

## ETİKSEL AÇIDAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUKLARININ KONYA İLİ ÖZELİNDE İNCELENMESİ

Mahmut YARDIMCIOĞLU\*

Ahmet BÜYÜKŞALVARCI\*

Mustafa İYİBİLDİREN\*

### Abstract

Accountancy that was defined as the synonym of the bookkeeping concept in the past; has an active role in the planning, controlling and deciding processes of administrations by including the concepts of reporting, analysing and interpreting nowadays. Due to this active role, apart from legal principles accountants should also take into consideration the ethical values. Although these values may change from one community to another, nowadays they have a general quality by means of some studies. These ethical values are considered to be the basic criteria for the assessment of the accountants' achievements. The present study, which is based upon this fact, aims to investigate how those who purchase accounting services perceive accountants in terms of concordance with the Professional ethical codes. To achieve this purpose, a survey was carried out among the companies in Konya as sampling, which had serviced from Certified Public Accountancy's, about how Certified Public Accountancy's approach to the ethical values.

**Keywords:** Accounting profession, Certified Public Accountancy, Ethics, Survey.

### Özet

Geçmişte defter tutma kavramı ile eş anlamlı olarak tanımlanan muhasebe; günümüzde raporlama, analiz etme ve yorumlama kavramlarını da bünyesine alarak işletmelerin planlama, kontrol ve karar alma süreçlerinde etkin bir rol oynamaktadır. Bu aktif rolünden dolayı, meslek mensuplarının, faaliyetlerini yürütürken yasalarla belirtilen kuralların yanında, etik değerleri de dikkate almaları gerekmektedir. Etik değerler, toplumdan topluma değişse de, günümüzde birtakım çalışmalarla "genel" nitelik kazanmış durumdadır. Bu ahlaki değerler, muhasebecilerin başarılarının değerlendirilmesinde bir kriter olarak kullanılır duruma gelmiştir. Bu gerçekten yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, muhasebe hizmeti satın alanların, söz konusu meslek ahlaki kurallarına uyum açısından meslek mensuplarını nasıl algıladıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla Konya ilinde Yeminli Mali Müşavirlerin etiksel değerlere yaklaşımını konu edinen bir araştırma, Yeminli Mali Müşavirlerden hizmet alan işletmelerde gerçekleştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlik, Etik, Anket.

\* Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi, Karaman İİBF, İşletme Bölümü.

\* Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Akören Meslek Yüksek Okulu.

\*\* Yüksek Lisans Öğrencisi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **1. Giriş**

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır. Bu özelliği dolayısıyla literatürde "işletme dili" olarak nitelendirilmekte ve çıkar grupları ile işletme arasındaki bilgi akışını sağlayan tek kaynak olarak görülmektedir. Zira çıkar gruplarının ihtiyaç duydukları bilgileri doğrudan işletme defterlerini inceleyerek almaları hem hukuki hem de teknik anlamda mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu bilgilerin kalifiye bir uzman tarafından, bir sistem dâhilinde sınıflandırılıp özetlenmesi ve çıkar gruplarının ihtiyacına uygun bir şekilde sunulması gerekir. Bunu yapabilecek uzman ise muhasebe meslek mensubudur. Muhasebe meslek mensuplarının verecekleri hizmetlerin toplumun ekonomik refahı üzerinde de etkin olduğu düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere karşı tutumları önem kazanmaktadır. Bu bağlamda çalışmada, muhasebe meslek mensuplarından Yeminli Mali Müşavirlerin görev ve sorumlulukları ile etik ilkelere duyarlılık düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır.

## **2. Muhasebecilik Mesleği ve Muhasebecilik Mesleğinin Tarihsel Gelişimi**

Meslek, "bir kişinin hayatını kazanmak için kendini verdiği iş ya da düşünce alanı veya üretimde verim sağlamak amacıyla çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli" olarak tanımlanmaktadır (Otlu,1999:126).

Bir işin "meslek" olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki üç özelliği bünyesinde taşıması gerekir. Bunlar (Maşrap,1996:119):

- Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır.
- Muhasebe mesleği, söz konusu üç özellik açısından incelendiğinde aşağıdaki gibi değerlendirme yapmak mümkündür (Dinç,Kaya,2006:141).
- Muhasebe mesleği, gerek teknolojik gelişmelerin ve gerekse mevzuat değişikliklerinin paralelinde sürekli olarak çıkar gruplarına yeni bilgiler sunmaktadır.
- Muhasebe mesleği, diğer birçok meslekten farklı olarak uygulama yönü ağırlıklı bir meslek türüdür. Bu nedenle meslek mensupları, faaliyetlerini yerine getirirken karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebe ilkelerinde veya standartlarında yer alan düzenlemelerin paralelinde mesleki yargılarıyla karar verip uygulamaktadırlar.
- Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler bireysel yatırımcılardan, topluma kadar geniş bir çıkar grubuna hizmet etmektedir. Özellikle muhasebe faaliyetlerine yön veren kavramlardan birisi olan "sosyal sorumluluk", meslek mensuplarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğu yüklemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda da ortaya konulduğu üzere, muhasebe mesleğinin "meslek olabilme" şartlarının tamamını bünyesinde taşıdığı ve dolayısıyla meslek sayılabileceği açıktır. Nitekim bu gerçek birçok gelişmiş ülkede yıllar öncesinde fark edilmiş ve muhasebe mesleğine profesyonel nitelik kazandırılmıştır (Akbulut,1999:126).

Çağdaş anlamda profesyonel muhasebecilik mesleği ilk olarak 18.yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra da ABD, Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır (Yayla,Cengiz,2005:150). Günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme İngiltere’de yapılmıştır. Söz konusu yasal düzenleme, 1870 yılında kurulan "Institute of Chartered Accountants" (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) adlı meslek örgütünün 1880 yılında "Royal Charter" (Kraliyet Ruhsatı) ile resmen kabul edilmesi sonucu gerçekleşmiştir. Diğer ülkeler de bu oluşumu takip etmiş, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895 ve Almanya 1899 yılında benzer mesleki kuruluşları oluşturmuştur (Pur,1995:106).

Muhasebe mesleği özellikle Birinci Dünya Savaşı’nın ardından hızla gelişim sağlamış ve son yüz yılda küresel ekonominin gelişimine bağlı olarak uluslar arası bir nitelik kazanmıştır. Günümüzde muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC (International Federation of Accountants)’tır. 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC’ın üyesidir. IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet gösterir (www.Tumob.org.tr,2006). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği IFAC’a kurucu üye olarak katılmış ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) 1995 yılında IFAC’ın Üyesi olmuştur (Güvemli,2001:594).

Ülkemizde ise muhasebe mesleği; 1985 yılında çıkartılan 213 sayılı VUK’na biri ek, ikisi geçici toplam üç madde ile Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ile ilgili düzenlemelerle yasal statüye

kavuşmuştur. Bu üç maddelik kanun eki, mesleğe ve sorunlarına sahip çıkılması ve mesleğin yaşatılması açısından oldukça önemli bir rol oynamıştır (Atabey,Parlakkaya,Alagöz,2006:12-15).

13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmıştır. Bu yasanın amacı: İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimlerine dair esasları düzenlemektir (Yükçü,2004:7-8).

Yukarıda bahsettiğimiz 3568 sayılı yasa muhasebe mesleği mensuplarını üç gruba ayırmıştır. Bunlar (Yalkın,2001:17-19):

- Serbest Muhasebeci
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir

Serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin:

- a. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

- b. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işlerden a bendinde sayılan işleri, bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci, yine yukarıda sayılan işlerin tümünü bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise aynı yasada şu şekilde belirlenmiştir:

- d. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- e. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
- f. Bu işlerin yanı sıra kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Muhasebe mesleğinin 3568 sayılı kanun ile yasal statüye kavuşmasından sonra, Dünyadaki uygulamalara paralel olarak mesleki unvan verme ve mesleki

yeterliliği değerlendirme yetkisi ülkemizde muhasebe mesleğinin üst örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) bırakılmıştır.

1992 yılında TÜRMOB tarafından Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliğini Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve 1997 yılında yapılan düzenleme ile bugünkü halini almıştır. Bu yönetmelikle, aday meslek mensuplarının mesleğe ilk girişleri, yetiştirilmeleri ve mesleğe hazırlanması için staj programlarının geliştirilmesi, stajlarda uygulanacak değerlendirme yöntemleri ve diğer uygulamalar yazılı esaslara bağlanmıştır. Ayrıca 1993 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kuruluş, çalışma yöntem ve esasları Hakkındaki yönerge yayınlanmış ve TÜRMOB'un denetimi ve koordinasyonu ile stajyer meslek mensuplarının staj, eğitim ve değerlendirme sınavları bu merkezler aracılığı ile yürütülmeye başlanmıştır. TESMER, aynı zamanda meslek mensuplarının meslek içi eğitimlerini de yapmaktadır.

### **3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği**

#### **3.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tanımı**

Yeminli Mali Müşavirlik kavramı ve mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile mali hukuk sistemimize girmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik ile ilgili kanun incelendiğinde Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirler için aranılan koşullar ve yetkilerin yanı sıra tasdik işlemlerini yapanlara Yeminli Mali Müşavir denir. Başka bir ifadeyle;

Yeminli Mali Müşavirlik: işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü de katarak ilgililerin yararına sunmak üzere inceleme ve rapor düzenleyen ve tasdik eden uzman kişidir. Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ise, Yeminli Mali Müşavirlerin kamu niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel koşullarına uygun olarak yaptıkları meslek olarak da tanımlamak mümkündür (Arpaç:2005).

### **3.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları**

3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nda meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları belirtilmiştir. Kanundaki bu unvanlardan birine hak kazanabilmek, bu genel ve özel şartların taşınmasına, stajı başarı ile tamamlamaya ve sınavlarda mesleki bilgi yeterliliğini ispatlamakla mümkündür (Bayır, 2004). Kanunda belirtilen genel şartlar şunlardır:

- T.C vatandaşı olmak.
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak.
- Kamu haklarından mahrum olmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

- Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları incelendiğinde en başta gelen şart, 10 yıl Serbest Muhasebecilik yapmış olmaktır. Başka bir ifadeyle Yeminli Mali Müşavir olabilmek için öncelikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek niteliğini taşımak gerekir. Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları 3568 sayılı Kanunun 9. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre Yeminli Mali Müşavir olabilmek için şu özel şartlar aranır:

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, işletme, maliye, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilim dallarında profesörlük unvanı almış olanlar için sınav şartı aranmaz.

### **3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Görev Yetki Ve Sorumlulukları**

3568 sayılı Kanunun 12. maddesi Yeminli Mali Müşavirlerin görev ve sorumluluk alanlarını belirlemektedir. Bu madde hükmüne göre "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler."

Yeminli Mali Müşavirler kanun ve yönetmeliklerle kendilerine verilen denetim ve tasdik görevini yapmaktadırlar. Bu kapsamda Yeminli

Mali Müşavirler belirli sorumluluk altında vergi mükellefi olan kişi ve kurumların defter, belge, bildirim ve mali tablolarını;

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

Yeminli Mali Müşavirler tam tasdik işlemlerinde (gelir ve kurumlar vergisi beyanamesi tasdiki) işlemlerinde beyanamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğundan, KDV iadesi, indirim, istisna ve muafiyetten yararlanma ve yeniden değerlemeye ilişkin (özel amaçlı) tasdik raporlarında iade edilecek KDV, indirim, istisna, yeniden değerlendirme rakamlarının doğruluğundan ve muafiyet raporlarında muafiyet şartlarının varlığının doğruluğundan sorumludurlar (Küçük,1997:83).

### **3.4. Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarında Etkili Faktörler**

Etik; kişi eylemlerinin doğru yada yanlış, iyi veya kötü olup olmadıkları konusunda yargılanabilmelerini sağlayan bir moral ilkeler bütünüdür (Kenarda,2005:72). Yeminli Mali Müşavirlerin etiksel açıdan sorumluluklarını ilgili yasalarda yer alan ve yasalarda yer almayan olmak üzere iki kısımda ele alabiliriz. Yasalarda yer alan etik değerler şu başlıklar altında toplanabilir:

- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık,
- Mesleki özen ve titizlik,
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı,

- Sır saklama ve gizlilik,
- Ücretlerde standartlara uyma,
- Denetim standartları ve muhasebe ilkelerine uyma,
- Öngörü yasağına uyma,
- Haksız rekabet yasağına uyma,
- Reklâm ve teşvik yasağına uyma,
- Diğer meslek mensupları hakkında konuşmama yasağına uyma,
- Denetimde kamu sorumluluğu taşıma.
- Yeminli Mali Müşavirler mesleki ve yasalar açısından yukarıda sayılan zorunluluklar yanında yasalarda yer almayan evrensel nitelikli etik değerler açısından önemli kabul edilen sorumlulukları da vardır. Bunları da şu başlıklar altında toplayabiliriz (Kenarda,2005:70-81):
- Gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmak,
- Bağımsız, tarafsız ve nesnel davranmak,
- Gerekli mesleki özeni göstermek,
- Planlı çalışma ve çalışma kâğıtları düzenlemek,
- Dış görünüşe önem vermek,
- Kamu yararını gözetmek.

### **4. Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Konya İli Üzerinde İncelenmesine Yönelik Anket Çalışması**

#### **4.1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırmada Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluklarının etiksel açıdan incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma Konya İlinde faaliyet gösteren ve Yeminli Mali Müşavirlerin hizmetlerinden yararlanan çeşitli hukuksal yapı ve büyüklükteki 65 işletmede gerçekleştirilmiştir. Bu işletmelerden 17'si isimlerinin çalışmada belirtilmesini istememişlerdir. İşletme isimlerinin

belirtilmesine izin veren şirketler alfabetik sıralamaya göre şunlardır:

- Anka Kalıp Ve Üretim A.Ş.
- Aydınlar Yedek Parça A.Ş.
- Aydınsan Ltd. Şti.
- Başak Teneke Kutu Metal Ambalaj Gıda San. Tic. A.Ş.
- Bayık Demir Ltd. Şti.
- Belde Gıda Ltd. Şti.
- Çağlayan Kimya Ve İnş. San. Tic. A.Ş.
- Çayırova Karoser Ekipmanları Ltd. Şti.
- Derya Güneş Kollektörleri A.Ş.
- Doğrular Madeni Eşya San. Tic. Ltd. Şti.
- Ekerler Kâğıt Poşet Ambalaj San. Tic. A.Ş.
- Erkuş Döküm İletişim San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Ersoy Tekstil San. Ve Tic. A.Ş.
- Fertil Kimya İç Ve Dış Tic. Ltd. Şti.
- Galipoğlu Hidromas A.Ş.
- Işıkbakır A.Ş.
- İ.B.G. Pak Plastik Yapı Elemanları San. Tic. A.Ş.
- Konçelik Konya Sfero Ve Çelik Dök. San. Tic. A.Ş.
- Koneks Piston Gömlek İmalatı San. Tic. A.Ş.
- Konya Hidrolik Makine San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Konya Saraylı Madeni Eşya İmalat Pazarlama Ltd. Şti.
- Konya Teneke Kutu Ambalaj Ve Mak. San. Tic. A.Ş.
- Konya Uğurlu Makine İmalat San. Tic. Ltd. Şti.
- Mepsan Petrol Cih. San. Tic. A.Ş.
- Molmetal Ltd. Şti.
- Mpg Makine Prodüksiyon Grubu Mak. İml. San. Tic. A.Ş.
- Mustafa Ceylan Hidrolik Mak. San. Ve Tic. A.Ş.
- Mvd İnan Takım Tezgâhları San. A.Ş.
- Noya Or. Ür. Boya Ve Paz. İnş. San. Tic. A.Ş.
- Özkök Ev Eşyaları Pazarlama Ltd. Şti.
- Pakset Plas. Ambalaj Ve Kalıp San. A.Ş.
- Pistonsan San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Sarıtaş Makine San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Sef Döküm Mak. San. Tic. A.Ş.
- Seçen Dorse Ltd. Şti.
- Seçkinsan Dingil San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Sembol Ambalaj
- Serin Makine San. Ltd. Şti.
- Stroton Hızlı Konut Sis. Ve Yal. San. Ve Tic. A.Ş.
- Şekeroğlu Kimya Plastik San. Tic. A.Ş.
- Tarım Öz Mak. San. A.Ş.
- Yennak Motor Gömlekleri San. A.Ş.
- Yurtsan Otomotiv Metalurji San. Tic. A.Ş.

Araştırmada yüz yüze anket yöntemi uygulanmıştır. Anket çalışması iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda işletmenin türü, işletmede çalışan sayısı, işletmenin faaliyet alanı gibi sorular yer almıştır. Çalışmanın ikinci kısmında ise işletmelerin hizmet aldıkları Yeminli Mali Müşavirle ilgili etiksel yargılara ilişkin müşteri görüşlerini yansıtan 30 ifadeye yer verilmiştir. Anket sonucu elde edilen veriler SPSS 13 paket programıyla analiz edilmiştir.

#### **4.2. Araştırma Bulguları**

Anket çalışmasına katılan 65 şirketten 5 tanesi anket sorularının tamamına cevap vermedikleri için bu 5 işletmenin anket sonuçları, anket değerlendirme sürecinde dikkate alınmamıştır. Geri kalan 60 işletmenin anket değerlendirmesi aşağıda sunulmuştur.

##### **4.2.1. Demografik Bulgular**

**Tablo 1:** Ankete Katılan İşletmelerin Hukuki Yapılarına İlişkin Dağılım

Hukuki Yapı	Frekans	Yüzde
Anonim	28	0,47
Limited	32	0,53
TOPLAM	60	100

Ankete katılan işletmelerin %47'si anonim şirket, geri kalan %53'ü ise limited şirkettir.

**Tablo 2:** İşletmede Çalışan Sayılarına İlişkin Dağılım

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde
1-10	0	0
11-20	5	8,33
21-50	14	23,33

51-100	22	36,67
101 ve üstü	19	31,67
TOPLAM	60	100

Tablo 2'den de görüldüğü gibi ankete katılan işletmelerde çalışan kişi sayıları; 1-20 aralığında %8,33, 21-50 aralığında %23,33, 51-100 aralığında %36,67 ve 101 ve üstünde çalışan sayısı olan işletme sayısının oranı da %31,67'dir.

**Tablo 3:** İşletmelerin Faaliyet Alanlarına İlişkin Dağılım

Faaliyet Alanları	Frekans	Yüzde
Sadece yurt dışı	0	0
Hem yurt içi hem de yurt dışı	6	10
İl içine yönelik	3	5
Belli bir bölgeye yönelik	8	13,33
Tüm ülkeye yönelik	43	71,67
TOPLAM	60	100

Tablo 3 incelendiğinde ankete katılan işletmelerin; %10'u hem yurt içi hem de yurt dışı, %5'i il içine yönelik, %13,33'ü belli bir bölgeye yönelik ve %71,67'si ise tüm ülkeye yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. Sadece yurt dışı faaliyetlerde bulunan firma yoktur.

**Tablo 4:** Anketi Yanıtlayan Kişinin İş yerindeki Konumuna İlişkin Dağılım

İş yerindeki Konum	Frekans	Yüzde
İş sahibi	39	65
Genel müdür	0	0
Genel müdür yardımcısı	0	0
Muhasebe müdürü	18	30
Diğer	3	5
TOPLAM	60	100

Anket sorularını yanıtlayan kişilerin, tablo 4'ten de görüldüğü gibi,

**Tablo 6:** Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Analizine İlişkin Bulgular

Sıra	Yargılar	Frekans	Art. Ort.	Std. Sapma
1	YMM'imiz, işletmemizle ilgili konuları rakip firmalarla konuşmaz.	60	4,78	0,4544
2	YMM'imiz, hazırladığı rapor ve gerçekleştirdiği denetimlerde rasyonel davranır.	60	4,57	0,7449
3	YMM'imiz, işini ciddi yaptığı için bugüne kadar hatalı işine rastlamadım.	60	4,65	0,7089
4	YMM'imizin, düşüncelerine ve önerilerine önem veririm.	60	4,80	0,5142
5	YMM'imizin, işletmemizin sırlarını ifşa etmeyeceğine inancım tamdır.	60	4,87	0,3428
6	YMM'imiz, işletmemiz için dikkate değer görüşler önerir.	60	4,73	0,5164
7	YMM'imiz, işletmemizin karşılaşılabileceği sorunlar için önceden uyarılarda bulunmuştur.	60	4,68	0,6241
8	YMM'imiz, işletmemizin hatalarını ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.	60	1,27	0,4825
9	YMM'imiz, açıklaması için yasal veya mesleki bir zorunluluk olmayan	60	4,95	0,2198

18'i muhasebe müdürü, 39'u da işletme sahibidir. Diğer olarak sınıflandırılan 3 kişide satın alma müdürüdür.

**Tablo 5:** Anketi Yanıtlayan Yetkilinin İş Deneyim Süresine İlişkin Dağılım

İş Deneyim Süresi	Frekans	Yüzde
1-5 Yıl	5	8,33
6-10 Yıl	19	31,67
10-15 Yıl	16	26,67
16-20 Yıl	13	21,67
20 Yıl ve üstü	7	11,66
TOPLAM	60	100

Tablo 5 incelendiğinde anketi yanıtlayan ilgili kişilerin iş deneyimlerinin yüzdesel dağılımı şöyle görülmektedir: 1-5 yıl arası %8,33, 6-10 yıl arası %31,67, 10-15 yıl arası %26,67, 16-20 yıl arası %21,67 ve 20 yıl üstünde iş deneyimi olanların dağılımı ise %11,66'dır.

#### 4.2.2. Etik Yargılara İlişkin Bulgular

Yeminli Mali Müşavirlerin etiksel değerlere bağlılıklarını analiz etmek için, anketin ikinci bölümünde işletmelere hizmet aldıkları Yeminli Mali Müşavirlerle ilgili 30 yargıya cevap vermeleri istenmiştir. Bu yargılar ve bu yargılara ilişkin bulgular tablo 6'da gösterilmiştir.

Sıra no: 8, sıra no: 23 ve sıra no: 24 yargılarına verilen cevapların aritmetik ortalamasının düşük olması beklenmekte, diğer yargılara verilen cevapların beklenen ortalama değerlerinin de yüksek olması gerekmektedir.



	bilgileri kesinlikle açıklamaz.			
10	YMM'imiz, birlikte çalışma kararımız sona erse bile işletmemiz ile ilgili bilgileri başkalarıyla paylaşmayacağına inancım tamdır.	60	4,93	0,3117
11	YMM'imiz, diğer meslektaşlarıyla ilgili olumsuz görüş ve düşünce belirtmemeye özen gösterir.	60	4,87	0,5031
12	YMM'imiz, görev ve yetkilerini kullanırken özgürce hareket eder.	60	4,92	0,3340
13	YMM'imiz, görevini yaparken kanun, yönetmelik vb. çerçevesince hareket eder.	60	4,97	0,2582
14	YMM'imiz, önyargılı tutum ve davranışlarda bulunmaz.	60	4,85	0,4444
15	YMM'imiz, sözleşme dışı hediye vb. şeyleri kabul etmez.	60	4,77	0,5326
16	YMM'imiz, kanun, tüzük ve yönetmelik gibi uyulması gereken hükümler konusunda azami özeni gösterir.	60	4,85	0,3601
17	YMM'imizle, denetimler ve incelemeler kararlaştırılan zaman diliminde aksatılmadan yapılır.	60	4,68	,7700
18	YMM'imiz, meslek gereği, görülen hata, kusur veya işletme aleyhine ilerde doğabilecek her konuda uyarı görevini yerine getirir.	60	4,60	0,6431
19	YMM'imiz, muhasebe usul, esaslarına ve standartlarına uygun davranır.	60	4,95	0,2198
20	YMM'imiz, mesleğin gerektirdiği yazılı ve yazılı olmayan ahlaki tutum ve davranışlarda bulunmaya özen gösterir.	60	4,92	0,3814
21	YMM'imizle, çalışma müddetince herhangi bir yasal sıkıntı ile karşılaşmamıştır.	60	4,98	0,1291
22	YMM'imiz, kanunlar ve kendisine verilen yetkiler çerçevesince ücretini alır.	60	4,97	0,2582
23	YMM'imiz, belirlenen ücret dışı anlaşılabilir gerekçeler ileri sürerek ek ücret taleplerinde bulunur.	60	1,03	0,2872
24	YMM'imiz, meslek sırrı konuları ileri sürerek fazla ücret talep etmemektedir.	60	1,02	0,1291
25	YMM'imiz, evrak ve belgeleri düzenli bir şekilde muhafaza eder.	60	4,98	0,1291
26	YMM'imiz, aradığı belge ve dokümana mümkün olabilecek en kısa zamanda ulaşır.	60	4,93	0,3117
27	YMM'imiz, istek ve beklentilerimi ifade ettiğimde gerekli notları alır.	60	4,92	0,2787
28	YMM'imiz, randevu gün ve saatlerine özen gösterir.	60	4,78	0,6402
29	YMM'imiz, çalışma prensiplerine sıkı sıkıya bağlı bir kişidir.	60	4,92	0,3814
30	YMM'imizin, çalışma bürosu tertipli ve düzenlidir.	60	4,80	0,6051

Tablo 6 incelendiğinde; ankete katılan işletmelerin bakış açılarına göre etiksel açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin olumlu bir yaklaşımla değerlendirildiği görülmektedir. Şöyle ki yukarıda bahsi geçen sıra no: 8, sıra no: 23 ve sıra no: 24 yargılarına verilen cevapların aritmetik ortalaması düşük; diğer yargılara verilen cevapların ortalama değerleri de yüksek çıkmıştır.

### 5.Sonuç

Ülkemizde 1989 tarihinde 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmıştır. Aynı zamanda bu yasa muhasebecilik mesleğini üç grup altında tanımlayarak, muhasebe ve denetim işlevlerini yapabilecek meslek erbabını birbirinden ayırmıştır. Bu yasa denetim

görevini Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verirken; tasdik görevini sadece Yeminli Mali Müşavirlere vermiştir. Bu ek görevle birlikte Yeminli Mali Müşavirler faaliyetlerini yürütürken yasalarla belirtilen kuralların yanında, etik değerleri de dikkate almaları gerekmektedir. Başka bir ifadeyle; bu durum Yeminli Mali Müşavirlerin etik değerlere duyarlılığını arttırmıştır.

Bu gerçekten yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, muhasebe hizmeti satın alanların, söz konusu meslek ahlaki kurallarına uyum açısından Yeminli Mali Müşavirleri nasıl algıladıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada Konya ilinde faaliyet gösteren 65 işletmeye anket çalışması uygulanmıştır. 5 işletme anket sorularını yanıtlamak istemedikleri için 60 işletmeye ait anket sonuçları değerlendirilmeye alınmıştır.

Anket sonuçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Ankete katılan işletmelerin %47'si anonim şirket, geri kalan %53'ü ise limited şirkettir.
- Ankete katılan işletmelerde çalışan kişi sayıları; 1-20 aralığında %8,33, 21-50 aralığında %23,33, 51-100 aralığında %36,67 ve 101 ve üstünde çalışan sayısı olan işletme sayısının oranı da %31,67'dir.
- Ankete katılan işletmelerin; %10'u hem yurt içi hem de yurt dışı, %5'i il içine yönelik, %13,33'ü belli bir bölgeye yönelik ve %71,67'si ise tüm ülkeye yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. Sadece yurt dışı faaliyetlerde bulunan firma yoktur.
- Ankete katılan işletmelerin; %10'u hem yurt içi hem de yurt dışı, %5'i il

içine yönelik, %13,33'ü belli bir bölgeye yönelik ve %71,67'si ise tüm ülkeye yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. Sadece yurt dışı faaliyetlerde bulunan firma yoktur.

- Yeminli Mali Müşavirlerin etiksel değerlere bağlılıklarını analiz etmeyi amaçlayan ve aritmetik ortalaması düşük çıkması beklenen sıra no: 8, sıra no: 23 ve sıra no: 24 yargılarına verilen cevapların aritmetik ortalamasının düşük çıkmıştır.

Sonuç olarak; Konya ilinde faaliyet gösteren ve Yeminli Mali Müşavirlerden hizmet alan örneklem dâhilindeki işletmeler, hizmet aldıkları Yeminli Mali Müşavirlerin etiksel açıdan mesleklerine uygun bir biçimde hareket ettikleri düşüncesindedirler.

### **Kaynaklar**

- Akbulut, Yıldız, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine bir Araştırma" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı.1, 1999.
- Arpaç, Sabri, "3568 sayılı yasa hükümlerine göre Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Raporları Sonuçlarından Doğan Sorumlulukları", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.
- Atabey, N. Ata, Parlakkaya, Raif, Alagöz, Ali, Genel Muhasebe, Nobel Yayınevi, Ankara, 2005.
- Bayır, İ. Ali, "3568 Sayılı Meslek Yasası, Mali Müşavirlik ve Yönetim Danışmanlığı", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- Diñç, Engin, Kaya, Uğur; "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılama Biçimi Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış, 2006.
- Kenarda, Faruk, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel değerler açısından Analizi ve Bursa Örneği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2005.
- Küçük, Muzaffer, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu Uyarınca Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu" Vergi Dünyası, Mart, 1997.
- Maşrap, Beyhan; "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı:37, 1996.
- Oktay, Güvemli, Muhasebe Tarihi, 4.cilt, Avcıol Basım, İstanbul, 2001.
- Otlu, Fikret; "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi" Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.Fakültesi Dergisi, Sayı:4, 1999.
- Pur,P. Hüseyin, Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişmeleri, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğe

Bakış, Türmob Yayınları, 1995, [www.turmob.org.tr/web/uluslararası/IFAC.doc](http://www.turmob.org.tr/web/uluslararası/IFAC.doc), 10.03.2006.

Yalkın, Koç, Yüksel, Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2001.

Yayla, Hilmi, Cengiz, Ekrem, "Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği", Muhasebe ve Denetim Bakış, 2005.

Yükçü, Süleyman, Finansal Muhasebe, Yaklaşım Yayıncılık, İzmir, 2004.