklerini ve dolayısıyla muhasebe bilgi kalitesinin piyasa seçimini etkilediğini tespit etmişlerdir. Bu seçimin sebebini de bankaların bilgi erişimine ve bunu işleme yeteneklerine bağlamışlardır. Ayrıca muhasebe bilgi kalitesinin ilgili iki pazardaki sözleşme tasarımı üzerinde etkisi olduğu; özel borç durumunda özellikle faiz, vade ve teminat bakımından borçlanma koşullarının yalnızca düşük muhasebe bilgi kalitesine sahip borçlular için önemli ölçüde daha katı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kutlu'nun (2008) muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı ikilemi irdelemek amacıyla yaptığı çalışmada; meslek mensuplarının yaşadığı etik ikilemin en önemli nedeninin müşteri kaybetme endişesi olduğu ve demografik faktörlerin etik ikilemin yoğunluğunu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Köker'in (2009) yeminli mali müşavirlerin verdiği tam tasdik hizmeti kapsamında vergi denetimindeki gelişmelerin değerlendirilmesi amacıyla yaptığı yüksek lisans tez çalışmasında, YMM'lerce yürütülen tasdik hizmeti ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin önemli ölçüde azaltılmış olduğu, matrah ve beyan doğruluğunun sağlandığı ve mükelleflerde vergi bilgi ve bilincinin artırıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca tasdik hizmeti ile özel kesimdeki işletmelerde ve kuruluşlarda hesap düzenin iyi kurulması, iyi işlemesi, denetlenmesi, mali tabloların özellikle bilançoların, gelir gider, zarar hesabının, vergi beyannamelerinin doğru, tam ve güvenilir olmasının da sağlandığı belirtilmiştir.

Yıldız'ın (2010) Kayseri'de faaliyette bulunan bağımsız SMMM'lerin meslek etiği algılamaları ve meslek üyelerini etik dışı

uygulamalara yönelten ifadeleri belirlemeye yönelik olarak yaptığı alan çalışmasında; meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli olan etkenin mükellef baskısı olduğu tespit edilmiştir. Mükellef baskısından sonra meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten ikinci etkenin, mevcut yasaların ve mevzuatın yetersizliği, diğer etkenlerin ise mali denetim yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Daştan'ın (2011) vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe mesleğinin rolünü, meslek mensuplarının muhasebe eğitiminden beklentileri eşliğinde araştırmak amacıyla Doğu Karadeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptığı araştırmada, kaliteli muhasebe eğitimi, hizmeti ve bilgisi ile etkin işletme kararı yanında doğru bilgiye dayalı gerçek ve adil vergileme ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinin mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Çürük ve Tüm (2011) Türkiye'de bir denetim birimi olan YMM'lik mesleğinin vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğunu belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada, YMM'lerin üç fonksiyonunun (denetim, danışmanlık ve tasdik) vergi kaybını önlemede önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Fidan ve Subaşı (2014) muhasebe meslek mensubu adayı stajyerlerin etik algısını ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada; stajyerlere göre muhasebe meslek mensuplarını etik kurallara aykırı davranışlara yönelten sebeplerin başında müşteriyi kaçırmamak düşüncesi ve daha çok para kazanma isteği olduğu belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada meslek mensubunu etik dışı davranışlara yönelten sebeplerin içinde dini faktörlerin ve siyasal eğilimlerin etkisinin olmadığı da belirtilmiştir. Yapılan analizlerde adayların eğitim durumları ve cinsiyetleri ile etik kurallar hakkında daha önce eğitim almış olup olmamalarına göre istatistiki olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Daştan vd.'nin (2015) muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek amacıyla Trabzon ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptığı araştırmada; ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldırım ve Özdemir'in (2015) vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının rolünü belirlemeye yönelik yaptıkları çalışmada; mükellef beyanına dayanan vergilendirme sisteminin geçerli olduğu Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede ilk adımın, mükelleflerde vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşturmak olduğu ve bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri, bilgileri, donanımlarının önem arz ettiği ifade edilmiştir.

Kısakürek ve Akarsu'nun (2016) muhasebecilik mesleğinde, mevcut rekabeti ve haksız rekabetin nedenlerini ve boyutlarını ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada, Sivas ilinde çalışan meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması yapılmış ve asgari ücret tarifesi altında ücret talep etmek, meslek ruhsatı kiralamak ve iş alabilme adına bir takım vaatlerde bulunmak gibi haksız rekabete konu durumların ortaya çıktığı tespit edilerek, meslek mensupları arasında haksız rekabetin kısmen de olsa var olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bobek vd.'nin (2017) SMMM'lerin etik ilkelere ilişkin algılarını inceledikleri çalışmada, kamu firmalarında çalışan SMMM'lerın etik algıları ile sektördeki diğer SMMM'lerin etik algıları karşılaştırılmıştır. Ayrıca çalışmada dört büyük kamu firmasında çalışan SMMM'lerin etik algıları ile diğer firmalarda çalışan SMMM'lerin etik algıları da karşılaştırılmıştır. 904 SMMM'nin katıldığı çalışmada kamu firmalarında çalışan SMMM'lerin etik ilkeleri, sektördeki diğer SMMM'lere kıyasla önemli ölçüde daha güçlü algıladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca dört büyük kamu firmasında çalışan SMMM'lerin etik ilkeleri diğer firmalarda çalışanlara göre önemli ölçüde daha güçlü olarak algıladıkları tespit edilmiştir.

Chen vd.'nin (2017) düşük muhasebe bilgi kalitesine sahip firmaların finansman kaynağı olarak ticari krediyi kullanma olasılığının daha yüksek olup olmadığını inceledikleri çalışmada, bilgi asimetrisinin üstesinden gelmedeki avantajları nedeniyle, tedarikçilerin düşük muhasebe bilgi kalitesine sahip müşterilere ticari kredi sağlama olasılığının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yücel'in (2017) vergi dairesi çalışanlarının değerlendirmeleri ışığında muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi ahlakına etkilerini ölçmeye yönelik hazırladığı çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına yönelik etkinliğinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun en temel sebeplerinin mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgi düzeylerinin düşük olması, mükellef ve muhasebe meslek mensupları arasında oluşan bağlılık düzeyinin yüksek olması ve muhasebe meslek mensuplarına uygulanan baskılar olduğu belirtilmiştir.

Cural vd.'nin (2018) SMMM'lerin vergi bilinç düzeyleri ve vergiye bakış açılarını değerlendirmek amacıyla Zonguldak il ve ilçelerinde faaliyet gösteren 171 SMMM'nin katılımıyla yaptıkları çalışmada; SMMM'lerin vergi bilinçlerinin yüksek olduğu, vergiye bakış açıları bağlamında ise "vergi sisteminin adil olmadığı", "vergi mevzuatının sık sık değiştiği", "vergi mevzuatının anlaşılır olmadığı", "vergi aflarının sık sık çıktığı", "vergi cezaları ve vergi denetimlerinin yeterli ve caydırıcı nitelikte olmadığı" gibi vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu azaltan görüşlere sahip oldukları tespit edilmiştir.

Özer (2018), muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki rolü ve önemini ortaya koymak amacıyla Türkiye genelinde muhasebe meslek mensupları ile anket çalışması yapmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde, "vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için toplumsal vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşturulması gerekmekte ve bununla birlikte vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede etkinliğin sağlanması için, muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitim kurumları ve vergi idaresi arasında bağlantı sağlanması ve uyumlu bir çalışmanın olması gerekmektedir. Bu durum, kamu gelirlerinin artmasını, vergi bilincinin

oluşmasını ve vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayacaktır" ifadeleri yer almaktadır.

Şenol'un (2018) serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve meslek stajyerlerinin muhasebe temel kavramlarına yönelik genel düşüncelerini tespit etmek amacıyla yaptığı yüksek lisans tez çalışmasının sonuç bölümünde, meslek mensuplarının muhasebe temel kavramlarına uyumu ile ilgili "deneklerin, temel kavramların önemine ve gerekliliğine yönelik yaklaşımlarının çok olumlu olduğu; ancak kavramların geneli açısından muhasebe uygulamalarında bu kavramlara uygun hareket etme düzeylerinin -Orta Derecede Katılırım- düzeyinde olduğu saptanmıştır" ifadesi yer almaktadır.

Tiron-Tudor (2019), muhasebe bilgi kalitesinin hisse senedi fiyatlarını nasıl etkilediğini araştırdığı çalışmada 2004–2015 döneminde IFRS'yi uygulayan 18 gelişmiş ülkenin verilerini kullanarak, muhasebe bilgi kalitesinin hisse senedi fiyatlarının bilgilendiriciliğini belirlediği ve hisse senedi fiyatları birçok kullanıcı için değerli bir bilgi kaynağı olduğundan, muhasebe bilgi kalitesinin önemli politika çıkarımları sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Uzun tarafından (2019) vergi kayıp ve kaçaklarının nasıl ortaya çıktığı, mükelleflerin bu yollara neden başvurduğu ve bu kayıp ve kaçakların önlenebilmesi için muhasebe meslek mensuplarına düşen sorumlulukların açıklanması amacıyla yapılan çalışmanın sonucunda vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi için muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını tam anlamıyla bilmesinin; muhasebe meslek mensupları için odalar tarafından belirlenen ücretlerin yeterli ve tatmin edici olmasının; muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine vergi bilincini aşılaması ve ödenecek vergilerin vatandaşlara hizmet olarak geri döneceği algısını yerleştirmesinin gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde tez konusuyla ilgili bazı nicel araştırmalara rastlanmakla birlikte nitel araştırmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada kullanılacak nitel araştırma yöntemiyle, nicel araştırma yöntemleri

ile ulaşılan genel bulguların ötesinde daha açıklayıcı, detaylı ve derinlemesine bilgilere ulaşılmıştır. Bu çalışmada; SMMM'lerin muhasebe uygulamalarını, araştırma kapsamındaki ölçütler açısından incelemek için doğrudan SMMM'lerin görüşlerine değil objektifliği, güvenilirliği ve tarafsızlığı sağlamak için YMM'lerin görüşlerine başvurulmuştur. Bu ise çalışmanın özgünlüğü açısından önemlidir.

4.3. Araştırmanın Deseni

Bu araştırma, nitel araştırma yöntemi kullanılarak yapılmıştır. "*Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma"* olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek 2013:84). Nitel desenin kullanıldığı araştırmalarda ele alınan konu hakkında derin bir kavrayışa ulaşma gayreti vardır. Bu yönüyle araştırmacı, bir kâşif gibi hareket ederek katılımcının öznel bakışını ortaya çıkarmak için gerektiğinde ilave sorularla gerçekliğin izini sürer (Karataş, 2015:63).

Nitel araştırma, disiplinler arası bütüncül bir bakış açısını esas alarak, araştırma problemini yorumlayıcı bir yaklaşımla incelemeyi benimseyen bir yöntemdir. Araştırmaya konu olgu ya da olaylar kendi ortamlarında ele alınır ve insanların onlara yükledikleri anlamlar bakımından yorumlanır (Altunışık vd., 2010: 302).

Nitel araştırma yöntemi ile çoğunlukla araştırılan çevreye, araştırma sürecine ve araştırmaya katılan bireylerin algılarına yönelik veriler toplanır (Yıldırım ve Şimşek 2013: 19). Bu veriler aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- ✓ Çevreyle ilgili veriler; sürece ve algılara ilişkin verilere temel teşkil etmesi için toplanan ve araştırmanın yapıldığı çevrenin kültürel, demografik, fiziksel, sosyal ve psikolojik özelliklerini tanımlayan verilerdir.
- ✓ Süreçle ilgi veriler; araştırma süresince olup bitenlerin, araştırmaya katılanları nasıl etkilediğini açıklayan verilerdir.

- ✓ Algılara ilişkin veriler; katılımcıların araştırma problemi hakkındaki duygu ve düşüncelerini açıklayan verilerdir.

Sıralan bu verileri toplamak için çoğunlukla, görüşme, gözlem ve yazılı materyallerin incelenmesi tekniği kullanılır. Nitel araştırmalarda en yaygın kullanılan teknik, bu çalışmada da başvurulan görüşme tekniğidir. Görüşme, özellikle belirli aktörlerin kişisel görüşlerinin önem kazandığı konularda, kişilerin tutum ve davranışlarının temelinde yatan sebeplere ulaşmak, duygularını, bakış açılarını ve perspektiflerini derinlemesine keşfetmek için kullanılan bir tekniktir. Bu teknikte verilerin kalitesi, görüşülen kişinin konunun uzmanı olup olmamasına göre değişir (Baş ve Akturan 2017: 113).

Bu çalışmada veri toplama tekniği olarak görüşmelerde kullanılabilecek biçimsel, yarı biçimsel ve biçimsel olmayan veri toplama tekniklerinden yarı biçimsel görüşme tekniği kullanılmıştır. Yarı biçimsel görüşmelerde, araştırmacının elinde konunun genel hatları ile ilgili bilgi vardır. Görüşme, bu genel hatlar çerçevesinde yapılır. Görüşme sürecinde, gereksiz görülen sorular çıkarılabilir ve gerekli görüldüğünde yeni sorular eklenebilir (Karagöz 2021: 902).

4.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evreni, araştırmanın amaçlarına bağlı olarak, üzerinde araştırma yapılabilecek, görüş bildirilecek veya genellemeler yapılacak tüm birimlerin oluşturduğu gruptur (Ural ve Kılıç 2013: 31).

Bütün evrene ulaşmak ve bütün evreni çalışmak pratik olmadığından geleneksel bilimin "indirgeme" ilkesi gereğince evreni temsil etme gücüne sahip sınırlı sayıda birey, olay veya olgu araştırma kapsamına dâhil edilir. Diğer bir ifade ile evren belirli yöntemlerle örneklem denilen çalışılabilir bir büyüklüğe indirgenerek ulaşılan sonuçlar tersi bir süreçle evrene genellenir (Yıldırım ve Şimşek 2013: 62).

Bilimsel çalışmalarda kullanılabilecek örneklem yöntemlerini, birey, olay veya olgunun evren içinden örneklem olarak seçilme olasılığının eşit olduğu olasılıklı örneklem ve örneklemin araştırmacının inisiyatifine göre

belirlendiği amaçlı örneklem olarak sınıflandırmak mümkündür. Olasılıklı örneklem yöntemi daha çok nicel araştırmalarda tercih edilirken, amaçlı örneklem, gözlem, görüşme gibi tekniklerin ruhuna daha uygun olduğundan nitel araştırmalarda daha çok tercih edilir.

Nitel araştırmalarda örneklem belirlenirken evreni temsil etme derecesinden ziyade araştırma konusuna uygunluk dikkate alınır (Baltacı 2018: 244-245). Nitel araştırmalarda sıkça yapılan örneklem hatası evreni daha iyi yansıtacağı düşüncesi ile büyük örneklemlerle çalışmaktır. Hâlbuki nitel araştırmalarda önemli olan nicelik değil, araştırmanın amaçlarını karşılayan, detaylı veri sunabilecek örneklemin belirlenmesidir (Coyne 1997: 624).

Bu araştırmanın evreni TR72 Bölgesinde (Yozgat, Sivas, Kayseri) ikamet eden YMM'lerden oluşmaktadır. Bu bölgede, 2021 Ocak ayı itibariyle toplam 34 YMM vardır. Bu 34 YMM'den 30'u Kayseri'de, 3'ü Sivas'ta ve 1'i de Yozgat'ta ikamet etmektedir. Ancak, YMM'ler ile görüşmelere başlandıktan bir müddet sonra Yozgat'ta yaşayan tek YMM'nin Covid 19 virüsünden dolayı hayatını kaybettiği öğrenilmiş ve bu sebeple Yozgat örnekleme dâhil edilememiştir.

Evrenden örneklem seçerken kullanılan yöntem, konunun derinlemesine çalışılmasına olanak veren "amaçlı örneklem yöntemleri"nden biri olan "kartopu örnekleme yöntemi"dir. Zincirleme olarak örneklemin belirlendiği bu araştırmalarda veri doygunluğuna ulaşıldığında, başka bir ifade ile sorulara verilen cevaplar kendini tekrarlamaya başladığında araştırmanın veri toplama aşaması tamamlanır (Baltacı, 2019:373). Bu çalışmada kartopu örnekleme yöntemi ile zincirleme olarak görüşme yapılan her bir YMM aracılığı ile görüşme yapılacak bir sonraki YMM'ye ulaşılmıştır. Örneklem oluşturulurken araştırma evreninde en çok YMM'nin olduğu il olan Kayseri'de zincirin ilk halkasını oluşturan anahtar kişi YMM il temsilcisi olarak belirlenmiştir. Bu çalışmada veri doygunluğuna 16 YMM ile yapılan görüşmeler sonucunda ulaşılarak, veri toplama aşaması tamamlanmıştır.

Görüşülen 16 YMM'den 11'i YMM'lik mesleğini icra etmeye başlamadan önce SMMM, 4'ü vergi müfettişi ve 1'i de öğretim üyesi olarak görev yaptıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca katılımcılardan 1'i kadın 15'i erkektir. Katılımcı profiline dair diğer bilgiler, kimliklerin gizli tutulması için YMM 1 ve YMM 16 arasında değişen kodlarla tanımlanarak Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Görüşme Yapılan YMM'lerin Profili

Katılımcının Kodu	Görüşme Tarihi	Görüşme Süresi	YMM'lik Mesleğinin İcra Edildiği Süre	İkamet Edilen İl
YMM 1	18.01.2021	28 dk.	9 yıl	Sivas
YMM 2	20.01.2021	54 dk.	25 yıl	Sivas
YMM 3	23.02.2021	24 dk.	6 yıl	Kayseri
YMM 4	23.02.2021	29 dk.	13 yıl	Kayseri
YMM 5	23.02.2021	18 dk.	6 yıl	Kayseri
YMM 6	23.02.2021	60 dk.	6 yıl	Kayseri
YMM 7	23.02.2021	15 dk.	5 yıl	Kayseri
YMM 8	23.02.2021	32 dk.	6 yıl	Kayseri
YMM 9	03.03.2021	52 dk.	3 ay	Kayseri
YMM 10	03.03.2021	24 dk.	26 yıl	Kayseri
YMM 11	03.03.2021	44 dk.	7 yıl	Kayseri
YMM 12	03.03.2021	20 dk.	8 yıl	Kayseri
YMM 13	03.03.2021	97 dk.	6 yıl	Kayseri
YMM 14	09.03.2021	23 dk.	3 yıl	Kayseri
YMM 15	09.03.2021	33 dk.	3 ay	Kayseri
YMM 16	09.03.2021	25 dk.	4 yıl	Kayseri

Tablo 4'te görüldüğü üzere mülakat yapılan 16 katılımcının 2'si Sivas'ta 14'ü Kayseri'de ikamet etmektedir. Ayrıca en kısa görüşme 15 dakika sürmüş ve YMM 7 ile gerçekleştirilmiştir. En uzun görüşme ise 97 dakika sürmüş ve YMM 13 ile gerçekleştirilmiştir. Tüm katılımcılarla gerçekleştirilen görüşmelerin toplam süresi ise 9 saat 38 dakikadır. YMM'lik mesleğini icra etme süresi en kısa olan YMM'ler, 3 aylık süre ile YMM 9 ve YMM 15 iken en uzun olan YMM, 26 yıllık süre ile YMM 10'dur.

4.3.2. Veri Toplama ve Analiz Süreci

Derinlemesine bir literatür araştırması yapılarak bu çalışmaya katkı sağlayacağı düşünülen çalışmalardan ve araştırmacının konuyla ilgili bilgisinden hareketle mülakat soruları hazırlanmış ve sorularının araştırma amaçlarına uygunluğunu ve yeterliliğini tespit etmek için iki SMMM ve bir YMM ile görüşülerek, onların görüşleri çerçevesinde mülakat formundan bazı sorular çıkarmış ve forma yeni bazı sorular eklenmiştir.

Araştırmada veriler açık uçlu soruların yer aldığı yarı yapılandırılmış mülakat formu kullanılarak belirlenen gün ve saatte YMM'lerin ofislerinde gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda toplanmıştır. Görüşme esnasında YMM'lerin izni alınarak mülakatlar ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmış ve kayıtlar daha sonra Word dosyasına aktarılmıştır.

Araştırmanın temel sorusu "SMMM'ler muhasebe bilgi üretiminde muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere ne düzeyde uymaktadırlar?" olarak belirlenmiştir. Bu temel soruya bağlı olarak oluşturulan ve aşağıda sıralan üç bölüm altında yer alan toplam 16 soru çerçevesinde katılımcıların görüşlerine başvurulmuştur:

1. SMMM'lerin Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular:

- ✓ Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin muhasebe sistemine hâkimiyet ve sisteme uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?
- ✓ SMMM'lerin muhasebe temel kavramlarını ne düzeyde özümsediklerini düşünüyorsunuz? Hangi kavramlardan ayrılmalar gözlemlediniz? Bu ayrılmaların sebepleri ve sonuçları hakkında neler söylersiniz?
- ✓ SMMM'lerin hazırladıkları mali tabloların, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum niteliklerini ne düzeyde karşıladıklarını düşünüyorsunuz?

- ✓ İşletmelerin, muhasebe politikalarını oluştururlarken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıklarını düşünüyor musunuz? Bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisi var mıdır?
- ✓ SMMM'lerin, mali tablo ilkelerine uygun davranma düzeyleri hakkında düşünceleriniz nedir? İlkelere uygun olmayan işlemler yapıldığını gözlemlediniz mi? Gözlemlediyseniz bunun sebepleri ve sonuçları hakkında neler söylersiniz?
- ✓ SMMM'lerin tekdüzen hesap planına hâkimiyetleri ve bu plana uyumları konusunda neler söylersiniz?

2. SMMM'lerin Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular:

- ✓ Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin vergi mevzuatına hâkimiyet ve mevzuata uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?
- ✓ SMMM'ler beyanname imzalamadan yapmaları gereken sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini yürütürlerken yasal yükümlülüklerini ne düzeyde yerine getiriyorlar? Hangi yükümlülükleri yerine getirmediklerini gözlemlediniz? Sizce bu durumun muhasebe bilgi kalitesi üzerine ne tür etkileri vardır? Yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin sebepleri neler olabilir?
- ✓ SMMM'lerin yasal boşlukları (örneğin: vergiden kaçınma) mükellefin çıkarı doğrultusunda kullandıklarını gözlemlediniz mi? Gözlemlediyseniz bu tür uygulamaların işletmelerin mali tablolarına yansımalarının önemi hakkında neler söylersiniz?
- ✓ SMMM'lerin yasalara aykırı (hileli) işlemler gerçekleştirdiklerini gözlemlediniz mi? Gözlemlediyseniz hangi sıklıkta bu tür işlemlerle karşılaşıyorsunuz? Karşılaştığınız hileli işlemlerin türü ve sebepleri hakkında neler söylersiniz? Yasalara aykırılığın kasıtlı veya kasıtsız oluşu hakkında bir fikriniz var mı?

- ✓ SMMM'lere yönelik mali ve cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkında ne düşünüyorsunuz? Bu yaptırımlara rağmen SMMM'ler mevzuata aykırı yaklaşım içinde bulunuyorlar ise buna yol açan faktörler sizce neler olabilir?

3. SMMM'lerin Mesleki Etik İlkelere Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular

- ✓ Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara hâkimiyet ve bunlara uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?
- ✓ SMMM'lerin etik ikilemde (örneğin: mükellef – devlet) kaldıkları yönünde bir algı var. Buna katılır mısınız? Bu durumun muhasebe bilgi kalitesi üzerine yansımaları hakkında neler söylersiniz?
- ✓ SMMM'ler tarafından daha çok hangi tür etik dışı davranışlar sergilendiğini düşünüyorsunuz? Bu davranışların muhasebe bilgi kalitesine etkisi hakkında neler söylersiniz?
- ✓ Hangi faktörler SMMM'leri etik dışı davranışa yöneltiyor olabilir?

Yukarıda sıralanan bölümler haricinde 16. soru olarak katılımcılara "Son olarak bir bütün halinde konuya baktığınızda, SMMM'lerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin kalite düzeyi hakkında neler söylersiniz? Üretilen bilginin kalite düzeyini yüzde kaç olarak değerlendirirsiniz?" şeklinde bir soru yöneltilmiştir.

Ayrıca sorularla ilgili daha derinlemesine bilgi edinmek için görüşme esnasında katılımcılara "biraz daha açıklar mısınız, örnek verebilir misiniz, detaylandırabilir misiniz" gibi sondaj sorular yöneltilmiştir.

Araştırma sürecinde toplanan veriler içerik analizi ile ayrıştırma işlemine tabi tutulmuştur. Tümevarımcı bir analiz türü olan içerik analizinde araştırılan olgu veya olayın kökenlerine odaklanır. Bu analizle veri setinde sıklıkla tekrarlanan veya katılımcının vurgu yaptığı olay ve olgulardan kodlar çıkarılır. Kodlardan kavramlara, kavramlardan da temalara gidilir.

Diğer bir ifadeyle birbiriyle ilişkili olan kodlar belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilerek yorumlanır (Baltacı 2019: 377). Kodlama, kavram ve tema terimlerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Yıldırım ve Şimşek 2013: 163).

Kodlama: Verilerin karşılaştırma yapılması, ilişkilendirilmesi ve kavramlaştırılması için anlamlı bölümlere ayrıştırılarak isimlendirildiği süreçtir.

Kavram: İçerik analizinde temel analiz birimlerini oluşturan kavramlar, kodlara yüklenen anlamları ifade eder.

Tema: İçerik analizinde oluşturulan ve birbiriyle ilişkili olan kavramların belirli kategoriler altında sınıflandırılmasıdır.

Araştırmada, elde edilen verilerin analizini kolaylaştırmak için lisansı alınan Maxqda 2020 Analytics Pro yazılımı kullanılmıştır. Nitel veri analizi için yazılımların kullanılması, araştırmanın inandırıcılığını ve dolayısıyla güvenirliğini arttırıcı yönde katkı sağlaması bakımından önemlidir (Saillard 2010: 17). Maxqda yazılımının kullanımı sayesinde verilerin saklanması, düzenlenmesi ve özellikle kodlanması bakımından avantaj sağlanmıştır. Ayrıca bu yazılım üzerinden veriler, karşılaştırılıp birleştirilmek suretiyle kategorize edilmiş ve hazırlanan tablolar ile görsel hale dönüştürülmüştür.

4.3.3. Araştırmanın Geçerliği ve Güvenirliği

Bilimsel araştırmalarda geçerlik ve güvenirlik, en yaygın kullanılan iki en önemli ölçüttür. Genel olarak, geçerlik araştırma sonuçlarının doğruluğu ve genellenebilirliği ile ilgiliyken, güvenirlik tekrar edilebilirliği ile ilgilidir.

Bir araştırmanın sonuçları benzer durumlara genellenebiliyorsa geçerlik ölçütünü karşıladığından söz edilebilir. Ancak nitel araştırmalar daha çok sosyal olay ve olguları konu aldığından ve sosyal olaylarda sürekli bir değişim içinde olduğundan, nitel araştırmalar sistematik bir genellemeye uygun değildir. Bu sebeple araştırma sonucu doğrudan benzer durumlara

genellenemediğinden, dolaylı olarak bir dereceye kadar benzetilerek genellenebilir (Karagöz 2021: 932).

Nitel araştırmaların ruhu nicel araştırmalarda olduğu gibi genellemeye uygun olmadığından, bu tür araştırmalarda tarafsızlık, uzman görüşüne başvurma, teyit edilerek doğrulama, esneklik, gibi ölçütler kullanılarak araştırmanın geçerliği sağlanabilir (Merriam 2013: 210-213).

Bu araştırmada, katılımcılarla yüz yüze yapılan görüşmelerle (mülakatla) veriler toplanmış ve araştırmanın bulgular bölümünde katılımcıların ifadeleri, doğrudan alıntılanarak raporlanmıştır. Bu durum, araştırma raporunda, yöneltilen sorularla ilgili olarak katılımcıların algılarının tarafsız olarak yer alması ve dolayısıyla araştırmanın geçerliği açısından önemlidir.

Mülakat formunda yer alan soruların cevaplandırılması esnasında katılımcılara sık sık "ifadenizden bunu mu anlamalıyım?", "bunu mu kastettiniz?" gibi sorular yöneltilerek katılımcı ifadelerinin teyidi sağlanmıştır. Katılımcı doğrulaması adı verilen bu strateji, araştırmacının katılımcıları yanlış anlama veya kendi yargılarına göre sonuçları yanlış değerlendirme gibi durumları bertaraf etmeyi sağlayacak en önemli yoldur (Merriam 2013: 207).

Nitel araştırmalarda esneklik, geçerlik konusunda önemli bir adımdır. Araştırmacı görüşme esnasında gerekli gördüğü takdirde, katılımcılara görüşme formunda yer almayan yeni sorular yöneltebilir veya önceden planlanmayan yeni görüşmeler yapabilir (Yıldırım ve Şimşek 2013: 256).

Katılımcılara yarı yapılandırılmış açık uçlu soruların yöneltildiği bu araştırmada, nitel araştırmanın vermiş olduğu esneklik ile mülakat esnasında katılımcılara, konuyu detaylandırmalarını sağlamak amacıyla yeni sorular yöneltilmiştir.

Güvenirlik, araştırma sonuçlarının tekrar edilebilirliği ile ilgilidir. Diğer bir ifade ile araştırmanın aynı kişi, grup veya kurum üzerinden daha sonraki incelemelerde aynı veya yakın sonuçlara ulaşılması, araştırmanın güvenirliği ile açıklanır.

Ancak insan davranışları çok değişken olduğundan sosyal bilimlerde güvenirlik önemli bir problemdir. Araştırmacı güvenirliği artırmak için yanlış anlamaları ve yanlış değerlendirmeleri mümkün olduğu kadar azaltmaya çalışmalıdır (Şencan 2005: 500-501).

Bu araştırmada güvenirliği artırmak, dolayısıyla yanlış anlama ve değerlendirmeleri azaltmak için kayıt cihazı ile kayıt altına alınan görüşmeler, Word'e aktarıldıktan sonra katılımcılardan bazılarına iletilerek, tekrar kendileri ile mülakat yapılsaydı, yine aynı görüşleri paylaşıp paylaşmayacakları sorulmuş ve paylaşacakları yönünde dönüşler alınmıştır.

Lincoln ve Guba (1985) nitel araştırmaların geçerlik ve güvenirliği için doğruluk terimini kullanmışlar ve doğruluğunda aşağıda sıralanan dört kriter çerçevesinde sağlanabileceğini öne sürmüşlerdir (Şencan 2005: 501).

- ✓ İnanılırlık: Araştırmanın, konu ile ilgili uzmanlar tarafından incelenmesi ve doğruluğunun teyit edilmesidir.
- ✓ Aktarılabilirlik: Araştırma sonuçlarının benzer durumlar için sınırlı da olsa genellenebilmesidir.
- ✓ Dayanıklılık: Araştırma sonuçlarının zaman geçtikçe geçerliğini kaybetmemesidir.
- ✓ Teyit Edilebilirlik: Araştırmanın tarafsızlığı ve objektifliğinin belirlenmesi için ham veriler üzerinden uzman değerlendirmesine başvurarak aynı araştırma sonuçlarına ulaşılmaya çalışılmasıdır.

Nitel araştırmaların geçerlik ve güvenirliği, araştırmacının elde ettiği verilerle yaptığı yorumların araştırma evrenindeki kişinin, grubun veya kurumun gerçekleri ile örtüşme derecesine bağlıdır. Araştırmacı yanlı bir tutum içinde olmamalı, araştırdığı konuyu kendi gerçekliği içinde ele almalıdır (Karagöz 2021: 931).

Son olarak nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenirliğin sağlanabilmesi için, daha çok kaynak ve görüşe başvurulması, örneklemin yeterli büyüklükte seçilmesi, ulaşılan verilerin iyi bir şekilde saklanması ile çalışılan ortamın tam olarak araştırma raporunda belirtilmesi ve çalışmanın,

araştırmacının şahsi görüşlerinden bağımsız olarak tarafsız bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir (Baltacı 2019: 38; Denzin ve Lincoln 2008: 166).

Bu araştırmada derinlemesine bir literatür taraması yapılarak öncelikle kavramsal çerçeve net olarak ortaya konulmuş ve bu kavramsal çerçeveye göre mülakat soruları ana hatları ile belirlenmiştir. Örneklem büyüklüğü belirlenirken veri doygunluğu dikkate alınmış, mülakattaki ifadeler çok sık tekrar etmeye başlayıncaya kadar yeni katılımcılarla görüşülmeye devam edilmiştir. Görüşmeler katılımcıların kendilerini daha rahat hissettikleri ofis ortamlarında gerçekleştirilmiş, elde edilen veriler yedeklenerek depolanmıştır. Araştırma bulgularının yansız sunulması için bulgular başlığı altında, katılımcıların doğrudan ifadelerine yer verilmiştir.

4.3.4. Verilerin Kodlanması

Kodlama, verinin çeşitli yönlerden ele alınarak, küçük parçalar halinde etiketlenmesidir. Kodlama süreci, görüşme belgelerinde yer alan verilerin anlam bütünlüğünü koruyacak şekilde parçalara ayrılmasını içerir. Nitel araştırmalarda bir metinde hangi ifadelerin ne sıklıkta geçtiği, oluşturulan kodların yoğunluğu ve ağırlığı hakkında araştırmacıya bilgi vererek onun kayda değer bir kod olup olmadığına karar verilmesinde yardımcı olur (Miles ve Huberman 2016: 56).

Bu çalışmada, ses kayıt cihazına kaydedilen görüşmeler dinlenip vurgu yapılan ifadeler belirlenmiş ve kayıtların aktarıldığı belgeler okunarak Maxqda 2020 Analytics Pro yazılımı aracılığıyla kodlar oluşturulmuştur.

Beş ve üzeri frekansa sahip olan, diğer bir ifade ile en az beş kez tekrarlanmış ifadeler dikkate alınarak oluşturulan kodların yer aldığı kod bulutu Şekil 8'de görüldüğü gibidir.

Şekil 8. Kod Bulutu

En sık atanan kodları sözcük bulutları olarak görselleştirmek için kullanılan kod bulutunda yer alan sözcüklerin font büyüklüğü tekrarlanma sıklığı ile orantılıdır. Şekil 8'de görüldüğü üzere katılımcıların birinci olarak en sık tekrarladıkları ifade "ücret", ikinci en sık tekrarladıkları ifade "iş yükünün fazla olması", üçüncü en sık tekrarladıkları ifade ise "haksız rekabet"tir.

Bu çalışmada aşağıdaki dört tema altında toplanan kodlar ve bunların frekansları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tema 1: SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri

Tema 2: SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri

Tema 3: SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri

Tema 4: YMM'lerin sorunlara yönelik çözüm önerileri

Yukarıda sıralan ilk üç tema, aşağıda belirtilen üç bölüm altında katılımcılara yöneltilen sorulara alınan yanıtlar çerçevesinde oluşturulmuştur. Son tema ise katılımcıların görüşme esnasında ifade ettikleri sorunlar için önerdikleri çözümler dikkate alınarak oluşturulmuştur.

i. SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeylerini ve bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisini belirlemeye yönelik sorular

ii. SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeylerini ve bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisini belirlemeye yönelik sorular

iii. SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara uyum düzeylerini ve bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisini belirlemeye yönelik sorular

Tablo 5: Kod Sistemi

Kod Sistemi	Frekans	Kod Sistemi	Frekans	Kod Sistemi	Frekans	Kod Sistemi	Frekans
TEMA 1: MUHASEBE SİSTEMİNE UYUM	**144**						
Mali Tablo Niteliklerini Karşılamama	(24)	Temel Kavramlardan Sapmalar	(29)	Personeline İş Yaptırma	3	Bilgi Akışındaki Aksaklıklar	8
Karşılaştırılabilirlik	2	Tutarlılık	3	TDHP'na Uymaması	9	Muhasebe Sistemine Hâkim Olmama	3
Doğrulanabilirlik	1	Kişilik	1	Danışmanlık Yapılması	7	E Defter Uygulaması	2
Zamanında Sunum	2	Tam Açıklama	1	Danışmanlık Yapılmaması	11	Mali Tablo İlkelerine Uyulmaması	12
İhtiyaca Uygunluk	3	Özün Önceliği	4	Banka Kredisi	5	TDHP'na Hâkimiyet	10
Gerçeğe Uygun Sunum	15	Dönemsellik	7	Muhasebe Programlarının Kullanımı	7	Mali Tablo İlkelerine Uyulması	5
Anlaşılabilirlik	1	Sosyal Sorumluluk	3	Muhasebe Sistemine Hâkimiyet	8	İç Kontrol	1
		Tarafsızlık ve Belgelendirme	10				
TEMA 2: VERGİ MEVZUATINA UYUM	**196**						
Sahte Belge Kullanımı	18	Mevzuatın Takip Edilmemesi	13	Çapraz Kontroller	1	SUD'dan Sapmalar	(25)
Sahte Sigortalı	1	Hile Yapılması	9	Kurumsal Firmaların Uyması	3	Mütenasip Olmayan Belge	3
Vergi Odaklı	2	Cezai Yaptırımların Uygulanmaması	6	Vergi Kaçırmayı Önermemeleri	5	Envanter	4
İhtiyaçları Kadarıyla Mevzuata Hâkim Olmaları	1	İş Yükünün Fazla Olması	32	Stoklarla Oynanması	2	Reeskont	2
Vergi Mevzuatının Ayrıntılarına Hâkim Olmama	5	Kendi Bünyesinde Muhasebe Departmanı Olanlar	1	Karşıt İnceleme Yetkilerinin Olmaması	5	Amortisman	7
Mükellefin Talebine Göre Vergi Çıkarılması	11	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması	7	Genç Meslektaşların Mevzuata Daha Uygun Davranması	11	Şüpheli Tic. Alac. Karşılığı	9

Cezaların Caydırıcı Olması	11	Sık Sık Vergi Affı Düzenlenmesi	8	Yasal Boşlukların Kullanılması	15		
SMMM'lerin Mevzuat Bilgi Düzeylerinin Farklı Olması	2	Hata Yapılması	2				
TEMA 3: ETİK İLKELERE UYUM	**188**						
Haksız Rekabet	29	Kayıtdışılık	5	Mükellefi Kaybetme Kaygısı	11	Bilgi Eksikliği	3
Mesleki Bağımsızlık	12	İnsan Yapısı	1	Piyasa Koşulları	11	Başkasının Ruhsatını Kullanma	2
Etik İkilem	14	Dürüstlük	1	Ücret	39	Ruhsat Almanın Zorluğu	8
Tarafsızlık	5	Mesleki Özen	4	Eğitimin Yetersizliği	7	Mükellef Baskısı	20
Usta Çırak İlişkisi	3	Yasal Boşluklar	4	Denetim Yetersizliği	8	Vergi Afları	1
TEMA 4: ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	**18**						
Kota	8	Mükellefin Eğitimi	2	Vergi Aflarının Çıkarılmaması	1		
Branşlaşma	3	Denetimin Sıklaşması	1	Ücretin Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan Alınması	3		
DAHA ÖNCEKİ MESLEK	**16**						
SMMM	11						
Vergi Müfettişi	4						
Öğretim Üyesi	1						

Tablo 5'te görüldüğü üzere çalışmada 4 tema, 84 kod ve 562 frekans oluşmuştur. Bu frekansların 144'ü birinci tema altında, 196'si ikinci tema altında, 188'i üçüncü tema altında, 18'i dördüncü tema altında toplanmıştır. Temalar oluşturulurken bazı kodlar için iki seviyeli kodlama gerçekleştirilmiştir. Diğer bir ifade ile alt kodlar kümelenerek bir üst kod altında toplanmıştır. Birinci temada yer alan "mali tablo niteliklerini karşılama" kodu bu duruma örnektir. Bu kod; karşılaştırılabilirlik (2), doğrulanabilirlik (1), zamanında sunum (2), ihtiyaca uygunluk (3), gerçeğe uygun sunum (15), anlaşılabilirlik (1) alt kodlarının kümelenmesi ile oluşturulan bir koddur. Bu kodun frekansına (24), alt kod frekanslarının toplanması ile ulaşılmıştır. Birinci temada yer alan "temel kavramlardan sapmalar" kodu ile ikinci temada yer alan "sınırlı uygunluk denetiminden sapmalar" kodu iki seviyeli kodlamanın yapıldığı diğer kodlardır.

Çalışmada oluşan frekansların katılımcılarla yapılan görüşmelere dağılımı Tablo 6'da gösterildiği gibidir.

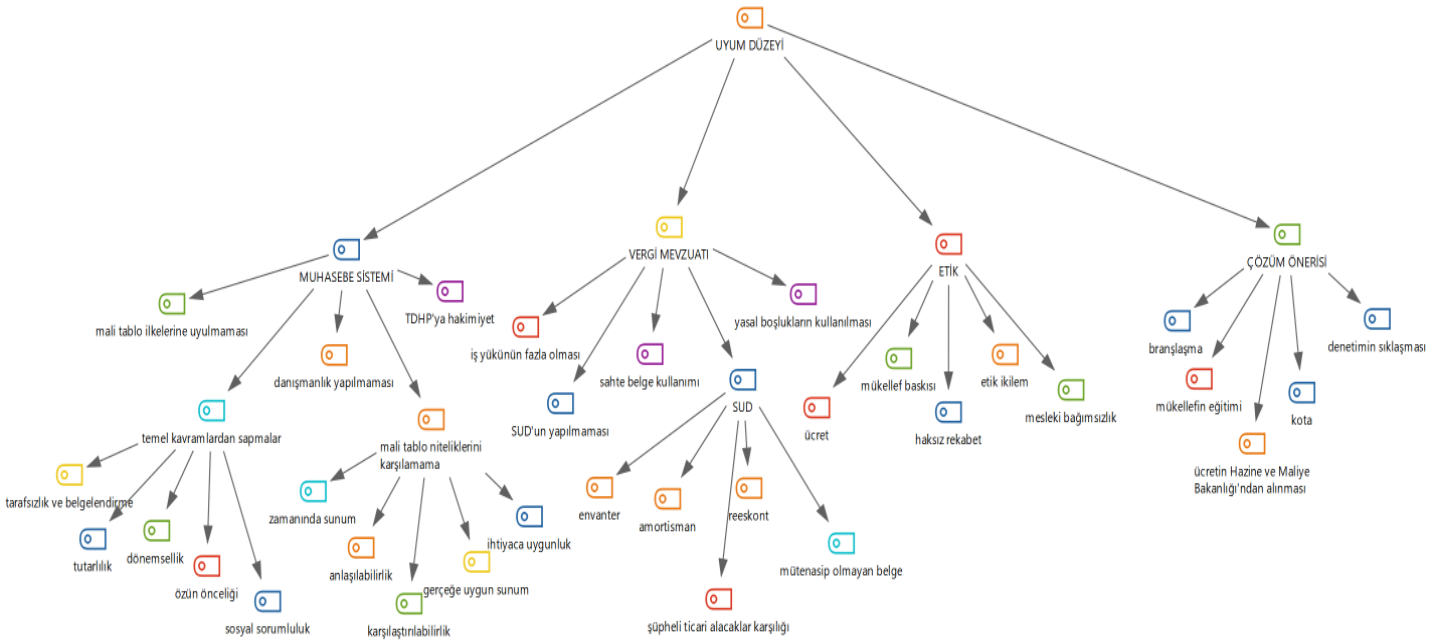
Tablo 6: Katılımcı Kod Frekansları

Katılımcı	Frekans
YMM 1	33
YMM 2	47
YMM 3	24
YMM 4	31
YMM 5	36
YMM 6	31
YMM 7	20
YMM 8	39
YMM 9	51
YMM 10	23
YMM 11	46
YMM 12	33
YMM 13	48
YMM 14	33
YMM 15	39
YMM 16	28
Toplam	562

Tablo 6'daki frekans yoğunluğuna bakıldığında frekans yoğunluğunun en yüksek olduğu görüşme, mülakat formundaki 51 bölümün kodlandığı YMM 9 ile gerçekleştirilen görüşmedir. 20 bölümün kodlandığı en düşük frekans yoğunluğuna sahip görüşme ise YMM 7 ile gerçekleştirilen görüşmedir.

4.3.5. Araştırmanın Kod-Alt Kod Modeli

Yapılan literatür taraması ve YMM'ler ile gerçekleştirilen görüşmelerden elde edilen verilerin analiz edilmesinin ardından araştırmanın kod-alt kod modeli Şekil 9'da görüldüğü gibi oluşturulmuştur.



Şekil 9. Araştırmanın Kod-Alt Kod Modeli

Şekil 9'da görülen model, hiyerarşik kod - alt kod modeline göre oluşturulmuştur. Model oluşturulurken kod sıklığı 5 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifade ile modelde her temanın altında en sık tekrarlayan 5 alt koda yer verilmiştir.

4.4. Araştırmanın Bulguları ve Yorum

Bu çalışmada verilerin analizi için kullanılan Maxqda yazılımı; araştırmacılara betimsel, ilişkisel ve karşılaştırmalı olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılabilecek bulgulara ulaşmalarına olanak tanıyan çeşitli analiz seçenekleri sunmaktadır (Aksu 2019:106).

Betimsel bulgular için; hangi temada, hangi katılımcının ne söylediğini, doğrudan alıntılarla yorum yapmadan vermek esastır. Aynı zamanda katılımcıların ilgili temadaki görüşlerine, kodları ilişkilendirerek yine o temaya ilişkin doğrudan alıntılarla çalışmada yer verilir (Günbayı 2019). Bu çalışmada ilişki kurulan kodlara dair ifadelere ilişkisel bulgular başlığı altında doğrudan alıntı yapılarak yer verildiğinden, tekrara düşmemek için aynı ifadelere betimsel bulgular başlığı altında yer verilmemiştir. Dolayısıyla temalar altında doğrudan alıntıların bazılarına betimsel bulgular başlığı altında yer verilirken bazılarına ilişkisel bulgular başlığı altında yer verilmiştir.

Bu çalışmada betimsel bulgular için alt kodların frekanslarına dair tablolar ve diyagramlar oluşturan "alt kodların istatistiği", ilişkisel bulgular için bir bölümdeki veya belgedeki iki kodun birlikte oluşumunu görüntüleyen "kod ilişkileri tarayıcısı" ve karşılaştırmalı bulgular için iki belge veya belge grubunu karşılaştırarak kodların iki grup arasında ne ölçüde ortak veya farklı gerçekleştiğini grafiksel olarak gösteren "iki vaka modeli" kullanılmıştır (www.maxqda.com, 2021).

Çalışmada SMMM'lerin bilgi üretiminde; muhasebe sistemine, vergi mevzuatına, etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri temaları altında betimsel ve ilişkisel bulgular gösterilmiş ve sonrasında üç temayı da içerecek şekilde iki farklı belge grubu (Sivas-Kayseri; SMM-Vergi Müfettişi) arasında karşılaştırma yapılarak ulaşılan bulgulara yer verilmiştir.

Betimsel bulgularda öncelikle belge ayrımı yapılmaksızın çalışmada oluşan kodlu tüm bölümlerin, Maxqda yazılımında analiz birimi olarak seçildiği alt kod istatistiği ile oluşturulan grafiklere yer verilmiş, daha sonra 16 katılımcın ifadelerinin yer aldığı 16 belgenin analiz birimi olarak seçildiği alt kod istatistiği ile oluşturulan grafiklere yer verilmiştir.

4.4.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeyleri

SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeylerine dair veriler, betimsel ve ilişkisel olarak analiz edilmiştir.

4.4.1.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular

1/1/1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 26/12/1992 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri No.lu MSUGT ile "*bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla*" aşağıdaki beş başlık altında düzenlemeler yapılmıştır.

- ✓ Muhasebenin Temel Kavramları
- ✓ Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- ✓ Mali Tablolar İlkeleri
- ✓ Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- ✓ Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

SMMM'lerin tekdüzen muhasebe sistemine uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla yukarıda sıralanan beş başlıktan yola çıkılarak, araştırmaya katılan YMM'lere aşağıda sıralanan içerikte sorular yöneltilmiştir:

- ✓ SMMM'lerin, muhasebe temel kavramlarına uyum düzeylerini belirlemeye yönelik sorular
- ✓ İşletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden ne düzeyde danışmanlık hizmeti aldıklarını belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin mali tablo ilkelerine uyum düzeylerini belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin hazırladıkları mali tabloların niteliklerini belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin tekdüzen hesap planına uyum düzeylerini belirlemeye yönelik sorular

YMM'lerin bu konudaki değerlendirmeleri kodlanarak Şekil 10'da gösterilmiştir.

Şekil 10. Muhasebe Sistemine Uyum Kod İstatistiği

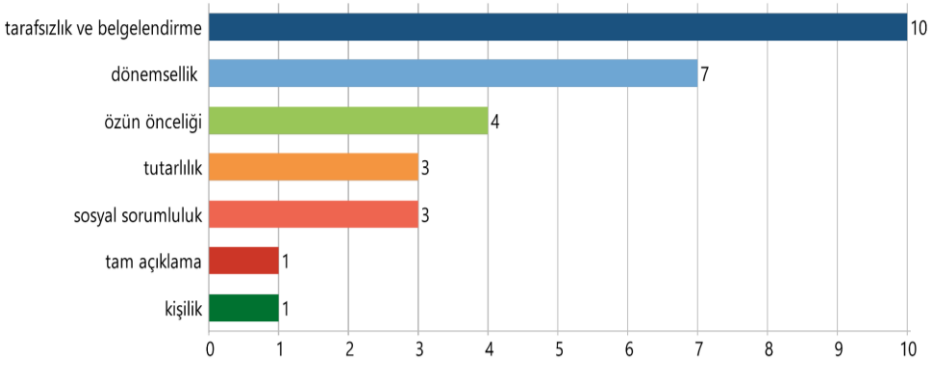
SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeyleri teması altında toplanan kodlar arasında en çok tekrarlanan, diğer bir ifade ile en yüksek frekansa sahip olan kodlar; Şekil 10'da temel kavramlardan sapmalar (29), mali tablo niteliklerini karşılamama (24), mali tablo ilkelerine uyulmaması (12) ve muhasebe politikalarını oluştururken danışmanlık yapılmaması (11) olarak görülmektedir.

4.4.1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramlarına Uyum

Mali tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe temel kavramlarının göz önünde bulundurulması gerekir. Söz konusu temel

kavramlar uluslararası geçerliği olan ve tüm dünyada muhasebe uygulamalarına yön veren temel esaslardır (Akdoğan ve Tenker 2010: 49).

YMM'ler ile yapılan görüşmelerde sapmaların olduğu ifade edilen temel kavramlar Şekil 11'de gösterilmiştir.



Şekil 11. Muhasebenin Temel Kavramlarından Sapmalar

Şekil 11'de görüldüğü üzere YMM'ler ile yapılan görüşmelerde, sapmaların gözlemlendiği temel kavramlar frekans yoğunluğuna göre sırasıyla tarafsızlık ve belgelendirme (10), dönemsellik (7), özün önceliği (4), tutarlılık (3), sosyal sorumluluk (3), tam açıklama (1) ve kişilik (1) kavramları olarak belirlenmiştir.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramından sapmaların olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 6, sahte fatura konusunda düzenlediği bir rapora ilişkin deneyimini şu ifadelerle dile getirmiştir: "Benim bir tarihte yazdığım bir rapor vardı. Savcılıktan istenen bir rapor. Bir otel işletmesine kapanan bir gıda işletmesi fatura kesmiş. Otel işletmesini sorguya aldırdım. Niye aldınız bu faturayı diye sorduğumda aldığım cevap şu: - Biz kuru fasulyeyi bir yerden nohudu başka bir yerden alıyoruz. Ancak bu alışı müstahsil makbuzu ile belgelendirsek yüzde 3 stopaj ödeyeceğimiz için kapanan firmadan fatura aldık.- Kapanan firma KDV'nin yarısına fatura satıyor. Mali müşavir arkadaşı sorgulattım. Onun cevabı ise: 3 senedir tahsil edemediğimiz

muhasebe alacağımız vardı. Firma gayri faaldi. Bende o yüzden yaptım bunu."

YMM 9: "Sahte belge düzenleme, kullanma organizasyonu içerisinde bulunan çok fazla SMMM olabiliyor. Yani beyannameyi mükellefin isteğine göre hazırlayan -hatır faturaları alıp onları kaydeden- SMMM'ler de var. SMMM sayısı o kadar çok ki. Genelleyerek konuşmak çok güç. İşini düzgün yapanları tenzih ederek konuşuyorum. Ama SMMM bir organizasyonun içerisinde yer alabiliyor. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge noktasında hatta çok fazla destekleyicisi olan SMMM'ler de oluyor bu organizasyonlarda. Ancak bunu fark edip bunu kayıt ettirmedim diyen SMMM'lerle de karşılaşıyoruz tabii. Ben bunu kontrol ettim, sordum soruşturdum, yeri geldi satın aldığı mala gittim iş yerinde baktım çok güvenilir gelmedi. Ben bunun sahte belge düzenleyicisi olmasından şüphelendiğim için kaydetmedim diyen SMMM'ler de oluyor. Hatta bazen müşteri kaybetme ihtimaline rağmen bunları da yapan SMMM'ler olabiliyor."

YMM 11: "Ayın yirmi dördünde-yirmi beşinde mükellef KDV matrahını muhasebecisine soruyor. Eğer KDV ödemek istemiyorsa son gün, son dakika elinde birkaç tane faturayla geliyor. Neden? Ödeme çıktığı için. Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge almış gelmiş. Meslektaş öyle olduğunu biliyor. Burada tabi bir paradoks başlıyor. Müsaade etmese en büyük tehdit; mükellefin defterimi alır giderim, başka mali müşavir mi yok mantığı. Mecbur kalıp kaydediyor."

Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun, belgelerle kanıtlanması gereğine ve önemine işaret eden tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, kişilik kavramını da tamamlayıcı niteliktedir. Zira muhasebe sürecinde kullanılan belgeler işletmeye dışardan gelenler olabileceği gibi işletmeden dışarıya gönderilenler veya sadece işletme içinde kullanılanlar da olabilir. Böyle bir sistemde muhasebe iç kontrol mekanizmasının kurulması ve uygulanmasının anlamlı ve reel bilgi üretimine sağlayacağı katkı tartışılmazdır (Akyol ve Küçük 2016: 57).

İç kontrol sisteminin bu konudaki faydasına işaret eden YMM 8, görüşünü şu ifadelerle dile getirmiştir: "Çok özellikli işlemler de bazen yanılgılar olabiliyor, yoksa çok oturmuş bir işletmede ve ardı ardına gelen hesap akışlarında çok yanılgılar, hatalar olmuyor. Bunu gerek kendi iç kontrollerinde gideriyorlar, gerekse program aracılığıyla bu zaten çok daha bariz ortaya çıkabiliyor. Ama vergi mevzuatında çetrefilli bir takım düzenlemeler var. İşte o alanlarda belki mali müşavir arkadaşların iş yoğunluğundan hesaplarda hata yaptıkları durumlar olabiliyor."

Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların, beklentilerine ve amaçlarına ne derece ulaştıklarını görebilmeleri, performans değerlendirmesi yapabilmeleri ve gelecek için proje üretebilmeleri analiz ve yoruma imkân tanıyan verilerin kullanımı ile mümkündür. Verilerin analiz edilebilmesi ve anlamlı yorumlamaların yapılabilmesi ise veri üretiminin, her kesim için ortak bir tanıma sahip zaman aralığında gerçekleşmesine bağlıdır. İşte bu zaman aralığı muhasebe biliminde dönem olarak adlandırılır.

İşletmelerin sınırsız kabul edilen ömrünün belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemler itibariyle maliyet-kâr analizlerinin yapılması, ekonomik ve mali durumunun değerlendirilmesi pazar payı ve verimliliğinin analiz edilmesi gibi amaçlarla her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilmesi dönemsellik ilkesinin özünü oluşturur (Akyol ve Küçük 2016: 54).

Dönemsellik kavramı, tahakkuk ilkesi ile yakından ilişkili olup bu kavramdaki sapmalar aynı zamanda tahakkuk ilkesinden de ayrılma anlamına gelmektedir. Bu ilkeye riayet edilmeden hazırlanan mali tablolarda, faaliyet sonuçları sağlıklı bir şekilde görülmeyeceği gibi mali tabloların karşılaştırılabilirlik niteliği de zedelenecektir.

Dönemsellik kavramından sapmaların olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 5: "Zarar eden mükellef SMMM'den vergi çıkarmasını istiyorsa, SMMM o yıl yazması gereken giderin bir kısmını ertesi yıla

devretmek zorunda kalıyor. Burada muhasebeci meslektaşlarımızdan kaynaklanan sapmalar değil de ticaretin işleyişi gereği sapmalar oluyor."

YMM 6: "Dönem ayırıcı hesaplarda çok hatalar var. Bu hatalar gelecek yıl gelirlerinde olabilir ya da gelecek yıllar için alınan avanslar veya verilen avanslar da olabilir. Bunu özellikle düzgün çalışmayan mali müşavir arkadaşlarımız için söylüyorum. Bunları tam özümseyemediler gibi geliyor bana."

YMM 9: "SMMM'ler gelecek yıllara ait gelirler, gelecek yıllara ait giderler hesaplarına çok fazla kayıt yapmaktan kaçınıyorlar açıkçası. Dönemsellik kavramından sapmalar oluyor."

Özün önceliği kavramından sapmaların olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 3: "Özün önceliği kavramından ayrılmalar olabiliyor. Bu biraz mevzuatın karmaşıklığından kaynaklanıyor. Bunun sonucunda da yanlış finansal tablolar ortaya çıkıyor diyemeyiz belki ama tartışmalı konular olabiliyor."

YMM 13: "Özün önceliği kavramından sapmalar var. Örnek olarak şu durumu gösterebiliriz: Bir fırın bir de şubesi var. Şubeye bir ruhsat almış sonrasında A kişisine kiraya vermiş. Ticaret odasındaki kayıtta şube olarak gözüküyor. Yasal prosedür tamam. Ancak gelen gaz faturası, elektrik faturası, su faturası kimin adına geliyor. Bu mükellefin adına geliyor. Hâlbuki orayı kiracı işletiyor. Şimdi burada meslek mensubunun şunu yapması lazım. Bunu ya kanunen kabul edilmeyen giderlere alacak ya da özün önceliği kavramı gereği bu faturayı kiraya verdiği kişiye yansıtacak. Ama bunların hiçbirisi yapılmıyor."

YMM 15: "Aslında muhasebe işlemleri ile sadece vergisel zorunluluklar yerine getiriliyor. Mesela vergisel açıdan gelen faturanın içeriği çok önemli görülmüyor. 770'e de kaydedilse 760'a da kaydedilse faaliyet gideri olarak görünüyor sonuçta. Maalesef yapılan kayıtlar sadece vergisel amaçlı. Bana göre şirketlerin hayatta kalabilmeleri için, kendilerini idame ettirebilmeleri için yönetimsel muhasebe çok çok önemli. Dış

muhasebe de maalesef bunlar gözden kaçtığı için yönetimsel muhasebeye yönelik sağlıklı kayıtlar tutulmuyor. Özün önceliğine çok riayet edilmiyor diye düşünüyorum."

Özün önceliği kavramı, muhasebe bilgilerinin işletme içi ve işletme dışı paydaşlara sunulmasında gerçek durumun mali tablolara yansıtılması bakımından sosyal sorumluluk kavramının ve kişilik kavramının bir uzantısı olarak değerlendirilebilir. Bu kavram meslek mensubunun, mesleki bilgi ve becerisinin önemini ve mesleki yargı kullanımını ön plana çıkaran bir kavramdır.

Sosyal sorumluluk kavramından sapmaların olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "Ticari faaliyetler kayıt dışı olunca o işlemlerin kaydının yapıldığı birimde yani muhasebe sistemlerinde sosyal sorumluluğun yerine getirileceğini düşünmek mümkün değil. Bir başka sorunda muhasebe bürolarında ücret tahsilatlarında ciddi bir sorun var. Yeterli seviyede gelir elde edemeyince bağımsızlık ilkesine, sosyal sorumluluğa riayet edileceğini kimse iddia edemez."

YMM 10: "Mali müşavirlerin iş yoğunluğu o kadar fazla ki, iş angaryası o kadar çok ki mevzuatı takip etme imkânı yok çoğunun. Onun içinde bildikleri kadar kavramlara uyuyorlar. Sosyal sorumluluk kavramından mali müşavirin haberi bile yok belki. Mali müşavirler kendileri karar verebiliyorlar mı? Hayır. Mükellef ne derse onu yapıyor. Dolayısıyla sosyal sorumluluk yok."

YMM 14: "Temel kavramlar çok fazla önemsenmiyor. SMMM, mükellef ne isterse onu yapmak zorunda kalıyor. Sosyal sorumluluktan da uzaklaşıyor. Bunun nedeni de mükellefi kaybetme kaygısı."

Muhasebe meslek mensupları mükellefe karşı sorumlu oldukları kadar topluma karşı da sorumludur. Bu sorumlulukları gereği, objektif bir bakış açısıyla tüm bilgi kullanıcılarına eşit mesafede olmalıdırlar. Muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmeleri, ticari

hayatta güvenin tesis edilerek kaynakların doğru alanlara yönlendirilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Muhasebede kişilik kavramı, sosyal sorumluluk kavramının uygulanmasında bir ön koşul olarak değerlendirilebilir. Muhasebe işlemlerinin objektif ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi ancak, işletmenin sahibinden, ortaklarından, çalışanlarından veya diğer ilgililerden bağımsız bir kişiliği olduğunun kabulü ile sağlanabilir.

Kişilik kavramından sapmaların olduğu yönünde bir YMM aşağıdaki ifadelerle görüş bildirmiştir.

YMM 9: "Kişilik kavramı noktasında ortaklara borçlar, ortaklardan alacaklar hesapları ile avans hesapları amacı dışında kullanılabiliyor. SMMM'lerin bilgi düzeylerinden dolayı değil, piyasa biraz onları oraya doğru evrimlediği için bu hesaplar kullanılıyor."

Tutarlılık kavramından sapmaların olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 11: "Kasa bakiyesinin her zaman için borçlu olması lazım. Kasanın alacak bakiyesi verdiği durumlara şahit oldum. SMMM'ye sorduğumuzda daha bütün kayıtları işlemedik gibi doğru olmayan bazı gerekçeler gösteriyor. Kasanın bakiyesinin alacak vermesi çok istisnadır. Çok özel durumdur. Hep dövizdedir bir kasa, kurda değişiklik olur o zaman olabilir. Bu ihtimalin dışında olmaz. Ancak bu çok sık karşılaştığımız bir durum. Hani tutarlılık? Kasa bakiyesi nasıl alacak verebilir."

YMM 15: "A faturası bu yıl bir hesaba, gelecek yıl başka bir hesaba alınabiliyor. Bazen öyle mali tablolara denk geliyoruz ki, bakıyorsunuz şirket periyoduk olarak faaliyetine devam etmiş. Olağanüstü bir durum yok. Olağanüstü bir yatırım yok. İki yılına bakıyorsunuz 720 işçilik giderlerinde sapma olmuş, yüzde 30 düşmüş mesela. Neden düşmüş? Detayına indiğinizde bakıyorsunuz ki, bir yıl işçilikleri 720'de takip etmiş, bir ertesi yıl 770'e çekmiş veya genel yönetim giderlerini bir önceki yıl 720'de takip etmiş, sonraki yıl da tamamını 770'e çekelim demiş. Bu durum meslek mensubu değiştiğinde de karşımıza çıkıyor. Defteri alan yeni SMMM bir

önceki SMMM'nin kayıt düzeninde devam etmediği için hesap planı bile değişiyor. Dolayısıyla sağlıklı bir karşılaştırma ve tutarlı bir veriden bahsedemeyeceğimiz kanaatindeyim."

Tam açıklama kavramı, mali tabloların sunulması bakımından tutarlılık kavramı ile bütünleşmektedir. Mali tablolardan yararlanacak kişi ve kurumlara, isabetli kararlar almalarına yardımcı olacak ölçüde yeterli ve anlaşılır bilgilerin sunulması ancak birbirini takip eden dönemlerde muhasebe politikalarının değiştirilmeden uygulanması ile mümkündür.

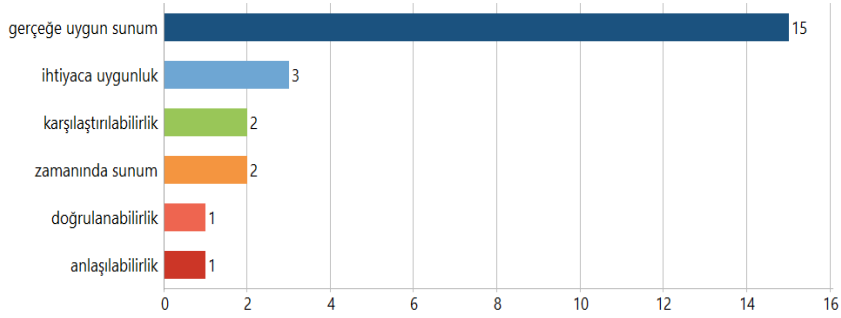
Tam açıklama kavramından sapmaların olduğu yönünde bir YMM aşağıdaki ifadelerle görüş bildirmiştir.

YMM 13: "Tam açıklama kavramına tam olarak uyulduğunu tahmin etmiyorum. Çünkü uyulsa aynı bilançodan üç farklı sonuç çıkmaz."

4.4.1.1.2. Mali Tablo Niteliklerine Uyum

İşletmede meydana gelen olayları belirli periyotlarda işletme sahiplerine, kredi verenlere, yatırımcılara ve diğer ilgililere sunmak muhasebenin en önemli görevlerinden biridir. İşletmenin mali durumu ile yakından ilgilenen bu gruplar işletmenin mali yapısını, kârlılığını ve kullandığı fon kaynaklarını bilmeye ihtiyaç duyarlar (Akdoğan ve Tenker 2010: 3). Bilgi kullanıcılarının bu ihtiyaçlarının etkin bir şekilde karşılanabilmesi için hazırlanan mali tabloların bazı nitelikleri taşıyor olması gerekir.

Görüşülen YMM'lere göre SMMM'lerin hazırladıkları mali tablolarda karşılanmayan mali tablo nitelikleri Şekil 12'de gösterilmiştir.



Şekil 12. Mali Tablo Niteliklerini Karşılamama

Şekil 12'de görüldüğü üzere YMM'ler ile yapılan görüşmelerde SMMM'lerce hazırlanan mali tablolarda en çok karşılanmayan nitelik gerçeğe uygun sunum (15) olarak belirtilmiştir. Karşılanmayan diğer nitelikler ise sırasıyla ihtiyaca uygunluk (3), karşılaştırılabilirlik (2), zamanında sunum (2), doğrulanabilirlik (1) ve anlaşılabilirlik (1) olarak belirtilmiştir. Frekans yoğunluğu olarak ilk iki sırada yer alan gerçeğe uygunluk ve ihtiyaca uygunluk bir finansal bilginin faydalı olabilmesi için taşıması gereken temel niteliksel özelliklerdir.

Bir mali tablonun gerçeğe uygunluk ve ihtiyaca uygunluk niteliklerini karşılamadan, destekleyici nitelikler olan karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum niteliklerini karşılamasının bilgi kullanıcıları açısından yeterince fayda sağlamayacağı aşikârdır.

Bir işletmedeki finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan mali tablolar, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdürebileceği varsayımına dayanılarak ve tahakkuk esasına göre hazırlanırlar (Akdoğan ve Tenker 2010: 39). Mali tabloların kapsadığı bilgilerle, bilgi kullanıcılarına fayda sağlayabilmesi için her şeyden önce gerçeğe uygun olarak sunulması gerekir.

Görüşülen YMM'lerden mali tabloların gerçeğe uygunluk niteliğini karşılamadığı yönünde görüş bildirenler genel olarak, kayıt dışılık ve bilgi akışındaki aksaklıklar nedeniyle gerçeği yansıtmayan belgelerle kayıt tutulabildiğini, sık sık çıkarılan vergi aflarına bağlı olarak mali disiplinin

bozulduğunu, mali tabloların sunulan kesimin beklentilerine göre hazırlandığını dile getirmişlerdir. YMM'lerin bu konuda ki görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "Gerçeğe uygunluk konusunda Türkiye'deki tüm bilançolarda sıkıntı var. Türk finans dünyasının en büyük sıkıntılarından biri de bilanço yapılarının bozulmuş olması. Sürekli varlık barışı adı altında kanun çıkararak, işletmelerin gerçek varlık durumlarını bilançolarına yansıtmalarını istiyor devlet. Ancak kayıt dışı ekonominin olduğu yerde bunları düzeltme şansınız yoktur. Son 20 yıldır çıkan vergi afları ile mali disiplin bozuldu. Biliyorsunuz muhasebe mesleği bir disiplin mesleğidir. Bu disiplin bozuldu. Dolayısıyla gerçeğe uygun değerleri bulmanız mümkün değil."

YMM 2: "Özellikle muhasebe bürolarında yürütülen muhasebe çalışmaları sonucunda ortaya konulan mali tablolar firmaların gerçek durumunu yansıtmıyor. İşletme yönetimi mali tablodaki bilgilere ihtiyaç duymadan, bankadaki durumuna, stok durumuna bakarak işletmesine yön vermeye çalışıyor. Ancak bankadan kredi çekmek gibi bir durum söz konusu olduğunda mali tabloya ihtiyaç duyuyor. Kredi almaya yönelik bir olumsuzlukla karşılaştığı takdirde mali tabloların düzeltilmesi noktasında muhasebeci ile fikir alışverişinde bulunuyor. Bu noktada mükellefle SMMM arasında büyük bir kopukluk var. Ben bir YMM olarak firmanın mali tablosunu incelemeye aldığımda, mali tabloya bakarak bu firmanın da gerçek mali durumu budur diyemiyorum. Bu durum işletme yöneticisinin bilgisizliğinden olabiliyor veya önemsemediğinden olabiliyor. Bizim istediğimiz mali tabloların yüzde yüz olmasa bile en azından yüzde seksen gerçeği yansıtmasıdır. Ancak bu maalesef olmuyor. Kendi bünyesinde muhasebe departmanı olan büyük firmaların oluşturduğu mali tablolar % 80-90 gerçeği yansıtır durumda."

YMM 8: "SMMM'lerin hazırladığı mali tablolar aslında ne kadar gerçeğe uygun? Burada SMMM'nin bir kabahati yok. Ülkede ne yazık ki hiçbirimizin; hiçbir SMMM'nin, YMM'nin arzu etmediği bir kayıt dışılık

hâkim. Kayıt dışılık olunca SMMM elindeki belgeye göre bir mali tablo hazırlıyor ama o mali tablo ne kadar gerçeği yansıtıyor o tartışılır."

YMM 10: "Mükellef faturayı getirip SMMM'ye bunu işle diyor. Bu fatura gerçek mi? Değil mi? Sahte mi? Ne kadarı gerçek? Bunu mali müşavirin bilme şansı yok. Onun için gerçeğe uygunluk SMMM'nin önüne gelen belgeyle sınırlı."

YMM 16: "Muhasebe standartlarının uygulanmadığı işletmelerde kayıtlar cari değerle tutulmuyor. Bu işletmelerde, kayıtlar maliyet esasına göre tutulduğundan gerçeğe uygunluktan bahsedilemez."

Mali tablolardaki bilgilerin karar almada yarar sağlaması, kararlarla ilgili olmasına ve karar alıcının ihtiyacına cevap verecek uygunlukta olmasına bağlıdır. Bunun içinde bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması, karşılaştırılabilir olması ve zamanında sunulması gereklidir. Ancak bu özellikleri taşıyan bilgiler mali tablo kullanıcıları için faydalı olabilir (Akdoğan ve Tenker 2010: 39).

Mali tabloların ihtiyaca uygunluk niteliğini karşılamadığı yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 11: "SMMM'ler ihtiyaca uygun mali tablo hazırlıyorlar ama kimin ihtiyacına uygun? Taraf olarak devlet var, birden fazla ortaklıysa ortaklar var, özellikle alacaklılar var, borçlular var, çalışanlar var. Finansal tabloların birçok kullanıcısı var. Herkesin ihtiyacı farklı olabilir. Şimdi temelde işletmenin ihtiyacına göre mali tablolar oluşturuluyor veya yasal zorunluluklardan dolayı devletin ihtiyacına göre oluşturuluyor. Diğer taraflar çok dikkate alınmıyor ihtiyaç noktasında. Mesela işletmenin kredi kullanması gerekiyor. Kredisine uygun mali tablo olması için gerekli düzenlemeler, ayarlamalar yapılıyor. İhtiyaca uygunluk bu çerçevede değerlendirilebilir."

YMM 14: "İhtiyaca uygun nitelikte mali tablo hazırlanmasını isteyen mükellef sayımız çok fazla değil. Buna bağlı olarak piyasa koşullarını da dikkate aldıklarında mali müşavirlerimiz, çok fazla eğitim almış olsalar bile, mali tablo niteliklerini karşılayan tablolar hazırlayamıyor."

Mali tabloların zamanında sunum niteliğini karşılamadığı yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 9: "Mali tablolar sunulması gereken zamanda sunuluyor ama defterler tam olarak 31.12'de kapanıyor mudur? Mesela tam tasdike gidiyoruz, bir önceki dönemin açılış kayıtları daha şubat sonunda bile yapılmamış olabiliyor. Ancak elektronik defterler, beratların alınması bu noktada artık zorlayıcı oldu."

YMM 11: "Zamanında sunum genellikle gerçekleşmiyor. Özellikle banka kayıtları. Birçok işletmede birçok meslektaş tarafından bankalar, genelde son dakikaya kadar işlenmemiş oluyor. En büyük sıkıntı bu diye düşünüyorum."

Düşük frekanslar araştırılan olguya dair deneyimlenen tutarsızlıklar veya istisnai durumlar hakkında bilgi verebileceği için, bir kodun frekans yoğunluğunun yüksek olması kadar düşük olması da önemlidir (Creswell 2013: 185).

Mali tabloların doğrulanabilirlik niteliği ile alakalı bir YMM, aşağıdaki ifadelerle görüş bildirmiştir.

YMM 9: "E defter uygulamasından önce defterler genellikle incelemede istenildiği zaman yazdırılırdı. Yazdırılmayan bu defterlere vergileri değiştirmeyecek şekilde geriye dönük kayıtlar yapılabilirdi. Bu kayıtların doğrulanabilirliği daha sorgulanabilir belki. Ancak elektronik deftere geçiş ile birlikte bunun biraz daha kontrol altında tutulduğunu düşünüyorum."

Mali tabloların karşılaştırılabilirlik niteliği ile alakalı bir YMM, aşağıdaki ifadelerle görüş bildirmiştir.

YMM 11: "İşletmenin kendi bir önceki yılındaki mali tablosu bile tutarlı değil ki. Duruma göre ayarlanmış. O zaman neyle karşılaştıracağız? Başka bir işletme ile başka bir sektör ile karşılaştırmak da çok sağlıklı olmaz. Tabi benim bu kastettiklerim tekdüzen muhasebe sistemine göre oluşturulan mali tablolar. Standartlara göre oluşturanları kastetmiyorum."

Mali tabloların anlaşılabilirlik niteliği ile alakalı bir YMM, aşağıdaki ifadelerle görüş bildirmiştir.

YMM 11: "Anlaşılabilirlik yani büyük ölçüde kurumsal olan işletmelerin mali tabloları daha anlaşılabilir. Alt kırılımlarına girdiğinizde daha detaylıdır kayıtlar. Ancak nispeten küçük işletmelerde bunu söylemek çok mümkün değil."

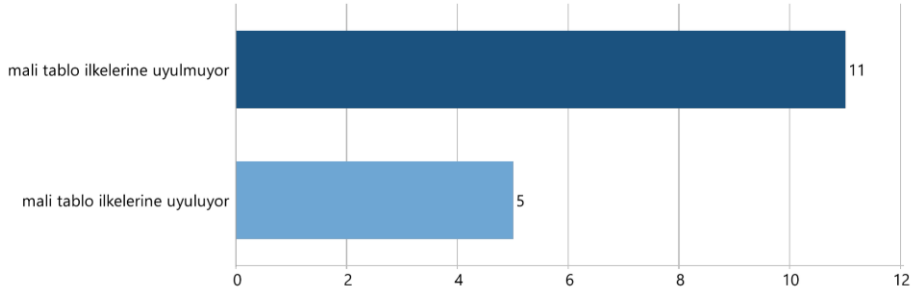
4.4.1.1.3. Mali Tablo İlkelerine Uyum

Mali tablo ilkeleri, temel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosu ile bunların dipnotları ve eklerinin düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.

"Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır." (1 Seri No.lu MSUGT)

Gelir tablosu ilkelerinin amacı ise; *"satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır."* (1 Seri No.lu MSUGT)

Şekil 13'te görüldüğü üzere, görüşülen 16 YMM'den 5'i SMMM'lerin mali tablo ilkelerine uygun olarak tabloları hazırladıkları yönünde görüş bildirirken 11'i mali tablo ilkelerine uyulmadığı yönünde görüş bildirmiştir.



Şekil 13. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Mali Tablo İlkelerine Uyumu

Mali tablo ilkelerine uyum sağlandığı yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 3: "Mali tablo ilkelerine uygun davranmalarıdır beklenen. Doğru olan o. Sapmalar oluyor mu? Oluyordur. Ama bilerek ve isteyerek yapılan şeyler değil. Muhasebe hataları üzerine daha çok sıkıntılar çıkıyor. Onda da gerekli düzeltmeleri zaten meslektaşlarımız yapıyor."

YMM 7: "Genel olarak mali tablo ilkelerine uyuluyor. Fakat bu meslek mensubu arkadaşa bağlı. Ufak bir azınlıkta da olsa uygun olmayan işlem yapan arkadaşlar da var ne yazık ki. Bunu bilinçli olarak yapan bile var."

YMM 9: "SMMM'ler, mali tablo ilkelerine uygunmuş gibi gösterme noktasında ustalar açıkçası. Ben bunu biraz daha müfettişlik tarafından bildiğim için söylüyorum. İlkelere uygun olarak tablolar çıkıyor ancak bazen alt kırılımlara inildiği zaman uygun olmayan durumlar tespit edilebiliyor denetimlerde. Yoksa görünür düzeyde ilkelere uygun tablolar çıkıyor."

YMM 15: "Genel olarak evrak akışında bir sıkıntı olmadığı müddetçe çok afaki uyumsuzluklar olmadığı kanaatindeyim. Çünkü en nihayetinde meslek mensubuna ne verirseniz karşılığında onu alıyorsunuz. Ama tabi meslek mensubu şunu da düşünmek zorunda, yapılan her işlemden kendisi de sorumlu. Zaten bir meslek mensubu kolay yetişmiyor, dört yıllık üniversiteyi bitirecek, sonrasında staja başlama sınavını geçecek, staj, ruhsat sınavı… Meslekle alakası olmadığı halde sadece kitabi bilgilerle belgelendirilmiş insanlar da var tabi. Ancak bunlar çok azınlıkta. Diğer

taraftan gerçekten mesleğin içerisinde yetişmiş insanlar bu süreç sonunda zaten belli bir yetkinlik düzeyine ulaşmış oluyorlar ve ilkelerden çok sapmamaya gayret ediyorlar. Çok istisnai durumlar tabi ki hariç."

YMM 16: "Genelde ilkelere uyuluyor. Uyulmuyorsa sebebi mükellef baskısıdır, onunla karşılaşmasıdır."

Mali tablo ilkelerine uyulmadığı yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki bazı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

YMM 4: "Mali müşavirlerin yapmış olduğu işlemlerde, mali tablolar çok sağlıklı çıkmıyor. Bunları gözlemliyoruz. İşverenin belki talebi öyle. Sadece vergi odaklı işlemlerin yapılmasını istiyor, bekliyor. Mali müşavirde ücret olarak karşılığını yeterince alamadığı için, bilgi akışı doğru olmadığı için fazla emek sarf etmiyor."

YMM 5: "Mali tablo ilkelerine uyulması imkânsız. Kanun koyucu, kanun koymuş. Bu böyle olması gerekir diyor ama bir de piyasanın gerçekleri var."

YMM 8: "Mali müşavirler çoğunlukla mali tablo ilkelerine uymaya gayret ediyorlar ama bu kayıt dışılıkla birleştiği zaman, firmanın ihtiyaçlarına göre talepleri mali müşaviri zorladığı zaman görüyorum ki mali tablolarda bazı olumsuz kalemler yer alabiliyor. Aslında bunun o hesaba uygun olmadığını mali müşavirde biliyor bence ama işte biraz kayıt dışılık zorluyor biraz da vergilemedeki adaletsizlik. Kayıtlar arasında yer değişikliğine sebep olabiliyor. Yoksa mali müşavir biliyor aslında hangi hesapta yer alması gerektiğini ama doğru hesaba yazdığınız zaman doğru muhasebeleştirdiğiniz zaman bunun illaki bir vergi karşılığı oluyor ve vergi çok gönüllü ödenen bir şey değil. Zaten cebren tahsil edilir diyor kanunda da. Dolayısıyla mali müşavirlerin de bu anlamda zorlandığını düşünüyorum."

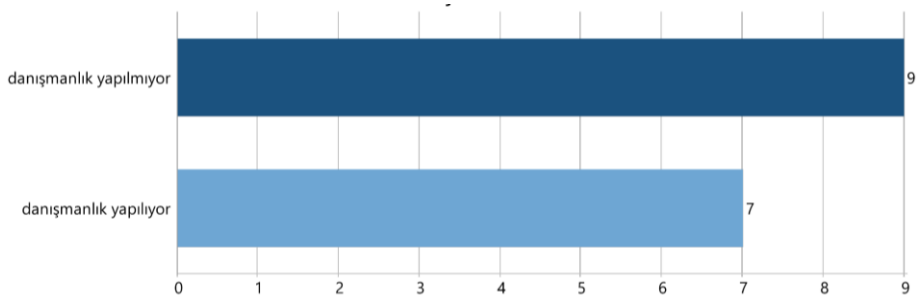
YMM 11: "Mali tablo ilkelerine uygun davranma düzeylerinde sapmalar var. Mali tablolar hazırlanırken yaşanan en büyük kaygı bir inceleme olursa burada canımız yanmasın, başımız ağrımasın düşüncesi. Mali tablolarda da buna dikkat ediliyor. Birkaç sene önceki incelemede eğer

gelen müfettişler mesela, ortaklardan alacaklara, borçlara, kasa bakiyelerine baktıysa o birkaç sene zarfında bunlara dikkat ediliyor. Başka bir incelemede amortisman kayıtlarına, dönem sonu işlemlerine bakıldıysa bunlara dikkat ediyor. Dolayısıyla mali tablolar da buna göre oluşturuluyor. Yani ilkelere göre değil günün şartlarına göre oluşuyor."

4.4.1.1.4. Muhasebe Politikalarının Oluşturulmasında SMMM'lerden Danışmanlık Hizmeti Alımı

Mali tabloların düzenlenmesi, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletmeler kendi yönetim amaçlarına uygun bir biçimde mali tabloları düzenleme hakkına sahiptirler. Bu husus işletmeler tarafından, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında değişik muhasebe politika ve yöntemlerinin benimsenmesi ve uygulanması sonucunu da doğurmaktadır. Ancak tekdüzen muhasebe anlayışı ile muhasebe işlemlerinde ve mali tablolarda belli asgari müşterekler oluşturmak suretiyle muhasebe birimlerinin daha bilimsel ve verimli çalışması amaçlanmaktadır. Bilimsel çalışan bir muhasebe birimi, hem işletme ortakları ve yöneticileri için hem de işletme ile ilgilenen diğer kişi ve kuruluşlar için daha objektif, daha reel, daha hızlı, daha kesin ve daha anlamlı veriler üretecektir (Akyol ve Küçük 2016: 63-67).

YMM'ler ile yapılan görüşmelerde katılımcılara, işletmelerin muhasebe politikalarını oluştururlarken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti alıp almadıkları sorulmuş ve alınan cevaplar Şekil 14'te gösterilmiştir.



Şekil 14. SMMM'lerin Danışmanlık Hizmeti Verme Durumu

Şekil 14'te görüldüğü üzere görüşülen 16 YMM'den 9'u işletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti almadıkları yönünde görüş bildirirken, 7'si aldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

İşletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti almadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki bazı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Firma sahipleri muhasebecilerine elbette danışıyorlar ancak SMMM'ler verdikleri bilgilerle firmalara yön verme durumunda değiller. Hem defterlerini tutuyorum hem de danışmanlık hizmeti veriyorum diyen muhasebeci sayısı çok az. Büyük şehirlerde büyük firmalar için bu söz konusu olsa da küçük şehirlerde çok az. Danışmanlık hizmetinin bilgi kalitesini artırması, meslek mensubunun kendisini yetiştirmiş olması ile alakalı. O kadar geniş bir mevzuat söz konusu ki, SMMM'de mutlaka mevzuat eksikliği oluyor. Bir firmaya danışmanlık yapılacaksa mevzuata komplike şekilde hakim olmak lazım. Mevzuatı çok iyi takip etmek lazım. Çünkü mevzuat çok sık değişkenlik arz ediyor."

YMM 4: "Öyle işletmelerimiz var ki mali müşavirden daha fazla araştırmış, daha fazla bilgi sahibi olmuş. Dolayısıyla mali müşavirlerin işi bu anlamda oldukça zor. Çünkü her işveren kendi iş kolunu daha iyi öğreniyor, araştırıyor, ince noktalarını biliyor ama bir mali müşavir birçok iş kolunda işletmelerin muhasebesine baktığı için her alanda uzmanlaşması, onun özelliklerini tam anlamıyla öğrenmesi zaman alıyor. Danışmanlık hizmeti de maalesef hizmet sektörü. Özellikle Türkiye'de çok gelişmiş bir sektör değil. Buna işverenler bir bedel ödemek istemiyorlar. Bu tür bilgileri bir bedel ödemeden almak istiyorlar. Dolayısıyla mali müşavirlerin danışmanlık hizmeti verip, bilgi kalitesi üzerinde olumlu etkiler sağladığını düşünmüyorum."

YMM 9: "Danışmanlık yapan SMMM sayısı biraz daha az. SMMM'ler daha çok kaydeden kişi olarak görülüyor. Kendini geliştirmiş ise belki meslekte yüzde on SMMM gerçekten danışmanlık hizmeti verebiliyor

ve işletmeyi yönlendirebiliyor. SMMM'ler ilk etapta basit şeylerde yönlendirme yapıyorlar. Vergiyi bilen, muhasebe sistemini bilen kişiler olduklarından, işletmelerin SMMM'lerden danışmanlık hizmeti almaları, muhasebe bilgi kalitesini olumlu yönde etkiler."

YMM 10: "Mali müşavirden kesinlikle bilgi almazlar, fikrini sormazlar. Hiç görmedim. Hiç tanık olmadım ki bir firma, mali müşavirine herhangi bir konuda fikrini sorsun. En çok da finansman konusunda sorması gerekir. Nakit akışımız nedir? En azından bunu sorması gerekir. Onu bile sormaz."

YMM 11: "İşletmeler de, meslektaşlar da SMMM'deki o son M'yi, yani müşavir bölümünü atlamış durumda. SMMM'ler tarafından sadece muhasebe işlemleri yürütülüyor. Buradaki en büyük sıkıntı ücret politikası. Belirlenen bir tarifi var aslında ama bu tarifenin işletmenin büyüklüğü, evrak yoğunluğu, sektörü, çalışan sayısı gibi faktörlerin dikkate alınarak belirlenmesi gerekir. Bu ücret belirlenirken aslında müşavirliği de içermeli. Birçok meslektaş açısından ücretler maalesef son derece düşük. Böyle olunca da SMMM, ancak muhasebe bölümüne yetişebiliyor ya da yapabiliyor."

YMM 13: "Türkiye genelinde yüzde 2 ile 5 arasındadır danışmanlık alan. Mali müşavire defter tuttukları için tekrardan bir ücret ödeyip de teknik bilgi alma gibi bir durum yok. Mali müşavirlerin de bu konuya ilişkin böyle bir teknik bilgi verme becerisi yok. Olanlar da zaten müşteri ile aynı frekansta buluşamıyor. Mali müşavir ile ilişkilerinde şu var: -Benim açığımı mali müşavir biliyor, ben bundan ayrılırsam başka birinden danışmanlık hizmeti alırsam bu beni ihbar eder.- Bu mantıkla işveren danışmanlık hizmeti alımından kaçınıyor."

YMM 14: "İşletmeler genelde muhasebe politikalarını oluştururken herhangi bir şekilde ne mali müşavirlerden ne de yeminlilerden her hangi bir danışmanlık almıyorlar. Çünkü çalışma tarzı hala, İç Anadolu Bölgesi için söyleyeyim, eski sistem, kara düzen devam ediyor. Yani aldım sattım. Bundan ibarettir ama mal alıp satmakla iş bitmiyor. Aynı zamanda bu işin

bir muhasebe tarafı var. Bir devlet tarafı var ve bir de finansman tarafı var. Bu sacayaklarını eksik kuruyorlar. Eksik kuran işletme zaten çok fazla varlığını sürdüremiyor. Bu sacayaklarının hepsini tamamlamış olan mükellefler ise kurumsallaşıyor. Bu kurumsallaşmayı yapan mükellef zaten uzun süreli yaşıyor. Bunun somut örneği de bu bölgede çok fazla, binlerce firma var. Ancak bunların çoğunun geçmişi çok geriye gitmiyor. Bu, kara düzen çalışmaya devam etmelerinden kaynaklanıyor."

YMM 15: "KOBİ altı firmalar çok fazla danışmanlık talep etmiyorlar işin gerçeği. Genellikle mali müşavirle anlaşırken ücret politikasını dikkate alıyorlar. Yani sen ne kadar düşük ücretle defter tutuyorsan, ne kadar şirketin iç işlerine çok fazla müdahil olmuyorsan, yönlendirmiyorsan ya da yaptıkları bir hatada eleştirmiyorsan maalesef sen iyi mali müşavirsin. Ne kadar onları belli bir sistematiğe çekmeye gayret edersen o kadar problemli mali müşavirsin. Tabi biraz daha KOBİ üzerine çıkıp biraz daha bilinçli mükellefler ile karşılaştığımızda; ben defterimi bir şekilde zaten hallediyorum benim iç muhasebem de var ama bunun yanında ben yönlendirme istiyorum. Hem mevzuat anlamında hem de yönetimsel anlamda danışmanlık desteği istiyorum diyen bilinçli mükelleflerimiz de var. Onlar biraz daha kurumsal firmalar."

İşletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki bazı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "KOBİ boyutundaki işletmeler, muhasebe politikalarını genelde mali müşavire danışarak uygularlar. Muhasebe politikalarının bir meslek mensubuna danışılarak oluşturulması muhasebe bilgilerinin kalitesine elbette ki artıracaktır."

YMM 6: "İşletme sahibi işe başlamadan önce çalışacağı SMMM'yi belirler. İşletmenin kuruluşuyla ilgili genelde bütün işlemleri SMMM'ler yapar. İşletme sahibi pek buralarda bulunmaz. Bir tek işyerinin ünvanını, adresini, faaliyet konusunu belirler. Onun dışındaki işleri SMMM arkadaşlarımız yaparlar. Bunun dışında işletme faaliyetine devam ederken,

işine bağlı SMMM arkadaşlarımız devamlı işyerlerini ziyaret ederler. İş sahibi ile neler yapılıyor, neler yapılmıyor görüşürler. İş sahibinin bir takım problemleri varsa onları yerinde dinlerler. Ona göre de çözüm getirirler. Yani SMMM arkadaşların oldukça etkisi var."

YMM 7: "İşletmeler mali müşavirlerden danışmanlık hizmeti alıyorlar. Hatta kendi alanlarına girmeyen konularda bile aldıkları oluyor. Bunun da elbette bilgi kalitesi üzerinde olumlu etkisi var. Onları ister istemez araştırmaya sevk ediyor."

YMM 8: "İşletmelerin SMMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıklarını düşünüyorum. Hatta olması gerekenden çok daha fazlasını aldıklarını düşünüyorum. Mali müşavirleri aslında işletmelerin birçok resmi işlemleriyle ilgili tam odak noktasında. Hatta o kadar ki bazen mali müşavirleri ilgilendirmeyen konularda bile mali müşavirlerden danışmanlık aldıklarını, almayı zorladıklarını düşünüyorum."

YMM 12: "işletme sahipleri SMMM'lerden bilgi alıyor. Hatta fazla fazla bilgi almaya çalışıyorlar. Eğer bir işletme sahibi akademik boyutuyla da bu işin eğitimini aldıysa zaten mali müşavirin bütün söylediklerini harfiyen uyguluyor ama sermayeden bir yerlere gelmişse o zaman uygulamayabiliyor. Mali müşavirlerin işletmenin her sürecine müdahil olmaları tabii ki işlemlerin kalitesini çok çok arttırıyor. En azından düzenli bir işleyiş oluyor."

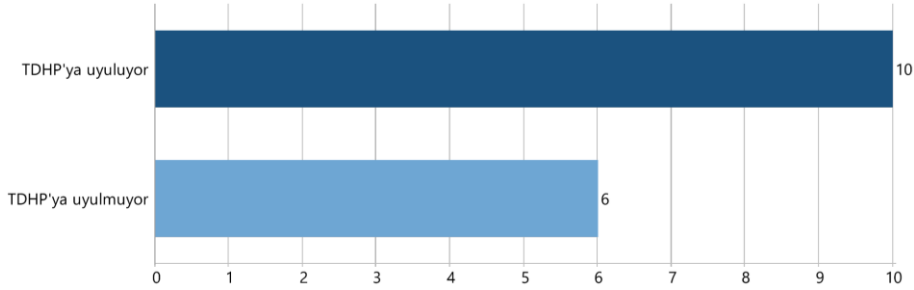
4.4.1.1.5. Tekdüzen Hesap Planına Uyum

İşletmeler muhasebe sistemlerini 1 Seri No.lu MSUGT'te öngörülen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar. Hesapların nasıl çalışacağı kapsam ve işleyiş bakımından ilgili tebliğ de açıklanmıştır.

İşletmelerce kayıtların standartlaşmış bir plan çerçevesinde tutulması, muhasebe bilgilerinin sağlıklı bir şekilde karşılaştırılmasını olanaklı kılacak ortak bir dil oluşturmaktadır.

Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliği sağlanması büyük önem arz etmektedir. Diğer taraftan mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde tekdüzen hesap planı uygulanmasının, denetçinin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı açıktır (Akyol ve Küçük 2016: 71).

YMM'lerle yapılan görüşmelerde, SMMM'lerin tekdüzen hesap planına uyumlarının değerlendirilmesi istenmiştir. Katılımcıların bir kısmı bu plana uyulduğu yönünde görüş bildirirken bir kısmı uyulmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu görüşlerin dağılımı Şekil 15'te görüldüğü gibidir.



Şekil 15. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Tekdüzen Hesap Planına Uyumu

Şekil 15'te görüldüğü üzere görüşülen YMM'lerden 10'u SMMM'lerin tekdüzen hesap planına uygun olarak kayıt tuttukları yönünde görüş bildirirken 6'sı hesap planına uymadıkları yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin tekdüzen hesap planına uygun olarak kayıt tuttukları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "Tekdüzen hesap planına hâkimler. Lisans mezunu olmayan bu mesleğe zaten giremiyor. Okulda da bunun eğitimi veriliyor. Bunun yanında staj döneminde ve sınav dönemlerinde almış oldukları eğitimlerle de bu konuyu öğreniyorlar."

YMM 2: "Şuan tamamen tekdüzen hesap planında uyulmuş durumda. Zaten hesap planına adapte olamayan meslek mensubu bu işi yapamaz. Kullanılan muhasebe programlarında her şey hazır zaten. Burada mali müşavire kalan hangi evrakın, hangi işlemin hangi hesaba kaydedileceği noktasında doğru karar vermek. Bunun için de hesap planında yer alan hesabın karakterini çok iyi bilmesi ve kavramlara uyması gerekiyor."

YMM 7: "Genel olarak tekdüzen hesap planına hâkim arkadaşlar ve bunu genel anlamda uyguluyorlar. Bir de tekdüzen hesap planı çok rutin işliyor. Aslında teferruata girmeden uyguluyorlar diyelim. Hesap planındaki hesapların belki onda birini ancak kullanıyorlar."

YMM 8: "Tekdüzen hesap planına hâkim arkadaşlar. Ben yazdığım raporlarda hesap planına aykırı çok bariz bir şey görmüyorum. Ufak tefek belki hesap hataları oluyor ama zaten şimdi programlar bunu düzeltmeye elverişli. Belki çok özellikli işlemler de bazen yanılgılar olabiliyor, yoksa çok oturmuş bir işletmede ve ardı ardına gelen hesap akışlarında çok yanılgılar, hatalar olmuyor."

YMM 11: "Tekdüzen hesap planı 1994 yılından beri uygulanıyor. Epey bir müddet oldu. Yani artık bu konuda çok sıkıntı yok. Tekdüzen genel itibariyle uygulanıyor. Genel itibariyle diyorum. Tabii yine sapmalara rastlanıyor ama hemen hemen bütün meslektaşlar da tekdüzen hesap planına hâkim ve buna uygun oluşturuyorlar kayıtları. Muhasebe sistemine uyum ile ilgili konuştuğumuz konular arasında en olumlu cevap verebileceğim konu bu diyebilirim."

SMMM'lerin tuttukları kayıtlarda, tekdüzen hesap planına uygun davranmadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki bazı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Özellik arz eden hesaplarda, örneğin karşılıklar, kur farkları, şüpheli ticari alacaklar karşılıkları bunun gibi özellik isteyen konularda çok fazla titizlik gösterilmiyor. Muhasebe şuan biraz klişeleşmiş durumda. 4-5 kalem altında topladığımız mesela mal alış, mal satış, genel gider, sabit kıymet alışları, satışları bu gibi konular tamamen öğrenilmiş

durumda. Ancak özellik arz eden bazı durumlarda meslek mensupları bazen yetersiz kalabiliyor."

YMM 12: "Muhasebe paket programları olmasaydı mali müşavirler bu konuyla alakalı olarak herhalde kendilerini daha çok köreltmezlerdi. Bir ay içerisinde mali müşavirlerin kullandıkları hesaplar belli zaten. Alış fatura kaydı, satış fatura kaydı. Belli başlı kalemler haricinde mali müşavirlerin çoğunun tekdüzen hesap planına hâkim olduğunu zannetmiyorum. Bu gün bir inşaat muhasebesi bile özellikli bir iş gibi görülüyor. Hâlbuki çok da özellikli iş değil. Sadece kullanılmayan bazı hesaplar var o kadar."

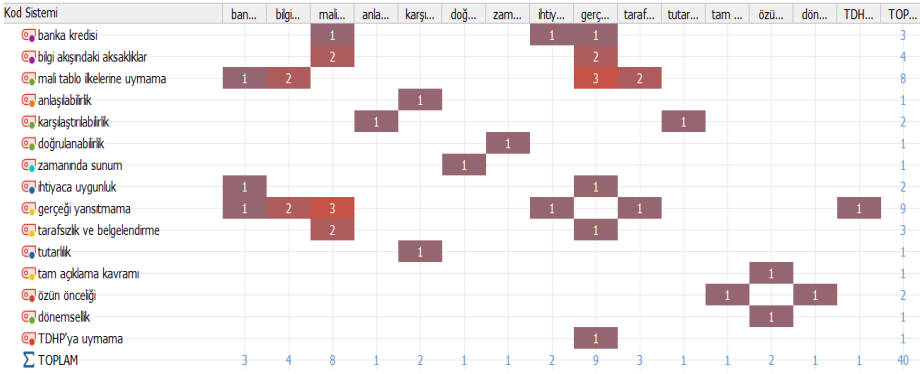
YMM 13: "Hesap planına tam olarak hâkim değillerdir. Ancak elektronik sistemde o kayıtlı olduğu için şu hesaba girer deyip o hesaba atılıyor. Ama o hesap torba hesap olarak kullanılıyor. Yanlış kullanılıyor. Hesabın açılımını bilmiyor. Bir hesap var, o hesabın numarasını bilebilir, hesabın adını bilebilir. Ancak hesabın içeriğini bilmez. Buraya hangi faturaların işleneceği hakkında bilgi sahibi olmayabilir. Ben genel olarak konuşuyorum, içlerinde gayret edenler var. Bu da ortalamaya vurduğumuzda yüzde otuzu geçmez."

YMM 14: "Mesela alınan sipariş avansları diye bir hesap var biliyorsunuz. Bu hesabı kullanan çok görmedim. Bu hesap yerine alıcılar hesabı kullanılıyor. Sonrasında alıcılar hesabı negatif bakiye veriyor. Mesela mal almadan daha önce veresiye çalışmış. Diyelim ki 10.000 lira borcu var. Karşı taraf borcuyla beraber 30.000 TL göndermiş. Gelen 30.000 TL'nin tamamı alıcılar hesabının alacak kısmına kaydedilmiş. 20.000 TL alacak bakiyesi veriyor. Normalde olması gereken ne? 10.000 TL'yi alıcılar hesabının karşına yazıp kapatacak. 20.000 TL'yi de alınan sipariş avanslarına yazacak. Bunu kullanmıyor. Bunların çoğunu ben müfettişlikte gördüm."

4.4.1.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular

Nitel araştırmalarda kodların frekans yoğunluğu kadar, birbirleriyle nasıl bir ilişki sergilediği de üzerinde durulması gereken önemli bir konudur (Creswell 2013: 185).

SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeyleri teması için oluşturulan kodların birbiriyle nasıl bir ilişki sergiledikleri Şekil 16'da gösterilmiştir.



Şekil 16. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Muhasebe Sistemine Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi

Şekil 16'da görülen kodlar arasında, diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili olduğu görülen kod, gerçeği yansıtmama (9) kodudur.

Gerçeği yansıtmama kodu ile en ilişkili bulunan kod tekrarlanma sıklığına göre mali tablo ilkelerine uymama (3) kodu olarak görülmektedir. Yani hazırlanan mali tabloların gerçeği yansıtmadığını dile getiren YMM'lerden üçü aynı zamanda mali tablo ilkelerine uyulmadığını da dile getirmiştir.

İlişki kurulan diğer kodlar ise bilgi akışındaki aksaklıklar (2), banka kredisi (1), ihtiyaca uygunluk niteliğinden sapmalar (1), tarafsızlık ve belgelendirme kavramından sapmalar (1), TDHP' ya uymama (1) kodları olduğu görülmektedir.

Gerçeği yansıtmama kodunun ilişkili olduğu kodlara dair katılımcı ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Gerçeği Yansıtmama - Mali Tablo İlkelerine Uymama:

YMM 8: "Mali müşavirler çoğunlukla mali tablo ilkelerine uymaya gayret ediyorlar ama bu kayıt dışılıkla birleştiği zaman, firmanın ihtiyacına göre talepleri mali müşaviri zorladığı zaman görüyorum ki mali tablolarda bazı olumsuz kalemler yer alabiliyor."

YMM 13: "Bilanço kime verilecekse ona yönelik hazırlanıyor. Örneğin bir inşaat şirketinin bilanço üzerindeki borç ve sermayenin bir orantısı vardır. Bilanço bu orantıya göre uyarlanıp veriliyor. Yani bilanço makyajlanıyor."

YMM 2: "Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre uyarlanmış muhasebe programları var. Meslek mensubu kayıtları muhasebe sisteminin doğasına uygun şekilde kaydediyorsa, kavramlara sadık kalarak işlediyse zaten sonucunda mali tablolar muhasebe sistemine uygun bir şekilde çıkıyor. Yapılan kayıtlar program aracılığıyla sonuç hesaplarına zaten aktarılıyor ama önemli olan gerçeği yansıtıyor mu?"

Gerçeği Yansıtmama - Bilgi Akışındaki Aksaklıklar:

YMM 9: "Aslında muhasebeci mükellefe göre şekil alıyor. Evraklar düzenli gelmiyorsa, bilgi düzenli gelmiyorsa SMMM'ler biraz daha olması gerektiği gibi kayıt yapıyorlar. Kendi kafalarına göre. Muhasebede gerçeği yansıtan kayıt sisteminin olması lazımken, o zaman gerçeği yansıtmıyor."

YMM 4: "Özellikle muhasebesini dışarda tutturan küçük işletmelerde, bilgi akışı sağlıklı olmadığı için tamamen vergi odaklı mali tablolar hazırlanmakta. Cezalardan çekinildiği, korkulduğu için. Ama gerçek bilgileri yansıtmayan; cari hesaplar, banka işlemleri veya bunun dışındaki mali tablolarda yer alması gereken bilgiler yönünden çok eksik tablolar ortaya çıkmakta. Tamamen vergi dairesine verilecek beyannameye odaklanılmış durumda. Sağlıksız, gerçek bilgileri içermeyen mali tablolar ortaya çıkmakta. Bunu oranlarsak yüzde sekseni aşağı yukarı böyle."

Gerçeği Yansıtmama - Banka Kredisi:

YMM 2: "İşletme yönetimi sadece bankalardan kredi alma talepleri olduğunda mali tablolarla ilgileniyorlar. Bankaların kredi vermeye yanaşmadığı durumlarda da hesapları rötuşlayarak bilançolarla oynuyorlar."

Gerçeği Yansıtmama - İhtiyaca Uygunluk Niteliğinden Sapmalar:

YMM 2: "İşletme sahipleri işletmelerinin nereye gittiğini finansal anlamda okuma konusunda çok zayıflar. Özellikle muhasebe bürolarında yürütülen muhasebe çalışmaları sonucunda ortaya konulan mali tablolar firmaların gerçek durumunu yansıtmıyor. İşletme yönetimi mali tablodaki bilgilere ihtiyaç duymadan, bankadaki durumuna, stok durumuna bakarak işletmesine yön vermeye çalışıyor."

Gerçeği Yansıtmama - Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramından Sapmalar:

YMM 8: "Mali müşavirin belgeye dayalı ürettiği mali tablonun gerçeği yansıttığını düşünüyorum. Ama o belgenin gerçeği ne kadar yansıttığı veya bilançoya yansıyan verilerin ne kadar gerçeği yansıttığı tartışılır."

Gerçeği Yansıtmama - TDHP'ya Uymama:

YMM 6: "Öyle enteresan bilançolar geliyor ki, şöyle söyleyeyim altı-yedi hesap işlenmiş sadece. Kasa, banka, sermaye, kâr var. Devreden KDV bile yok belki de. Ne stoklar var, ne ticari mallar var, ne üretim var. Üretim işletmesinin kayıtlarını 153 nolu hesapta takip etmişler. Ya da ticari işletme 151 den takip etmişler. Mali müşavir işinin başında değilse, personeline iş yaptırıp kontrol etmemişse, bu şekilde devam etmiş gitmiş."

SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeyleri teması altında ilişkilendirilen diğer bazı kodlara dair katılımcı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

Mali Tablo İlkelerine Uymama - Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramından Sapmalar:

YMM 13: "Örneğin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge aldıklarını görüyorsun. KDV ödememek, gelir ya da kurumlar vergisini aşağı çekmek için ücret ödemeden alınan bir fatura. Hatta gerçekte bir mal ya da hizmet ifası olmaksızın karşılıklı giriş çıkış yaparak ücret ödenmiş gibi fatura alınıyor."

Mali Tablo İlkelerine Uymama - Bilgi Akışındaki Aksaklıklar:

YMM 10: "Mali tablo ilkelerine, gelen belgeler çerçevesinde uyuluyor. Gerisi yok."

YMM 2: "İşletme sahibi ile mali müşavir arasındaki bilgi akışı çok önemli. Mali müşavire iletilmeyen bir bilginin ne yasal kayıtlarda ne de mali tablolarda görülmeyeceği aşikâr."

Mali Tablo İlkelerine Uymama - Banka Kredisi:

YMM 14: "SMMM'ler mükellef odaklı çalışıyorlar ve dolayısıyla mükellef ne istiyorsa öyle hareket ediyorlar. Eğer ki mükellef banka ile çalışıyorsa, bankacılık sistemine uygun vaziyette mali tablolar hazırlanıyor. Gelir tablosu, bilanço ve nakit akım tabloları hazırlanıyor."

1 Seri No.lu MSUGT'te açıklanan gelir tablosu ilkelerinden biri *"gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir"* ilkesidir. Yukarıda verilen örnek ifadeler, bu ilkeden sapmaların yaşandığına işaret etmektedir.

4.4.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeyleri

SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeylerine dair veriler betimsel ve ilişkisel olarak analiz edilmiştir.

4.4.2.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular

VUK'ta vergi ödevlisi sıfatıyla kendilerine, vergi mükelleflerinin bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme gibi şekli vergi ödevlerini doğru ve eksiz olarak yerine getirmelerine aracılık etme yetkisi verilen SMMM'lerin, bu yetkilerinden kaynaklanan mali ve cezai sorumlulukları aynı kanunda düzenlenmiştir.

SMMM'ler, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmaması halinde mali yaptırımla, vergi ziyaına iştirak etmeleri halinde ise cezai yaptırımla karşı karşıya kalabilmektedirler.

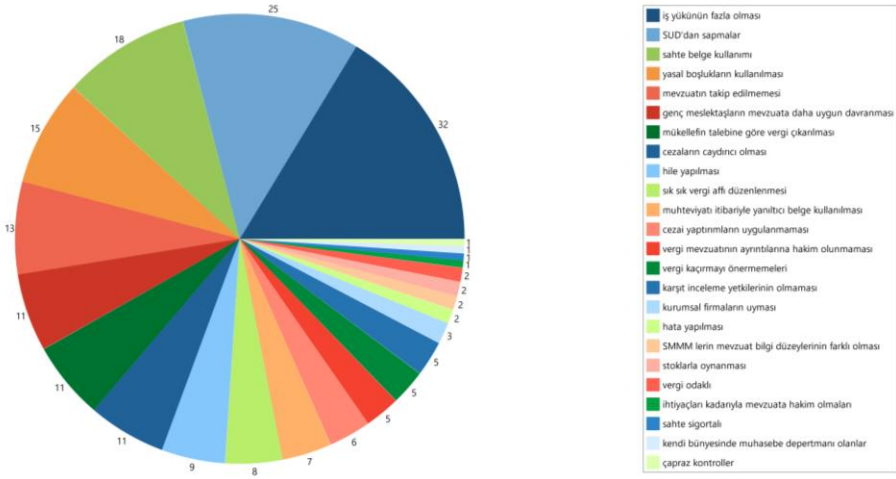
SMMM'lerin, mali sorumlukları nedeniyle vergi beyannamelerini imzalamadan önce sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir. Sınırlı uygunluk denetimindeki yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmezler ve bir vergi ziyaı meydana gelirse, vergi inceleme elemanlarının hazırladığı inceleme raporunda bu ziyaıda beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanmasıyla, SMMM'lerin vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları VUK md. 227'de hükme bağlanmıştır.

Ayrıca vergi ziyaı cezasını gerektiren fiillere iştirak eden ve VUK md. 371'de açıklanan pişmanlık şartlarına uygun olmayan fiillerinden dolayı SMMM'lere cezai müeyyide uygulanacağı da VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde hükme bağlanmıştır.

SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla SMMM'lerin yukarıda değinilen yetki ve sorumluluklarından yola çıkılarak, araştırmaya katılan YMM'lere, aşağıda sıralanan içerikte sorular yöneltilmiştir:

- ✓ SMMM'lerin, sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini gereği gibi yapıp yapmadıklarını belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin yasal boşlukları mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıp kullanmadıklarını belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin yasalara aykırı hileli işlemler yapıp yapmadıklarını belirlemeye yönelik sorular
- ✓ Cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkındaki görüşlerini belirlemeye yönelik sorular

YMM'lerin bu konulardaki görüşleri kodlanarak şekil 17'de gösterilmiştir.



Şekil 17. Vergi Mevzuatına Uyum Kod İstatistiği

SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeyleri teması altında toplanan kodlar arasında en çok tekrarlanan, diğer bir ifade ile en yüksek frekansa sahip olan kodların Şekil 17'de iş yükünün fazla olması (32), SUD'dan sapmalar (25), sahte belge kullanımı (18), yasal boşlukların kullanılması (15), mevzuatın takip edilmemesi (13), cezaların caydırıcı olması (11), genç meslektaşların mevzuata daha uygun davranması (11), mükellefin talebine göre vergi çıkarılması (11) olduğu görülmektedir.

Görüşülen 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin piyasadaki haksız rekabetten dolayı ücret tarifesinin altında defter tuttukları ve bu durumun da yeterince gelir elde edebilmek için SMMM'leri daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde bırakarak iş yüklerini artırdığı, fazla iş yükleri olması sebebiyle de mevzuatı takip etmeye zaman bulamadıkları yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olduğu yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Mali tabloların okunması konusu önemli bir konu. Bu konuda meslek mensuplarının eğitilmesi gerekiyor. Vergi mevzuatını keza bilecek; tebliğleri, Bakanlar Kurulu kararlarını… Bunun yanı sıra da mali tabloları okumayı bilecekler. Türkiye'de bazı kuruluşlar bu konuda çok iyi eğitimler veriyor. Ancak mali müşavirin iş yükünden kaynaklı kımıldayacak vakti yok."

YMM 5 : "Mali müşavir meslektaşlarımızın iş yükü çok fazla. Gerek Maliye Bakanlığı'na olsun gerek diğer kurumlara verilen beyanname, bildiri gibi yükümlülükleri olsun çok fazla olduğu için ancak mükelleflerinin kayıtlarını yapabiliyorlar. Fazla iş yüküyle muhatap oldukları içinde mevzuat bilgilerinde eksiklikler olabiliyor."

YMM 9: "Devlet SMMM'ye çok fazla yük yüklemiş durumda. Gerçekten sorumlulukları çok fazla. Eminim bir SMMM'nin kafasında artık bin tane baloncuk çıkıyordur: Şunun vaktinin geçmemesi lazım, bunun vaktinin geçmemesi lazım. İşin kötü yanı da devletin yüklediği bu yüke karşılık SMMM mükellefe karşı fiyatlandırma yapamıyor. Her gün bir anket, her gün bir beyanname, her gün yeni bir şey ekleniyor SMMM'nin yüküne."

YMM 12: "Ay 30 gün ama 45 günlük çalışma yapıyor mali müşavirler. Bundan dolayı da çok sağlıklı bir iş çıkmıyor ortaya doğal olarak."

YMM 13: "Verilen beyannamelerin bilanço ve gelir tablosu ile uyumlu olmadığını görüyoruz. İncelemiyorlar. Yapıp geçiliyor, yapıp geçiliyor. Çünkü o kadar ucuz emek, yoğun iş o yöne sevk ediyor. Personel

alsa, o personele ödeyeceği ücret, sigorta primi, yemek ücreti… Gelirleri tüm bunları karşılayacak düzeyde olmadığı için sigortasız eleman çalıştırıyorlar. Genellikle öğrenciler çalıştırılıyor. Öğrenciler de geçici. Şunu yap diyorsun, öğrenci onu yapıyor. Öğrenci onu hangi amaçla yapıyor bilmiyor. Zaten gelen öğrenci isterse en iyi üniversiteden mezun olsun…. Ben okulda da bunların tam olarak gösterildiğini düşünmüyorum."

Görüşülen YMM'ler genel olarak, stajını tamamlayarak meslekte yetkinlik kazanmış, aynı zamanda ruhsat sınavı için yoğun bir eğitim almış genç SMMM'lerin, mesleğe başladıkları ilk yıllarda mükellef sayılarının az olmasının ve herhangi bir çalışanı olmadan bire bir muhasebe işlemlerini kendilerinin yürütmelerinin de etkisiyle, çalışanına muhasebe işlemlerini yaptırıp kontrol etmeyen ve uzun süre mesleğin içinde olup mesleki bıkkınlık yaşayan meslek mensuplarına göre mevzuata uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu yönünde değerlendirilmelerde bulunmuşlardır. YMM'lerin bu konuda ki görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 3: "Üretilen muhasebe bilgisinin kalitesi, bu bilgiyi üretenin kendini geliştirmesine, mevzuata hâkimiyetine bağlı. Genç mali müşavirler de kendini geliştirme isteği çok daha fazla ve sürekli öğrenmeye çabalıyorlar. Üretilen bilgi kalitesi de buna bağlı olarak eskiye nazaran yani 10 yıl 15 yıl önceye göre çok daha iyi. Biraz da tabi bilgi teknolojilerinin ilerlemesi, kullandığımız programlar, devletin bu tarafa yönelmesinden dolayı "bilmezsen yapamazsın" haline geldi. Yani bir mali mührü eline aldığında bunu nasıl kullanacağını bilmeyen bir mali müşavir artık düşünemiyorum. E defteri gönderecek nasıl gönderecek? Bunları bilmesi, öğrenmesi gerekiyor ve bunları öğrenirken de ilgili tebliğleri okuması gerekiyor."

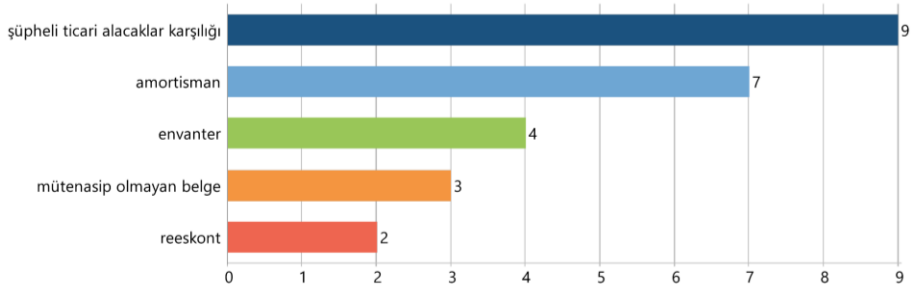
YMM 4: "Yıllar geçtikçe mesleki uygulamalar değişiyor. Diğer taraftan bilgiye ulaşmak kolaylaşıyor. Beyanların elektronik ortamda yapılması, yeni yürürlüğe konan mevzuatlara ulaşma, haberdar olma süreci değişti. Ben özellikle genç meslek mensuplarını bu konuda daha gayretli ve başarılı buluyorum. En azından bilgiye ve yeniliklere kapalı değiller."

YMM 8: "Meslekle ilgili staj ve sınav koşulları her geçen gün ağırlaştırılıyor ve bu da tabi mesleğe çok olumlu yansıyor. Mesleğe yeni katılan her meslek mensubu bir önceki jenerasyona göre daha nitelikli diye düşünüyorum. Serbest muhasebecilik kaldırıldı. Yüksekokul mezunu olmayanların bu mesleği icra etmesi artık mümkün değil. Hem tahsil durumdan dolayı hem de staj ve sınav koşullarının ağırlaştırılmasından dolayı ben daha nitelikli bir kitle geldiğini düşünüyorum."

4.4.2.1.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi

Görüşülen 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin beyanname imzalamadan yapmaları gereken sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini yürütürlerken, yasal yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildirmiştir.

Bu konuda görüş bildiren YMM'lerin ifadelerine göre oluşturulan ve SMMM'lerin sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerine dair yükümlülüklerindeki sapmaları yansıtan kodlar Şekil 18'de gösterilmiştir.



Şekil 18. Sınırlı Uygunluk Denetiminde Sapmaların Gözlemlendiği Konular

Şekil 18'de görüldüğü üzere YMM'lerden 9'u şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayırmada, 7'si amortisman hesaplamalarında, 4'ü envanter listelerinin test edilmesinde, 3'ü mütenasip olmayan belge kullanımının kontrolünde ve 2'si reeskont hesaplamalarının kontrolünde SMMM'lerin yasal yükümlüklerini yerine getirmede sapmaların olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin, şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılırken, ilgili alacağın icra ve yargı belgelerine bağlanmış olup olamadığını araştırma yükümlülükleri vardır. SMMM'lerin bu yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Kur farkları, şüpheli ticari alacaklar karşılıkları gibi özellik isteyen konularda çok fazla titizlik gösterilmiyor."

YMM 7: "Mesela mahkeme ilamı gereken şüpheli alacak uygulamasında yükümlüklerini çok titiz yerine getirdiklerini düşünmüyorum. Yapamıyorlar. Yani o kadar teferruatlı çalışmaya giremiyor genelde arkadaşlar."

YMM 9: "Şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırma noktasında genellikle incelemeler de mahkeme kararı olmaksızın karşılık ayrılmış olduğu gözlemlenir. Onu biraz ya tutarsa tarzında yapıyorlar. Yani denetim olmazsa gider yazalım diyebiliyorlar."

YMM 14: "Şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılabilmesi için bunun kanuni takibe gitmiş olması lazım. Bırakın bu işlemin denetimini, ben kasayı kullanmayan mali müşavir gördüm. Hiç mi nakit satış olmaz? Yani ben sınırlı uygunluk denetimi yapıldığını düşünmüyorum."

SMMM'lerin, amortisman hesaplamalarını kontrol etme yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 4: "Amortisman ayrılırken veya buna benzer teknik konularda bazı hatalar olabiliyor."

YMM 5: "Mükelleflerin yüzde sekseni bankayla çalışıyor. Öz kaynakla çalışan mükellef sayısı çok az. Bankayla çalıştığı için, vergi idaresinden daha fazla bankaya verilen mizan önemli hale geliyor. Böyle olunca aktifi artırıcı hesaplar, pasifi düzeltip azaltıcı hesaplar devreye giriyor. Banka kredi vermek için kâr istiyor. Yeni kurulmuş firma yatırım yapıyor, kâr elde etmesi imkânsız. Çünkü yatırım döneminde ve kredi

çekmesi lazım. Mükellefin bu yatırımı tamamlaması lazım ya da ticari faaliyete devam etmesi lazım. Banka kâr istediği anda amortisman ayıramıyor."

YMM 11: "Amortismana tabi iktisadi kıymetler için ilgili yılda gider yazılması gerekir. Meslektaş bunu bazen gider yazmayabiliyor. Neden yazmıyor? İşletmede zaten o kadar komik kârlılık rakamları ortada ki veya zararda işletme. Yani fiilen değil tabii ki bu durum. O zaman amortismana tâbi iktisadi kıymetin amortismanını kaydetmiyor. Bunu hatta şöyle kullananlar dahi oluyor: 2-3 yıl zarardan dolayı gider yazmayıp, dördüncü yılda dört yılını birden gider yazabiliyor."

YMM 13: "Amortisman kayıtlarının yapılıp amortismanın düşüldüğünü ya da denetlendiğini tahmin etmiyorum. Olduğu gibi yazılıp geçiriyor."

SMMM'lerin, müşteri tarafından hazırlanıp imzalanan envanter listelerindeki birim fiyatı test etme yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Mali müşavirler mükellefin çıkarı doğrultusunda ister istemez hareket ediyorlar. Dönem sonunda envanter işlemleri sırasında firmaların sayımlarını gerçekleştirerek sonuçlarını mali müşavirlerine bildirmeleri ve mali müşavirin de gelen bu bilgilere göre değerleme işlemlerini yapıp hesapları kapatması gerekiyor. Ancak uygulamada bu durum tersine işliyor. Yapılan sayımlara göre değerleme yapıldığında rakam yüksek çıkabiliyor. Dolayısıyla vergiler yüksek çıkıyor. Bu nedenle de işletmenin sayım sonucuna göre değerlemeden ziyade firma sahibi mali müşavir ile bir pazarlık sonucunda çıkmasını istediği vergi rakamı konusunda isteğini bildiriyor. Bu durumda çıkması planlanan kâr rakamı üzerinden muhasebeci bir stok belirliyor, işletme sahibine bildiriyor. İşletme sahibi de stok listelerini bu rakama göre ayarlıyor. Vergi denetiminde, ihbar gelmediği sürece tekrar sayım yapılarak inceleme gerçekleştirilmiyor. Çok büyük vergi kaçakçılığına giden durumlar söz konusu olmadığında hiç bir

firmada, vergi denetiminde sayımlı inceleme gerçekleştirilmiyor. Böyle olunca tersine işleyiş mekanizması ortaya çıkıyor. Kayıtlarda görünen stok miktarları ile firmaların fiili stok miktarları arasında büyük farklılıklar var. Bazen eksiklik şeklinde, bazense fazlalık şeklinde sonuçlar verebiliyor. Durum böyle olunca mali tablolar pek inandırıcı olmuyor."

YMM 11: "O kadar defteri kontrol etme ihtimali yok. Dolayısıyla zorunlu olarak yapması gereken uygunluk denetimini yapıyor mu? Yok. Yani senin bu kadar stokun gözüküyor kaydi olarak. Bunu deponun alması mümkün değil. Ben de bir geleyim bakayım demesi mümkün değil."

YMM 15: "Stok, envanter takibi konusunda ciddi anlamda sıkıntı var. Bağımsız çalışan mali müşavirlerin yüzde doksanının envanter tutması mümkün değil. Şirket içerisinde tutan firmalar dahi zorlanırken dış muhasebede envanter takibi -bence olması gerekir ama- mümkün değil. Çünkü belki de stokta binlerce kalem var."

Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler SMMM'nin sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilir. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bulunulan tespite meslek mensubunun ikna olmaması halinde, durumun meslek mensubu tarafından, beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere dair sorumluluğu ortadan kalkar (Koşar, 2020:328).

SMMM'lerin iş hacmiyle mütenasip olmayan belgelere dair yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 5: "Bazen SMMM'ye on milyonluk faaliyeti olan mükellefinden mesela 15 milyonluk fatura geliyor."

YMM 10: "Mali müşavir kendi iradesini kullanamıyor, işverenin iradesini kullanıyor. İşverenin getirdiği belge neyse onu işliyor. Gelen

belgeye baksa da yapabileceği bir şey yok. Yani düzeltme şansı yok. Biz rapor yazarken indirilebilir KDV'leri inceliyoruz. Tek tek kontrol ediyoruz. Çok sayıda belge çıkarttırıyoruz. Anormal giderler; yani işle mütenasip olmayan yemek giderleri, evine yapılmış olan harcamalar, içinde gömlek bile oluyor, olmadık şeyler oluyor. Mali müşavirler onun hepsini kayıt ediyorlar. Yani çok görüyorum. Belki kaydetmeyen de vardır. Bize intikal etmeyen de vardır. O şekilde çok geliyor. Onları biz ayıklamak zorunda kalıyoruz. Kanunen kabul edilmeyen gidere yazılması gerekir onun ama doğrudan öyle gidere yazıyorlar. Biz düzelttiriyoruz. Çıkartıyoruz."

YMM 13: "Müşterinin çocuğu şehir dışında okuyor, kullandığı arabanın plakası iş yerine kayıtlı. Çocuk marketten alışveriş yapıyor, şirketin ismini verip fatura düzenlettiriyor. Bu şirkete ait bir gider harcama olarak kaydediliyor ama fiili bir gider değil. Şirket incelemeye alındığında, inceleme elemanı sadece faturaya bakarak karar verirse problem yok. Ama kredi kartına bakarak karar verirse o zaman en doğru hareketi yapmış olur ve şirkete ait bir gider olmadığı ortaya çıkar."

SMMM'lerin, alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesaplamalarını kontrol etme yükümlülükleri vardır. SMMM'lerin bu yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Muhasebeciler dönem sonunda defterleri bağlamadan önce karşılık ayırma, amortisman ayırma, kıdem tazminatı karşılıkları, değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar ve reeskont işlemleri gibi işlemleri süzüp yapıyorlar. Ama burada amortisman dışında kalanlar açısından uygulamalar biraz zayıf. Özellikle reeskontu çoğu yapmıyor."

YMM 9: "Reeskont ayırma noktasında bazı mali müşavirlerin sıkıntı yaşadıklarını düşünüyorum. Hepsinin bu konuya çok hâkim olmadığını düşünüyorum. Ama hâkim olanlar da var."

4.4.2.1.2. Yasal Boşlukların Kullanılması

Mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik olarak mevzuat sınırları içinde ancak genellikle yasanın konuluş amacıyla çelişen

uygulamalar yapması vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır (Günay 2007: 49).

Görüşülen 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin yasal boşlukları kullanarak mükellefin çıkarı doğrultusunda vergiden kaçınmaları gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Ancak bunun için mevzuatın ayrıntılarına hâkim olmaları gerektiğine ve çoğu meslek mensubunun güncel mevzuatı takip etmediklerine vurgu yapmışlardır.

Görüşülen YMM'lerin, SMMM'lerin yasal boşlukları mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıp kullanmadıklarına dair görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 4: "Vergiden kaçınma mutlaka her zaman o hayatımızda olan şeyler. Mükellef de bunu istiyor zaten. Mükellef için az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir. Teşviklerden, yardımlardan yararlandıran, mükellefi haberdar eden, lehine olan her şeyi onun adına yapan muhasebeci iyi muhasebecidir. Genç meslektaşlarda bunları görüyoruz. Vergiden kaçınmayı elbette mevzuatı takip eden, güncel değişiklikleri takip eden meslek mensupları yapıyor ve tercih edilen muhasebeciler de bunlar oluyor."

YMM 5: "Kıyıda köşede kalmış vergimizi azaltacak bir kanun maddesi varsa ve firmaya uyuyorsa, bunu SMMM'de YMM'de uygular. Zaten bizim görevimiz o. Vergi ziyaına ya da kaçakçılık suçlarına sebep olmadan vergiden kaçınma mükellefin lehine yapılan bir şey zaten. Onu da uyguluyoruz. "

YMM 7: "Yasal boşlukları kullanmak zaten hukuk dışı bir olgu değil. Eğer mevzuata uygunsa hem SMMM'lerin hem YMM'lerin hukuki yönden problem teşkil etmeyecek, mükellef lehine sonuç veren işlemleri yapması görevi aynı zamanda. Yani mükellefin çıkarını gözetmek zorundalar. Bunu yapıyorlar elbette. Hepimiz yapıyoruz daha doğrusu. İşletmelerin mali tablolarına yansımasının önemi ise olayın niteliğine göre ya da mali tabloya kimin baktığına göre değişir. Bir banka bakarsa farklı yorumlar, maliye bakarsa farklı yorumlar."

YMM 9: "Danışmanlık hizmeti veren hemen hemen tüm meslek mensupları, mükellefe vergiden kaçınacağı noktayı göstermeye odaklanmış durumda. Aslında, kaçınma biraz daha mükellefin haklarını gösterme noktasında, o mali müşavirin ustalığı olduğunu düşünüyorum. Zaten mükellefin beklentisi de bu yönde. Yani bize sıkıntı yaratmayacak şekilde haklarımızı da bize göstersin beklentisi var. Çünkü vergi can yakıcı bir boyuta geldi mükellefler açısından. Nereden baksanız KDV, gelir veya kurumlar vergisi, stopaj, damga vergisi… Hesaplandığı zaman gelirin yüzde ellisi vergiye gidebiliyor. Böyle olunca mükellefin hakkı olan bir nokta varsa SMMM de YMM de onu göstermeye çalışıyor."

YMM 11: "Aslında vergiden kaçınma da bir vergi kaçırma. Ama yasal yollar kullanıldığı için veya daha doğrusu aslında yasa koyucu öngörmediği için cezalandırılması mümkün olmayan gri alanlar bunlar. Vergiden kaçınmayı kullanan mali müşavirler var ama çok fazla değil. Çünkü bunun için zamana ihtiyaç var. İşletmenin fiilen durumunu gözlemleyip bakıp çözüm üretmek, onun için de mevzuatı detaylı bir şekilde bilmek gerekiyor. Vergiden kaçınmanın finansal tablolara tabi ki etkisi olur ama yani netice de eleştirilebilecek bir husus değil. Aslında tebrik edip, takdir etmek lazım. Onu tespit edebilmiş, işletmeye de avantaj sağlamış. Zaten bu çok sık tekrar etmeye başlarsa kanun koyucu da hemen bir mükerrer madde, geçici madde ile düzenleme yapıp bu alanı kapatıyor. Ama insan aklının sınırları yok ki. Yani siz kanun koyucu olarak oraya bir önlem buluyorsunuz. İşletmede başka bir çözüm buluyor. Bu sürekli zaten birbirini takip eder şekilde gidiyor."

YMM 14: "SMMM'ler vergiden kaçınma yollarını çok fazla bilmedikleri için çok fazla yönlendirme yapamıyorlar. Bu konuda yeminli mali müşavirler daha fazla yönlendirme yapıyorlar. Lehine olabilecek vergiden kaçınma yöntemlerini mükellefe biz söylüyoruz."

YMM 15: "Vergiden kaçınmanın iki boyutu var bana göre. Birincisi mevzuatı doğru yorumlayıp mükellefin hakkı olan işlemleri uygulamak. İkincisi de, kanunların her şeyi dört dörtlük detayına kadar anlatması mümkün değil. Bazı şeyler artık yorumla, lafız ya da kanunun çıkarılış

amacına yönelik istişare mekanizması özelgelerle detaylandırılıyor. Tereddütlü hususlarda öncelikle tabii ki mevcut özelgeler dikkate alınıyor. Özelge haricinde Danıştay kararları da dikkate alınıyor. Dolayısıyla yeri geliyor mali idarenin olumsuz gördüğü hususlarda da işlemler yapılabiliyor. Burada da iş aslında Maliye Bakanlığı'na düşüyor. Çünkü bu tür uyuşmazlıkların temel nedeni kanunlarla tebliğlerin örtüşmemesi. Birçok detay düzenleme tebliğde yapılıyor ama tebliğ uygulamaları kanuna aykırı düzenlemeler de içerebiliyor. Burada haklı olarak mali idare ben tebliği baz alırım diyor. Mükellef de diyor ki tebliğ kanuna aykırı olamaz ben yaparım. İncelersen yargıya götürürüm. Bu tür uygulamalar var."

4.4.2.1.3. Yasalara Aykırı İşlemlerin Yapılması

VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde *"defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar…"* ifadeleri ile muhasebe hilesi hüküm altına alınmıştır.

Görüşülen YMM'ler genel olarak yasalara aykırı hileli işlemlere iştirak eden SMMM'lerin yok denecek kadar az olduğu, en çok kullanılan hile türünün sahte belge olduğu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin karşıt inceleme yetkisi olmadığı için SMMM'lerce tespit edilemediği ve faaliyet sonuçlarının mali tablolara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmayıp, mükellefin ödemeye razı geldiği vergi tutarına göre vergi matrahın ayarlandığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Görüşülen YMM'lerin, SMMM'lerin yasalara aykırı işlemler gerçekleştirip gerçekleştirmediklerine dair görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Meslek yasası çıkıncaya kadar çok nadir de olsa yasalara aykırı işlem yapan meslek mensupları vardı. Ne tür bir aykırılıktı bu: fatura satmak, gerçek alışa veya satışa dayalı olmayan belge düzenlemek… Ancak meslek yasası yürürlüğe girip, odalar açılıp, odalarda disiplin kurulları oluşturulduktan sonra yok denecek kadar azaldı."

YMM 3: "SMMM'ler yasalara aykırı hileli işlemler yapmazlar. Ben inanmıyorum. Niye yapsın? Mükellefle ortak değil sonuçta. Belli bir çıkar karşılığında bunu yapıyorsa yani bir komisyon karşılığında yapıyorsa zaten o kişi mali müşavir değildir. Onun haricinde de bilerek, isteyerek, mükellefle anlaşarak yapılan bir hileli işleme ben yıllar boyu rastlamadım. Ama olmaz diye de bir şey yok tabi. Olabilir mi? Olabilir."

YMM 4: "Yasalara aykırı işlem yapıldığına birkaç sefer şahit oldum. Meslek mensubunun bir çıkarı menfaati olmadan mükellefin lehine hileli bir işlem yapması pek yaygın değil. Fakat yanıltıcı belge olayında mükellefi de ikna ederek oradan bir menfaat çıkar sağlayan meslek mensupları olabiliyor. Bunların aşağı yukarı tamamı da incelemelerde ortaya çıkıyor. Dolayısıyla çok cezayla karşılaşan, yaptırımla karşılaşan, hatta belgesi iptal edilen meslek mensuplarını gördük. Çok azınlıkta yani bir çuval cevizde birkaç tane çürük çıkabileceği gibi, her meslekte olduğu gibi mali müşavirlikte de çıkabiliyor. Bunu bilerek, kasten, bir menfaat sağlamak uğruna yapıyorsa kısa sürede de cezasını buluyor."

YMM 7: "Hileli işlemler oluyor ama hileli işlemleri SMMM'ler bilerek, isteyerek yapmıyorlar. Bu genelde mükellef talebi doğrultusunda oluyor. Hileli işlemler genelde sahte belge üzerinden oluyor ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge üzerinden oluyor. Maliye Bakanlığı bunun tespiti için altyapıyı aslında çok güzel kurdu. Belli bir süre sonunda da bu hileli işlemler ortaya çıkıyor."

YMM 10: "Mali müşavirlerin hileli işlemlere kalkıştığına hiç şahit olmadım. Ancak kanunen kabul edilmeyen giderleri, gidere yazdığını gördüm. O da işverene bağımlılıktan kaynaklanan bir durum. İşveren yaz

diyorsa ona itiraz imkânı yok. Fakat kendiliğinden işvereni, şunu şöyle yazalım, şurada da şunu yapalım deyip yasa dışı işleme yönlendirmez."

YMM 14: "SMMM'ler hileli işlem yapıyorlar. Muhasebe kayıtlarında genelde rakamsal hileler yapıyorlar. Örneğin mükerrer kayıt veya maliyet hesaplarken rakamları büyüterek, mesela dokuz yüz bin yerine dokuz milyon yazıp bir inceleme olduğunda da sehven yapılmış bir hata diyebiliyorlar. Bunun sebebi de mükellefleri öyle yönlendiriyor. Mükellef daha az vergi çıkmasını istiyorsa bazen mali müşavir bu tür şeyler yapabiliyor."

YMM 15: "Hiçbir SMMM hileli işlemleri gerçekleştirmiyor dersek yanlış olur. Belki yüzde doksanı bu hassasiyeti gösteriyor ama belki yüzde onluk kısmı istemeden de olsa bu tür işlere giriyordur. Çünkü SMMM ücret noktasında bağımlı. Şunu biliyorum ki işin içerisinde sahte fatura, naylon fatura vesaire organize bir VUK md. 359'a giren unsurlar varsa bunu, tabiri caizse aklı başında hiçbir meslek mensubu kabullenmez, reddeder. Gerekirse defteri bırakır. Fakat bırakmayıp yapan var mı? Var. Örneğin kur farkı geliri çıkıyordur, bu sene değerlemesek olmaz mı diyordur mükellef. Bu tür şeylere göz yuman mali müşavirlerimiz var."

YMM 16: "SMMM'ler yasalara aykırı işlemleri kasıtlı olarak yapmazlar. Çünkü yaptırımlar caydırıcı. Vergi kaçırmaya iştirak etmeleri halinde cezai sorumlulukları söz konusu."

4.4.2.1.4. Yaptırımların Caydırıcılığı

Görüşülen YMM'ler genel olarak mali ve cezai yaptırımlara dair yasal düzenlemelerin caydırıcı olduğu ancak cezaların yeterince uygulanmamasının ve sık sık çıkarılan vergi aflarının bu caydırıcılığı zedelediği ve mali disiplini bozduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Görüşülen YMM'lerin, SMMM'lere yönelik mali ve cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkındaki görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "SMMM'lere yönelik yaptırımlar ağır. Caydırıcı mı? Caydırı. Fakat cezai yaptırımlara maruz kalan meslek mensubu sayısı çok

azdır. Zaman zaman hatalı işlemlerden dolayı disipline sevk edilen arkadaşlarımız olmuştur. Ancak yasaların suiistimalinden dolayı cezaya çarptırılan meslek mensubu çok az. Yok denecek kadar az."

YMM 2: "Yaptırımların uygulanması minimuma indi. Hatta yok denecek durumda şu anda. Çünkü yaptırımların caydırıcılığı çok kuvvetli. Cezalar ruhsatların iptaline kadar gidebiliyor. Odaların disiplin kurulları etkin bir şekilde çalışıyor. Gerekli görüldüğü takdirde TÜRMOB devreye giriyor."

YMM 4: "Mali müşavir ücret olarak karşılığını yeterince alamadığı için, bilgi akışı doğru olmadığı için fazla emek sarf etmiyor. Bunun sonucunda da bir vergi incelemesinde maalesef cezalarla karşılaşıyor, tarhiyatlarla karşılaşılıyor. Mükellef inceleme geçirdiğinde eksikliklerin veya mali müşavirin verdiği hizmetin ne kadar önemli olduğunu anlıyor ama orada iş işten geçmiş oluyor. Cezai yaptırımlar çok ağır aslında ama her hangi bir denetim geçirmez ise o şekilde geçip gidiyor. En ucuz hizmeti nereden alacaksa mükellef o muhasebeciye yöneliyor maalesef. Çok riskli bir meslek. Sorumluluk raporu yazıldığında 20 yıllık kazancını yaptığı bir işlemde kaybedebilir. Fakat kasıt olmadığı sürece çok da bir müeyyidesi olmaz."

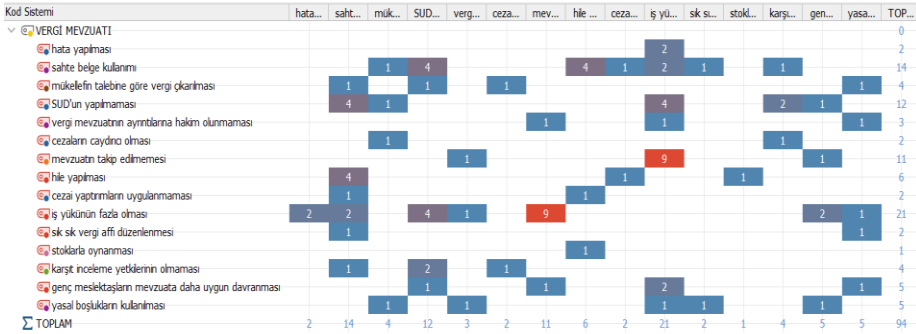
YMM 5: "Son zamanlarda mali müşavirleri sorumlu tutma oranı arttı, vergi müfettişi arkadaşlar tarafından sorumluluk cezaları yazılıyor. Yazılan sorumluluk cezaları da mali müşavirleri hem oda bazında disiplin cezası yönünden hem de müteselsil sorumluluk yönünden sıkıntıya düşürüyor. Bu sorumluluk, mali müşavir arkadaşları daha dikkatli olmaya yönlendiriyor. YMM'ler olarak biz direk sorumluyuz. Bizde kasıt unsuruna gerek yok. Ancak mali müşavirlerin sorumlu tutulabilmesi için kasıt olması lazım."

YMM 7: "Müteselsil sorumluluk türünde bir yaptırım mahkemelerde büyük ölçüde çözülüyor. Hukuk sistemimiz bazı işlemleri yapacak hukuki olanakları mali müşavir arkadaşlara sunmamış. Bu olanağı vermediğiniz bir kişiyi bundan dolayı suçlayamazsınız. Ama disiplin cezası alan arkadaşları gördüm. Disiplin cezası alan arkadaşların da bunu büyük ölçüde hak

ettiklerini düşünüyorum. Nihayetinde kendi meslektaşları veriyor bu cezaları."

4.4.2.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular

SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeyi teması için oluşturulan kodların birbiriyle nasıl bir ilişki sergiledikleri Şekil 19'da gösterilmiştir.



Şekil 19. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Vergi Mevzuatına Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi

Şekil 19'da görülen kodlar arasında, diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili olduğu görülen kod, iş yükünün fazla olması (21) kodudur.

İş yükünün fazla olması kodu ile en ilişkili bulunan kod, tekrarlanma sıklığına göre (9) mevzuatın takip edilmemesi kodudur. Yani SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olduğunu dile getiren YMM'lerden dokuzu aynı zamanda SMMM'lerin mevzuatı takip etmediklerini de dile getirmiştir.

İş yükünün fazla olması kodu ile ilişkili bulunan diğer kodlar ise; sınırlı uygunluk denetiminin yapılmaması (4), sahte belge kullanımı (2), genç meslektaşların mevzuata daha uygun davranması (2), hata yapılması (2), vergi mevzuatının ayrıntılarına hâkim olunmaması (1) ve yasal boşlukların kullanılması (1) kodlarıdır.

İş yükünün fazla olması kodunun ilişkili olduğu kodlara dair katılımcı ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

İş Yükünün Fazla Olması - Mevzuatın Takip Edilmemesi:

YMM 2: "Vergi mevzuatının çok geniş olması aynı zamanda, hem SGK hem de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın istediği işlemlerden vakit bulan mali müşavir kendisini mevzuat açısından da geliştirebiliyor. Fakat çoğu, vergi mevzuatını takipte zayıf."

YMM 3: "Vergi mevzuatı çok geniş bir külliyat. Hepsine aynı anda hâkim olmasını bir mali müşavirden beklemek tabii ki zor. Neden zor? Zaten mali müşavirlerin iş yükü çok fazla. Süreyle hep kısıtlılar. KDV'yi gönderecek, muhtasarı gönderecek vs. Göndereceği birçok beyanname var. Eksik kaldığı yönler oluyor mu? Oluyor. Ancak bunu iyi idare eden, sabah işine gidip mevzuatta ne gelişme oldu? Onu bir takip edelim. Orada bir hata yapmayalım diyen çok da meslektaşımız var."

YMM 4: "Mali müşavir arkadaşların iş yoğunluğu o kadar fazla ki… Yani otuz günün her günü dolu dolu geçiyor. Diğer taraftan mevzuatta sık değişiyor. Mevzuatı takip etmeleri, yeni çıkan bir uygulamayı biran önce öğrenip onu icra etmeleri oldukça zor oluyor."

YMM 5: "Mali müşavir arkadaşların vergi mevzuatına hâkimiyetleri sınırlı. Bunun sebebi de fazla iş yükü ile haşir neşir olmaları. Vergi beyannamelerini ve diğer kurumların beyannamelerini vermekten, vergi mevzuatını takip etmeye zamanları kalmıyor. Nadirde olsa kendini bu konuda geliştiren, sistemini kurmuş mali müşavirler de var. Ekibi çalışıyor, kendisi takip ediyor. Fakat çoğu takip edecek vakti bulamıyorlar. İş yükleri fazla."

YMM 8: "Her mali müşavir mevzuata aynı seviyede hâkim değil. Kişiye göre değişiyor. Bir de tabii çok takip etme imkânları da olmayabiliyor. Mali müşavir arkadaşlar daha çok kayıt odaklı çalıştıkları için, bir yandan kayıt yükü ile uğraşırken bir yandan da güncel mevzuatı takip etmekte zorlanıyorlar. Bu anlamda kaçırdıkları durumlar oluyor. Fakat sosyal medya çok etkin bu anlamda. Mevzuatı ilgili sitelerden, kaynaklardan takip etmiyorsa bile sosyal medyada çok önemli meseleler zaten birçok meslektaş tarafından paylaşılıyor. Biraz işi ile barışıksa, ilgili kaynaklardan

kaçırmış olsa bile sosyal medyada kaçırma ihtimali pek yok diye düşünüyorum. Vergi mevzuatı çok önemli bir mevzuat. O yüzden ihtiyacı olduğunda zaten bir şekilde arayıp buluyor. Yani şimdi arayıp bulmak da çok kolaylaştı. Eskiden cilt cilt klasörlerden arardık. Şimdi öyle bir şey yok. Neyi nerede arayacağını bilirse bulabiliyor ama bulduktan sonra belki yorumlama, uygulamayla ilgili tereddütleri olabilir. Onu da eşiyle dostuyla veya bir bilenle paylaşıp çözüm buluyorlar."

YMM 10: "Mali müşavirlerin iş yoğunluğu o kadar fazla ki, iş angaryası o kadar çok ki mevzuatı takip etme imkânı yok çoğunun. Onun içinde mevzuata bildikleri kadarıyla uyuyorlar."

YMM 13: "Mali müşavirler, müşterilerinden istedikleri ücreti alamadıkları için fazla müşteri alıp onun işini yapmaya çalışıyorlar. Dolayısıyla mevzuatı çalışma zamanları dahi yok diye düşünüyorum."

YMM 15: "Maliye Bakanlığı'nın meslek mensupları üzerinde gerçekten çok büyük iş yükü bıraktığını görüyoruz. Yani bir yerde vergi dairesinde görevli memur arkadaşların yükünü mali müşavirler sırtladı. Mevzuatı takip etmeye zaten kimsenin zamanı kalmıyor. Meslektaşlar ayın 15'ine kadar evrak toplama derdine düşüyor. Ayın kalanında da beyannameleri nasıl yetiştireceğiz telaşına düşüyorlar. Çoğu zaman biliyorum, gece on ikilere, birlere kadar bir uğraş içerisindeler. Özellikle son birkaç günde birde gelir idaresinin sistemi çökerse, tabiri caizse al başına belayı. Gerçekten sıkıntılı bir durum. Bunları yetiştirebilmek için de çok fazla mevzuat takip edilemiyor. Tamamen beyanname verme odaklı çalışılıyor."

YMM 16: "Mevzuat dağınık. Bu nedenle mevzuatı takip etmek çok zor. Ayrıca meslek mensuplarının iş yükü fazla ve piyasada rekabet çok fazla. Kota uygulaması getirilse iş yükleri hafifler ve kendilerine vakit ayırabilirler. Yaptıkları işe hâkim olurlar. Bir de mali müşavirin geliri ne kadar iyiyse, farklı yayınlara abone olarak ve seminerlere katılarak kendini o kadar geliştiriyor."

İş Yükünün Fazla Olması - Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yapılmaması:

YMM 4: "Mali müşavir meslektaşlar iş yoğunluklarından ve vermiş oldukları hizmetin karşılığını alamadıklarından olsa gerek, sınırlı uygunluk denetimine vakit ayıramıyorlar. Bir de bilgi akışı problemli. Öyle mükellefler var ki onlardan bir bilgi, belge almak gerçekten çok zor oluyor."

YMM 8: "İş yoğunluğundan mali müşavir arkadaşların mevzuata hâkimiyetleri yetersiz. Sınırlı uygunluk denetimi gibi teknik konulara, örneğin amortisman, finansal kiralama gibi düzenlemelere çok eğilme imkanı olmayabiliyor. Biraz da tam tasdik bunun için var. Tam tasdik yaptığımız firmalarda, denetimde odaklandığımız noktalar buralar zaten. Yani amortisman doğru ayrılmış mı? Envanter, değerlemeler yapılmış mı? Bir taşınmaz satışı varsa fona alınmış mı? Doğru tarihte alınmış mı? Bu gibi detaylara daha çok biz kafa yoruyoruz. SMMM'ler biraz daha kayıt odaklılar. Bunlara biraz daha zaman ayırmak gerekiyor."

YMM 11: "Mali müşavir meslektaşlarımız mesleğe yeni başladıkları zaman; stajyerlik tamamlanmış, sınavı vermiş, belgeyi almış. İlk başlarda mükellef sayısı genel itibariyle az oluyor. Fiilen kendi ilgileniyor. Zaten bilgileri de yeni. Sınırlı uygunluk denetimi hususlarına özellikle o zaman dikkat ediyor. Yani fiilen stok saymaya kadar işletmenin dönem sonunda gidip yapıyor. Tek tek envanter de bulunuyor. Amortismana tabi iktisadi kıymetler işletmede gerçekten var mı, doğru ayrılıyor mu? İlk defa amortisman ayırmaya başlayacak yeni kurulmuş bir işletmede makine, araç, gereç, teçhizat… yekün tutuyor. Burada işletmenin avantajına olabilecek işte azalan bakiyeler usulünü kullanalım, size avantaj sağlasın diyebiliyor. Bu önerilerde bulunabiliyor. Sınırlı uygunluk denetimini o dönemde yapıyor. Yalnız işlerin artmasıyla, yanına aldığı stajyerlerin yaptığı kayıtları kontrol imkânı kalmıyor. O zaman sapmalar başlıyor işte. Yani denetim yapılıyor mu? Yok maalesef. Standart olan, zorunlu olan beyannameler son gününde ama eksik ama fazla bir şekilde oluşturuluyor."

YMM 14: "Mali müşavirlerin iş yoğunlukları çok fazla. Sınırlı denetim de yapmıyorlar, sorumlulukların da farkında değiller. Devlette bu denetimi yapmıyor. Çünkü her mükellefe yetişme imkânı yok. Mesela şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılabilmesi için bunun kanuni takibe gitmiş olması lazım. Bırakın bu işlemin denetimini, ben kasayı kullanmayan mali müşavir gördüm. Hiç mi nakit satış olmaz? Yani ben sınırlı uygunluk denetimi yapıldığını düşünmüyorum."

İş Yükünün Fazla Olması - Sahte Belge Kullanımı:

YMM 5: "Mali müşavir arkadaşların mükellef sayısı ve iş yükü fazla olduğu için mükellefin işyerine gidip görme imkânı olmuyor. Mesela SMMM'nin yüz mükellefi varsa belki bunun on tanesinin işyerine gidip bakmıştır. Baktı olmuyor geri kalan doksan mükellefle alakalı sadece belge üzerinden işlem yapıyor. Dolayısıyla mükellef sahte belge düzenliyorsa ya da sahte belge kullanıyorsa bundan SMMM'nin haberdar olması imkânsız oluyor. Burada kasıt yok. Yani kasıt yüzde birdir. Yapan SMMM'lerin de olduğunu duyuyorum. Bir mükellefin faturasını diğer bir mükellefine kesebiliyor. Birinin fazlası oluyor diğerinin eksiği oluyor. Bu şekilde yapabiliyor, ama bunlar sınırlı kalıyor."

İş Yükünün Fazla Olması - Hata Yapılması:

YMM 4: "Meslek mensubu bir mükellefine ne kadar fazla vakit ayırırsa hizmet kalitesi de o derece artar. Ancak yaptığı işin karşılığını alamama ve çok sayıda mükellefin işlerini yapma gibi sebeplerden eksiklikler, noksanlıklar oluyor. Amortisman ayrılırken veya buna benzer teknik konularda bazı hatalar olabiliyor."

YMM 2: "Mali müşavir ekonomide icra ettiği fonksiyon kadar maalesef değer görmüyor. Sonuçta ekonomik olarak yeterliliğe ulaşamayınca, muhasebe büroları daha fazla defter almak, bir anlamda sürümden kazanmak gibi bir mecburiyete düşüyor. İş yükü çok fazla. Yaptıkları iş sayı bakımından çok fazla. Diğer taraftan son yıllarda elektronik ortama geçmemiz nedeniyle muhasebe bürolarından çok aşırı istatistiki bilgi istenmekte. Bundan 20-25 yıl önce yılda dört beş tane

beyanname veren bir mükellef grubumuz varken bugün Türkiye'de her mükellef için her ay beş-altı tane beyanname veriliyor. Bir işletmeden istenen mali bilgilerin tamamını muhasebe birimi veriyor. Muhasebe bürolarının iş yükü bu kadar arttı. Ancak iş ücretleri de bir o kadar azaldı. Geçim derdi ile ağır bir iş yükü altında kaldılar ve disiplinli çalışma imkânları kalmadı. Son 10 yıldır e-devlet uygulamasından sonra muhasebecilerin iş yükü o kadar arttı ki, hata olmaması mümkün değil."

İş Yükünün Fazla Olması - Vergi Mevzuatının Ayrıntılarına Hâkim Olunmaması:

YMM 11: "Maliye Bakanlığı'nın her düzenlemesi meslektaşa yeni bir sorumluluk getiriyor. Sorumlulukta işi etkiliyor. Dolayısıyla işe yetişemeyince mevzuata bakma, tekrardan kendini güncelleme fırsatı olmuyor. Bir diğer etkende bence bıkkınlık. Meslekte 20 yıl, 30 yıl, 40 yıl geçmiş artık bunlarla çok ilgilenmek istemiyor. Dolayısıyla bu meslektaşların mevzuata çok hâkim olduklarını söylemek mümkün değil. Özellikle ayrıntıları tebliğ ile sirkü ile iç genelgeyle belirlenmiş konularda biraz geri kalabiliyorlar. Yani bu konuda da bir özelge var mı? Bir mahkeme kararı var mı? Maliye Bakanlığı'nın görüşü nedir diye araştırmak yerine başka bir meslektaş bu konuyla ilgili bir şey yaşamış mı? Yaşadıysa ne yapmış, nasıl çözüm bulmuş? Bu şekilde çözüm oluşturmaya çalışıyorlar."

İş Yükünün Fazla Olması - Yasal Boşlukların Kullanılması:

YMM 15: "Mali müşavirlerin çoğunun ben neleri hatalı yaptım ya da ben mükellefe vergiden kaçınma adına ne kazandırabilirim… Uyumlu mükellef indirimi ya da nakdi sermaye indirimi ya da yurtdışı iştirak kazanç indirimi… Bunlara bakacak zamanı yok."

SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeyleri teması altında ilişkilendirilen diğer bazı kodlara dair katılımcı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

Sahte Belge Kullanımı - Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yapılmaması:

YMM 9: "Kendilerince bir denetim mekanizmaları var ama hepsi yapıyordur diyemeyiz. Çünkü sahte belge düzenleme, kullanma organizasyonu içerisinde bulunan da çok fazla SMMM olabiliyor. Yani beyannameyi mükellefin isteğine göre -işte hatır faturaları alıp onları kaydeden- düzenleyen SMMM'ler de var."

YMM 14: "Sahte belge düzenlemeden kaynaklı olarak herhangi bir şekilde eğer ki buna iştirak etmişlerse mali müşavirler VUK'taki düzenleme ile belgeleri ellerinden gidebiliyor. Sınırlı uygunluk denetiminde bir tek o konuda artık biraz daha hassaslar, daha fazla dikkat ediyorlar."

Sahte Belge Kullanımı - Hile Yapılması:

YMM 2: "Bir mal alışı veya hizmet ifası olmaksızın fatura düzenlenmesi ve bunu da mali müşavirlerin gerekli kontrolleri yapmadan defterlere işlemesi en fazla sorun burada çıkıyor. Ancak vergi denetim elemanları o meslek mensubu için sorumluluk raporu da yazabiliyor. Mali müşavirin gelen belgeleri iş yükünden dolayı inceleme durumları da olmuyor. İncelemeden işliyorlar. YMM'ler olarak bizler de bunları inceleme aşamasında tespit ediyoruz. Ancak herhangi bir yaptırımımız olmadan mali müşavirden düzeltmesini istiyoruz. Tespit ettiğimiz bir sahte faturayı veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeyi kayıtlardan çıkarttırıyoruz."

YMM 9: "SMMM'lerin yasalara aykırı hileli işlem yaptıklarını gördüm. Yani belli sektörler var ki illaki onlarda bir SMMM ile çalışıyorlar ve SMMM'ler de farkındalar. Bazı riskli sektörler var. İşte onlardan uzak durmayı tercih eden SMMM veya YMM'ler de oluyor. Onlara daha yakın durmayı tercih eden SMMM ve YMM'ler de oluyor. Ben aykırı hileli işlemi yüzde doksan SMMM'nin farkında olarak yaptığını düşünüyorum. Çok nadirdir bilmeden ve istemeden içinde olan. Zaten incelemelerde onun ayrımı yapılacaktır. Daha önce inceleme tarafında olduğum için biliyorum. SMMM açısından kasıt unsuru çok fazla göz önünde bulunduruluyor."

YMM 13: "Mali müşavirlerin hileli işlem gördüğünde göz yumdukları oluyor, neden oluyor? Meslek mensubu şunu yapıyor: KDV beyannamesini hazırlıyor, onaylamadan önce müşterisini arıyor diyor ki Ahmet Bey, Ayşe Hanım sizin bu dönem şu kadar KDV'niz çıkıyor, fatura bulun. Bunu kim söylüyor? Meslek mensubu söylüyor. Bu yanlış. Fatura bulun ne demek? Sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge alın gelin bende yazıyım demek. Siz de KDV'yi eksik ödeyin demek."

Sahte Belge Kullanımı - Cezai Yaptırımların Uygulanmaması:

YMM 9: "Sahte belge olma şüphesinden dolayı, gelen bir faturayı kaydetmeyen SMMM de var. Bana şüpheli geldi ben bunu kaydetmiyorum, istersen de al götür defteri diyen SMMM de var. Bunun yanında organizasyon halinde sahte fatura düzenleyicisi olan SMMM'ler de var. Yani bunun önüne geçecek olan yer TÜRMOB'dur. Yazılan müteselsil sorumluluk raporlarının biraz daha ince elenip sık dokunarak disiplin cezalarının verilmesiyle caydırıcılığın artacağını düşünüyorum. Müfettişlik dönemimden örnek vereyim. Sahte belge düzenleyicisi organizasyonunun içerisinde meslek mensubu. Müşterek müteselsil sorumluluk raporu yazıyoruz. Disiplin cezası raporu yazıyoruz. Ancak genellikle çok bariz sahte belge düzenleyicisi olmayan bir SMMM varsa bu genellikle disiplin cezası verilerek sonuçlanmıyor TÜRMOB tarafından ve bu da caydırıcılığı yok ediyor. Çünkü müşterek ve müteselsil sorumluluktan belki korkup yapmayabilir SMMM. Ancak yapanlar, üzerindeki malvarlığını devrederek onun da önlemini alabiliyor."

Sahte Belge Kullanımı - Sık Sık Vergi Aflarının Düzenlenmesi:

YMM 9: "Uzlaşma müessesi ile vergi ziya cezalarında 3- 4 yıl sonra yüzde 80 gibi yüzde 75 gibi indirime gidiliyor. Paranın zaman değerini de göz önünde bulundurduğu zaman mükellef diyor ki ben sahte belge kullanayım, zaten inceleme oranı da çok düşük. Ben yüzde doksan yakalanmayacağım. Çok bariz bir sahte belge düzenleyicisinden almadıktan sonra. Niye bunu almayım diye düşünüyor mükellef. Bu durumun sahte belge kullanımı noktasında caydırıcılığı yok ettiğini düşünüyorum. Hem

SMMM'ler açısından hem mükellef açısından insanların aklında şöyle bir şey var: iki yıl sonra matrah artırımı çıkar. Kaydet hemen KDV'den matrah artırırız. Kaydet hemen kurumlardan matrah artırırız diye düşünüyor. Mali müşavir istemese dahi mükellef bunu talep ediyor. Yani aslında matrah artırımları vergi sistemini yok eden bir durum. Vergiye uyumlu mükellefi yok eden bir şey bence."

Sahte Belge Kullanımı - Karşıt İnceleme Yetkilerinin Olmaması:

YMM 5: "Eğer mükellefin işiyle alakalı bir fatura geliyorsa SMMM'nin bunun sahte veya yanıltıcı bir belge olup olmadığını yüzde doksan dokuz oranında bilmesi imkânsız. Onun görevi gelen belgeyi işleyip beyannameye yansıtmak. O belgenin içeriğini sorgulama yetkisi onlarda yok. Biz YMM'ler mesela iade raporu yazarken karşıt inceleme yaparak, vergi idaresinden bilgi isteyerek faturanın sıkıntıları ile alakalı bazı şeylere ulaşabiliyoruz. Ancak SMMM arkadaşların böyle bir yetkisi yok."

Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yapılmaması - SMMM'lerin Karşıt İnceleme Yetkilerinin Olmaması:

YMM 3: "Sınırlı uygunluk denetiminde belgeler noktasında, mevzuat mali müşavirleri sınırlıyor. Karşıt inceleme yapma veya vergi dairesinden bilgi isteme yetkileri yok. Ancak elindeki verilerle; faturalarla ya da daha önceki yıllara ait finansal verilerle hareket ediyor. Tabii burada da sıkıntılar yaşıyor mu? Yaşıyor tabii. Yani bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıp kullanmadığını ancak bir kontrol raporu oluştuğunda mali müşavir görebiliyor. Daha öncesinde o mükellefin bunu bilerek, isteyerek veya bilmeden de olsa aldığına dair bir emare, bir şeyler yakalaması lazım ki o zaman üzerine gidebilsin. Yoksa yapabilecekleri sınırlı."

Cezaların Caydırıcı Olması - SMMM'lerin Karşıt İnceleme Yetkilerinin Olmaması:

YMM 8: "Mali müşavirlerin yasada şöyle bir sorumluğu var: belge ile beyanname, beyanname ile de defter uyumlu olacak. Belgeyi araştırmak, belgenin doğruluğunu teyit etmek gibi harici inceleme yapma yetkisi yok.

Dolayısıyla ilgisi olmayan bir alandan dolayı mali müşaviri sorumlu tutmak tabii haksızlık olur. Buna ilişkin raporlar yazıldığını da duyuyoruz. Dolayısıyla bu cezaların herkes için caydırıcı bir etkisi oluyor."

Yasal Boşlukların Kullanılması - Vergi Mevzuatının Ayrıntılarına Hâkim Olunmaması:

YMM 13: "Meslek mensupları kaçınmayı kaçırma olarak düşündüğü zaman yanlış hareket ediyorlar. Hâlbuki vergi mevzuatında indirim, istisna, muafiyetler oldukça yaygın. Şöyle söyleyeyim hazineye giren vergilerin yüzde 3'ü gelir ve kurumlar vergisinden ibaret. Dolayısıyla mevcut vergi mevzuatına hâkim olsa, kambiyo mevzuatına hâkim olsa meslek mensubu müşterisiyle oturup vergiden kaçınmanın yollarını arar. Örneğin fondan kârın varsa, kârının yüzde onuna kadar o kâr sıfır olarak kabul ediliyor. Fakat meslek mensubu bunu bilmiyor. Bu sana tanımış bir hak. Hâlbuki bunu bilmiş olsa o gelire ilişkin vergi vermeyecek."

Mükellefin Talebine Göre Vergi Çıkarılması - Yasal Boşlukların Kullanılması:

YMM 16: "Vergi planlaması yapılıp mali tablolara yansıtılıyor. Yasal boşluk mükellefin ihtiyacı oldukça kullanılıyor. Örneğin maddi duran varlık satış karının fona aktarılıp beş yıl bekletilmesi gibi."

Hile Yapılması - Stoklarla Oynanması:

YMM 11: "Hata tabii ki var ama büyük çoğunluğu bilmeden değil bilerek yapılıyor. Yani hile niteliğinde. Burada ki hilenin en büyük sebeplerinden biri komşunun muhasebecisi. Bizim firmamız ciro olarak komşununkinin yanından bile geçmeyebilir, çalışan sayısı aynı olmayabilir. Tek ölçümüz komşunun ödediği vergidir. Komşu az vergi ödediyse o zaman firma kendi mali müşaviri üzerinde baskı oluşturuyor: Komşu şu kadar ödemiş, bizimki çok yüksek, çok yüksek, çok yüksek. O zaman meslektaş bir daha bakalım, değerlendirelim, atladığımız hususlar var mı gözden geçirelim diyerek, genelde de hammadde giren özellikle stoklu çalışan işletmeler ise maalesef stok üzerinden vergi ayarlaması yapıyor."

Mevzuatın Takip Edilmemesi - Genç Meslektaşların Mevzuata Daha Uygun Davranması:

YMM 9: "30 - 40 yaş bandındaki SMMM'lerin vergi mevzuatı noktasında bence bilgi düzeyleri gayet iyi. Mükellefi mağdur edecek bir şeye yönlendirmiyorlar. Vergi mevzuatı bilgisinin her zaman güncel tutulması gerekiyor. Çünkü çok sık değişikler oluyor. Odaklanmak ve diline hâkim olmak gerekiyor."

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı - SUD'un Yapılmaması - Mükellefin Talebine Göre Vergi Çıkarılması:

YMM 11: "Vergi ödemek istemeyen mükellef sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge alıp geliyor. Meslektaşta mükellefi kaybetmek istemediğinden bu belgeleri işliyor. Meslektaşların kendi içinde dayanışma olması lazım. Sınırlı uygunluk denetimi de bu sebeple tam yerine getirilemiyor. Defteri kaybetme korkusuyla, çok sorgularsan -sen işletmenin ortağı mısın, mali müşavirsin sen işini yap, çok detayına girme- sözleriyle karşılaşırım düşüncesiyle maalesef tam yerine getirildiğini söylemek mümkün değil."

Yasal Boşlukların Kullanılması - Sık Sık Vergi Aflarının Çıkarılması:

YMM 12: "Mali müşavirler vergiden kaçınma noktasında mükellefi yönlendirebiliyorlar. Ödenecek vergiyi yapılan işlemler değil de mükelleflerin kendileri belirliyorlar artık. Matrah artırımları nedeniyle mali müşavirlerin vergi konusunda mükellef üzerinde yaptırımı kalmadı gibi. Neredeyse her yıla bir vergi affı geliyor."

4.4.3. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeyleri

SMMM'lerin etik ilke ve kurallara uyum düzeylerine dair veriler betimsel ve ilişkisel olarak analiz edilmiştir.

4.4.3.1. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeylerine Dair Betimsel Bulgular

SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla araştırmaya katılan YMM'lere aşağıda sıralanan içerikte sorular yöneltilmiştir:

- ✓ SMMM'lerin, etik ikilemde kalıp kalmadıklarını belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'lerin hangi tür etik dışı davranışlar sergilediklerini belirlemeye yönelik sorular
- ✓ SMMM'leri etik dışı davranışa yönelten faktörler hakkında görüşlerini belirlemeye yönelik sorular

Görüşülen 16 YMMM'nin bu konudaki görüşleri kodlanarak Şekil 20'de gösterilmiştir.

Şekil 20. Mesleki Etik İlke ve Kurallara Uyum Kod İstatistiği

SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri teması altında toplanan kodlar arasında en çok tekrarlanan, diğer bir ifade ile en yüksek frekansa sahip olan kodların Şekil 20'de ücret (39), haksız rekabet (29), mükellef baskısı (20), etik ikilem (14), mesleki bağımsızlık (12), mükellefi kaybetme kaygısı (11) ve piyasa koşulları (11) olduğu görülmektedir.

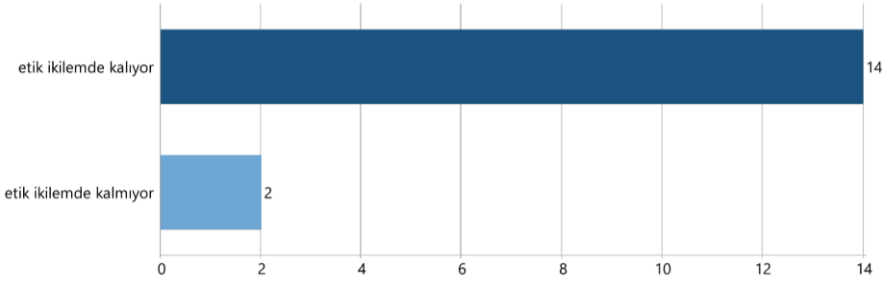
4.4.3.1.1. Etik İkilem

İki olasılıklı çelişkili bir durumunu ifade eden ikilem, insanı istenmeyen seçeneklerden birini izlemeye zorlayan bir durumdur (www.sozluk.gov.tr, 2021). Etik ikilem ise, iki veya daha fazla değerin çatışma halidir (Kutlu 2015: 118).

Etik ikilemde kalan meslek mensupları, mesleki yargılarını kullanarak iki alternatif arasında seçim yaparken karasızlık yaşarlar. Alternatiflerden birini seçmeleri, diğerinin ihlalini gündeme getirir. Bu durum seçilen alternatif için olumlu sonuçlar doğururken seçilmeyen alternatif için ahlaki açıdan kabul görmeyen sonuçlar doğurur.

Görüşülen YMM'ler genel olarak SMMM'lerin haksız rekabet baskısı ile bağımsız çalışamadıkları, sık sık etik ikilemde kaldıkları ve mükelleften yana tavır aldıkları, mükellef baskısı ile etik ilkelerden taviz verebildikleri, mükellefin talebine göre vergi çıkararak veya stok ayarlamaları yaparak muhasebe bilgilerini olduğundan farklı gösterilebildikleri, denetim yetersizliğinin etik ilkeleri dikkate almama noktasında SMMM'leri cesaretlendirdiği yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Şekil 21'de görüldüğü üzere, görüşülen 16 YMM'den 14'ü SMMM'lerin mükellefle devlet arasında etik ikilemde kaldıkları yönünde görüş bildirirken 2'si etik ikilemde kalmadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.



Şekil 21. SMMM'lerin Etik İkilimde Kalma Durumları

SMMM'lerin etik ikilemde kaldıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 5: "SMMM'ler devlette mükellef arasında kalıyorlar. Bir tarafta devlet, bir tarafta mükellef. Devlet lehine hareket etse, mükellefi kaybedecek. Mükellefin lehine hareket etse sorumluluk cezasıyla karşı karşıya kalacak. Bu meslek, ikilemle yürütülen bir meslek zaten. Ortada bir denge tutturmaya çalışıyor arkadaşlar gözlemlediğimiz kadarıyla. Ama mükellefin çıkarı her zaman ağır basar."

YMM 7: "Mali müşavirler etik ikilemde kalıyorlar. Bunun muhasebe bilgi kalitesine yansımaları oluyor. Mükellef çıkarları ön planda tutulduğunda finansal tablolarda gerçeği yansıtmayan durumlar raporlanabiliyor."

YMM 11: "Mükellef yarın bir sıkıntı yaşadığında, bir ceza aldığında SMMM'nin arkasında durmayabilir. Bundan dolayı tamamen mükellef yanında tavır almak zor. Ama tamamen devlet yanında tavır alsa bu sefer piyasada haksız bir rekabet de var. -Yani işini iyi yaptığı için değil, tam aksine işini iyi yapmadığı için rekabet oluşturuyor. Yıllarca mükellefe vergi ödetmemiş. Kaç yıllık işletme bir kere KDV ödememiş hala devrediyor. Sadece yüzde 5-10 gibi cüzi bir kârlılık olsa bile oluşan stoku dağlar taşlar almaz.- Bunu da görünce arada denge kurulmaya çalışılıyor. Ne mükelleften yana, ne devletten yana tavır almadan, topuzu kaçırmadan ortada bir yerlerde denge oluşturalım diyebiliyorlar. Mükellefle devlet arasında kalıyor maalesef meslektaşlar."

YMM 12: "Kesinlikle mükellef ve devlet arasında kalıyor mali müşavirler. Böyle olduğu için de tarafsız ve bağımsız karar veremiyorlar. Yaptıkları işi doğru yapamıyorlar. Olması gerekenleri değil de vergi dairesinin dikkatini çekmeyecek, mükellefin de cebine fazla gelmeyecek şekilde bilgi üretmeye çalışıyorlar."

YMM 14: "SMMM'ler kesinlikle etik ikilemde kalıyorlar ve ikilemde kaldıklarında mükellefin yanında yer alıyorlar. Mükellef ne istiyor? Mevzuata aykırı bir işlem yapılmasını istiyor. Dolayısıyla bu da muhasebe

bilgi kalitesinin gelişmesini veya devamını engelliyor. İşlerini daha çok mükellef odaklı yapıyorlar."

YMM 15: "Mali müşavirlerin bir taraftan devlete karşı sorumlulukları var, diğer taraftan mükellefe karşı bir ücret bağlılığı var. Bunun yanında -bilinçli mükellefleri dışarıda tutuyorum- bazı mükellefler, bu sene vergi ödemeyelim seneye aktaralım gibi baskılar da uygulayabiliyor. Bu durum mali tabloların kalitesini kesinlikle etkiliyor."

SMMM'lerin etik ikilemde kalmadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin bu konudaki ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

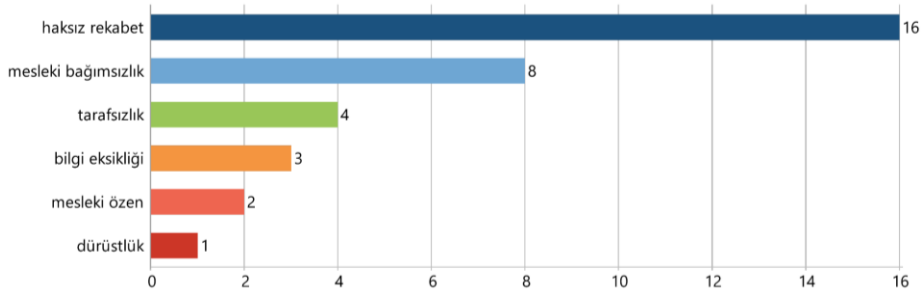
YMM 1: "Mali müşavir yaptığı işlemlerde mükellefinin ilerde karşılaşabileceği, maliye ile yaşayabileceği sorunlar ne olur diye düşünmüyor. Bu durumu dikkate alarak işlem yaptıklarını düşünmüyorum. Şu anda mali müşavir öyle bir duruma geldi ki, kendi üzerindeki işlemleri yasal süresi içerisinde yapma çabasında. Bunun sonuçları lehte mi olur aleyhte mi olur, düşünecek durumda değil. Önceliği yasal süreyi geçirmeden işlem yapmak."

YMM 3: "Mali müşavirlerin etik ikilemde kaldıklarını düşünmüyorum. Çünkü mali müşavir mükellefle ortak değil, beraber hareket etmiyorlar. Onun işini yapıyor sadece. Bunun karşılığında ne vergi çıkıyorsa, gereği neyse onu yapar. Arada da kalmaz onun için."

4.4.3.1.2. SMMM'lerin Sergiledikleri Etik Dışı Davranışlar

Görüşülen YMM'ler genel olarak SMMM'lerin ücret tarifesinin altında defter tutarak haksız rekabete yol açtıkları, haksız rekabetin yaşandığı piyasada mükellefin kolayca mali müşavirini değiştirebildiği, mükellefini kaybetmek istemeyen SMMM'nin ise bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelendiği, düşük ücretle çalıştıklarından yeterli gelir elde edebilmek için daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde kaldıkları ve bu durumun iş yüklerinde artış yarattığı, iş yüklerinin artması ile birlikte göstermeleri gereken mesleki özen ve titizliği yeterince göstermedikleri yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Görüşülen 16 YMM'nin, SMMM'lerin sıklıkla sergilediklerini düşündükleri etik dışı davranışlar Şekil 22'de gösterilmiştir.



Şekil 22. SMMM'lerin Sergiledikleri Etik Dışı Davranışlar

Şekil 22'de görüldüğü üzere, görüşülen 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulundukları, 8'i bağımsız davranmadıkları, 4'ü tarafsız davranmadıkları, 3'ü mesleki yeterlilik için gereken bilgi düzeyine sahip olmadıkları, 2'si mesleki faaliyetlerini yerine getirirken gerekli özeni göstermedikleri, 1'i dürüst davranmadıkları yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulundukları yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "En sık rastladığımız etik dışı davranış haksız rekabet. Mali müşavirlerin zaten iş yükleri anormal derecede ağırlaşmış durumda. Haksız rekabet nedeniyle az ücret aldıklarından, çok defter alma çabası içerisine girmekteler. Buda muhasebe bilgi kalitesinin düşmesine yol açmakta. Etik ilke ve kurallar hâla tam oturmuş değil."

YMM 4: "Etik ilke ve kurallar biraz teorik kavramlar. Konuşmaya gelince herkes etik davrandığını, kurallara uyduğunu iddia ediyor. Kimse söylemiyor ama uygulamaya geçildiğinde meslek mensuplarının tamamına yakını haksız rekabet yapabiliyor. Yani kavram olarak güzel şeyler ifade etse de uygulamada pek yer bulduğunu söyleyemem. Dikkat edilmiyor uygulamada maalesef."

YMM 5: "En çok tanık olduğumuz etik dışı davranış haksız rekabet. Mesela iki tane çalışanı var mali müşavirin 200 tane defter almış. Nasıl almış? Düşük fiyat vermiş almış. Bu kadar defteri hakkıyla nasıl tutacak? Yani beyanname vermeye bile zamanı yok. Banka işlemeye zamanı yok."

YMM 14: "SMMM'lerde etik dışı davranış olarak en çok karşılaştığımız, birbirlerine karşı yaptıkları haksız rekabet. En önemli sıkıntı o. Onun nedeni de ücret politikasının belli olmaması. Eğer belli kotalar getirilmiş olsa; senin on tane mükellefin olabilir on birincisi olmaz dense mali müşavirler haksız rekabete girmemiş olacak. Belli bir taban ücret yayınlanıyor ama bu yayınlanan taban ücretin altında defter alınabiliyor. Bunun önüne geçilmiş olsa bu sıkıntıların büyük çoğunluğunun ortadan kalkacağını düşünüyorum. Mükellefle sözleşmeyi tamamen aslında taban ücrete göre imzalıyor. Daha sonraki süreçte alınan para o kadar olmuyor. Orda da aslında mali müşavir sıkıntıya giriyor. Örneğin 1.000 TL'ye makbuz kesiyor ama mükellefe diyor ki 1.000 TL almayacağım. Ben buna mecburum makbuzu kesmek zorundayım. Ben senden 800 TL alacağım. 200 TL'nin, aslında almadığı paranın da vergisini ödüyor."

YMM 15: "Bakıyorsunuz bir mali müşavir var. On tane defteri var. Tabiri caizse adam gibi defter tutuyor. Ama diğer taraftan piyasada sekiz yüz tane, bin tane defteri olan mali müşavir arkadaşlarımız da var. Şimdi bu insana bu kadar defter tutma hakkı tanınırsa, işini düzgün yapması mümkün değil. Mevzuatı takip etmesi, defterleri düzgün tutması mümkün değil. O yüzden kota sistemi gelmek zorunda. Yine kesinlikle mükellefi, mali müşavir bulmamalı. Mali müşavir tek başınaysa maksimum bana göre kaldırabileceği - tabi ölçek önemli ama- 20-30 mükellef. Daha fazlasını istiyorsa yanında mali müşavir çalıştırmak zorunda olmalı."

SMMM'lerin bağımsız davranmadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 6: " SMMM parayı mükelleften alıyor, işi de mükellef veriyor. İşi devlet verse de parayı mükelleften alsalar… Mesela yapı denetim şirketlerinde, işi devlet veriyor parayı da mükellef devlete yatırıyor. Devlet

parasını istihkak yapıyor. Eğer mali müşavirler işi devletten alsa ve parasını mükelleften alsa daha bağımsız olacaklar. Bağımsızlık sadece sigortalılık noktasında bağımsızlığa geldi en son. Ama kanun onu demiyor ki, bağımsız çalışacak diyor."

YMM 12: "Mali müşavirlerin hiçbiri bağımsız değil. Mükelleflere bağımlı."

SMMM'lerin tarafsız davranmadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 6: "Mali müşavirlerin şirket ortaklarından birine ya da diğerine daha yakın durarak taraf tutma gibi davranışları olabiliyor. Bu durumu çok gördüm. Birine her türlü bilgiyi verirken diğerinden gizliyor. O ortağın hakkı ortadan kayboluyor, azınlığa düşüyor. Mali müşavir arkadaşlar açısından etik değil bunlar. Böyle taraf tutarak başlangıçtaki hukuku zedeleyecek şeylere girmemeleri lazım. Ya da işten çıkarmalarda, işçiye tazminatı vermemek için onu haksız yere suçluyorlar. Mali müşavir arkadaşlar burada yeterli dirayeti gösteremiyorlar. Bunu göstermeleri lazım. Biz tarafsız olmalıyız."

YMM 15: "En çok gözlemlediğimiz etik dışı davranış haksız rekabet. Onun haricinde de maalesef bağımsızlık ve tarafsızlıktan sapmalar var."

SMMM'lerin mesleki yeterlilik için gerekli bilgi düzeyine sahip olmadıkları yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Mali müşavirleri etik dışı davranışa yönelten sebepler arasında bilgi eksikliği çok önemli bir yer tutuyor."

YMM 13: "Meslek mensupları etik davransalar gidip bir vergi memurunun yanına şu nasıl olacak diye sormazlar. Memur zaten sadece önündeki kayıtları yapmakla meşgul. Ondan bilgi alıyor. O zaman o mali müşavir bilgisizdir. Bu etik dışı davranışlar usule de aykırıdır."

YMM 15: "Bilinçli olarak mevzuata aykırı yaklaşım içerisinde bulunmuyorlar meslek mensupları. Bu ya bilgi eksiğinden, mevzuat

takibinin sınırlı kalmasından kaynaklıdır ya da mükelleften doğru bilgi akışı olmamasından kaynaklıdır."

SMMM'lerin mesleki faaliyetlerini yerine getirirken gerekli özeni göstermedikleri yönünde görüş bildiren YMM'lerin ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 1: "Zaman zaman mesleki özen ve titizlikte sıkıntı yaşadıklarını görüyoruz. Bu da ülke ekonomisinin kayıt dışı olmasından kaynaklanıyor. Bir ülkede ticari faaliyetler kayıt dışı olunca o işlemlerin kaydının yapıldığı birimlerde, yani muhasebe sistemlerinde özen ve titizliğe riayet edileceğini düşünmek mümkün değil."

YMM 13: "Gelen belgeyi mali müşavir kendisi işlemiyor. Yanındaki çalışan işliyor. Hatta yanındaki lise stajyeri işliyor. Stajyer doğru işledi mi? KDV'yi doğru yazdı mı? Kontrol etmiyor. Makbuzlardan KDV indirildiğini gördüm. Makbuzda KDV olmaz. Mesela aidat makbuzunun içinden yüzde 18 KDV ayırıp kaydediyor."

SMMM'lerin mesleki faaliyetlerini yerine getirirken dürüstlük ilkesinden ayrıldıkları yönünde bir YMM görüş bildirmiştir. Bu görüşü yansıtan ifadelere aşağıda yer verilmiştir.

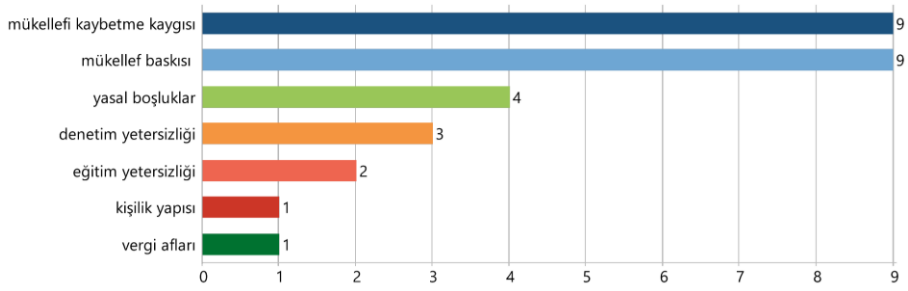
YMM 13: "Dürüstlük ilkesine çok uyulduğunu düşünmüyorum. Müşteriler ceza yediklerinde bu cezayı ne için yedik diye soruyor mali müşavire. Orada bu defteri kaybetmemek için yalan söylüyor meslek mensubu. Hallederiz, şöyle yaparız, böyle yaparız, bunu sen şurada şöyle demiştin de biz öyle kaydetmiştik onun için bu ceza oldu şeklinde yalanlara başvuruyor. Hâlbuki belgeyi mükellef ilk sunduğunda, bu belgeler yanlış, ben bunu kaydedemem, alırsam da kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazarım bilginiz olsun diyebilmeli."

4.4.3.1.3. SMMM'leri Etik Dışı Davranışa Yönelten Faktörler

Görüşülen YMM'ler genel olarak SMMM'lerin etik ilke ve kurallara ne kadar hâkim olsalar da piyasa koşullarının, SMMM'leri bu ilkelerden ayrılmaya zorladığı, özellikle kayıt dışılık ve vergi yükünün fazla olması

sonucu oluşan mükellef baskısı, mükellefi kaybetme kaygısı ile birleşince etik ilkelerde sapmaların yaşandığı, denetim yetersizliği ve sık sık düzenlenen vergi aflarının ise mesleki disiplini zedelediği yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Görüşülen YMM'lere göre SMMM'leri etik dışı davranışlara yönelten faktörler Şekil 23'de gösterildiği gibidir.



Şekil 23. SMMM'leri Etik Dışı Davranışlara Yönelten Faktörler

Şekil 23'de görüldüğü üzere, görüşülen 16 YMM'den 9'u mükellefi kaybetme kaygısıyla ve mükellef baskısıyla, 4'ü yasal boşluklar nedeniyle, 3'ü denetim yetersizliğinden, 2'si eğitim yetersizliğinden, 1'i kişilik yapısından ve yine 1'i sık sık düzenlenen vergi aflarından dolayı SMMM'lerin etik dışı davranışlara yöneldikleri yönünde görüş bildirmiştir.

Görüşülen YMM'lerin, SMMM'leri etik dışı davranışa yönelten faktörlere dair görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Ekonomik nedenlerle meslek mensubu etik ilkelerden taviz veriyor, etik davranışlardan uzaklaşıyor. Bunu yaparken de zaten denetimin olmamasından güç alıyor. Üçüncü bir unsur olarak da vergi barışı denilen bir durum var. Bu da meslek ahlakını yani disiplini bozuyor."

YMM 5: "Etik dışı davranış ticari hayatın işleyişinden kaynaklanıyor. Eğer mali müşavirler bağımsız olarak görev yapabilse….Arkadaşların hepsi etik kuraları biliyor aslında. Gelen faturayı kaydediyor ilgili hesaplara, gelen maliyetleri kaydediyor, hasılatı da kaydediyor. Çıkan vergi belli aslında, stok

belli. Ancak mükellef her şeyi yerli yerinde kaydeden mali müşavirle çalışmak istemiyor. Vergi çıkaran mali müşavir niye tercih edilsin ki? Sonuçta ticarette her şey parayla alakalı. Bu sefer ne oluyor mali müşavir stokla oynuyor. Mesela mükellefin elinde 3 milyon stok var. Stoktan maliyete yükleniyor, elinde kaydi olarak 1 milyon stok gözüküyor. Yani doğruları konuşmak gerekirse böyle."

YMM 8: "Piyasadaki iş yoğunluğu, evrak kargaşası, müşteri talepleri, ekonomik koşullar bunlar zaman zaman ilkelerden sapmalara neden olabiliyor. Mali müşavirlik mesleği her ne kadar akademik bir meslek olsa da sonuçta biraz usta çırak ilişkisine de bağlı. Çalıştıkları, yetiştikleri ofis ve ustalarıyla olan ilişkileri de önemli. İlkelerden ayrılmalar sadece bir nedenle sınırlı değil. Alelacele iş yapma, bir evrakı yetiştirme telaşı, tarihle yarışma mecburiyetinden dolayı ihmallerin veya sapmaların olabildiğini düşünüyorum."

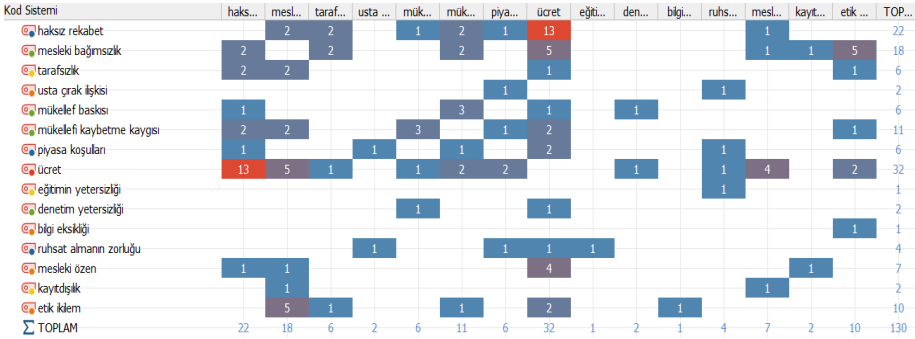
YMM 9: "İşletme- iktisat mezunlarının, mali müşavirliği iş bulamadığı zaman yapacağı bir meslek olarak görmeyip, kariyer planlaması yaparak bu mesleğe yönelmeleri gerekir. Çünkü birçok meslekte olmayacak kadar aslında elde edilmesi süreç isteyen, zahmetli bir meslek. Bir şeyi ne kadar zor elde edersen o zaman elindekini nimet olarak görür ve hoyrat davranmasın. Yani insanlar SMMM olmak için ne kadar emek veriyorsa o kadar da mesleğine saygısı oluyor ve o kadar da etik kurallara uyum sağlıyor. Çünkü ben ruhsat alana kadar beş yıl emek verdim. Bunu bu kadar kolay harcayamam diyor."

YMM 11: "Etik dışı davranışa yönelten en önemli faktör mükellef baskısı, mükellefin baskıda bulunma sebebi ise vergi kaygısı. Mükellef doğal olarak ödediği vergiyi azaltmaya çalışıyor. Yasal yolları kullanabilirse vergiden kaçınıyor. Kullanamazsa vergiyi kaçırıyor. Vergi kaçırırken de buna mali müşavirinin yardımcı olmasını istiyor. Yardımcı olmadığı zaman mükellefin en büyük tehdit unsuru mali müşaviri değiştirmek, onunla çalışmamak. Hal böyle olunca, etik dışı davranışlarda en büyük sıkıntı maalesef mükellef baskısı."

YMM 14: "SMMM, mükellef ne isterse onu yapmak zorunda kalıyor. Doğru beyandan uzaklaşıyor. Bunun nedeni de mükellefi kaybetme kaygısı."

4.4.3.2. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeylerine Dair İlişkisel Bulgular

SMMM'lerin etik ilkelere uyum düzeyi teması için oluşturulan kodların birbiriyle nasıl bir ilişki sergiledikleri Şekil 24'de gösterilmiştir.



Şekil 24. SMMM'lerin Bilgi Üretiminde Etik İlke ve Kurallara Uyum Düzeyleri Teması İlişkisel Kod Matrisi

Şekil 24'de görülen kodlar arasında, diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili olduğu görülen kod ücret (32) kodudur.

Ücret kodu ile en ilişkili bulunan kod, tekrarlanma sıklığına göre (13) haksız rekabet kodudur. Yani SMMM'lerin tahsil ettikleri ücretlerle ilgili görüşlerini dile getirirken YMM'lerden on üçü aynı zamanda SMMM'lerin haksız rekabette bulunduklarını da dile getirmişlerdir.

Ücret kodu ile ilişkili bulunan diğer kodlar ise; mesleki bağımsızlık (5), mesleki özen (4), etik ikilem (2), mükellefi kaybetme kaygısı (2), piyasa koşulları (2), tarafsızlık (1), mükellef baskısı (1), denetim yetersizliği (1), ruhsat almanın zorluğu (1) kodlarıdır.

Ücret kodunun ilişkili olduğu kodlara dair katılımcı ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Ücret - Haksız Rekabet:

YMM 2: "Mali müşavirlerin kendi aralarında henüz oturmamış bazı mesleki etik eksiklikler var. En sık rastladığımız davranış haksız rekabet. Yeni açılan bir muhasebe bürosunda mali müşavir hem kendi geçimi için hem de yanında çalıştırdığı personelin giderlerini karşılamak için ihtiyaç duymuş olduğu geliri elde edebilmek adına çevre mükelleflere başvurarak ücreti aşağı çekerek kendisi ile çalışmaya ikna etme çabası içerisine girmekte. Burada daha iyi hizmet sunduğunu öne sürerek değil de daha az ücret öne sürerek defter tedariki yoluna gidiyor. Bu durum verilen hizmetin değerini ve kalitesini düşürüyor. Disiplin kovuşturmaları ile etik olmayan diğer davranışlar minimuma inmiş olsa da haksız rekabet hala yaşanmakta."

YMM 3: "Bir mali müşavir ücret tarifesine uymayıp bir başkası uyduğunda bu haksız rekabete neden oluyor. Stajını tamamlayıp, sınavını veren ve ofisini açan yeni bir mali müşavirin mükellefi yok ama bir taraftan da geçinmesi lazım. E ne yapacak? Çıkacak piyasaya kendini anlatmaya, farklılığını ortaya koymaya çalışacak. Bir şekilde fiyatta, kendinden taviz verecek. Bunun sonucunda da haksız rekabete yol açacak."

YMM 5: "Mesela bir arkadaşın mükellefi diğer arkadaşa rahatça gidiyor. Biri 500 TL'ye tutuyorsa defteri diğeri 300 TL'ye tutuyor. Niye? Çünkü mali müşavir sayısı fazla. Mesleğe yeni atılmış bir arkadaş ne yapabilir? Nasıl bir varyasyon yapıp da mükellef alabilir. SMMM'nin bilgi düzeyinin aslında bir önemi olmuyor. Mükellefler sadece ödeyecekleri ücret üzerinden bir tercihte bulunuyorlar. -Benim mali müşavirim bu kadar alıyor senin ki niye o kadar alıyor-… SMMM'ler yılsonunda defter tasdik ettirip mükelleften ücret talep ediyorlar. On da bile mükellefler sen 1.000 TL aldın diğeri 500 TL alıyormuş deyip mali müşavirini değiştirebiliyor."

YMM 6: "SMMM'ler kendi meslektaşlarını, olaya tam vakıf olmadan, bilgi sahibi olmadan, meslektaşlarını dinlemeden kötülüyorlar. Ben bunu çok gördüm. Odada haksız rekabet kuruluna da çok şikâyet oldu bu konuda. Bir muhasebeci diğeri hakkında mükellefe -o bir şey bilmez. Niye

ona gittiniz? Defteri niye ona verdiniz. Bu ücret fazla – diyerek haksız rekabete giren çok mali müşavir var."

YMM 8: "Daha çok ücretlendirme ile alakalı etik ilkelere aykırı davranılıyor ve defter geçişleri de buna dayalı. Müşteri edinme kaygısıyla diğer meslektaşın ücretinden daha düşük bir ücretle defter alma, görüşme yapma ve böylece kendi iş potansiyelini artırmaya yönelik bir çaba var. Reklam yapıyor arkadaşlar, kart dağıtıyor mesela. Çok güzel yazarız çizeriz diyor."

Ücret - Mesleki Bağımsızlık:

YMM 1: "Muhasebe bürolarında, ücret tahsilatlarında ciddi bir sorun var. Yeterli seviyede gelir elde edemeyince bağımsızlık ilkesine riayet edileceğini kimse iddia edemez. Orada bağımsızlık ilkesi bozuluyor. Ciddi manada ekonomik sıkıntı yaşıyorlar."

YMM 5: "Muhasebeci arkadaşlar mükelleflerden ücretini aldığı için bağımsız olamıyorlar. Bağımsız bir muhasebe uygulaması yapamıyorlar. Vergisi 1 lira çıkan mükellef bunu 50 kuruşa düşür diyor. Muhasebecinin bunu düşürebilmesi için muhasebesel bir işlem yapması gerekiyor. Dolayısıyla mevzuata hâkim olsa bile uygulama düzeyi sınırlı kalıyor."

YMM 11: "Bağımsızlık, tarafsızlık noktasında sapmalar olabiliyor. SMMM bağımsız olsun ki mevzuat ne ise tam olarak onu uygulayabilsin. Ama ücretini aldığı bir taraf var. Yani nasıl bağımsız davranacak? Bağımsızlığı zedeleyen temel unsur ücretin doğrudan mükelleften alınması. Ücret dolaylı olarak tahsil edilmiş olsa bağımsızlık sağlanabilir."

Ücret - Haksız Rekabet - Mesleki Özen:

YMM 1: "Zaman zaman hatalı işlemlerden dolayı disipline sevk edilen arkadaşlarımız olmuştur. O da genellikle mesleki özensizlikten kaynaklanıyor. Neden özensizlik gösteriyor? Neden dikkat edemiyor? Muhasebe mesleğinden elde edilecek kazanç her geçen gün azalıyor. Bu meslek bir ülke ekonomisinde olmazsa olmaz mesleklerden biridir. Mali müşavir, ekonomide icra ettiği fonksiyon kadar maalesef değer görmüyor.

Sonuçta ekonomik olarak yeterliliğe ulaşamayınca muhasebe büroları daha fazla iş almak, bir anlamda sürümden kazanmak gibi bir mecburiyete düşüyor. İş yükleri çok fazla. Ancak ücretleri de bir o kadar az. Geçim derdi ile ağır bir iş yükü altında kaldılar ve disiplinli çalışma imkânları kalmadı."

YMM 13: "İş hacmi çok yüksek olduğu için meslek mensupları işin altından kalkamıyor, bocalıyor ve yanlış kayıtlar yapılıyor. Hatta ben şunu söyleyeyim. A kişisinin belgesi B kişinin defterine işleniyor. Bu durum meslektaşlarda dikkat ve özen, itina olmadığını gösterir. Eğer meslektaş işini düzgün yaparsa defter kaybetmez. Ancak bilgisi yoksa, başka bir meslek mensubundan düşük ücret vererek almışsa defteri, bu defter bir gün kendisinden gidecektir."

Ücret - Etik İkilem:

YMM 4: "Bir tarafta mükellef, bir tarafta devlet var. Ama ücret mükelleften alındığı için, mükellef tarafında olma mecburiyeti var gibi hissediliyor. Aslında SMMM'lik mesleği bağımsız bir meslektir. Keşke ücretlerini devlet ödese, dolayısıyla mükellefle muhatap olmasa veya başka bir sistem geliştirilse çok daha iyi olur. Bağımsızlık yerine getirilebilir."

YMM 9: "SMMM'ler devletle mükellef arasında kalıyorlar bence. Bir kere devlet SMMM'ye çok fazla yük yüklemiş durumda. İşin kötü yanı devletin yüklediği bu yüke karşılık SMMM mükellefe karşı fiyatlandırma yapamıyor."

Ücret - Mükellefi Kaybetme Kaygısı - Haksız Rekabet - Mesleki Bağımsızlık:

YMM 1: "Haksız rekabet konusunda bir sıkıntı var. Ekonomik olarak mesleki gelirlerin çok düşmüş olması meslek mensubunun bağımsızlığını zedelemeye başladı. Defter kaybetmekten korkuyor. Artık iki tane defter kaybettiğinde ben kirayı ödeyemem diye endişeleniyor. Bundan 15-20 yıl önce bulunduğu toplumun standartlarının ortalamasının üzerinde yaşıyordu muhasebeci. Şimdi ortalamanın altında. Asgari geçim şartları ile boğuşan bir meslek grubu oldu."

YMM 14: "Etik ilkelere uyum SMMM'lerin tek başına sağlayabileceği bir şey değil. Bu ilkelerin hayata geçebilmesi için devletin de ve mükelleflerin de belli bir bilinç düzeyine ulaşması lazım. O bilinç düzeyine ulaştıktan sonraki süreçte SMMM'lerin uymasını bekleyebiliriz. Mali müşavirler mükellef kaybetme kaygısıyla mükelleften ücret tahsil etme konusunda büyük sıkıntı yaşıyorlar. Devlet SMMM'nin geleceğini, gelirini garanti etmiş olsa, dese ki örnek olarak söylüyorum: Stopajdan, KDV'den vs. herhangi bir şekilde sizin ücretinizi almanızı sağlayacağım. Bu yapılan hataların çoğunun yapılmayacağını, bütün mesleki etik ilkelere uyulacağını, vergi mevzuatına uygun davranılacağını düşünüyorum."

Ücret - Piyasa Koşulları:

YMM 9: "SMMM'ler aslında etik ilkelere hâkimler ama diğer SMMM şu fiyata çalışıyormuş denildiği zaman topluluk psikolojisiyle uymak isteyende uyamıyor. Çünkü piyasa kendi şartlarını kendisi oluşturuyor."

YMM 15: "Yeni meslek mensuplarının, piyasada tutunması çok çok zor. Yeni bir ofis açmış ve giderlerini karşılayabilmesi için mükellefe ihtiyacı var. Mükellef ofisi yeni açtığını sezinlerse zaten defter vermiyor. Bir de yıllardır birikim yapmış 500 tane 1000 tane defteri olan eski meslek mensupları var. Onlar 1.000 liralık deftere 300 lira teklif verirse mesleğe yeni başlamış mali müşavir aç kalır. Dolayısıyla zorluyor sistem. Sende düşük vereceksin diyor. Bu şartlarda çevren olacak, gerçekten senin iş kaliteni bilecekler. Önemli değil 1.000 TL olsun, 1.000 değil 2.000 TL olsun diye gelecek. Eğer bu dediğim faktörler yoksa piyasaya ayak uydurmak zorunda. O kuralları zedelemek zorunda. Başka alternatifi yok."

Ücret - Tarafsızlık:

YMM 11: "Tarafsızlık ile ücret aslında bir nevi birbirini tamamlıyor. Tarafsızlığın sağlanabilmesi için SMMM ile işletme arasında çok uzun bir hukuk oluşmaması gerekiyor. -Babamın mali müşaviriydi. İşletme bana geçti. 40 yıldır çalışıyoruz. - 40 yıldır çalışıyor olunca artık o işletmeyi benimsemiş oluyor. Maalesef burada tarafsızlık zedeleniyor. Bir rotasyon

olması lazım. 40 yıldır aynı mali müşavir ile çalışan bir işletmede tarafsızlık zor. SMMM tarafsız kalmaya çalışsa bile bu sefer firma; sen bizden taraf mısın, devletten taraf mısın diyebiliyor. Maalesef bu noktada sıkıntılar var. Bunun temel sebebi de ücretin doğrudan ilgili işletmeden alınması ve çok uzun yıllar çalışılması."

Ücret - Mükellef Baskısı:

YMM 14: "SMMM'leri etik dışı davranışa yönelten faktörlerden birincisi mükellef baskısı, ikincisi ücrettir."

Ücret - Denetim Yetersizliği:

YMM 1: "Ekonomik nedenlerle meslek mensubu etik ilkelerden taviz veriyor. Bunu yaparken yeterli denetimin olmamasından güç alıyor."

Ücret - Ruhsat Almanın Zorluğu:

YMM 3: "SMMM'leri etik dışı davranışa yönelten en önemli faktör kesinlikle ücret. Çünkü SMMM yıllarca emek verdi. Sonucunda bir ruhsata sahip oldu ve onun karşılığında bir beklenti içerisinde."

SMMM'lerin etik ilkelere uyum düzeyi teması altında ilişkilendirilen diğer bazı kodlara dair katılımcı ifadelerine aşağıda yer verilmiştir.

Hakız Rekabet - Piyasa Koşulları:

YMM 9: "Haksız rekabet mesleğin kanayan yarası açıkçası. Mesela SMMM'ler ve mükellefler arasında daha bir organik bağ olabiliyor. Bence SMMM, personel sayısını ve hizmet kalitesini mükellef sayısıyla doğru orantılı olarak artıramayabiliyor. Yani fiyata yansıt ama kaliteli bir hizmet ver. Ancak haksız rekabet ilkelerine, etik ilkelere çok fazla riayet edilmiyor. Piyasa arz ve talebe göre şekilleniyor ve piyasa koşullarından dolayı ben riayet edeceğim diyen birileri de çıkamıyor."

Mesleki Bağımsızlık - Mükellefi Kaybetme Kaygısı- Etik İkilem:

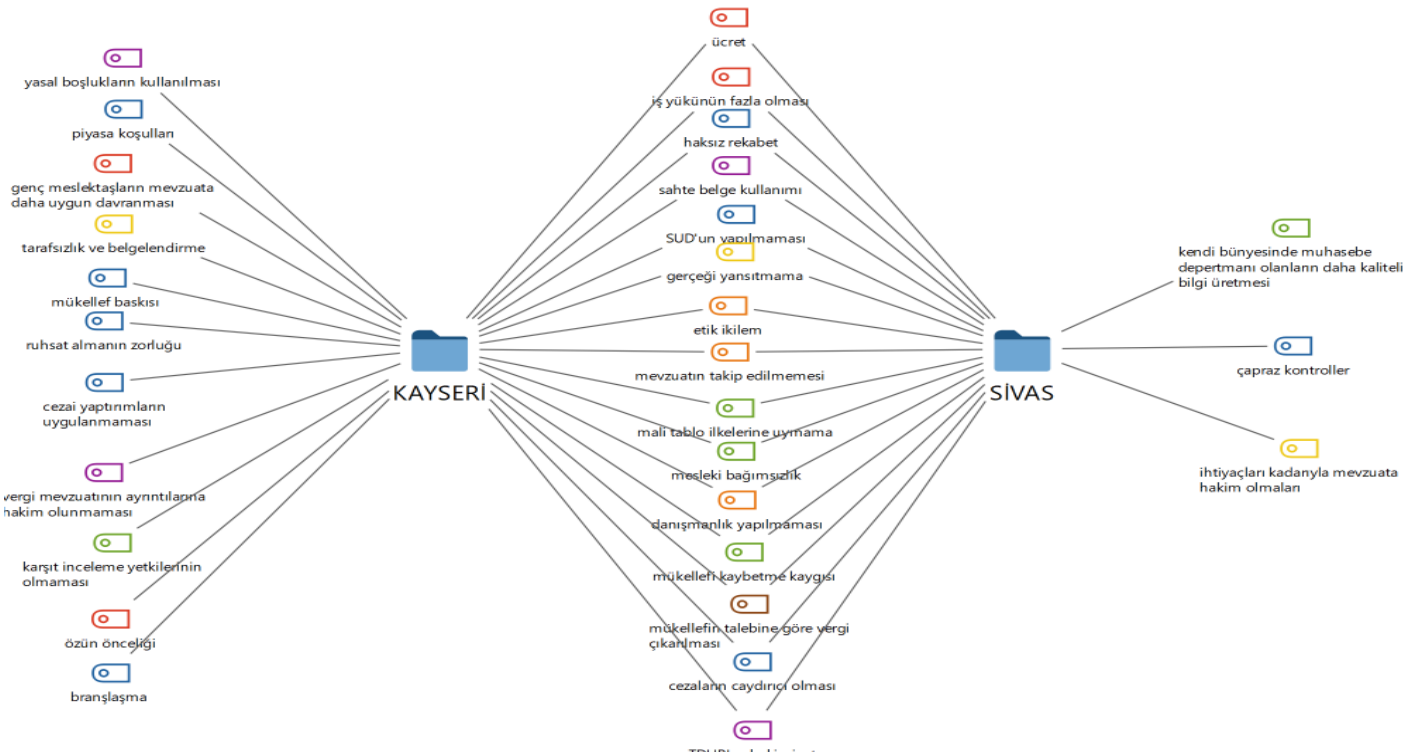
YMM 10: "Mali müşavirler etik ikilemde kalır ve işverenden yana tavır alırlar. Etik kuralları orda görmezden gelirler. Türkiye'de böyle. Mali müşavirler bağımsız değil. Yeminli mali müşavir bile bağımsız değil. Bir

ücret tarifemiz var. Aynı şey mali müşavirlerde de var. Ama onlar bizden daha kötü durumda. Mali müşavir tarifenin altında teklif veriyor. O zaman mükellef mali müşavirinden defterini alıyor götürüyor. Söylemiyor niye aldığını. Sonra duyuluyor ki yeni mali müşaviri daha düşük ücrete almış defteri."

4.4.4. Karşılaştırmalı Bulgular

Görüşülen 16 YMM'nin görüşleri iki vaka modeli kullanılmak suretiyle karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu modelde belgeler Sivas-Kayseri ve SMM-Vergi Müfettişi grupları altında toplanarak her bir gruptaki YMM'nin diğer gruptaki YMM ile ifadeleri karşılaştırılıp görüşleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Şekil 25'de Sivas'ta ikamet eden YMM'ler ile Kayseri'de ikamet eden YMM'lerin görüşlerini karşlıştırmak için oluşturulan iki vaka modeli gösterilmiştir.



Şekil 25. Kayseri-Sivas Vaka Analizi

Görüşülen 16 YMM'nin 2'si Sivas'ta, 14'ü ise Kayseri'de ikamet etmektedir. Bu iki grup YMM'nin en sık tekrarladıkları, Şekil 25'de görülen benzer ifadelerinden çıkarımda bulunularak ortak görüşleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ SMMM'ler ücretlendirmeye dair sıkıntı yaşıyor
- ✓ SMMM'lerin iş yükleri fazla
- ✓ SMMM'ler haksız rekabete yol açan davranışlarda bulunuyor
- ✓ Piyasada sahte belge kullanılabiliyor
- ✓ Sınırlı uygunluk denetimi gereği gibi yapılmıyor
- ✓ Hazırlanan bazı mali tablolar gerçeği yansıtmıyor
- ✓ SMMM'ler mükellef ile devlet arasında etik ikilemde kalıyor
- ✓ SMMM'ler mevzuatı yeterince takip etmiyor
- ✓ SMMM'ler mesleki olarak bağımsız değiller
- ✓ Çoğu SMMM danışmanlık hizmeti vermiyor
- ✓ SMMM'ler mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşıyorlar
- ✓ Vergi matrahı mükellefin talebine göre çıkarılıyor
- ✓ Cezai yaptırımlar caydırıcı
- ✓ SMMM'ler Tekdüzen Hesap Planı'na hâkimler

Sivas'ta ikamet eden YMM'ler, Kayseri'de ikamet eden YMM'lerden farklı olarak;

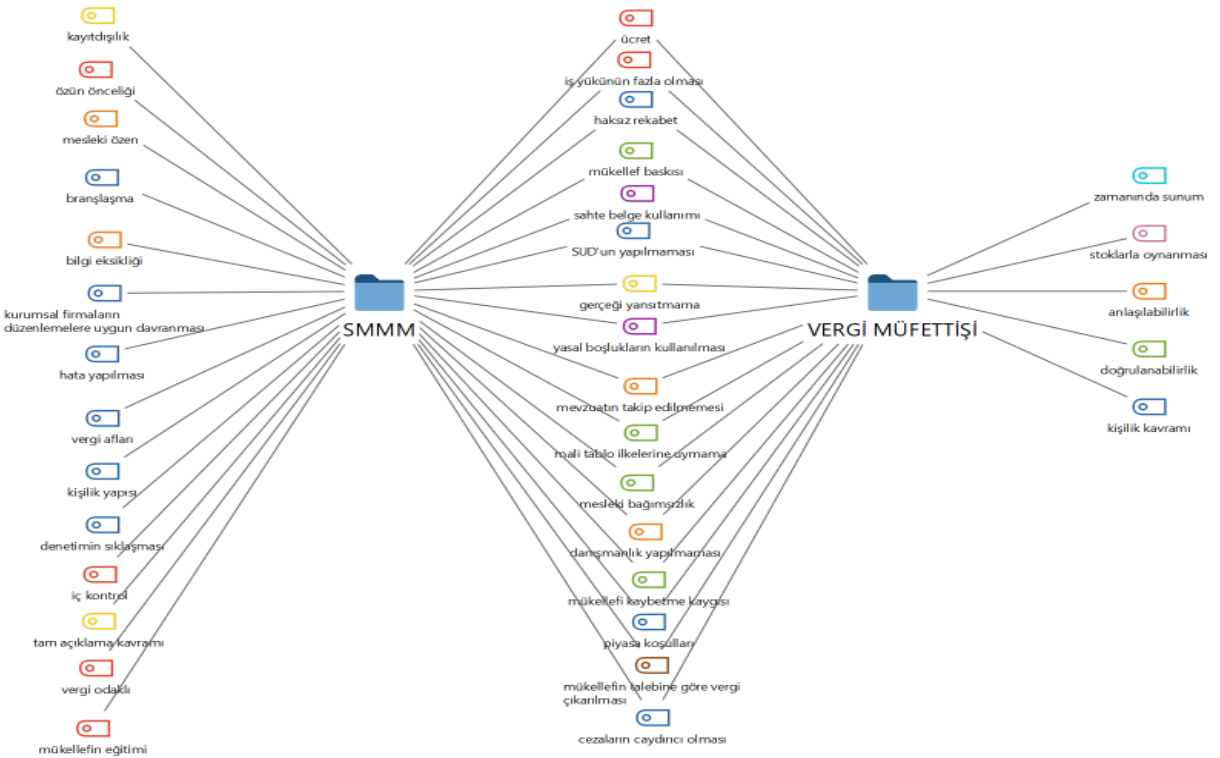
- ✓ kendi bünyesinde muhasebe departmanı olan büyük firmaların oluşturduğu mali tabloların daha kaliteli bilgiler içerdiği,
- ✓ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veri tabanı üzerinden gerçekleştirdiği çapraz kontroller neticesinde vergi incelemesinin etkinleştiği,

- ✓ SMMM'lerin, hizmet sundukları mükelleflerinin sektörüne göre, ihtiyaç duydukları kadarıyla mevzuata hâkim oldukları yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Kayseri'de ikamet eden YMM'ler, Sivas'ta ikamet eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ yasal boşlukların mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıldığı,
- ✓ SMMM'lerin her ne kadar etik ilkelere hâkim olsalar da piyasa koşulları gereği bu ilkelerden taviz verebildikleri,
- ✓ mesleğe yeni başlayan genç mali müşavirlerin mevzuata daha uygun olarak faaliyette bulundukları,
- ✓ SMMM'lerin mükellef baskısıyla etik dışı davranışlarda bulunabildikleri,
- ✓ SMMM'lik ruhsatı almanın zor olduğu,
- ✓ cezai yaptırımların uygulanmadığı,
- ✓ özün önceliği ile tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarından sapmaların olduğu,
- ✓ SMMM'lerin vergi mevzuatının ayrıntılarına hâkim olmadıkları,
- ✓ SMMM'lerin karşıt inceleme yetkilerinin olmaması sebebiyle sahte veya yanıltıcı belgelere dayalı kayıtlar yapılabildiği,
- ✓ SMMM'lerin farklı sektörlere hizmet edecek şekilde branşlaşarak faaliyette bulunmalarının muhasebe bilgi kalitesini artıracağı yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Şekil 26'da daha önce SMMM'lik mesleğini icra eden YMM'ler ile daha önce vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'lerin görüşlerini karşılıştırmak için oluşturulan iki vaka modeli gösterilmiştir.



Şekil 26. SMMM - Vergi Müfettişi Vaka Analizi

Görüşülen 16 YMM'nin 11'i YMM'lik mesleği öncesinde SMMM'lik mesleğini icra ettiğini, 4'ü vergi müfettişliği ve 1'i öğretim üyeliği mesleğini icra etiğini belirtmiştir. Şekil 26'da görülen iki grup YMM'nin en sık tekrarladıkları benzer ifadelerinden çıkarımda bulunularak ortak görüşleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ SMMM'ler ücretlendirmeye dair sıkıntı yaşıyorlar
- ✓ SMMM'lerin iş yükleri fazla
- ✓ SMMM'ler haksız rekabete yol açan davranışlarda bulunuyorlar
- ✓ SMMM'ler mükellef baskısı sonucu etik dışı davranış sergileyebiliyorlar
- ✓ Piyasada sahte belge kullanılabiliyor
- ✓ Sınırlı uygunluk denetimi gereği gibi yapılmıyor
- ✓ Hazırlanan bazı mali tablolar gerçeği yansıtmıyor
- ✓ SMMM'ler yasal boşlukları mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıyorlar
- ✓ SMMM'ler mali tabloları hazırlarken, bazı mali tablo ilkelerini dikkate almıyorlar
- ✓ SMMM'ler mesleki olarak bağımsız değiller
- ✓ Çoğu SMMM danışmanlık hizmeti vermiyor
- ✓ SMMM'ler mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşıyorlar
- ✓ SMMM'ler her ne kadar etik ilkelere hâkim olsalar da piyasa koşulları gereği bu ilkelerden taviz verebiliyorlar
- ✓ Vergi matrahı mükellefin talebine göre çıkarılıyor
- ✓ Cezai yaptırımlar caydırıcı

Daha önce SMMM'lik mesleğini icra eden YMM'ler, vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Ticari hayatta var olan kayıt dışılığın üretilen muhasebe bilgilerinin güvenirliğini zedelediği,
- ✓ Özün önceliği ve tam açıklama kavramlarından sapmaların yaşandığı,
- ✓ Bazı SMMM'lerin faaliyetlerini yürütürlerken gerekli mesleki özeni göstermedikleri,
- ✓ SMMM'lerin farklı sektörlere hizmet edecek şekilde branşlaşarak faaliyette bulunmalarının muhasebe bilgi kalitesini artıracağı,
- ✓ Bazı SMMM'lerin mesleki yeterlilik için gereken bilgi düzeyine sahip olmadıkları,
- ✓ Kurumsallaşmış büyük işletmelerin muhasebe bilgilerinin yasal düzenlemelere, muhasebe kavram ve ilkelerine daha uygun olarak üretildiği,
- ✓ SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olması veya yeterli bilgi düzeyine sahip olmamaları durumunda muhasebe işlemlerinde hata yapılabildiği,
- ✓ Sık sık vergi aflarına dair düzenlemelerin yapılmasının mali disiplini bozduğu,
- ✓ SMMM'lerin etik dışı davranışta bulunmalarının, kişilik yapılarından kaynaklandığı,
- ✓ Yaptırımların caydırıcı olması için denetimlerin artırılması gerektiği,
- ✓ Muhasebe hatalarının etkin iç kontrol yapıları ile giderilebildiği,
- ✓ SMMM'lerin çoğunlukla gelir idaresinin talep ettiği işlemleri zamanında yetiştirmeye öncelik verdiği ve vergi odaklı faaliyette bulundukları,
- ✓ Meslek birlikleri tarafından mükellefe muhasebenin önemine yönelik eğitim verilmesi gerektiği yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Daha önce vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'ler, daha önce SMMM'lik mesleğini icra eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Hazırlanan mali tabloların zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik niteliklerini yeterince karşılamadıkları,
- ✓ Mükellefin talep ettiği vergi matrahının çıkarılabilmesi için stok rakamlarının değiştirildiği,
- ✓ Kişilik kavramından sapmaların yaşandığı yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

4.4.5. SMMM'ler Tarafından Üretilen Muhasebe Bilgilerinin Kalite Düzeyi

Görüşülen 16 YMM'den, SMMM'lerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin kalite düzeyini yüzde olarak değerlendirmeleri istenmiş, 7 YMM yüzde olarak değerlendirme yapmaktan kaçınmış, 9 YMM ise aşağıda yer alan ifadelerle bu konudaki görüşlerini dile getirmiştir.

YMM 4: "Son dönemlerde elektronik ortamda beyannamelerin verilmesi, paket programların kullanılması mesleği farklı bir yere taşıdı. Düşüncem bundan sonra da teknolojinin ilerlemesi, muhasebe mesleğini biraz daha önemsizleştirecek. Dolayısıyla burada muhasebe değil de denetim kısmı daha önem kazanacak. Yani bir geliri ilgili hesaplara işlemek, banka işlemlerini aktarmak gitgide kolaylaşıyor. Bunlar otomatikman yapılabiliyor. Ama hata var mı? Doğru yerlere aktarılmış mı? Mali tablolara doğru yansıtılmış mı? Sonucu etkilemiş mi? Eksik bir şey var mı? Bu mesleğin ileride denetim noktasında daha önem arz edeceğini düşünüyorum. Dolayısıyla kalite düzeyinin de denetim yönünün daha geliştirilerek sağlanacağını düşünüyorum. Yüzde olarak bir şey vermek gerekirse, üretilen bilginin kalite düzeyini en az yüzde seksen olarak değerlendirebiliriz."

YMM 5: "Yüzde 60 diyorum ben."

YMM 6: "Yüzde altmışın biraz üstünde yüzde seksenin biraz altında. Yani oralarda kalıyor. Ama tabii burada işini iyi yapan, mesleğine bağlı

arkadaşlarımız var, sayıları azda olsa. Onların ürettikleri bilgilerin kalitesi yüzde 90-100'dür."

YMM 7: "Yüzde 60. Yani ortalama seviyenin biraz üzerinde olduğunu söyleyebilirim. Bunun sebebi de mali müşavir arkadaşlar çok yoğunlar. Gerçekten çok angarya işleri de var. Son dönemde her geçen gün bu yoğunlukları daha da artıyor. Yani bilgisizlikten ziyade zamansızlıktan kaynaklanıyor olabilir."

YMM 8: "Yüzde sektöre göre, mükellef direncine göre, birçok sebebe göre değişebilir. Kalite yüzde 50 midir, 60 mıdır, 70 midir? Ama yüzde yüz olmadığı kesin."

YMM 9: "Piyasada kaliteli mali tabloların oluşumu da kalitesiz mali tabloların oluşumu da yüzde 50 - 50 dir diye düşünüyorum. Benim açımdan mali tabloların kalitesi gerçeği yansıtmasıdır. Muhasebede hata olabilir. Hata da her zaman düzeltilebilir kasıt yoksa. Ancak gerçek durumu yansıtması noktasında sıkı sıkıya bağlıysa SMMM buna, firma açısından ortada tehlike çanları varsa, buda mali tablolarda görülebilir olur en azından. Çünkü mali tablo illaki pembe bir tablo olamayabilir. Yeter ki bize gerçekleri yansıtan bir tablo olsun. Mali tabloların kalitesi hakkında kesin ve net bir şey söylemek mümkün değil. Çünkü çok geniş bir yelpazede SMMM var piyasada. İşimiz de teknik bir iş. Aslında öyle herkesin yapabileceği bir iş değil. Yani bu işin uzmanlık gerektiren bir iş olduğunun biz farkında olursak mükellefe de fark ettiririz. SMMM'ler de YMM'ler de aynı meslektaşız zaten. Bir de SMMM'lerin şunu öncelikli olarak düşünmesi gerekiyor. Evet bağımsız çalışıyorlar ama aslında kamu görevlileri. Yani kamunun da çıkarlarını gözetmek durumundalar."

YMM 11: "İdeal olana, yüze ulaşmak çok zor. Mümkün değil. En kurumsal her şey oturmuş dediğimiz işletmelerde bile bu mümkün değil. Seksenlerde doksanlarda yüzdesel olarak. Hal böyleyken meslektaşın zaten onu yüze taşıması da mümkün olmuyor. Ne oluyor işini düzenli yapan meslektaş, mükellefi aldığından birkaç kademe daha yukarı taşımış oluyor. Ama burada da tam bir ölçü söylemek mümkün değil. Yüzde seksenlerde,

doksanlarda kaliteli bilgi üreten meslektaş grupları da var. Vallahi hani güzel bir şey değil ama yüzde yirmilerde, otuzlarda olan meslektaşlarımız da var. Piyasada üretilen finansal tabloları genel itibariyle artısı eksisi değerlendirdiğimizde geçer not alır. Genel bir değerlendirme yapacak olursak, dediğim gibi 80-90 olan tablo da oluyor ama 20-30 olan da oluyor. Ortalamayı alırsak 65-70 tir."

YMM 13: "Yüzde 40 olarak değerlendiriyorum ben. Yani bilgi düzeyleri yüzde 30 ürettikleri işlemlerden dolayı yüzde 40'lık bir seviyeye kadar çıkabilirler. Üstüne çıktıklarını ben tahmin etmiyorum çoğunun. Mesela belgesini kullandıran SMMM'ler var."

YMM 14: "Yüzde 75 diyeyim."

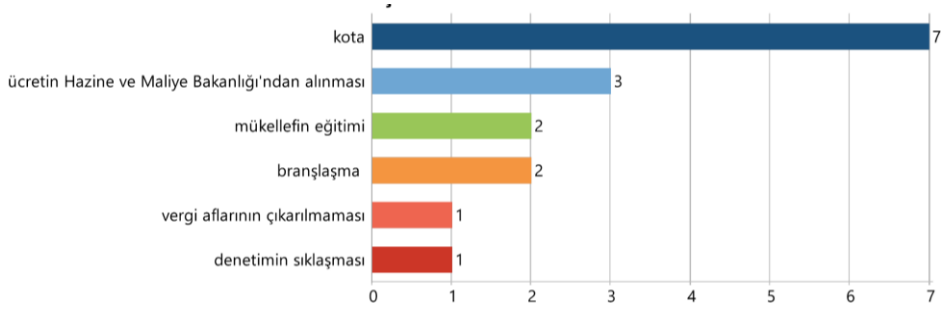
4.4.6. YMM'lerin Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

SMMM'lerin muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere uyumunu güçleştiren sebebeler, YMM'ler ile yapılan görüşmeler sonucunda ulaşılan çıkarımlara göre aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Mükelleflerin çalışacağı mali müşavir tercihini belirleyen unsurun genellikle düşük ücret olması ve ücret konusunda anlaşmazlık yaşandığında mükellefin çalıştığı mali müşaviri değiştirmesi.
- ✓ Hazırlanan mali tabloların mali müşavirin değişmesi ile birlikte farklı politikalar dikkate alınarak oluşturulması
- ✓ SMMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin olmaması
- ✓ Ekonomide yüksek kayıt dışılığın olması
- ✓ Denetimin yetersiz olması,
- ✓ Cezai yaptırımların yeterince uygulanmaması
- ✓ Ödemeye razı olduğu kadarıyla vergi çıkarılması için yapılan mükellef baskısı
- ✓ Piyasada haksız rekabetin olmasından kaynaklı SMMM'lerin ücret tarifesinin altında hizmet vermek zorunda kalmaları ve mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşamaları

- ✓ Ücret tarifesinin altında ücretle çalışmaları sebebiyle yeterli gelir elde edebilmek için daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde kalmaları ve bu durumun iş yüklerini artırması
- ✓ Fazla iş yükü ile gerekli mesleki özeni gösterememeleri ve güncel mevzuatı takip etmeye zaman bulamamaları
- ✓ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın istediği bildirimleri zamanında yetiştirmeye odaklı çalışıp, diğer sorumluluklarını göz ardı etmeleri
- ✓ Sık sık çıkarılan vergi afları ile mali disiplinin bozulması
- ✓ SMMM'lerin devlet ile mükellef arasında etik ikilemde kalmaları

Yukarıda sıralanan sorunların çözümü için görüşülen 16 YMM'nin önerileri Şekil 27'de gösterilmiştir.



Şekil 27. YMM'lerin Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

Şekil 27'de görüldüğü üzere görüşülen 16 YMM'den 7'si çözüm önerisi olarak SMMM'lerin çalışacakları mükellef sayısına kota getirilmesi, 3'ü SMMM'lerin ücretlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığı ile tahsil etmeleri, 2'si mükelleflere muhasebenin önemi konusunda meslek birlikleri tarafından eğitim verilmesi, 2'si her SMMM'nin her sektörden mükellefle çalışması yerine sektörel bir branşlaşmaya gidilmesi, 1'i sık sık vergi aflarının çıkarılmaması ve 1'i denetimlerin sıklaşması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. YMM'lerin bu görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

YMM 2: "Ben aylık olarak ne ödeyeceğim, mükellef buna bakıyor. Mükellef -büyük firmalar veya kurumsallaşmış veya kurumsallaşmaya yakın olanlar bunun dışında- mali tablomu ne kadar düzgün hazırlamış muhasebeci diye bakmıyor. TÜRMOB tarafından bundan 4-5 sene önce, büroların istihdam ettikleri personel sayısını baz alarak defter sayılarının tespitine ve hangi büro ne kadar defter tutabilir buna yönelik çalışmalar başlatıldı ama sonuçlandırılamadı. Öyle muhasebe büroları biliyorum ki yüzü katlayan sayıda mükellefe sahipler. Bunların aylık beyannameleri, çalışanların primleri, iş yükü altında bu kadar defter nasıl işleniyor? Buraya baktığımızda hiçbir defterin sağlıklı bir şekilde tutulmadığı sonucu ağır basıyor. Böyle olunca muhasebenin 3-4 tane temel işlevi yapılıp geçiliyor. Firmalar ister istemez bankalarla sıkı ilişkiler içerisinde. Öyle mali müşavirler var ki mükelleflerinin banka hareketlerini, borçlarını, alacaklarını birebir takipten acizler. Bu ayrıntılı takip zaman istiyor. Mükelleften de bunun ücret karşılığını almak istiyor. Ancak mükellef hak ettiği karşılığı vermiyor. Israr edince de defteri daha ucuz tutana kaçıyor. Mali müşavir böyle bir ikilemde."

YMM 4: "Meslek mensuplarının bürolarda yapabileceği maksimum iş için kota uygulaması çalışması yapıldı ama uygulamaya geçilemedi. Mali müşavirler işlemelerini yapabileceği mükelleften daha fazla mükellefle sözleşme yapınca daha az vakit ayırıyor. Böyle olunca da kalite düşüyor. Gelirini belli bir seviyeye taşıyabilmek için daha çok iş yapma mecburiyetinde hissediyor kendisini. Dolayısıyla böyle bir ikilemde kalıyor. Çok çalışıyor, çok iş yapıyor ama karşılığını alamıyor. Ücret rekabeti doğuruyor. Yani çok iş yapınca çok para kazanılacağını zannediyor ama kesinlikle öyle değil. Karşılığını alıp, yapabileceği kadar mükellefle sözleşme yapsa bence çok da başarılı olur. Ama uygulamada olmuyor maalesef."

YMM 13: "SMMM'lerin belki yüzde otuzu yaptığı işin gerektirdiği bilgi düzeyine sahip. Eksik oldukları noktaları tamamlamak için araştırıyor, kanunlardan bakıyor. Ama bu oran düşük. Çünkü yüzde yüzünün vergi mevzuatına hâkim olması gerekir. Şimdi yarın kota sistemi çıktığı zaman o

tür meslektaşlar silinecek. Yani bilgi birikimi olmayan, vergi mevzuatına, tekdüzene ya da meslek yasalarına hâkim olmayan, yeterli bilgi sahibi olmayan insanlar elenecek. Çünkü müşteri aynı ücreti ona verecek. Niye vereyim ki diyecek? İyi olana gidecek."

YMM 14: "Belli bir taban ücret yayınlanıyor ama bu yayınlanan taban ücretin altında hizmet verilebiliyor. Eğer belli kotalar getirilmiş olsa sıkıntıların büyük çoğunluğunun ortadan kalkacağını düşünüyorum.

YMM 16: "Ciroya göre kota gelirse üretilen bilginin de kalitesi artacaktır."

YMM 3: "SMMM'nin mükellefle imzaladığı sözleşmelere dair TÜRMOB'a bilgi verilmesi gibi, öneriler var ama sözleşmeler TÜRMOB sistemine girilse bile eğer mali müşavir düşük ücretle bu işi yapacaksa yine yapar. Bu insana geçim düzeyini sağlayacak şekilde bu mesleğe başlarken ilgili imkânların, belki odalar tarafından verilmesi lazım. En azından başlangıçta belli bir düzeyde mükellefe sahip olması lazım. Ya da en azından bir mali müşavirlik ofisinde, şu kadar defter tutuluyorsa onun karşılığında bir fazla mali müşavir çalışması lazım. Yani tek bir mali müşavir ile 15 tane eleman, 300 tane defter olmaması lazım diye düşünüyorum."

YMM 14: "Devlet mali müşavirin geleceğini, gelirini garanti etmiş olsa, dese ki örnek olarak söylüyorum; Stopajdan, KDV'den, vs. herhangi bir şekilde sizin ücretinizi almanızı sağlayacağım. Bu yapılan hataların çoğunun yapılmayacağını bütün mesleki etik ilkelere uyulacağını, vergi mevzuatına uygun davranılacağını düşünüyorum."

YMM 15: "Mükellefin çalışacağı mali müşaviri Maliye Bakanlığı atasa ve mali müşavir Maliye Bakanlığı'na karşı sorumlu olsa, ücretini oradan alsa, mükellef oraya yatırsa hem tahsilat problemi ortadan kalkacak, hem rekabet problemi, asgari tarifenin altında çalışma problemi ortadan kalkacak hem de işin kalitesi artacak. Ben inanıyorum ki böyle bir sistemde şu an Türkiye'de toplanan vergiler abartısız söylüyorum iki kat artar."

YMM 4: "Bugün bir inşaat muhasebesi ayrı bir dal. İmalat muhasebesi ayrı bir dal. İhracat, ithalat işlemleri ayrı bir dal. Buna benzer

birçok teknik bilgi gerektiren işlemler maalesef bütün meslek mensupları tarafından gerekli bilgi ve tecrübe eksikliği sebebiyle tam ve doğru bir şekilde yapılamamakta. Aynı diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de uzmanlaşma mutlaka gerekli. Bir inşaat muhasebesinde kendisini geliştiren meslek mensupları, maliyet muhasebesinde kendisini geliştiren meslek mensupları mutlaka olmalı. Branşlaşma olmalı. Uçsuz bucaksız bir mevzuat. Bir meslek mensubunun bunların hepsini bilmesi, uygulaması elbette beklenemez. Dolayısıyla böyle bir branşlaşma ve uzmanlaşma yapılması gerekir diye düşünüyorum."

YMM 16: "Mali müşavirlerde uzmanlaşma, branşlaşma olmalı. Çünkü tekdüzen hesap planı çok kapsamlı, sektöre göre değişiyor. Branşlaşma olmazsa kimin hangi düzeyde kaliteli bilgi çıkardığını ölçemeyiz."

YMM 2: "Ticaret odaları, esnaf birlikleri, daha yukarıda TOBB, TÜSİAD, MÜSİAD gibi kuruluşların mükelleflere muhasebenin ve mevzuatın önemini anlatmaları lazım. Şu anda kurumsallaşmışların dışındaki mükelleflerin muhasebe çok umurlarında değil. Bilançoya bakan mükellef yok."

YMM 16: "Mükellefe, vergi kaydı yapılmadan önce odalar veya sivil toplum örgütleri tarafından sertifika verilmesi gerekir. Mali müşavirler onları eğitmeye çalışıyor. Vergi çıkınca mükellefle SMMM arasında sorun çıkıyor. KOSGEB'in verdiği girişimcilik eğitimine benzer bir eğitimle vergi sorumluluğunun mükellefe sertifika ile tebliğ edilmesi gerek. Bilmeyen birine sorumluluk yüklenemez."

YMM 12: "Denetimlerin sıklaşması, afların kaldırılması, mali müşavirlerin haklarının genişletilmesi lazım."

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

SMMM'ler, işletmelerin faaliyetlerini belgelere dayalı olarak güvenilir bir şekilde kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, bunları değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu işletme ile ilgili kesimlere tarafsız bir şekilde sunmak gibi görevleri yerine getirerek finansal piyasalarda önemli sorumluklar üstlenirler.

Geniş bir kitleye hitap eden bilgiler ürettiklerinden, topluma karşı sorumlulukları, diğer birçok meslekle kıyaslanamayacak kadar fazla olan SMMM'lerin bu sorumlulukları, çeşitli mevzuat hükümleri, ilkeler, kavramlar ve kurallarca belirlenmiştir. SMMM'lerin bu sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemelerinin sonuçları, toplumun büyük bir kesimini olumsuz etkileyen finansal krizlere yol açacak kadar ağırdır. Bundan dolayı muhasebe meslek mensuplarının ürettikleri bilgilerin kalitesini azaltacak uygulamaların tespit edilerek bu uygulamaların etkisini yok etmeye/azaltmaya yönelik müdahalelerde bulunulması oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın konusunu SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına, muhasebe sistemine ve etik ilkelere uyum düzeylerinin YMM'lerce değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın temel sorusu "SMMM'ler muhasebe bilgi üretiminde muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere ne düzeyde uymaktadırlar?" şeklinde belirlenmiştir. Çalışmanın evrenini oluşturan TR72 Bölgesinde ikamet eden toplam 34 YMM'den, 16'sı ile yüz yüze görüşülmüş ve bu görüşmeler öncelikle ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınarak depolanmış ve sonrasında Word'e aktarılmıştır. Word dosyasına dönüştürülen görüşme transkriptleri, lisansı alınan Maxqda 2020 Analytics Pro yazılımı ile betimsel, ilişkisel ve karşılaştırmalı bulgulara ulaşılacak şekilde analize tabi tutulmuştur. Verilerin analizi için öncelikle toplanan veriler tekrarlanma sıklığına göre ve katılımcıların vurguladığı olay ve olgulara göre kodlanmış ve ilişkili olan kodlar, "SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri", "SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri", "SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilkelere uyum düzeyleri" ve

"YMM'lerin sorunlara yönelik çözüm önerileri" olmak üzere dört tema çerçevesinde bir araya getirilmiştir.

1 Seri No.lu MSUGT'ten yola çıkılarak SMMM'lerin muhasebe sistemine uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla, araştırmaya katılan YMM'lere, SMMM'lerin, muhasebe temel kavramlarına, mali tablo ilkelerine, tekdüzen hesap planına uyum düzeylerini belirlemeye: hazırlanan mali tabloların niteliklerini tespit etmeye ve işletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti alıp almadıklarını öğrenmeye yönelik sorular yöneltilmiştir. YMM'lerin bu konudaki değerlendirmeleri kodlanarak araştırmanın birinci teması olan "SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri"ne dair bulgulara ulaşılmıştır. Bu tema altındaki betimsel bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Sapmaların gözlemlendiği temel kavramlar, tekrarlanma sıklığına göre sırasıyla tarafsızlık ve belgelendirme, dönemsellik, özün önceliği, tutarlılık, sosyal sorumluluk, tam açıklama ve kişilik kavramları olarak belirtilmiştir.
- ✓ SMMM'lerce hazırlanan mali tablolarda en çok karşılanmayan nitelik gerçeğe uygun sunum olarak belirtilmiştir. Karşılanmayan diğer nitelikler ise tekrarlanma sıklığına göre sırasıyla ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, amanında sunum, doğrulanabilirlik ve anlaşılabilirlik olarak ifade edilmiştir.
- ✓ 16 YMM'den 5'i, SMMM'lerin mali tablo hazırlarken mali tablo ilkelerine uygun davrandıkları, 11'i ise uygun davranmadıkları yönünde görüş bildirmiştir.
- ✓ 16 YMM'den 9'u, işletmelerin muhasebe politikalarını oluştururken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti almadıkları, 7'si ise danışmanlık hizmeti aldıkları yönünde görüş bildirmiştir.

- ✓ YMM'lerden 10'u, SMMM'lerin tekdüzen hesap planına uygun olarak kayıt tuttukları, 6'sı ise hesap planına uymadıkları yönünde görüş bildirmiştir.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri" teması altındaki ilişkisel bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Bu tema altında diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili kurulan kod, gerçeği yansıtmama kodudur.
- ✓ Gerçeği yansıtmama kodu ile en ilişkili bulunan kod, tekrarlanma sıklığına göre mali tablo ilkelerine uymama kodudur. Yani hazırlanan mali tabloların gerçeği yansıtmadığını dile getiren YMM'lerden bir kısmı aynı zamanda mali tablo ilkelerine uyulmadığını da ifade etmiştir.
- ✓ İlişki kurulan diğer kodlar ise ilişki yoğunluğuna göre sırasıyla bilgi akışındaki aksaklıklar, banka kredisi, ihtiyaca uygunluk niteliğinden sapmalar, tarafsızlık ve belgelendirme kavramından sapmalar, TDHP'ye uymama kodları olarak belirlenmiştir.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine uyum düzeyleri" teması altında katılımcıların dile getirdikleri sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Kayıtdışılık ve mükelleften SMMM'ye bilgi aktarılırken yaşanan aksaklıklar nedeniyle gerçeği yansıtmayan belgelerle kayıt tutulması
- ✓ Mali tabloların, sunulan kesimin beklentileri önceliğinde, gerçek durumu yansıtmayacak şekilde hazırlanması
- ✓ SMMM tercihindeki belirleyici unsurun genellikle düşük ücret olması ve ücret konusunda anlaşmazlık yaşandığında mükellefin çalıştığı SMMM'yi değiştirmesi
- ✓ Hazırlanan mali tabloların, SMMM'nin değişmesi ile birlikte farklı politikalar dikkate alınarak oluşturulması

- ✓ SMMM'lerin finansal çıktıları kontrol etmeksizin personellerine iş yaptırması
- ✓ Muhasebe paket programları neticesinde TDHP'nin kodlarına hâkim olunması ancak içeriğine/mahiyetine hâkim olunmaması
- ✓ Muhasebe kayıtlarında, kasa, bankalar, alıcılar, satıcılar gibi temel bazı hesaplar dışındaki hesapların pek kullanılmaması
- ✓ SMMM'lerin mevzuatı yeterince takip etmemeleri neticesinde yeterince danışmanlık hizmeti verememeleri

VUK'ta vergi ödevlisi sıfatıyla kendilerine, vergi mükelleflerinin bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme gibi şekli vergi ödevlerini doğru ve eksiz olarak yerine getirmelerine aracılık etme yetkisi verilen SMMM'lerin bu yetkilerinden kaynaklanan mali ve cezai sorumlulukları aynı kanunda düzenlenmiştir.

SMMM'ler, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmaması halinde mali yaptırımla, vergi ziyaına iştirak etmeleri halinde ise cezai yaptırımla karşı karşıya kalabilmektedirler.

SMMM'lerin vergi mevzuatında düzenlenen yetki ve sorumluluklarından yola çıkılarak SMMM'lerin vergi mevzuatına uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla, araştırmaya katılan YMM'lere, SMMM'lerin, sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini gereği gibi yerine getirip getirmedikleri, yasal boşlukları mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıp kullanmadıkları, yasalara aykırı hileli işlemler yapıp yapmadıkları ve cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkında görüşlerini almak üzere sorular yöneltilmiştir. YMM'lerin bu konulardaki görüşleri kodlanarak araştırmanın ikinci teması olan "SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri"ne dair bulgulara ulaşılmıştır. Bu tema altındaki betimsel bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin piyasadaki haksız rekabetten dolayı ücret tarifesinin altında defter tuttukları ve bu durumun da yeterince gelir elde edebilmek için SMMM'leri daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde bırakarak iş yüklerini artırdığı, fazla iş yükleri olması sebebiyle de mevzuatı takip etmeye zaman bulamadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.
- ✓ YMM'ler genel olarak, stajını tamamlayarak meslekte yetkinlik kazanmış, aynı zamanda ruhsat sınavı için yoğun bir eğitim almış genç SMMM'lerin, mesleğe başladıkları ilk yıllarda mükellef sayılarının az olmasının ve herhangi bir çalışanı olmadan bire bir muhasebe işlemlerini kendilerinin yürütmelerinin de etkisiyle, çalışanına muhasebe işlemlerini yaptırıp kontrol etmeyen ve uzun süre mesleğin içinde olup mesleki bıkkınlık yaşayan meslek mensuplarına göre mevzuata uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu yönünde değerlendirilmelerde bulunmuşlardır.
- ✓ 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin beyanname imzalamadan yapmaları gereken sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini yürütürlerken, yasal yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmedikleri yönünde görüş bildirmişlerdir.
- ✓ 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin yasal boşlukları kullanarak mükellefin çıkarı doğrultusunda vergiden kaçınmaları gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Ancak bunun için mevzuatın ayrıntılarına hâkim olmaları gerektiğine ve çoğu meslek mensubunun güncel mevzuatı takip etmediklerine vurgu yapmışlardır.
- ✓ YMM'ler genel olarak yasalara aykırı hileli işlemlere iştirak eden SMMM'lerin yok denecek kadar az olduğu, en çok kullanılan hile türünün sahte belge olduğu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin karşıt inceleme yetkisi olmadığı için SMMM'lerce tespit edilemediği ve faaliyet sonuçlarının mali tablolara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmayıp, mükellefin

ödemeye razı geldiği vergi tutarına göre vergi matrahın ayarlandığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

- ✓ YMM'ler genel olarak mali ve cezai yaptırımlara dair yasal düzenlemelerin caydırıcı olduğu ancak cezaların yeterince uygulanmamasının ve sık sık çıkarılan vergi aflarının bu caydırıcılığı zedelediği ve mali disiplini bozduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri" teması altındaki ilişkisel bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Bu tema altında diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili kurulan kod, iş yükünün fazla olması kodudur.
- ✓ İş yükünün fazla olması kodu ile en ilişkili bulunan kod, tekrarlanma sıklığına göre mevzuatın takip edilmemesi kodudur. Yani SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olduğunu dile getiren YMM'lerden bir kısmı aynı zamanda SMMM'lerin mevzuatı takip etmediklerini de dile getirmiştir.
- ✓ İş yükünün fazla olması kodu ile ilişkili bulunan diğer kodlar ise ilişki yoğunluğuna göre sırasıyla sınırlı uygunluk denetiminin yapılmaması, sahte belge kullanımı, genç meslektaşların mevzuata daha uygun davranması, hata yapılması, vergi mevzuatının ayrıntılarına hâkim olunmaması ve yasal boşlukların kullanılması kodlarıdır.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde vergi mevzuatına uyum düzeyleri" teması altında katılımcıların dile getirdikleri sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Ekonomide yüksek kayıt dışılığın olması
- ✓ Denetimin yetersiz olması
- ✓ Cezai yaptırımların yeterince uygulanmaması

- ✓ Ödemeye razı olduğu kadarıyla vergi çıkarılması için yapılan mükellef baskısı
- ✓ SMMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin olmaması
- ✓ SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olması sebebiyle güncel mevzuatı takip edecek vakit bulamamaları
- ✓ SMMM'lerin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın istediği bildirileri zamanında yetiştirmeye odaklı çalışıp diğer sorumluluklarını göz ardı etmeleri

Meslek üyelerini belli kurallara uymaya zorlamak, uymayanları meslekten dışlamak, meslek içi rekabeti düzenlemek, hizmet ideallerini korumak gibi önemli fonksiyonlara sahip meslek etiği ülkemizde muhasebe meslek mensupları için TÜRMOB tarafından Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan "Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar" esas alınarak hazırlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. Yönetmelikte tüm muhasebe meslek mensupları için geçerli olan uyulması zorunlu temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sıralanmıştır. Bu ilkelerden yola çıkılarak SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara uyum düzeylerini ve bunun da muhasebe bilgi kalitesine etkilerini YMM'lerin bakış açılarıyla değerlendirmek amacıyla araştırmaya katılan YMM'lere, SMMM'lerin, etik ikilemde kalıp kalmadıkları, hangi tür etik dışı davranışlar sergiledikleri, SMMM'leri etik dışı davranışa yönelten faktörler hakkında görüşlerini almak üzere sorular yöneltilmiştir. YMM'lerin bu konudaki değerlendirmeleri kodlanarak araştırmanın üçüncü teması olan "SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri"ne dair bulgulara ulaşılmıştır. Bu tema altındaki betimsel bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ YMM'ler genel olarak SMMM'lerin haksız rekabet baskısı ile bağımsız çalışamadıkları, sık sık etik ikilemde kaldıkları ve

mükelleften yana tavır aldıkları, mükellef baskısı ile etik ilkelerden taviz verebildikleri, mükellefin talebine göre vergi çıkararak veya stok ayarlamaları yaparak muhasebe bilgilerini olduğundan farklı gösterilebildikleri, denetim yetersizliğinin etik ilkeleri dikkate almama noktasında SMMM'leri cesaretlendirdiği yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

- ✓ 16 YMM'den 14'ü SMMM'lerin mükellefle devlet arasında etik ikilemde kaldıkları yönünde görüş bildirirken 2'si etik ikilemde kalmadıkları yönünde görüş bildirmiştir.
- ✓ YMM'ler genel olarak SMMM'lerin ücret tarifesinin altında defter tutarak haksız rekabete yol açtıkları, haksız rekabetin yaşandığı piyasada mükellefin kolayca mali müşavirini değiştirebildiği, mükellefini kaybetmek istemeyen SMMM'nin ise bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelendiği, düşük ücretle çalıştıklarından yeterli gelir elde edebilmek için daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde kaldıkları ve bu durumun iş yüklerinde artış yarattığı, iş yüklerinin artması ile birlikte göstermeleri gereken mesleki özen ve titizliği yeterince göstermedikleri yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.
- ✓ 16 YMM'nin tamamı SMMM'lerin haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulundukları, 6'sı bağımsız davranmadıkları, 4'ü tarafsız davranmadıkları, 3'ü mesleki yeterlilik için gereken bilgi düzeyine sahip olmadıkları, 2'si mesleki faaliyetlerini yerine getirirken gerekli özeni göstermedikleri, 1'i dürüst davranmadıkları yönünde görüş bildirmiştir.
- ✓ YMM'ler genel olarak SMMM'lerin etik ilke ve kurallara ne kadar hâkim olsalar da piyasa koşullarının, SMMM'leri bu ilkelerden ayrılmaya zorladığı, özellikle kayıt dışılık ve vergi yükünün fazla olması sonucu oluşan mükellef baskısı, mükellefi kaybetme kaygısı ile birleşince etik ilkelerden sapmaların

yaşandığı, denetim yetersizliği ve sık sık düzenlenen vergi aflarının ise mesleki disiplini zedelediği yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

- ✓ 16 YMM'den 9'u mükellefi kaybetme kaygısıyla ve mükellef baskısıyla, 4'ü yasal boşluklar nedeniyle, 3'ü denetim yetersizliğinden, 2'si eğitim yetersizliğinden, 1'i kişilik yapısından ve yine 1'i sık sık düzenlenen vergi aflarından dolayı SMMM'lerin etik dışı davranışlara yöneldikleri yönünde görüş bildirmiştir.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri" teması altındaki ilişkisel bulgular genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Bu tema altında diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili kurulan kod, ücret kodudur.
- ✓ Ücret kodu ile en ilişkili bulunan kod, tekrarlanma sıklığına göre haksız rekabet kodudur. Yani SMMM'lerin tahsil ettikleri ücretlerle ilgili görüşlerini dile getirirken YMM'lerden bir kısmı aynı zamanda SMMM'lerin haksız rekabette bulunduklarını da dile getirmişlerdir.
- ✓ Ücret kodu ile ilişkili bulunan diğer kodlar ise ilişki yoğunluğuna göre sırasıyla mesleki bağımsızlık, mesleki özen, etik ikilem, mükellefi kaybetme kaygısı, piyasa koşulları, tarafsızlık, mükellef baskısı, denetim yetersizliği, ruhsat almanın zorluğu kodlarıdır.

"SMMM'lerin bilgi üretiminde etik ilke ve kurallara uyum düzeyleri" teması altında katılımcıların dile getirdikleri sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Piyasada haksız rekabetin olmasından kaynaklı SMMM'lerin ücret tarifesinin altında hizmet vermek zorunda kalmaları ve mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşamaları

- ✓ Ücret tarifesinin altında ücretle çalışmaları sebebiyle yeterli gelir elde edebilmek için daha fazla mükellefle çalışma mecburiyetinde kalmaları ve bu durumun iş yüklerini artırması
- ✓ Fazla iş yükü ile gerekli mesleki özeni gösterememeleri ve güncel mevzuatı takip etmeye zaman bulamamaları
- ✓ SMMM'lerin devlet ile mükellef arasında etik ikilemde kalmaları

Katılımcıların görüşme esnasında ifade ettikleri sorunlar için önerdikleri çözümler dikkate alınarak oluşturulan dördüncü tema "YMM'lerin sorunlara yönelik çözüm önerileri"dir. Bu tema altındaki bulgular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ SMMM'lerin çalışacakları mükellef sayısına kota getirilmesi
- ✓ SMMM'lerin ücretlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığı ile tahsil etmeleri
- ✓ Mükelleflere muhasebenin önemi konusunda meslek birlikleri tarafından eğitim verilmesi
- ✓ Her SMMM'nin her sektörden mükellefle çalışması yerine sektörel bir branşlaşmaya gidilmesi
- ✓ Sık sık vergi aflarının çıkarılmaması
- ✓ Denetimlerin sıklaştırılması

Daha önce ifade edilen dört temayı da içerecek şekilde görüşme transkriptleri Sivas ve Kayseri'de ikamet eden YMM'ler için ayrı ayrı kümelenerek karşılaştırmıştır. Bu karşılaştırma neticesinde ulaşılan, iki grubun ortak görüşlerine dair bulgular aşağıda sıralandığı gibidir:

- ✓ SMMM'ler ücretlendirmeye dair sıkıntı yaşıyorlar
- ✓ SMMM'lerin iş yükleri fazla
- ✓ SMMM'ler haksız rekabete yol açan davranışlarda bulunuyorlar
- ✓ Piyasada sahte belge kullanılabiliyor

- ✓ Sınırlı uygunluk denetimi gereği gibi yapılmıyor
- ✓ Hazırlanan bazı mali tablolar gerçeği yansıtmıyor
- ✓ SMMM'ler mükellef ile devlet arasında etik ikilemde kalıyorlar
- ✓ SMMM'ler mevzuatı yeterince takip etmiyorlar
- ✓ SMMM'ler mesleki olarak bağımsız değiller
- ✓ Çoğu SMMM danışmanlık hizmeti vermiyor
- ✓ SMMM'ler mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşıyorlar
- ✓ Vergi matrahı mükellefin talebine göre çıkarılıyor
- ✓ Cezai yaptırımlar caydırıcı
- ✓ SMMM'ler Tekdüzen Hesap Planı'na hâkimler

Sivas'ta ikamet eden YMM'ler, Kayseri'de ikamet eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Kendi bünyesinde muhasebe departmanı olan büyük firmaların oluşturduğu mali tabloların daha kaliteli bilgiler içerdiği,
- ✓ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veri tabanı üzerinden gerçekleştirdiği çapraz kontroller neticesinde vergi incelemesinin etkinleştiği,
- ✓ SMMM'lerin, hizmet sundukları mükelleflerinin sektörüne göre, ihtiyaç duydukları kadarıyla mevzuata hâkim oldukları yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Kayseri'de ikamet eden YMM'ler, Sivas'ta ikamet eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Yasal boşlukların mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıldığı,
- ✓ SMMM'lerin her ne kadar etik ilkelere hâkim olsalar da piyasa koşulları gereği bu ilkelerden taviz verebildikleri,
- ✓ Mesleğe yeni başlayan genç mali müşavirlerin mevzuata daha uygun olarak faaliyette bulundukları,

- ✓ SMMM'lerin mükellef baskısıyla etik dışı davranışlarda bulunabildikleri,
- ✓ SMMM'lik ruhsatı almanın zor olduğu,
- ✓ Cezai yaptırımların uygulanmadığı,
- ✓ Özün önceliği ile tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarından sapmaların olduğu,
- ✓ SMMM'lerin vergi mevzuatının ayrıntılarına hâkim olmadıkları,
- ✓ SMMM'lerin karşıt inceleme yetkilerinin olmaması sebebiyle sahte veya yanıltıcı belgelere dayalı kayıtlar yapılabildiği,
- ✓ SMMM'lerin farklı sektörlere hizmet edecek şekilde branşlaşarak faaliyette bulunmalarının muhasebe bilgi kalitesini artıracağı yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Daha önce ifade edilen dört temayı da içerecek şekilde görüşme transkriptleri YMM'lik mesleği öncesinde SMMM'lik mesleğini icra eden ve vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'ler için ayrı ayrı kümelenerek karşılaştırmıştır. Bu karşılaştırma neticesinde ulaşılan, iki grubun ortak görüşlerine dair bulgular aşağıda sıralanmıştır.

- ✓ SMMM'ler ücretlendirmeye dair sıkıntı yaşıyorlar
- ✓ SMMM'lerin iş yükleri fazla
- ✓ SMMM'ler haksız rekabete yol açan davranışlarda bulunuyorlar
- ✓ SMMM'ler mükellef baskısı sonucu etik dışı davranış sergileyebiliyorlar
- ✓ Piyasada sahte belge kullanılabiliyor
- ✓ Sınırlı uygunluk denetimi gereği gibi yapılmıyor
- ✓ Hazırlanan bazı mali tablolar gerçeği yansıtmıyor
- ✓ SMMM'ler yasal boşlukları mükellefin çıkarı doğrultusunda kullanıyorlar

- ✓ SMMM'ler mali tabloları hazırlarken, bazı mali tablo ilkelerini dikkate almıyorlar
- ✓ SMMM'ler mesleki olarak bağımsız değiller
- ✓ Çoğu SMMM danışmanlık hizmeti vermiyor
- ✓ SMMM'ler mükelleflerini kaybetme kaygısı yaşıyorlar
- ✓ SMMM'ler her ne kadar etik ilkelere hâkim olsalar da piyasa koşulları gereği bu ilkelerden taviz verebiliyorlar
- ✓ Vergi matrahı mükellefin talebine göre çıkarılıyor
- ✓ Cezai yaptırımlar caydırıcı

Daha önce SMMM'lik mesleğini icra eden YMM'ler, vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Ticari hayatta var olan kayıt dışılığın üretilen muhasebe bilgilerinin güvenirliğini zedelediği,
- ✓ Özün önceliği ve tam açıklama kavramlarından sapmaların yaşandığı,
- ✓ Bazı SMMM'lerin faaliyetlerini yürütürlerken gerekli mesleki özeni göstermedikleri,
- ✓ SMMM'lerin farklı sektörlere hizmet edecek şekilde branşlaşarak faaliyette bulunmalarının muhasebe bilgi kalitesini artıracağı,
- ✓ Bazı SMMM'lerin mesleki yeterlilik için gereken bilgi düzeyine sahip olmadıkları,
- ✓ Kurumsallaşmış büyük işletmelerin muhasebe bilgilerinin yasal düzenlemelere, muhasebe kavram ve ilkelerine daha uygun olarak üretildiği,
- ✓ SMMM'lerin iş yüklerinin fazla olması veya yeterli bilgi düzeyine sahip olmamaları durumunda muhasebe işlemlerinde hata yapılabildiği,

- ✓ Sık sık vergi aflarına dair düzenlemelerin yapılmasının mali disiplini bozduğu,
- ✓ SMMM'lerin etik dışı davranışta bulunmalarının, kişilik yapılarından kaynaklandığı,
- ✓ Yaptırımların caydırıcı olması için denetimlerin artırılması gerektiği,
- ✓ Muhasebe hatalarının etkin iç kontrol yapıları ile giderilebildiği,
- ✓ SMMM'lerin çoğunlukla gelir idaresinin talep ettiği işlemleri zamanında yetiştirmeye öncelik verdiği ve vergi odaklı faaliyette bulundukları,
- ✓ Meslek birlikleri tarafından mükellefe muhasebenin önemine yönelik eğitim verilmesi gerektiği yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Daha önce vergi müfettişliği mesleğini icra eden YMM'ler, daha önce SMMM'lik mesleğini icra eden YMM'lerden farklı olarak;

- ✓ Hazırlanan mali tabloların zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik niteliklerini yeterince karşılamadıkları,
- ✓ Mükellefin talep ettiği vergi matrahının çıkarılabilmesi için stok rakamlarının değiştirildiği,
- ✓ Kişilik kavramından sapmaların yaşandığı yönündeki görüşlerini de dile getirmişlerdir.

Görüşülen 16 YMM'den, SMMM'lerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin kalite düzeyini yüzde olarak değerlendirmeleri istenmiş, 7 YMM yüzde olarak değerlendirme yapmaktan kaçınmış, 9 YMM ise yüzde 40 ile yüzde 80 arasında değişen oranları dile getirmiştir.

Muhasebe sisteminde üretilen bilgiler, gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgi kullanıcıları tarafından karar alma süreçlerinde başvurulan önemli veriler olduğundan, alınan karaların doğru ve etkili olması bilgilerin fayda sağlayacak nitelikte kaliteli olmasına bağlıdır. Defter tutmak,

mali tablo ve beyanname düzenlemek, muhasebe sistemi kurmak gibi görevleri yerine getirerek muhasebe bilgi üretim sürecinde önemli bir rol üstlenen SMMM'lerin muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkeler ile kurallara uygun biçimde bilgi üretmeleri muhasebe bilgilerinin kalitesini artırarak ekonomide kaynak dağılımının etkinliğine katkı sağlayacaktır. Dolayıyla SMMM'lerin ilgili mevzuat, ilke ve kurallara uyumunu güçleştiren sorunların tespit edilerek ortadan kaldırılması veya en azından etkisinin azaltılması muhasebe bilgilerinin kalitesinden etkilenen toplumun geniş bir kesimi için oldukça önemlidir.

KAYNAKLAR

Acar Durmuş ve Tetik Nilüfer (2000). *Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe.* Isparta: Tuğra Ofset.

Acar, Merve (2020). “”Finansal Raporlama Kalitesi İle Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkinin Türk Bankacılık Sektörü Çerçevesinde İncelenmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Ekim (88): 125-154.

Agoglia Christopher P., Timothy S. Doupnik and George T. Tsakumis (2011). “Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions” . *The accounting review* 86(3): 747-767.

Ağar, Serkan (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

AICPA (2014). Statements on Auditing Standards (SAS) erişim tarihi: 09.08.2020.
https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html

Akat İlker, Budak Gönül ve Budak Gülay (1994). *İşletme Yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan (1999). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması.* Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları.

Akdoğan Nalan ve Aydın Hamdi (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları No: 98.

Akdoğan Nalan ve Tenker Nejat (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Habib (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir.

Akışık, Orhan (2005). "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 4(14): 89-101.

Aksu, Duygu (2019). *Kurumsal Politikanın İşe Yabancılaşma Üzerindeki Etkisi: Isparta İli PTT Çalışanları Üzerinden Nitel Bir Analiz.* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Aktaş, Münevver (2008). *Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe-Kültür Değerlerinin Araştırılması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Akyol Mehmet Emin ve Küçük Muzaffer (2016). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Alkan, Alper Tunga (2013). *Muhasebe Mesleğinin Standartlaşma Süreci*. Konya: Çizgi Kitabevi.

Alkan, Betül Şeyma (2018). "Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Özel 20: 819-837.

Altıntaş, Taylan (2007). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

Altunışık Remzi, Coşkun Recai, Bayraktaroğlu Serkan ve Yıldırım, Engin (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Arnold Vicky and Sutton Steve G. (2004). "Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers". *Management Revue*. 15 (1): 152-154.

Atalay, Atakan (2019). *Kobilerde Karar Alma Süreçlerinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği Üzerine Bir Araştırma: Sivas OSB Örneği*. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.

Ateş, Kâmil (2005). "Yeminli Malî Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları". *Yaklaşım Dergisi.* 13(146).

Ayan, Anuk Seçkin (2015). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik.* Bahçe Şehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Ayboğa, Hanifi (2001). "Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği-Ahlakı". *Ege Academic Review*. 1(2): 28-44.

Ayboğa, Hanifi (2003). "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 18(1): 327-359.

Aydın, İnayet (2012). *Yönetsel, Mesleki ve Örgütsel Etik.* Ankara: Pegem Akademi.

Aygün, Davut (2013). "Yaratıcı Muhasebe Stratejileri". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. *8*(2): 49-69.

Aygündüz, Halil (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu. Marmara Üniversitesi, SBE, YL Tezi, İstanbul

Azaltun Murat ve Kaya Ergün (2006). "Muhasebe Eğitiminde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi: Anadolu Üniversitesinde Yapılan Bir Araştırma". *MODAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 8(l): 107-126.

Balıkçı, Hatice (2016). *Yaratıcı Muhasebe Nedenleri, Yöntemleri ve Sonuçları.* İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Ball Ray, Kotharı S. P. ve Robın Ashok (2000). "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings*". Journal of Accounting and Economics.* 29 (1): 1-51.

Baltacı, Ali (2018). "Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme." *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(1): 231-274.

Baltacı, Ali (2019). "Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?". *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. *5*(2): 368-388.

Banar Kerim ve Ekergil Vedat (Ed.) (2018). *Genel Muhasebe I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654.

Barth Mary E., Landsman Wayne R., Lang Mark H. and Wıllıams Christopher (2006). "Accocunting Quality: International Accounting Standards and US GAAP". erişim tarihi: 08.09.2020. http://www.accountancy.smu.edu.sg/research/seminar/pdf

Baş Türker ve Akturan Ulun (2017). *Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Araştırma Yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Bekçi İsmail ve Ömürbek Vesile (2007). "Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*. *56*(2): 95-120.

Bharath Sreedhar T., Sunder Jayanthi and Sunder Shyam V. (2008). "Accounting Quality and Debt Contracting". *The Accounting Review*. 83(1): 1-28.

Bıddle Gary C. and Hılary Gilles (2006). "Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment". *The Accounting Review*. 81(5): 963-982.

Bilen Abdulkadir ve Yılmaz Yunus (2013). "Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar". *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 2(6): 57-72.

Bobek Donna D., Dalton Derek W., Daugherty Birian E., Hageman Amy M. and Radtke Robin R. (2017). "An Investigation of Ethical Environments of CPAs: Public Accounting Versus Industry". *Behavioral Research in Accounting*. *29*(1): 43-56.

Bozkurt, Nejat (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, Nejat (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Bülbül, Duran (2015). "Haberleşme Vergisinde Yaşanan Mali Sorunlar". *Türkiye Belediyeler Birliği İller ve Belediyeler Dergisi*. 26-30.

Büyükmirza, Kamil (2017). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Cabedo J. David and Tırado José Miguel (2004). "The Disclosure of Risk in Financial Statements". *Accounting Forum*. Taylor & Francis: 181-200.

Callen Jeffrey L., Khan Mozaffar and Lu Hai (2013). "Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns". *Contemporary Accounting Research*. 30(1): 269-295.

Can Ahmet Vecdi ve Demirci Şuayyip Doğuş (2016). "Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 12(12): 319-338.

Can, Ahmet Vecdi (2010). "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi". *Mali Çözüm Dergisi*. 97: 21-48.

Canbolat, Nurhayat (2006). *İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: KCETAŞ Örneği.* Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.

Canyaş, Oytun (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınevi.

Carcello Joseph V., Hermanson Dana R., Neal Terry. L. and Riley Richard A. (2002). "Board Characteristics a"nd Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*. 19(3): 365-384.

Ceran Yunus ve Bezirci Muhammet (2011). "Pazarlama Bilgi Sistemi-Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 26: 103-115.

Chen Huifa, Tang Qingliang, Jiang Yihong and Lin Zhijun (2010). "The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union". *Journal of İnternational Financial Management & Accounting*. 21(3): 220-278.

COSO. http://www.coso.org/resources.htm, Erişim Tarihi:07.05.2020

Coyne, Imelda T. (1997). "Sampling in Qualitative Research. Purposeful and Theoretical Sampling; Merging or Clear Boundaries?". *Journal of Advanced Nursing*. 26(3): 623-630.

Creswell, John W. (2013). *Qualitative Inquiry & Research Design: Choosing among Fiveapproaches*. Los Angeles USA: Sage.

Crosby, Philip B. (1979). *Quality is Free: The Art of Making Quality Certain.* New American Library.

Cural Mehmet, Pekkaya Mehmer ve Albayrak Elif Ceren (2018). "Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak'taki SMMM'ler Üzerine Bir Uygulama". *Gümüshane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*. *8*(22): 46-64.

Cushing Barry E. and Romney Marshall B. (1994). "Accounting Informatıon Systems a Comprhensive Approach". *Addison- Wesley Publishing Co*. 15: 10-15.

Çağan, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Çelik, Orhan (2002). "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği". *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*. İstanbul.

Çetinkaya, Neslihan (2017). "Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi Ve Bir Araştırma". *World of Accounting Science*. 19(1): 109-133.

Çidem, İbrahim (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Üzerine Bir Araştırma.* Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.

Çitil, Bünyamin (2013). "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu". *TBB Dergisi.* 106: 346-356.

Çürük Turgut ve Tüm Kayahan (2011). "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma". *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *15*(2): 19-57.

Dalkılıç, Ali Fatih (2008). *Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir.

Daştan Abdulkerim, Bayraktar Yaşar ve Bellikli Uğur (2015). "Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma*". Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. 29(1): 63-82.

Daştan, Abdulkerim (2009). "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlemesi". *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 26(1): 281-310.

Daştan, Abdulkerim (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 25(2): 181-206.

Demir, Bengül (2019). *Muhasebe Bilgi Sisteminde Düzenleyici Kuruluşlar ve Denetim: Değişim Sürecinde Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Uygulama.* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

Demir, Berna (2005). "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 26: 147-156.

Denzin Norman K. ve Lincoln Yvonna S. (2008). *The Landscape of Qualitative Research.* New York: Sage.

Dinç Engin ve Hasan Abdioğlu (2009). "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 12 (21): 161-165.

Dinçer Ömer ve Yahya Fidan (1996). *İşletme Yönetimi.* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Doğan, İrem (2016). *Denetim Komitesinin Finansal Raporlama Kalitesi Üzerindeki Etkisi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Duman, Aydın (2019). "Meslek Mensuplarının Mali Sorumlulukları". erişim tarihi:07.05.2020. http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/aydinduman/001

Durak Gürol ve Gürel Eymen (2014). "Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Ekim: 95-110.

Durmuş Ahmet Fethi ve Güneş Recep (2017). "Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 76: 81-98.

Durmuş Ahmet Hayri ve Aytulun Arif (2016). *Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar, Risk Tabanlı Denetim ve Denetim Standartları.* İstanbul: TMUD Yayınları, Kitap No: 11.

Durmuş Cem Niyazi ve Taş Oktay (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim.* İstanbul: Alfa Yayınları.

Dursun, Muhammed Kürşad (2014). *Türkiye'de Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Etkileri: BİST-100 Endeksindeki Şirketlerde Uygulama.* İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Malatya.

Durukan M. Banu ve Kapucugil İkiz Aysun (2007). "Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve". *Mali Çözüm Dergisi*. 82: 29-56.

Efil, İsmail (2002). *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon.* İstanbul: Alfa Yayınları.

Elitaş Cemal, Yıldız Feyyaz ve Üç Mustafa (2011). "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglosakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması". *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(11): 1-18.

Erdem, Tahir (2015). "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluklarına İlişkin Yeni Düzenleme". *Mali Çözüm Dergisi.* 127: 45-59.

Erdoğan, Melih (2005). *Denetim.* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Eren, Fikret (2015). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler.* Ankara: Yetkin Yayınları.

Ergün Halil ve Gül Kudret (2005). "Muhasebe Meslek Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı". *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* 25: 144-154.

Erol Fidan Meral ve Ceylan Erdoğan (2020). "Evaluation of Elements Affecting Tax Compliance of Accounting Professionals Via Factor Analysis". *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. *6*(4): 1-28.

Erol Fidan Meral ve Subaşı Şerife (2014). "Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 64: 111-130.

Ersoy, Mehmet (2014). "Finansal Bilgilerin Yönetimi Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi". *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 3(6): 9-21.

Ertan, Yasemin (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları'nın Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama.* Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa.

Esendemir, Ebru (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma.* Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Manisa.

Ezeani Nneka Salome, Ogbonna Martın Ifeanyı, Ezemoyih Chuks Marcel and Okonye Ekendu Echezonachı (2012). "The Effect of Creative Accounting on the Job Performance of Accountants (Auditors) in Reporting Financial Statement in Nigeria". *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*.1(9): 1-30.

Fardinal (2013). "The Quality of Accounting Information and The Accounting Information System through The Internal Control Systems: A Study on Ministry And State Agencies of The Republic of Indonesia". *Research Journal of Finance and Accounting.* 4(6): 156-161.

Fennell, David A. (2006). *Tourism Ethics.* Great Britain: Channel View Publications.

Gelinas Ulric J. And Dull Richard B. (2008). *Accounting Information Systems.* Canada.

Gerçek, Adnan (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.* 54 (3): 157-193.

Gibbins Michael and Mason Alister K. (1988). *Professional Judgment in Financial Reporting*. CICA Research Study.

Goldberg Stephen R. and Godwin Joseph H. (1997). "International Differences in Financial Reporting: What US CFOs Need to Know". *Journal of Corporate Accounting & Finance*. 8(2): 93-102.

Gökçen, Hadi (2007). *Yönetim Bilgi Sistemleri*. Ankara: Palme Yayıncılık.

Gökdeniz, Ümit (2005). "İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 27: 86-93.

Gökgöz, Ahmet (Ed.) (2012). *Muhasebenin Sosyal Yönü*. Bursa: Dora Yayınları.

Gözener, Evrim (2008). "Etik ve İşletme Etiği Üzerine, Eğitişim Dergisi E-Eğitim". *Bilim ve Sanat Dergisi*. 19: 1307-1785.

Granda Elena Urquia, Raquel Perez Estebanez and Clara Munoz Colomina (2011). "The Impact of Accounting Information Systems (AIS) on Performance Measures: Empirical Evidence in Spanish SMEs". *The International Journal of Digital Accounting Research*. 11: 25-43.

Gray, Sidney J. (1988). "Towards A Theory of Cultural İnfluence on The Development of Accounting Systems İnternationally". *Abacus*. 24(1): 1-15.

Gros Marius, Koch Sebastian and Wallek Christoph (2017). "Internal Audit Function Quality and Financial Reporting: Results of A Survey on German Listed Companies". *Journal of Management & Governance*. 21(2): 291-329.

Gücenme Gençoğlu Ümit ve Ertan Yasemin (2012). "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 53: 1-24.

Günay, Özge (2007). "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma". *Vergi Dünyası Dergisi*. 312: 86-90.

Günbayı, İlhan (2019). "Nitel Araştırmada Veri Analizi: Tema Analizi, Betimsel Analiz, İçerik Analizi ve Analitik Genelleme". erişim tarihi: 05.01.2021. http://nirvanasosyal.com/h-392-nitel-arastirmada-veri-analizi-tema-analizi-betimsel-analiz-icerik-analizi-ve-analitik-genelleme.html

Gündoğmuş M. Erdemir ve Köroğlu Çağrı (2017). "Pazarlama Bilgi Sistemi İle Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkinin Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından İncelenmesi: X Otel İşletmesinde Uygulama". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 50: 1-20.

Güney Selami ve Orhan Çınar (2012). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.* 26(2): 91-106.

Güney, Aysel (2013). "Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri". *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi.* 2(3): 276-280.

Güredin, Ersin (1997). "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler" *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı.*

Güredin, Ersin (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Güvemli, Oktay (2009). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı-Bir Değerlendirme". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 44: 6-16.

Güvenç, Nezaket (2005). *Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri.* Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Hatunoğlu Zeynep, Koca Nurettin ve Kıllı Mustafa (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(20): 169-189.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. "1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği". Resmi Gazete Tarihi: 26/12/1992, Resmi Gazete Sayısı: 21447 (M)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 20". Resmi Gazete Tarihi: 19/02/1996, Resmi Gazete Sayısı: 22559

Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 27". Resmi Gazete Tarihi: 06/12/2000, Resmi Gazete Sayısı: 24252

Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4". Resmi Gazete Tarihi: 29/06/1997, Resmi Gazete Sayısı: 23034

Hicks, James O. (1986). *Informatıon Systems in Business an Introduction.* United States: West Publishing Co.

Hofsted Geert and Mccrae Robert R. (2004). "Personality and Culture Revisited: Linking Traits and Dimensions of Culture". *Cross-Cultural Research*. 38(1): 52-88.

Hofstede, Geert (1983). "The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories". *Journal of International Business Studies.* 14(2): 75-89.

Hofstede, Geert (1991). *Cultures and Organizations- Software of the Mind.* New York: Mcgraw- Hill.

Hofstede, Geert (2011). "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context". *Online Readings in Psychology And Cultur*. 2(1): 1-25.

Hyvönen, Timo (2003). "Management Accounting and Information Systems: ERP Versus BoB". *Europen Accounting Review*. 12(1): 155-173.

IESBA (2006). The International Ethics Standards Board for Accountants (Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları)

IFAC (2007). Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium – sized Entities, Imlementastion Guide.

Irmak Ramazan ve Hanedan Türksal (2007). "Vergi Beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlere İmzalatma Zorunluluğu ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu". *Malî Pusula Dergisi*, 3(28).

İşgüden Burcu ve Çabuk Adem (2006). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 9(16): 59-86.

İşgüden, Burcu (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri.* Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.

Jaggi Bikki and Low Pek Yee (2000). "Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosures". *The International Journal of Accounting.* 35(4): 495- 519.

Kahı, Zhıvan Shaban Hajı (2018). *Muhasebe Meslek Etiğinin Finansal Raporların Kalitesine Etkisi: Irak Örneği.* Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Kalmış Halis ve Dalgın Burcu (2010). "Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale'de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 46: 112-128.

Karabayır, Mehmet Emin (2019). *Muhasebe Kalitesi ve Finansal Raporlama.* Ankara: Siyasal Kitabevi.

Karaca Sami ve Uygun Rahmi (2016). *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karadağ, Doğan (2020). *Hofstede'nin Kültürel Boyutları Kapsamında Turizm Çalışanlarında Bölgesel Farklılıkların İncelenmesi.* Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Karagöz, Yalçın (2021). *SPSS ve AMOS Uygulamalı Nicel-Nitel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Karagül, Arman Aziz (2006). *Bilgi Yönetimi Sürecinde Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi ve Bir Uygulama*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir.

Karahasan, Mustafa Reşit (1989). *Sorumluluk ve Tazminat Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.

Karaman, Emir Seyit (2015). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı (Balıkesir İli Örneği).* Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Karataş, Zeki (2015). "Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri". *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*. 1(1): 62-80.

Kardeş Selimoğlu Seval ve Uzay Şaban (Ed.) (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kardeş Selimoğlu, Seval (1997). "Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı". *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*. Alanya, İSMMMO: 146-159.

Kardeş Selimoğlu, Seval (2006). "Ethics in Turkish Accounting Practices". *Mali Çözüm Dergisi*. 76: 437-456.

Kartal, Şayeste Beyza (2019). *Büyük Ölçekli Otellerde Muhasebe Bilgi Sistemi Verilerinin Kullanımı: Türkiye Örneği*. Konya Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Kavak, Ahmet (2019). *Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Kılavuzu*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını: 4.

Kaval, Hasan (2005). *Muhasebe Denetimi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, Hasan (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, İdil (1999). "Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD'de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslararası Boyutu". *XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.* Kocaeli.

Kaygusuz Sait Y. ve Dokur Şükrü (2012). *Yönetim Muhasebesi.* Bursa: Dora Yayınları.

Kaymak, Can (1996). *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi.* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Kaytmaz Balsarı Çağanur ve Dalkılıç A. Fatih (2007). "Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 22: 105- 118.

Kepekçi, Celal (2004). *Bağımsız Denetim.* İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

KGK. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)". Resmi Gazete Tarihi: 29.07.2017, Resmi Gazete Sayısı: 30138 (Mükerrer)

KGK. "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve". Resmi Gazete Tarihi: 27/10/2018, Resmi Gazete Sayısı: 30578.

KGK. "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu". Resmi Gazete Tarihi: 24/05/2018, Resmi Gazete Sayısı: 30430

KGK. "Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 50 (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 700)". Resmi Gazete Tarihi: 24/03/2017, Resmi Gazete Sayısı: 30017.

KGK. "Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 67 (Bağımsız Denetim Kanıtları Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 500)". Resmi Gazete Tarihi: 13/12/2017, Resmi Gazete Sayısı: 30269.

Khan, M. Arkam (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş". (Çev: Faruk Eroğlu) *Sayıştay Dergisi*. 19: 15-30.

Kırbaş, Sadık (2002). *Vergi Hukuku.* Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kırlıoğlu Hilmi ve Akyel Nermin (2003). "Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 17: 59-68.

Kısakürek Muhammet Mustafa ve Alpan Nesrin (2010). "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 47: 213-228.

Kısakürek Muhammet Mustafa ve Akarsu Ayşe (2016). "Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas İlinde Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 20(2): 647-664.

Kieso Donald E., Weygandt Jerry J. and Warfield Terry D. (2010). *Intermediate Accounting: IFRS Edition.* New Jersey: John Wiley & Sons.

Kocacık, Faruk (2000). *Toplum Bilim Ders Notları.* Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Yayınları N:84.

Kocamaz, Hilal (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci". *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. *2*(2): 105-120.

Koç, Vehbi (2010). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği.* Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Koşar, Metin (2020). "Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'nin Sorumluluğu" *Mali Çözüm Dergisi*. 30: 243-264.

Köker, Zeynep Ceren (2009). *Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi.* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Köse, Eda (2019). *Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama.* Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Nevşehir.

Köse, H. Ömer (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim.* Ankara: TC Sayıştay Yayınları:145.

Kurnaz Niyazi, Ercan Cuma ve Kestane Ali (2018). "Muhasebe Bilgi Kalitesi Ekseninde İç Denetim ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) İlişkisi". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 20(1): 150-169.

Kutlu, Hüseyin Ali (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 63(2): 143-170.

Kutlu, Hüseyin Ali (2015). *Meslek Etiği.* Ankara: Nobel Yayınevi.

Küçüksavaş, Nihat (2005). *Finansal Muhasebe.* İstanbul: Kare Yayınları.

La Porta Rafael, Lopez De Silanes, Florencio Shleifer Adrei and Vishny Robert W. (1998). "Law and Finance". *Journal of Political Economy.* 106(6): 1113-1155.

Laffin Marcos, Rodrigo Muller, Nathália Helena and Fernandes Laffin(2014). "Ethics and Accounting Profession". *Australian Journal of Basic and Applied Sciences.* 8(1): 45-51.

Lamberton Lowell H. and Mınor Leslie (1995). *Human Relations: Strategies For Success*. Chicago: Irwin Mirror Press.

Lazol, İbrahim (2008). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Lezki Şenay, Aydın Sinan, Oktal Özlem, Timur Necdet ve Önce Saime (Ed.) (2012). *İşletme Bilgi Sistemleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2690.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Matbaası.

Marşap Beyhan ve Okan Gökten Pınar (2016). "Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım". *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 8(4): 345-359.

Merriam, Sharan B. (2013). *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama için Bir Rehber*. (Çev: Selahattin Turan). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Miles Matthew B. and Huberman A. Michael (2016). Genişletilmiş Bir Kaynak Kitap: Nitel Veri Analizi. (Çev: Sadegül Akbaba Altun ve Ali Ersoy). Ankara: Pegem Akademi.

Mohamed Ehab and Hussaın Mostaque (2005). " The Role of Audit Committees in Enchancing a Tranparent Corparate Reporting". *Humanomic*. 1(2):19-35.

Öğücü Şen, Fatma (2017). *Kurumsal Yönetişim ve Finansal Raporlama Kalitesi: Türkiye Örneği.* Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Gaziantep.

Öğüt, Adem (2003). *Bilgi Çağında Yönetim.* Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Özçelik Hakan, Karataş Aracı, Özlem Nilüfer ve Keskin Serkan (2017). "Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma". *Journal Of Suleyman Demirel University Institute Of Social Sciences.* 29(4): 197-214.

Özçelik, Hakan (2010). *Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: IMKB'de Bir Araştırma.* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta.

Özer, Aysun (2018). *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü, Önemi ve Değerlendirilmesi*. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisan Tezi, İstanbul.

Özkan Azzem ve Hancıhasanoğlu Tansel (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler". *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 5(2): 37-52.

Özkan Azzem, Koç Özşahin Filiz ve Çidem İbrahim (2013). "Hastanelerde Muhasebe Bilgi Sistemi Etkinliği: İç Anadolu Bölgesinde Faaliyet Gösteren Hastaneler Üzerinde Bir Araştırma". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 13(26): 1-22.

Özkaya, İsmail Nezih (2008). *Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama*. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

Özocak Hulisi ve Baş Melih (2001). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık". erişim tarihi: 06.08.2020. archive.ismmmo.org.tr/.../56%20H.%20ÖZOCAK%20-%20MELÐH%20

Öztürk, Can (2018). "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Literatür İncelemesi (2016-2017)". *İşletme Araştırmaları Dergisi.* 10(1): 763-781.

Özyürek, Hamide (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşıması Gereken Nitelikler". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi.* 4(1): 139-148.

Pehlivan Aydın, İnayet (2002). *Yönetsel Mesleki ve Örgütsel Etik*. İstanbul: Pegem Yayıncılık.

Pershing, James A. (Ed.) (2006). *Handbook of Human Performance Technology Principles, Practices, and Potential*. San Francisco: Pfeiffer.

Pounder, Bruce (2013). "Measuring Accounting Quality: The SEC is Developing a Software Model to Measure The Accounting Quality of İts Registrants' Filings. Accounting Professionals Should Be Aware of The İmplications". *Strategic Finance*. 94(11): 18-21.

Romney Marshall B. and Steinbart Paul John (2003). *Accounting Information Systems*. Prentice Hall Ninth Edition.

Romney Marshall B., Steınbart Paul John and Cushıng Barry E. (2015). *Accounting İnformation Systems*. Boston: MA Pearson.

Saeidi, Hadi (2014). "The Impact of Accounting Information Systems on Financial Performance-A Case Study of TCS-India". *IndianJournal of Fundamentaland Applied Life Sciences.* 4: 412-417.

Sağlam Necdet ve Karagül Arman Aziz (Ed.) (2019). *Muhasebede Bilgi Yönetimi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2967.

Saillard, Elif (2010). "Ruhsal Hastalara Yönelik Damgalamaya İlişkin Psikiyatrist Görüşleri ve Öneriler". *Türk Psikiyatri Dergisi*. 21(1): 14-24.

Sakarya Şakir ve Kara Suat (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması". *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 1: 57-72.

Sarıaslan, Halil (1984). "Sistem Analizinin Temelleri". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 39(1): 51-63.

Sarılı, Mustafa Ali (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.

Sarısoy Taner ve Gözcü Hüseyin (2019). "Vergi İncelemelerinde Karşıt Tespit/İnceleme Kavramı ve Uygulama Örnekleri". *Vergi Raporu Dergisi*. 233: 11-20.

Saruç Naci Tolga ve Sarılı Mustafa Ali (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin*

Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Üçüncü Kitap. Ankara: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Savsar, Cihat (2005). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi, Çorum İlindeki KOBİ'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Schroeder Richard G., Clark Myrtle W. and Cathey Jack M. (2005). *Financial Accounting Theory and Analysis, Eighth Edition*. USA: Wiley Corp.

Selek, A. Seha (1995). *Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütüne Yönelik Beklentiler, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğe Bakış.* Ankara: TÜRMOB Yayınları No:23.

Sevim Adnan ve Bülbül Samet (2016). "Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Bilgi Sistemi İle Bütünleştirilmesi ve Bir Model Önerisi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 4: 855- 879.

Shim Jae K., Siegel Joel G., Dauber Nick and Qureshi Anique A. (2005). *Dictionary of Accounting Terms*. Fourth Edition. Barron's Educational Series.

Sinnar, Didem (2006). *Denetim Komitesinin Finansal Tabloların Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sözbilir, Naciye (2000). *Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*. Afyonkarahisar: AKÜ Yayınları.

SPK. "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri: X, No: 22)". Resmi Gazete Tarihi: 12/06/2006, Resmi Gazete Sayısı: 26196

Stolowy Herve and Breton Gaetan.(2000). "A Review of Research on Accounts Manipulation". *Paper For The Annual Congress of European Accounting Association*, Munich, Germany.

Sun, Jialin (2005). *Financial Reporting Quality, Capital Allocation Efficiency and Financing Structure: An İnternational Study.* University of Colorado-Department of Accounting, Doctoral Thesis, ABD.

Sürmeli Fevzi, Erdoğan Melih, Erdoğan Nurten, Banar Kerim, Kaya Ergün ve Sevim Adnan (2007). *Muhasebe Bilgi Sistemi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Sürmeli, Fevzi (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi.* Eskihehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 115.

Şahin Dağlı, Sevinç (2013). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama.* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Şencan, Hüner (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Şengel, Salim (2011). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* 50: 167-180.

Şenol, Mehmet Murat (2018). *Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma.* Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1989). erişim tarihi: 04.05.2020 http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/dl 8/c028/ tbmm 18028095ss0249.pdf

Tekşen Ömer, Coşkun Ali ve Dalgar Hüseyin (2011). "Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 33:99-117.

Temiz, Hüseyin (2018). "Tahakkuk Kalitesi ve Kârın Süreğenliği Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: BIST 100 Örneği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 79: 81-94.

TESMER. *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik.* Ankara: TESMER Yayın No: 88.

Tiron-Tudor, Adriana (2019). "Accounting Quality and Stock Price Informativeness: A Cross-Country Study". *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. *32*(1): 2481-2499.

Tunçay, Mete (2008). "Aydınlanma, Etik ve Ahlak". erişim tarihi: 27.10.2020. http://www.obarsiv.com/pdf/MeteTuncay_N B.pdf

Tükenmez Mine ve Kutay Nilgün (1998). "Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi". *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi.* 4: 441-452.

Türedi Hasan ve Tepegöz Şükrü Mete (2018). "Finansman Şirketlerinde İç Kontrol Yapısı Yöntemi". *Öneri Dergisi.* 13(50): 138-158.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü. https://sozluk.gov.tr/, Erişim Tarihi: 04.07.2020

Türk Murat ve Arslan Çoşkun Mihriban (2017). "Yöneticileri Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarına İten Nedenler ve Bir Şirket Örneği". *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*. *3*(3): 91-108.

Türk, Zeynep (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı.* İstanbul: Der Kitabevi.

TÜRMOB. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik". Resmi Gazete Tarihi: 03/01/1990, Resmi Gazete Sayısı: 20391

TÜRMOB. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler

Hakkında Yönetmelik". Resmi Gazete Tarihi: 19/10/2007, Resmi Gazete Sayısı: 26675

TÜRMOB. "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK'un Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı". Resmi Gazete Tarihi: 18/10/2001, Resmi Gazete Sayısı: 24557

TÜRMOB. "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik". Resmi Gazete Tarihi: 02/01/1990, Resmi Gazete Sayısı: 20390

Ural Ayhan ve Kılıç İbrahim (2013). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uslu, Selçuk (1998). "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler". *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul.

Usul, Hayrettin (2013). *Bağımsız Denetim.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Uyar, Süleyman (2005). "Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler". Erişim tarihi: 05.09.2020. http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/

Uzun, Erkan (2019). "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Türkiye'de Görev Yapan Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları". *Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi*. 6(43): 2934-2942.

Ünsal, Ahmet (2008). "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci". *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 14: 1-19.

Ünsal, Ahmet (2009). "Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 22: 409-422.

Wallace, Wanda A. (1993). *Financial Accounting.* USA: South Western Publishing Co.

Wursten Huib and Fadrhonc Tom (2012). "International Marketing and Culture". *Itim International.* 1-9.

Yağcıoğlu, Ali Haydar (2014). *Haksız Fiil Sebebiyle Aynı Zarardan Birden Fazla Kimsenin Müteselsil Sorumluluğu.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Yetkiner, Erkan (2002). "YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları". *Vergi Dünyası Dergisi.* 246: 64-69.

Yılancı, Münevver (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma.* Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım.

Yıldırım Ali ve Şimşek Hasan (2003). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yıldırım Murat ve Özdemir Murat (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği". *Asos Journal*. 5: 487-515.

Yıldırım, Adem (2016). *Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Etiği.* Bursa: Dora Yayınları.

Yıldız, Gülsevil (2010). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 36: 155-178.

Yılmaz, Cengiz (1988). *Bilgi İşlem ve Yönetim Bilgi Sistemi.* Kayseri: Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Yay. No:2.

Yılmaz, Gül H. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Birinci Kitap*. Ankara: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.

Yücel, Elif (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi." *Journal of Accounting & Finance*. 73: 229-248

Yükçü, Süleyman (2004). *Finansal Muhasebe.* İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Zahit, İmre (1949). *Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu. Resmi Gazete Tarihi: 23/2/1963, Resmi Gazete Sayısı: 11342

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Resmi Gazete Tarihi: 10/1/1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Resmi Gazete Tarihi 13/6/1989, Resmi Gazete Sayısı: 20194.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu. Resmi Gazete Tarihi: 4/2/2011, Resmi Gazete Sayısı: 27836.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Resmi Gazete Tarihi: 14/2/2011, Resmi Gazete Sayısı: 27846.

İnternet Kaynakları

http://www.aicpa.org, Erişim Tarihi: 08.09.2020

http://www.kgk.gov.tr , Erişim Tarihi: 10.12.2020

http://www.maxqda.com/help-mx20/maxmaps, Erişim Tarihi: 25.03.2021

http://www.muhasebetr.com, Erişim Tarihi: 21.01.2021

http://www.sozluk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.02.2021

http://www.turmo.org.tr, Erişim Tarihi:11.09.2020

http://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda, Erişim Tarihi: 05.02.2021

https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act, Erişim Tarihi: 14.01.2021

https://sozluk.gov.tr, Erişim Tarihi: 02.01.2021.

https://tr.wikipedia.org/wiki/Ortak_hukuk, Erişim Tarihi: 08.12.2020

https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf, Erişim Tarihi: 11.09.2020

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf, Erişim Tarihi: 04.01.2021

EKLER

Ek 1. Mülakat Formu

Sayın YMM,

Prof. Dr. Mehmet Demir'in danışmanlığında Derya Onocak tarafından yürütülen ve SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)'lerin bilgi üretiminde muhasebe sistemine, vergi mevzuatına ve mesleki etik ilkelere uyum düzeylerini YMM'lerin bakış açılarıyla tespit etmeyi amaçlayan doktora tez çalışması için üç bölüm altında hazırlanan toplam 16 soru çerçevesinde, denetlediğiniz işletmeler kapsamında görüşlerinize başvurulacaktır.

Çalışmaya katılımınız tamamen gönüllülük esasına göre olup, mülakatın herhangi bir aşamasında, çalışmadan ayrılma konusunda tamamen serbestsiniz. Mülakatın ortalama 30 dakika süreceği düşünülmektedir. İstemediğiniz sorulara cevap vermeyebilirsiniz. Çalışma kapsamında ileride sormak istediğiniz herhangi bir husus olursa, onocakd@cumhuriyet.edu.tr e-posta adresinden iletişime geçebilirsiniz.

Açıklamalarınız akademik çalışma kapsamında kullanılacak ve kimlik bilgileriniz kesinlikle gizli tutulacak olup izniniz olursa mülakat, ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınacaktır.

Mülakat Soruları:

YMM'lik mesleğini kaç yıldır icra ediyorsunuz?

A. SMMM'lerin Muhasebe Sistemine Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular

A.1. Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin muhasebe sistemine hâkimiyet ve sisteme uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?

Bu kapsamda olmak üzere;

A.2. SMMM'lerin muhasebe temel kavramlarını ne düzeyde özümsediklerini düşünüyorsunuz? Hangi kavramlardan ayrılmalar gözlemlediniz? Bu ayrılmaların sebepleri ve sonuçları hakkında neler söylersiniz?

A.3. SMMM'lerin hazırladıkları mali tabloların, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum niteliklerini ne düzeyde karşıladıklarını düşünüyorsunuz?

A.4. İşletmelerin, muhasebe politikalarını oluştururlarken SMMM'lerden danışmanlık hizmeti aldıklarını düşünüyor musunuz? Bunun muhasebe bilgi kalitesi üzerine etkisi var mıdır?

A.5. SMMM'lerin, mali tablo ilkelerine uygun davranma düzeyleri hakkında düşünceleriniz nedir? İlkelere uygun olmayan işlemler yapıldığını gözlemlediniz mi? Gözlemlediyseniz bunun sebepleri ve sonuçları hakkında neler söylersiniz?

A.6. SMMM'lerin tek düzen hesap planına hâkimiyetleri ve bu plana uyumları konusunda neler söylersiniz?

B. SMMM'lerin Vergi Mevzuatına Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular

B.1. Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin vergi mevzuatına hâkimiyet ve mevzuata uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?

Bu kapsamda olmak üzere;

B.2. SMMM'ler beyanname imzalamadan yapmaları gereken sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini yürütürlerken yasal yükümlülüklerini ne düzeyde yerine getiriyorlar? Hangi yükümlülükleri yerine getirmediklerini gözlemlediniz? Sizce bu durumun muhasebe bilgi kalitesi üzerine ne tür etkileri vardır? Yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin sebepleri neler olabilir?

B.3. SMMM'lerin yasal boşlukları (örneğin: vergiden kaçınma) mükellefin çıkarı doğrultusunda kullandıklarını gözlemlediniz mi?

Gözlemlediyseniz bu tür uygulamaların işletmelerin mali tablolarına yansımalarının önemi hakkında neler söylersiniz?

B.4. SMMM'lerin yasalara aykırı (hileli) işlemler gerçekleştirdiklerini gözlemlediniz mi? Gözlemlediyseniz hangi sıklıkta bu tür işlemlerle karşılaşıyorsunuz? Karşılaştığınız hileli işlemlerin türü ve sebepleri hakkında neler söylersiniz? Yasalara aykırılığın kasıtlı veya kasıtsız oluşu hakkında bir fikriniz var mı?

B.5. SMMM'lere yönelik mali ve cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkında ne düşünüyorsunuz? Bu yaptırımlara rağmen SMMM'ler mevzuata aykırı yaklaşım içinde bulunuyorlar ise buna yol açan faktörler sizce neler olabilir?

C. SMMM'lerin Mesleki Etik İlkelere Uyum Düzeylerini ve Bunun Muhasebe Bilgi Kalitesi Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Sorular

C.1. Genel bir değerlendirme yapacak olursanız SMMM'lerin mesleki etik ilke ve kurallara hâkimiyet ve bunlara uygun davranma düzeyleri hakkında ne söylersiniz?

Bu kapsamda olmak üzere;

C.2. SMMM'lerin etik ikilemde (örneğin: mükellef – devlet) kaldıkları yönünde bir algı var. Buna katılır mısınız? Bu durumun muhasebe bilgi kalitesi üzerine yansımaları hakkında neler söylersiniz?

C.3. SMMM'ler tarafından daha çok hangi tür etik dışı davranışlar sergilendiğini düşünüyorsunuz? Bu davranışların muhasebe bilgi kalitesine etkisi hakkında neler söylersiniz?

C.4. Hangi faktörler SMMM'leri etik dışı davranışa yöneltiyor olabilir?

Son olarak bir bütün halinde konuya baktığınızda, SMMM'lerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin kalite düzeyi hakkında neler söylersiniz? Üretilen bilginin kalite düzeyini yüzde kaç olarak değerlendirirsiniz?

Zaman ayırıp değerli görüşlerinizi bizimle paylaştığınız için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Mehmet DEMİR

Öğr. Gör. Derya ONOCAK