

## 3568 SAYILI MUHASEBE MESLEK YASASI ÜZERİNE T. C. MALİYE BAKANLIĞI'NIN KONUMU VE MESLEĞE KABULÜN İRDELENMESİ

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN\*

### I — GİRİŞ

1.6.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı meslek yasası ile «Serbest Muhasebecilik», «Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik» ve «Yeminli Mali Müşavirlik» meslekleri ve hizmetleri ile, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) kuruluş, teşkilat, faaliyet ve denetim organlarının seçimlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Bu makalemizde, sözkonusu yasada, gerek mesleklerin oluşmasında gerekse hizmetlerin ifasında ve Odaların ve Birliğin çalışmalarında T.C. Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler tartışılacak ayrıca Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültemizin İşletme Eğitimi Bölümü mezunlarında ilgilendiren bu mesleğe kabuldeki gerekli koşullar irdelenecektir.

### II — 3568 SAYILI MESLEK YASASI ÜZERİNDE T. C. MALİYE BAKANLIĞI'NIN KONUMUNUN İRDELENMESİ

Ülkemizde son zamanlara kadar muhasebe bilgilerine ilgi gösteren ve bu bilgileri kullanan devlet kurumunun başında T.C. Maliye Bakanlığı gelmiştir.

Bu nedenle, yıllardan beridir muhasebe, Maliye Bakanlığı istediği için tutulmuştur. Muhasebe bilgilerinin gerek yönetim amaçları için kullanılması, gerekse ortaklara ve müstakbel yatırımcılara işletme hakkındaki finansal bilgilerin sunulması amacıyla kullanılması ve buna duyulan ihtiyacın önemi son zamanlarda an-

(\*) Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi Dekanı

laşmıştır. Bu nedenle, muhasebe kayıt düzenine, değerlendirme kurallarına ilişkin esasların özellikle vergi yasalarındaki hükümler çerçevesinde uygulandığını görüyoruz. Bu konuda her ne kadar Türk Ticaret Kanununda da hükümler bulunmakta ise de, yine de uygulamanın yıllar boyunca, daha ziyade Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri ile yönlendirildiğini saptıyoruz. Kuşkusuz bunun en önemli nedeni devletin vergi gelirini artırmak için, şirketlerin karlarına duyduğu ilgidir. Şirketlerin karlarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının ölçümünde ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliği önem taşımaktadır. Muhasebe ile ilgilenen devlet kurumları arasında Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu da bulunmaktadır. 1970 yılından beridir KİT'lerin muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemelerin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapıldığını biliyoruz. Yine, 1983 yılından beridir Sermaye Piyasası Kurulu yayınladığı tebliğlerle sermaye piyasası kapsamındaki Anonim Ortaklıkların muhasebe uygulamalarını yönlendirmektedir.

Ancak, bu kanunlar arasında en fazla etki alanı olan T.C. Maliye Bakanlığı'dır. Çünkü her türlü şirketleri kapsamı içine almaktadır.

İşte bu nedenledir ki, meslek yasasının çıkması konusunda yıllardan beridir Üniversitelerde muhasebe hocalarının ve muhasebe meslek mensuplarının kurdukları derneklerin verdiği uğraşa, Maliye Bakanlığı sahip çıkmış ve 3568 sayılı yasa tasarısını hazırlayıp meclise sunmuştur.

Taraf olarak tasarımı hazırlayan bir kurumun, bazı yetkileri elinde tutmak istemesi, kendi uzman personeline bazı ayrıcalıklar vermesi kuşkusuz kaçınılmaz bir sonuçtur. Nitekim 3568 sayılı meslek yasasının, 5., 6., 7., 8., 9., 12., 15., 36., 41., 42., 46., 48., 50. maddelerinde ve geçici 1., 2., 4., maddelerde bu yetki ve ayrıcalıkları açıkca görmek mümkündür.

Şimdi bu yetki ve ayrıcalıkları kısaca irdelemeye çalışalım.

#### **A — T. C. Maliye Bakanlığı Uzman Personeline Mesleğe Kabulde Tanınan Ayrıcalıklar**

1 — Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel koşullarını hükme bağlayan 5. maddenin A fıkrasının C bendinde, vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, 8 yıllık hizmet süresini dolduranların sınavsız serbest muhasebeci mali müşavir olabilecekleri hükme bağlanmıştır.

2 — 6. maddenin A bendinde ise, konumları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri staj süresinden sayılan hizmetlerden kabul edilmiştir.

3 — Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarını belirleyen 9. maddede ise, konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir denmektedir. Böylece 10 yıl hizmet süresi olan vergi inceleme yetkisi almış uzman kadrosuna, yasayla yeminli mali müşavirlik ünvanı verilmiştir.

4 — Yasanın geçici 1. maddesinin B fıkrası gereği, öğrenim şartı aranmaksızın Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte en az iki yıldan beri konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi alanların serbest muhasebeci olabileceği belirtilmiştir.

5 — Geçici 2. maddenin A fıkrası gereğince yasanın (13.06.1989) yürürlüğe girdiği tarihte; Hukuk, iktisat, işletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi, Siyasal Bilimler dallarında lisans seviyesinde veya diğer Yüksek öğrenim kurumlarından mezun olanlarla birlikte, sayılan bu bilim dallarında lisansüstü seviyede mezun olmak şartı ve konumları gereğince vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az 3 yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanların Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilecekleri belirtilmiştir.

Yasanın geçici 3. maddesinin A fıkrasında da belirtilen dallarda lisans veya yüksek lisansdan mezun olmak kaydıyla, konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlardan vergi inceleme yetkisini aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplam 8 yıl olanların yeminli mali müşavir olabileceklerini hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki madde hükümlerinden de görüleceği üzere, 3568 sayılı yasa, Maliye Bakanlığı'nda çalışmış bulunan vergi inceleme yetkisi almış uzman personeline çeşitli meslek kademelerinde kurumuş ve sınavsız bu ünvanları alma olanağını getirmiştir.

Ancak bu ayrıcalıkların yalnızca Maliye Bakanlığı personeline tanınmadığını, üniversitenin İşletme, Hukuk, İktisat, Maliye,

Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi, Siyasal Bilimler dallarında eğitim veren öğretim üyelerine de tanındığını görüyoruz. Yine belirli süreler hizmeti olan ve belli koşulları taşıyan meslek mensuplarının da bu haklardan yararlandığını saptıyoruz.

O halde, demekki yasanın çıkmasına uğraş veren taraflar, kendi gruplarının haklarını korumak için gayret göstermişlerdir. Aslında bu tür uygulamaları meslek yasasının ilk uygulamaya geçildiği dönemlerde bir çok ülkede de görmek mümkündür.

Geçici maddelerle sınavsız bu ünvanları alan bir çok kişinin, bazı istisnalar hariç bu mesleği icra etmek için yeterli bilgi ve deneyime sahip olduğu da kuşkusuzdur. Bizim bu konuda irdelemek istediğimiz önemli bir konu, «Yeminli Mali Müşavirlik»de, T.C. Maliye Bakanlığı'nın yasa çıktıktan sonra yayınladığı bazı yönetmelikler ve getirdiği yorumlarla, kendi uzmanları dışındaki kesimlere biraz sınırlayıcı hükümler getirdiği hususudur.

Nitekim geçici kurul, üniversite öğretim üyelerine, yeminli mali müşavir olarak çalışma iznini, üniversiteden ayrılmadan vermek istememişti. Ancak Danıştay'a açılan dava üniversite hocaları lehine sonuçlanınca, üniversiteden ayrılmaya gerek kalmadan bu mesleği icra etme imkanı doğmuştur. Yine Türkiye'de muhasebenin gelişmesine büyük hizmet veren «Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu» üyelerinin mali denetimle uğraşan elemanları, bu mesleği fiilen icra etmelerine ve tüm KİT'leri denetlemelerine, T.B.M.M.'ne rapor vermelerine rağmen, Maliye Bakanlığı'nın yasa yorumlayış biçimine bağlı olarak yalnızca mali müşavir olabilecekleri şeklinde yorum yapılmış ve vergi inceleme yetkileri yoktur gerekçesiyle «Yeminli Mali Müşavir» olmaları önlenmiştir. Ancak bu arkadaşlarımızda Danıştaya dava açmışlar ve kazandıkları dava sonucunda yeminli mali müşavir olabile imknını elde etmişlerdir. Nitekim TÜRMOB Yönetim Kurulunun da T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu üyelerinin yeminli mali müşavir olabileceği konusunda kararı bulunmaktadır.

Aynı sınırlamalar Sayıştay ve Ticaret Mahkemesi hakimlerinde de sözkonusu olmuştur. Bu kesimlerde gerek Danıştay kararı ile gerekse TÜRMOB Yönetim Kurulu kararı ile yeminli mali müşavir olabile imkanı elde etmişlerdir.

Geçici maddelerden maalesef henüz hiç yararlanamayan ve henüz hakkını aramadığı için Danıştay'dan bu imkanında elde etmeyen, Sermaye Piyasası Kurulunda denetçi olarak çalışan uz-

man personeldir. Sermaye Piyasasında çalışan, mali denetim yapan, Anonim Ortaklıkların mali raporlarını, denetim raporlarını inceleyen bir uzmanın, vergi inceleme yetkisi yoktur gerekçesi ile bu haklardan yararlandırılmaması kanımca haksızlıktır. Çünkü, mali denetim yapan bir kişinin yaptığı denetimde esasen vergi denetimi de mevcuttur. Denetçi, muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgilendiğinden, muhasebe ilkelerine ve ülke mevzuatına uygunluğu araştırıldığında esasen vergi matrahını etkileyen olayları da kontrol etmektedir. Bu nedenle bu kesimin de kapsam içine alınması gerekir. Esasen bize göre, «vergi inceleme yetkisi» olan bir Bakanlık uzman yetkilisinin denetimi sadece vergi mevzuat çerçevesinde yapması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını araştırmaması, uluslararası aranan denetim standartlarına da uygun düşmemektedir. Örneğin, menkul kıymetlerin değeri düştüğünde karşılık ayırmayan bir firmaya, kanunen kabul edilir bir gider olmadığı ve vergi matrahını etkilemediği için nedeni sorulmuyorsa, aynı şekilde ayrılmayan kıdem tazminatı karşılıkları için herhangi bir işlem yapılmıyor ise, yapılan denetimin uluslararası nitelikte tam bir muhasebe denetimi olduğunu söylememiz mümkün olmaz. Maliye Bakanlığı, vergi denetimi yapan uzmanları geçici maddelerde kapsam içine almışsa, daha geniş boyutta muhasebe denetimi yapan SPK denetçilerinin veya Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetçilerinin de bu kapsamda düşünülmesi gerekir.

#### **B — Meslek Mensupları, Odalar ve Birliğin Çalışma Esasları Üzerinde 3568 Sayılı Yasada Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkiler**

3568 sayılı yasada Maliye Bakanlığı'na taraf olarak verilen yetkileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

##### **1 — Sınav Komisyonunu Seçme Yetkisi**

3568 sayılı yasanın 7. maddesinde, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavının TÜRMOB'ca yapılacağı belirlenirken 7 üyelik sınav komisyonunun nihai seçiminin Maliye Bakanlığı'na seçileceği hükme bağlanmıştır. İlgili madde hükmüne göre, 7 üyeden ikisi Maliye Bakanlığı'nın temsilcisi olup, diğer 3 üye Yüksek öğretim kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından, diğer 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir. Böylece sonuçta aslında tüm üyeler Maliye Bakanlığı'na seçilmiş olur.

Kanaatimize göre bu madde hükmünün değişmesi ve sınav komisyon üyelerinin Birliğe bağlı olarak çalışacak «MUHASEBE ENSTİTÜSÜ» kuruluncaya kadar Temel Eğitim Merkezi tarafından seçilmesi gerekir. Sınav komisyon üyeleri arasında da, birlik ve üniversite temsilcilerinin olması yeterlidir. Değişik kesimlerin temsilcilerinin mutlaka bulunması gerekliliğine inanılması durumunda da bunun yalnızca Maliye Bakanlığı ile sınırlı olmaması gerekir. Maliye Bakanlığı'ndan bir temsilci alınırken bir temsilcide Sermaye Piyasası Kurulu'ndan, bir temsilcide Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulundan, bir temsilcinin de Bankalar Birliği'nden alınması gerekir. Çünkü meslek mensupları yalnızca Maliye Bakanlığı'na değil, diğer kurumlara da kendi mevzuatları çerçevesinde hizmet sunmaktadır.

Ancak bizim tercihimiz yukarıda da belirttiğimiz gibi sınavın, birliğin belirleyeceği üyeler tarafından yapılmasıdır. Birliğin sınav komisyonu oluşturulurken özellikle muhasebe dalındaki öğretim üyelerinin de komisyonlarda görev almasına özen gösterilmesinde fayda vardır.

#### 2 — Yabancı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Türkiye'de Görev Yapma İzninin Verilmesi

3568 sayılı yasanın 8. maddesi gereği yabancı tabiyetindeki kişilerin, gerekli koşulları taşımaları kaydıyla, Türkiye'de serbest muhasebeci mali müşavir unvanı ile çalışmalarını Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Başbakanın onayı ile izin verilebilmektedir. Dolayısıyla, yabancıların mesleğe kabulünde yetki yine Maliye Bakanlığı'na verilmektedir.

Kanaatimize göre bu madde hükmünün de değiştirilerek, Başbakanın onayına dahi gerek kalmadan TÜRMOB (Birlik) yönetim kurulu kararıyla izin verilmesine imkan tanınmalıdır. Ancak yabancıların Türkiye'de genel çalışma izninin alınmasında mutlaka, mevzuat gereği Başbakanın onayı gerekiyorsa, bu durumda da «TÜRMOB yönetim kurulunun teklifi üzerine Başbakanın onayı ile izin verilir» şeklinde maddenin değiştirilmesi uygun olur.

#### 3 — Yeminli Mali Müşavirlerin Görev Alanlarının Belirlenmesi Yetkisi

3568 sayılı yasanın 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatla-

rı, yatırım miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Böylece bu madde ile, yeminli mali müşavirlerin iş alanları büyük ölçüde bakanlığın çıkaracağı yönetmeliklere bağlı olmuştur. Yeminli mali müşavirlerin ekme paraları da, bir ölçüde bakanlığın çıkaracağı bu yönetmelikler sayesinde artıp azalacak ve ayakta duracaktır. Kuşkusuz, diğer kesimlerce de doğru, tam güvenilir bilgilere duyulan ihtiyaç arttıkça, yeminli mali müşavirlerin iş alanları genişleyecek ve Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmelikleri bekleme sıkıntısı azalacaktır. Sermaye Piyasası Kurulunun, T.C. Merkez Bankası'nın, Devlet Planlama Teşkilatının, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun vb. gibi diğer kurucuların getireceği bazı düzenlemeler de yeminli mali müşavirin tasdiğinin aranması, bu mesleğin Maliye Bakanlığı'na bağımlılığını azaltacaktır.

#### 4 — Odaların Tüzel Kişilik Kazanması ve Oda Faaliyetleri Üzerindeki Denetimi

Yasanın 15. maddesi gereği, odaların tüzel kişilik kazanabilmesi için, Oda kuruluşlarının Birlik yönetim kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığı'na bildirilmesi gerekir.

Yine Oda organlarının amaçları dışında yasanın 14. maddesinde belirtilen yasak işleri yapmaları durumunda, Maliye Bakanlığı Adalet Bakanlığı'na teklifte bulunarak, bu organların feshini ve yerlerine yenilerinin seçimini mahkemeden talep edebilir.

Aynı maddeye göre, Oda organları, Maliye Bakanlığı'nın bu yasa uyarınca Oda organlarının işlemleri hakkında onay merci olarak verdiği kararları aynen yerine getirmekle yükümlüdürler.

Görüldüğü gibi bu madde hükmü gereğince de mesleğin sahibi Maliye Bakanlığı'dır.

#### 5 — Maliye Bakanlığı'nın Vereceği Görevleri Yerine Getirme Mükellefiyeti

3568 sayılı yasanın 29. maddesinde Birliğin görevleri sıralanmıştır. Bu görevler arasında, «g» şıkında «Maliye Bakanlığı'na verilen görevleri yerine getirmek» denmektedir. Böylece bu madde hükmü ile TÜRMOB'un Maliye Bakanlığı'na bağlı olduğu bir kez daha vurgulanmış olmaktadır.

6 — Asgari Ücret Tarifelerinin Maliye Bakanlığı'nın Tasdikine Sunulması Mecburiyeti

Yasanın 36. ve 46. maddelerinde, Odaların görüşü alınarak Birlik Yönetim Kurulu tarafından hazırlanacak asgari ücret tarifelerinin, Maliye Bakanlığı'nın tasdikine sunulması gerektiği hususu hükme bağlanmıştır.

Meslek mensubunun sunacağı hizmetten alacağı ücretin belirlenmesinde dahi, yetkinin bakanlıkta olması uygulamada büyük sorunlar çıkarmaktadır.

Meslek mensubunun asgari ihtiyaçlarını temin etmek üzere hesaplanan tarife, Odalarda ve Birlik'te uzun çalışmalar sonucu hazırlanan asgari ücret tarifelerinin maalesef tasdik için bakanlığa gönderildiğinde, oy kaygıları ile Birlik tarafından teklif edilen ücretlerin çok altında bir ücretle değiştirilerek yayımlandığı görülmüştür. Bu nedenle, yapılacak bir yasa değişikliğinde kesinlikle bu yetkinin, Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğundan kaldırılması TÜRMOB'un yayımlayacağı asgari ücret tarifesinin doğrudan doğruya uygulamaya konulması sağlanmalıdır.

7 — Odalarca Tespit Edilmiş Bulunan Giriş ve Yıllık Aidatların Listesinin Maliye Bakanlığı'nın Tasdikine Sunma Mecburiyeti

Yasanın 36. maddesinin «e» bendinde de yine Birlik Yönetim Kurulunun, Odalarca tespit edilen giriş ve yıllık aidatların listesinin bakanlığın tasdikine sunması gerektiği hükme bağlanmıştır.

8 — Oda ve Birlik Organlarının Denetiminde Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetki

Yasanın 41. maddesinde, Maliye Bakanlığı'nca, Oda ve Birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini, çıkaracağı yönetmeliklerde belirleyeceği esaslar çerçevesinde denetleme yetkisi vermiştir.

9 — Milletlerarası Kongre ve Toplantılara Katılmak İçin Maliye Bakanlığı'ndan İzin Alma Mecburiyeti

Yasanın 42. maddesinde, Odalar ve Birliği temsil etmek üzere milletlerarası toplantı ve kongrelere katılmak için, Maliye Bakanlığı'ndan izin alma mecburiyeti getirilmiştir.

Bu madde hükmü de, Odalar ve Birliğin Bakanlığa nasıl bağlı olduğunun bir göstergesidir.

10 — Yeminli Mali Müşavirleri Geçici Olarak Mesleki Faaliyetinden Alıkoyma Yetkisi

Yasanın 48. maddesinde, hükme bağlanan disiplin cezaları bölümünde, bir paragrafta, «tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı, Maliye Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma» cezasının verileceği, bu hususun tekrerrü edip mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezasının verileceği hükme bağlanmıştır.

Böylece bu hükimle de, geçici olarak yargıya gitmeden meslekten alıkoyma yetkisinin bakanlıkta olduğunu görüyoruz.

11 — Yönetmeliklerin Yayımlanmasında Maliye Bakanlığı'nın Uygun Görüşünün Alınması Mecburiyeti

Yasanın 50. maddesinde, meslek mensuplarının ve mesleki faaliyetlerle ilgili olarak çıkarılması gereken yönetmelikler sıralanmıştır. Bu yönetmeliklerin büyük bir bölümünün Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın uygun görüşü alındıktan sonra yayımlanması gerekmektedir. Bu nedenle, Birliğin hazırladığı yasaya uygun yönetmelikler, kendi genel kurullarında onaylanmış olsa dahi, bakanlık bürokratinin düşünceleri ile uyum içinde olmadığı sürece yayımlanması gecikebilmektedir.

Yapılacak yasa değişikliklerinde bu konunun da gözönünde bulundurulması gerekir.

12 — Geçici Kurulun Oluşturulması

Yasanın geçici 4. maddesinde, Odaların ve Birliğin kurulmasına kadar geçecek sürede görevlerin yapılması için geçici kurulun kurulması ve 10 üyeden oluşacak kurul üyelerinin Maliye Bakanlığı tarafından seçilmesini öngörmüştür. Yine birlik kuruluncaya kadar gerekli giderlerin Maliye Bakanlığı bütçesinden finanse edileceği geçici 7. maddesinde hükme bağlanmıştır. Nitekim birlik kuruluncaya kadar, geçici kurul bu maddelere dayanarak faaliyetlerini sürdürmüştür.

Özetle 3568 sayılı yasada Maliye Bakanlığı'nın konumunu belirlemek istediğimiz zaman, yukarıda belirttiğimiz yasa maddelerinden de görüleceği üzere, bakanlığın yasanın ANASI olduğunu saptıyoruz. Ana'nın çocuğun gelişmesi için gösterdiği titizliğin, çocuğa gerekli güveni duymadığı için yetkileri elinde tutma isteğini bu yasada da görüyoruz. Ancak, artık çocuk büyümüş, reşit olmuş-

tur. Acemilik dönemini atlatmıştır. Bu nedenle, ananın çocuğuna güvenerek ona yetkilerini devretme zamanı gelmiştir. Bu nedenle, yasada yapılacak değişikliklerde yetkilerin TÜRMOB'a devredilmesi gerekir.

### **III — SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR MESLEĞE KABULÜN İRDELENMESİ**

3568 sayılı yasa, meslek mensupları adaylarının mesleğe kabulünü iki şekilde hükme bağlamıştır.

1 — Özel şartları taşıyanların, staj ve mesleki yeterlik sınavlarında başarılı olmak suretiyle mesleğe kabulü.

2 — Özel şartları taşıyan, yeterli mesleki deneyimi olduğu kabul edilenlerin, sınav şartı aranmaksızın doğrudan müracaatla mesleğe kabulü.

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mesleğe kabulünü yukarıdaki bölümleme açısından irdelemeye çalışalım.

#### **1 — STAJ VE MESLEKİ YETERLİK SINAVLARINDA BAŞARILI OLMAK SURETİYLE MESLEĞE KABULÜN İRDELENMESİ**

##### **A — YASADAKİ HÜKÜMLER**

3568 sayılı yasanın 5. ve 9. maddelerinde, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları açıklanmıştır.

Bu madde hükümlerine göre, sözkonusu ünvanlar aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi suretiyle alınabilir.

##### **a) Serbest muhasebeci olabilmek için gerekli koşullar,**

1 — Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği YÖK tarafından tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olmak, veya ticaret lisesi mezunu olmak yada maliye meslek lisesi mezunu olmak, ve,

##### **2 — Staj Yapmak Gerekir.**

Önlisans seviyesinde mezun olanlar için staj 4 yıl, Ticaret Lisesi ve Maliye Liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır. Stajın tamamlanmış olabilmesi için, staj değerlendirme yoklamalarında adayların başarılı olmaları gerekir. Staj değerlendirme yoklamaları, staj yönetmeliğine göre her iki yıllık staj süresi için yapılır. Buna göre, Ticaret Lisesi ve Maliye Meslek Lisesi mezunlarına staj süresi 6 yıl olduğu için, 3 defa, onlisans mezunları için staj süresi 4 yıl olduğu için 2 defa bu sınavın verilmesi gerekir. Staj değerlendirme yoklamalarından başarılı olamayanlar stajı tamamlanmış sayılmaz.

Serbest muhasebeci, mali müşavir adayları 2 yıllık staj sürelerinin sonunda staj değerlendirme yoklamasına girip başarılı oldukları takdirde serbest muhasebeci olabilirler.

Bu madde hükmüne göre, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi İşletme Eğitimi bölümü mezunlarında buldukları yörelerdeki serbest muhasebeci müşavir odalarına başvurarak stajlarını tamamlamak kaydıyla serbest muhasebeci olabileceklerdir.

##### **3 — Serbest Muhasebecilik Ruhsatını Almış Olmak**

##### **b — Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar**

1 — Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumu'na tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olacak ve diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almak,

2 — Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında 2 yıl çalışmış olmak,

3 — Serbest muhasebecilik, mali müşavirlik sınavını kazanmak.

Yasada sınav konuları belirtilmemiş olmasına rağmen, Geçici Kurul döneminde çıkartılan sınav yönetmeliğinde, aşağıdaki konulardan sınava girileceği belirtilmiştir.

i — Muhasebe ve istatistik (Ticari muhasebe ve bilanço, Banka ve Sigorta Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Mali tablolar analizi, Genel İstatistik)

ii — Genel Hukuk (Borçlar Kanunu, Ticaret Kanunu, İcra İflas Kanunu, Bankalar Kanunu)

iii — Vergi Hukuku (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)

iv — Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı

v — Sosyal Güvenlik Hukuku (Sosyal Sigortalar Kanunu, Bağkur Kanunu, Emekli Sandığı Kanunu)

vi — Denetim ve Raporlama

Yönetmeliğe göre, sınavlarda her bir konudan 100 üzerinden en az 50 puan alınması, ayrıca tüm konulardan alınan puanların aritmetik ortalamasında 100 üzerinden en az 60 alınması gerekmektedir.

4 — Serbest muhasebecilik mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

### c — Yeminli Mali Müşavir Olabilmek İçin Gerekli Koşullar

1 — En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak.

2 — Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak.

Yasada sınav konuları belirtilmemiş olmasına rağmen sınav yönetmeliğinde aşağıdaki konulardan sınava girilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

i — İktisat ve Maliye (Genel İktisat, İşletme İktisat, Uluslararası İktisat, Maliye Teorisi ve Politikası)

ii — Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uygulaması

iii — Türkiye ve Avrupa Topluluğu Vergi Mevzuatı

iv — İhtisas Muhasebesi (Banka ve Sigorta Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi)

v — Denetim, Raporlama ve Revizyon

vi — Gümrük Kanunu ve İdari Yargılama Mevzuatı

vii — Yabancı Dil (İngilizce, Fransızca ve Almanca dillerinden birinden yabancı dilden Türkçeye çeviri biçiminde yapılır).

3 — Yeminli mali müşavirlik Ruhsatını almış olmak.

### B — YASADAKİ HÜKÜMLERİNİRDELENMESİ

Mesleğe sınavla kabülde öngörülen, yukarıda belirtilen yasa hükümlerini irdelediğimiz zaman aşağıdaki durumları saptıyoruz.

#### 1 — Lisans Programları

Mesleğe kabülde, özel şart olarak aranan bazı lisans programlarından mezun olma koşuluna bağlı olarak belirlenen programlar yeterince incelenmeden yasa kapsamına alınmıştır. Programların bazıları mesleği yeterliliği kazandıracak eğitim programlarını kapsamamaktadır.

Hangi fakülte veya bölüm mezunlarının mesleğe kabul edileceği belirlenirken ve fakülte ve bölümler arasında sınırlamalar yapılırken, temel alınması gereken kriter, ilgili bölüm programlarında muhasebe mesleğini ilgilendiren derslerin okunmuş olup olmaması olmalıydı. Oysa bu durum yeterince incelenmeden, Maliye Bakanlığı'nın hesap uzmanlığı ve müfettişlik sınavlarına katılmada aradığı mezuniyet koşuluna bağlı olarak okullar belirlenmiştir. Örneğin yasada sıralanan «Kamu Yönetimi», «Siyasal Bilimler (Uluslararası İlişkiler)» «Hukuk» gibi fakülte veya bölümlerde muhasebe derslerinin hiç okutulmadığı veya iktisat gibi bazı bölümlerde tercihli olarak en fazla 28-30 saatlik bir ders olarak okutulduğu, üniversite ders programları incelendiği zaman görülecektir. Bu durumda, yasanın böyle bir sınırlama yapmasının gerekçesini anlamak zorlaşmaktadır. Muhasebenin «M»sini bile okumayan bir hukuk fakültesi mezununa bu mesleğin kapıları açılıyorsa, o zaman bilgisayar mühendisliği okuyan bir öğrenciye de açılmalıdır.

Bizim görüşümüze göre, bu maddedeki sınırlamayı artırmak ve kriterleri kredi sistemi ile belirlemek gerekir. Lisans programında asgari olarak Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe), Maliyet Muhasebesi, Finansal Tablolar Analizi, Şirketler Muhasebesi, Denetim Türk Vergi Sistemi vb. gibi dersleri bulunan fakülte mezunlarına, hangi fakülte mezunu olursa olsun bu mesleğin kapıları açılmalıdır. Öngörülen bu dersleri kısmen alan veya hiç almayan fakülte mezunlarının ise mesleğe aday dahi olabilmeleri için

önce bu dersleri, ya üniversitelerde açılacak programlarda veya Birliğe bağlı olarak açılacak olan «Muhasebe Enstitüsü»nün veya Enstitü kuruluncaya kadar «Temel Eğitim Merkezi»nin açacağı programlarda tamamlayıp sınavını verdikten sonra stajyer aday olarak kabul edilmelidir.

Bu uygulamanın birçok yabancı ülkede de uygulandığını görüyoruz. Örneğin Kanada'da üniversite ile Birlik arasında yakın bir ilişki vardır. Hangi üniversitelerin, hangi bölüm mezunlarının mesleğe kabulde aday olacağı belirtilmiştir. Öngörülen kredi sayısını dolduramayan bölümlerin öğrencileri için de üniversiteden sonra 1 yıllık özel muhasebe eğitim programları düzenlenmekte ve kredi sayısı tamamlandıktan sonra stajyer aday olarak kayıtları yapılmaktadır.

Bizim ülkemizde de böyle bir uygulama başlatılmalıdır. Yasa değişinceye kadar, çıkartılacak yönetmeliklerle bu ilkeye uyulması sağlanmalıdır.

Nasıl ki İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi mezunları, Genel Hukuk, Borçlar Hukuku, İcra İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku, Ceza Hukuku, Kamu Hukuku, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku vs. gibi Hukuk derslerini okumalarına rağmen, bu mezunlara avukat olmak için staja başvurma hakkı tanınmıyor ise, hiç Muhasebe okumayan Hukuk Fakültesi mezunlarına da tamamlama programlarından geçmediği sürece, muhasebe mensubu olma olanağı da tanınmamalıdır, kanaatini taşıyorum.

## 2 — Lisansüstü Eğitim

Yasada belirtilen ve yukarıda sıraladığımız bilim dallarında lisansüstü seviyede diploma alanlar, hangi eğitim programından mezun olurlarsa olsunlar, yine meslek mensubu olmaya aday olabileceklerdir. Bu durumda da yukarıda sıraladığımız sakıncalar mevcuttur. Örneğin tekstil mühendisi bir kişi, işletme master programına kayıt yaptırmışsa ve bu kişi pazarlama bilim dalında master veya doktora yapmış ise, hiç muhasebe, vergi bilgisi olmamasına rağmen mesleğe aday olabilecektir.

Bu nedenle lisansüstü her program kabul edilmemeli, yalnızca muhasebe, finansman, maliye master ve doktora programları kabul edilmeli veya herhangi bir master, doktora programında asgari belirli kredide muhasebe dersinin olması koşulu aranmalıdır.

## 3 — Staj Yapma Mecburiyeti

Meslek mensubu adayının pratik bilgisini artırmak için staj yapmak zorunda olması yerinde bir uygulamadır. Ancak stajda da, staj sürelerinin belirlenmesinde, stajın kimin yanında yapılacağı konusunda, staja verilecek ücret ve sigortalı olması mecburiyetinin bulunmasında, bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlara çözüm bulunması gerekir. Örneğin,

a) Staj süresi, AT ülkelerinde olduğu gibi en fazla 3 yıl olmalıdır. Dolayısıyla 6 yıllık staj süresi 3'e inmelidir. Maliye Yüksek Okulu mezunlarının okulda yapmış oldukları stajın 6 aylık süresi stajdan sayılmalı ve onların staj süreleri fiilen 2.5 yıl olmalıdır. Yüksek okul mezunlarına staj süresi 2 yıl olmalıdır. Ancak muhasebe bölüm ve programlarında okuyanların okulda yaptıkları stajın 6 aylık kısmı staj süresinin hesabında dikkate alınarak fiili süre 1.5 yıla düşürülmelidir. Muhasebe master ve doktora programında (Tez yazma süresi hariç) geçen süreleri de stajın hesabında dikkate alınmalı ancak adayın bilanço çıkarma dönemini kapsayacak biçimde master programlarında, en az 6 ay, doktora programlarında ise en az 3 ay staj yapma mecburiyeti bulunmalıdır.

b) Staj yerinin bulunmasında birçok güçlükle karşılaşmaktadır. Serbest muhasebeci adayları stajını, serbest muhasebeci yanında yapma olanağı bulunmalıdır. Stajyer adayların çok olması onları staj yeri bulmada zorlamaktadır. Bu nedenle yasada serbest muhasebeci mali müşavir adayının serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında staj yapacağı hükme bağlanmış olmakla beraber, serbest muhasebeci adayları için herhangi kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu adayların serbest muhasebeci yanında da staj yapma imkanı uygulamaya konmalıdır. Nitekim son çıkartılan staj yönetmeliğinde geçici maddelerde en azından şimdilik 5 yıllık süre ile serbest muhasebeci yanında staj yapma imkanı tanınmıştır.

Stajyerlere yer bulmak bakımından yeni çıkartılan yönetmelikte, mali müşavir veya yeminli mali müşavirin gözetim ve denetiminde bulunmak kaydıyla, sermaye piyasası kuruluna tabi anonim şirketlerin ve KİT'lerin muhasebe servislerinde yapılan çalışmalar stajdan sayılacaktır. Böylece bir mali müşavirin veya yeminli mali müşavirin muayyen aralıklarla yapacağı kontrol ve denetimler sonucu vereceği çalışma raporuna dayanarak bir stajyer aday, stajını anonim şirkette veya KİT'lerde muhasebe servislerinde yapabilmelidir.



c — Stajda karşılaşılan bir sorunda, stajere ücret ödeme ve onun sigorta priminin yatırılması mecburiyetidir. Bu yükümlülükde stajer adayların kabulünü güçleştirmekte, meslek mensupları mali külfetleri artacağı için stajer çalıştırmak istememektedir. Bu nedenle, stajerlerin ücret ve sigorta primlerinin çıraklık fonundan karşılanması imkanının elde edilmesi bu konuya rahatlık getirecektir.

#### 4 — Sınav Konuları

Yasada sınav konuları belirlenmemekle beraber, geçici kurul zamanında yayınlanan sınav yönetmeliğine göre belirlenen sınav konuları, kanaatimize göre ihtiyaca cevap vermemektedir. Bu sınav konuları büyük ölçüde, Maliye Bakanlığı'nın, «Hesap Uzmanlığı», «Maliye Müfettişliği» ve «Gelirler Kontrolörlüğü» sınavlarında sorumlu tutulan alanlardır. Muhasebe mesleğini icra edecek bir adayın 6-7 bağımsız konudan yalnızca bir tanesinin, onun da içinde istatistik dahil edilerek muhasebe olması, konunun boyutunu göstermeye yeter kanaatindeyiz.

Meslekle dolaylı ilişkisi olan yan bilgilerin her biri için ayrı bağımsız konularda sınav yapılırken, muhasebenin istatistikle birlikte tüm muhasebe dallarında içerecek biçimde tek konuda toplanması, bu sınavın muhasebe mesleğini yapacakların yeterliliğini ölçmek için yapıldığı konusunda kuşku uyandırmaktadır. Muhasebe derslerinin ağırlığı denetim de dahil, mali müşavirlik sınavında % 30, yeminli mali müşavirlikte ise % 28 dir. Oysa gerek Ortak Pazarda gerekse değişik ülkelerde muhasebe derslerinin toplam sınav içindeki ağırlığı en az % 60 - % 70 arasında değişmektedir.

Yine yeminli mali müşavirlik için yabancı dil mecburiyetinin konması, kanımca gereksizdir. Nasıl ki Türkiye hudutları içinde faaliyet gösteren avukatlar, avukatlık mesleğini yapması için mutlaka yabancı lisan bilmesi gerekmiyorsa, yeminli mali müşavirlik için de aynı şey söz konusudur. Yabancı lisan bilmek kişiye sadece meslekdaşları arasında bir avantaj sağlar onun dış pazarlara da açılmasına olanak verir. Ancak Türkiye'de mesleğini icra etmesi için mutlaka olması gereken bir özellik de değildir. Nitekim dünyanın hiçbir yerinde bu mesleği yapmak için girilen sınavlarda lisan sınavına rastlanmamaktadır. Lisanın önemi AT'la bütünleştirmiş zaman, yeminli mali müşavirlerimiz AT ülkelerinde serbestçe müşavirlik yapabildiği zaman gerekli olacaktır. O zamanda esasen tek lisan değil en az iki yabancı dil aranmaktadır.

Kanaatimize göre, yönetmelikle belirlenen söz konusu sınav konuları bir an önce değiştirilmelidir. Esasen Birlik yönetim kurulu bu ihtiyacı gördüğü için sınav yönetmeliğini değiştirmiş ve yayınlamak üzere Bakanlığa göndermiştir. Yönetimin olaya sahip çıkması durumunda bu yönetmeliğin değiştirilmesi sağlanabilir.

Önerdiğimiz yeni sınav konuları ek I ve ek II'de görüldüğü gibidir.

## 2 — ÖZEL ŞARTLARI, TAŞIYAN, YETERLİ MESLEKİ DENEYİMİ OLDUĞU KABUL EDİLENLERİN SINAV ŞARTI ARANMAKSIZIN MESLEĞE KABULÜNÜN İRDELENMESİ :

### A — YASADAKİ HÜKÜMLER

3568 sayılı yasa üzerinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın konumu incelenirken de belirttiğimiz gibi, yasa bazı grupları sınavsız olarak bu mesleğe kabul etmiştir. Gerek asli maddelerde gerekse geçici maddelerde öngörülen hükümlerle bu kısımların mesleki deneyimleri yeterli görülmüş ve bu ünvanlar kendilerine sınava girmeden yasayla doğrudan doğruya verilmiştir. Bu kısımda, bu özel şartları irdelenmeye çalışacağız.

#### a) Staj ve sınav şartı aranmaksızın serbest muhasebeci olabilecekler,

1 — 1 Mart 1989 tarih itibarıyla,

i — Bir iş yerine bağlı olmaksızın, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutan, bilanço kar-zarar tablosu ve beyannameler ile diğer belgeleri düzenleyen ve benzeri işleri yapanlar,

Muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen ve bu konularda müşavirlik yapanlar,

Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapanlar ve,

ii — Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlar,

iii — Kamu kuruluşlarının muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz ve muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak çalışmış olanlar,

Yasanın 4. maddesinde belirtilen genel şartları taşımaları kaydıyla yüksek okul mezunu ve daha önce belirttiğimiz dallarda mezun olma koşuluna bakmaksızın serbest muhasebeci olabilirler.

b — Staj ve sınav şartı aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavir olabilecekler.

Yasanın geçici 2. maddesi gereği, daha önce açıkladığımız gibi yasanın 5. maddesinin A fıkrasında belirtilen lisans ve lisansüstü eğitim programlarından mezun olmak şartıyla,

i — Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankaları müfettişleri, ve

ii — Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az üç yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanlar,

iii — Hukuk, İktisat, Maliye, Muhasebe, İşletme, Bankacılık, Kamu yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında en az 3 yıl öğretim üyeliği ve görevliliği yapmış olanlar.

iv — Kanun'un 2/A maddesindeki işleri (Serbest muhasebecilikte «aa» başlığında sıralanmış işler) bir işyerine bağlı olmaksızın en az 5 yıl yapanlar veya yapmış olanlar,

v — Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe biriminde birinci derece imza yetkisine haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak en az 5 yıl çalışmış olanlar, ilgili belgeleri (6 ay - 5 yıl içinde) ibraz etmek suretiyle sınavsız serbest muhasebeci mali müşavir olabilirler.

Ayrıca yasanın 5. maddesinin c bendinde aşağıdaki koşulları taşıyanlardan sınav şartı aranmayacağı belirtilmiştir.

Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri,

Konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar,

Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi, Siyasal Bilimler konularında en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar.

#### c — Sınav Şartı Aranmaksızın Yeminli Mali Müşavir Olabilecekler

Yasanın 9. maddesinin son fıkrasında yeminli mali müşavir olmak için sınav ve 10 yıllık serbest muhasebeci mali müşavirlik hizmeti yapma mecburiyeti aranmayanlar belirtilmiştir.

Buna göre,

— Konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri,

— Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında öğretim üyeliği ve görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir.

Bunlardan konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını geçmiş olanlarla, yukarıda sayılan konularda Profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmamaktadır.

Ayrıca geçici 3. maddede yasanın yürürlüğe girdiği tarihte yasanın 4 ve 5. maddelerinde belirtilen genel şartları ve lisans ve lisansüstü eğitim koşullarını taşımak kaydıyla aşağıda belirtilen koşulları taşıyanların yeminli mali müşavir olabileceği hükme bağlanmıştır.

— Konumları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlarda, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanlar,

— Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarından birinden Profesör ünvanı almış olanlar,

En az 12 yıldan beri kanunun 2. maddesinin A fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların mu-

hasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz olarak sorumlu bulunanlardan son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamı yıllık ortalaması 10 Milyar Lirayı aşmış olanlar, yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırlar.

## B — YASADAKİ HÜKÜMLERİN İRDELENMESİ

Sınav şartı olmaksızın meslek mensubu ünvanı alma hakkını veren hükümler irdelendiği zaman görüleceği üzere, daha önce de açıklandığı gibi yasa hazırlayan, savunan taraflar kendi kesimlerinin menfaatlerini korumuştur. Nitekim gerek Maliye Bakanlığının uzman kadrosu, gerek üniversite, gerekse yasa çıktığı tarihte mesleği icra edenler çeşitli şekillerde geçici maddeler aracılığıyla müktesep hak elde etmişlerdir.

Aslında daha önce de vurgulandığı gibi tüm ülkelerde meslek yasasının ilk uygulanmaya konduğu dönemde bu tür uygulamalar yaşanmıştır. Yine meslek örgütlerinin halen, yönetim kurulları kararı ile mesleki yeterliliklerine inandıkları, belirli deneyim ve kariyere sahip kişileri sınavsız onur üyesi olarak, meslek örgütlerine aldıkları ve ruhsat verdikleri bilinmektedir.

Ancak burada bizim özellikle vurgulamak istediğimiz konu, geçici maddelerde belirtilen bazı koşulların uygulamada getirdiği sorunlardır. Bunları şöyle özetleyebiliriz.

### — Birinci derecede imza yetkisi koşulu

Bilanço esasında defter tutan özel ve kamu kuruluşlarının muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisi ile çalışmış olmak koşulu, yıllarını muhasebeye vermiş, muhasebe servislerinde çalışmış birçok muhasebe müdür, müdür müavini ve şefini mağdur etmiştir. Çünkü özellikle özel sektörde birinci derecede imza yetkisi şirket sahibinin veya genel müdürü'ndür. Dolayısıyla, aslında muhasebe ile pek uğraşmayanlar, muhasebeyi bilmeyenler bu hakkı alabilirken, esas uygulayıcıları alamamıştır. Aynı duruma kamuda da rastlanmaktadır. Muhasebe finansman daire başkanları birinci derecede imza yetkisine sahipken muhasebe müdürleri, müdür muavinleri, şeflerin bu yetkisi bulunmamaktadır.

### — 10 milyar koşulu

Son 3 yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamı yıllık ortalaması 10 mil-

yarı aşmış olanlar yeminli mali müşavir olabilmektedir. Ancak 10 milyarın hesabında değişik yorumlar yapılmıştır. Geçici kurul 10 milyarı her yılın ortalamaları ayrı ayrı alındıktan sonra tekrar 3 yılın ortalamalarının, ortalaması 10 milyarı aşarsa bu hükmün uygulanacağını yorumlamış ve eski yönetmelikte bu yoruma uygun olarak açıklama yapmıştır.

Ancak kanun maddelerinin ruhunun aslında bu olmadığı dikkatli okunduğu zaman anlaşılmaktadır. Nitekim yeni çıkan yönetmelikle yanlış yoruma fırsat vermemek için kanun maddesi aynen alınmıştır. Bizim kanaatimize göre, bu madde hükmünün uygulamasında, ilgilinin 3 yıl içinde düzenlediği tüm bilançoların net aktif toplamının ortalamasının 10 milyarı aşmış olması gerekir. Yani 3 yıl içinde müracaat sahibinin düzenlediği mükellef bilanço sayısı 25 tane ise, bu 25 bilançonun aktif toplamının alınarak 25'e bölünmesi ile bulunacak ortalama esas alınmalıdır. Aktif toplamının alınmasında net aktif toplamı alınmaktadır. Yani birikmiş amortismanları, şüpheli alacaklar, stok değer düşüklüğü gibi aktifin değerini düzelterken karşılıkları pasifte olsa dahi, aktifte ilgili varlıkların altında indirim unsuru olarak gösterildikten sonra bulunacak tutar esas alınmalıdır. Yani gerek sermaye piyasası kurulunun gerekse KİT'lerin ve yakında çıkması beklenen Maliye ve Gümrük Bakanlığı muhasebe standartlarında önerilen bilanço formu esas alınmalıdır. Aynı şekilde aktifte bırakılan ödenmemiş sermaye kalemi de aktif toplamı içine dahil edilmemeli pasifte öz kaynaklardan nominal sermayeden indirilmelidir. Aynı şekilde bilanço dışı kalemlerden olan nazım hesaplar da toplama dahil edilmemelidir.

Aslında 10 milyarın hesabında, müracaat eden adayın 1986 yılından önceki yıllara ait olan bilanço aktif toplamını yasanın çıktığı 1989 yılı parasının satın alma gücüne göre düzelttikten sonra düzeltilmiş verilere göre hesaplanması gerekir. Örneğin 12 yıllık hizmeti olan ve özel koşulları taşıyan bir müracaat sahibinin mükelleflerine ait 3 yılın bilançoları, 1982, 1983, 1984 yıllarına aitse bu yılların her birinin bilançosunu 1986 yılı endeks kat sayısına göre (1989'un 3 yıl öncesi olduğu için) düzeltilmeli ve hesaplamalar buna göre yapılmalıdır. Çünkü 1982'nin 7 milyarı, 1986'nın 10 milyarından çok daha büyük bir tutardır. Kanaatimize göre yasa koyucunun bu madde hükmünü koymadaki amacı gözönünde bulundurularak enflasyon etkisi dikkate alındıktan sonra hesaplamalar yapılmalıdır.

— Aynı işi yapan, aynı niteliğe sahip meslek mensubu adayların mesleğe kabulde uğranılan haksızlıkları giderilmelidir.

Yasada, kamu bankaları müfettişlerine sınavsız meslek mensubu olma hakkı tanımış iken, aynı işi yapan özel banka müfettişlerine verilmemiştir. Bu durumun düzeltilmesi gerekir.

Yine vergi inceleme yetkisi olan mali denetim yapan uzmanlar yeminli mali müşavir olabilirken, sermaye piyasası kurulunda denetçi olarak çalışanlar bu haktan yararlanamamaktadır. Bu tür haksızlıkların düzeltilmesi gerektiğine inanıyoruz.

#### IV — SONUÇ

3568 sayılı yasa, uygulamadaki sorunlarda gözönünde bulundurularak değiştirilmeli ve Maliye Bakanlığı'nın yasa üzerindeki yetkileri TÜRMOB'a devredilmelidir. Yasa değiştirilinceye kadar çıkarılan ve çıkarılacak yeni yönetmeliklerle yasanın aksayan yönleri asgariye indirilmeli ve mesleğe kabulde mevcut aksaklıklar ve haksızlıklar giderilmelidir. Fakülte mezunlarının aday olarak mesleğe kabulünde kredi esasları getirilmeli ve üniversiteler ile işbirliğine girilmelidir.

## EK — I

Önerilen Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Yeterlik Sınavı Konularının Kapsamı ve Ağırlık Yüzdeleri

KONULAR	Ağırlık Yüzdesi
<b>I — FİNANSAL MUHASEBE</b>	
A. Muhasebenin amaçları, temel ilkeleri (kavramları) Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri.	% 10
B. Varlıkların niteliği, aktife girişi, bölümlenmesi, ölçülmesi, değerlemesi, muhasebe kayıtlarında izlenmesi ve raporlarda sunumu	% 30
1. Dönen Varlıklar	
— Hazır Değerler	
— Menkul Kıymetler	
— Ticari Alacaklar	
— Diğer Alacaklar	
— Stoklar	
— Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	
— Gelecek Aylara Ait Giderler, Gelir Tahakkukları	
— Diğer Dönen Varlıklar (İndirilecek KDV ve diğer hesaplar)	
2. Duran Varlıklar	
— Mali Duran Varlıklar	
— Maddi Duran Varlıklar	
— Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
— Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	
— Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	
— Diğer Duran Varlıklar	
C. Yabancı kaynakların niteliği, bölümlenmesi, ölçülmesi, değerlemesi, muhasebe kayıtlarında izlenmesi ve raporlarda sunumu.	% 10

**Ağırlık  
Yüzdesi**

1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
  - Mali Borçlar
  - Ticari Borçlar
  - Diğer Borçlar
  - Alınan Avanslar
  - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
  - Ödenecek Vergi, Resim, Harç ve Kesintiler
  - Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
  - Borç ve Gider Karşılıkları
  - Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
  - Mali Borçlar
  - Ticari Borçlar
  - Diğer Borçlar
  - Alınan Avanslar
  - Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
  - Borç ve Gider Karşılıkları
  - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- D. Öz Kaynakların niteliği, bölümünmesi, ölçülmesi, değerlemesi, muhasebe kayıtlarında izlenmesi, raporlarda sunumu. % 10
  1. Ödenmiş Sermaye
    - Esas Sermaye (Nominal Sermaye)
    - Ödenmemiş Sermaye
  2. Sermaye Yedekleri
    - Hisse Senetleri İhraç Primleri
    - Hisse Senetleri İptal Kârları
    - Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
    - İştiraklerdeki Yeniden Değerleme Artışları
    - Diğer Sermaye Yedekleri
  3. Kâr Yedekleri
    - Yasal Yedekler (1. tertip, 2. tertip)

**Ağırlık  
Yüzdesi**

- Statü Yedekler
  - Olağanüstü Yedekler
  - Yedek Niteliğindeki Fonlar ve Karşılıklar
  - Diğer Kâr Yedekleri
4. Geçmiş Yıl Kârları (Zararları)
  5. Dönem Net Kârı (Zararı)
- E. Gelir ve gider kalemlerinin niteliği, doğuşu, ölçülmesi, değerlemesi, dönemsellik ilkesi gereği gelir ve giderlerin eşleşmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilişkisi, muhasebe kayıtlarında izlenmesi, raporlarda sunumu. % 25
1. Gelirler ve Kârlar
    - Nakit ve Tahakkuk Esası
    - Hasılatın Doğuş Anının Belirlenmesi
    - Satışlar
    - Taksitli Satışlarda Durum
    - Satışla İlgili Diğer Gelirler (Vergi İadeleri, alınan subvansiyonlar, vade farkları), Destekleme Primleri
    - Satış İade ve İskontoları
    - Temettü Gelirleri
    - Faiz Gelirleri
    - Diğer Olağan Gelirler ve Kârlar
    - Olağandışı Gelir ve Kârlar
  2. Giderler ve Zararlar
    - Satışların Maliyeti
    - Araştırma Geliştirme Giderleri
    - Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
    - Genel Yönetim Giderleri
    - Amortisman Giderleri
    - Finansman Giderleri
    - Menkul Kıymet Giderleri
    - Kur Farkları

- Şüpheli Alacak Karşılık Zararları
- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar
- Değersiz Alacak Zararları
- Elden Çıkarılan Varlıklar
- Olağandışı Gider ve Zararlar
- Vergi Karşılıkları v.b.
- F. Ortaklıklarla (Adi Ortaklık, Şahıs Şirketleri, Sermaye Şirketleri, Kooperatifler v.s.) ilgili muhasebe uygulamaları % 15
- 1. Kuruluş, Birleşme, Tasfiye İşlemleri
- 2. Kâr veya Zararın Dağıtımını, Kâr Dağıtım Tablosu
- 3. Hisse Senetlerinin İhracı ve Değerlenmesi
- 4. Tahvillerin, Finansman Bonolarının ve Değer Senetlerinin İhracı ve İtfası
- 5. Ortaklıklarla İlgili Diğer Muhasebe Uygulamaları

## II — FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE ANALİZİ

- A. Finansal Tabloların Amaçları ve Nitelikleri % 10
- 1. Finansal Tabloların Düzenleme Amaçları
- 2. Finansal Tabloların Nitelikleri
- 3. Finansal Tablolarda Bulunması Gereken Bilgilerin Niteliksel Özellikleri
- B. Finansal Tabloların Düzenlenmesi
- 1. Bilanço
- 2. Gelir Tablosu
- 3. Satışların Maliyeti Tablosu
- 4. Kâr Dağıtım Tablosu
- 5. Fon Akım Tablosu

- 6. Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu
- 7. Nakit Akım Tablosu
- 8. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- 9. Konsolide Tablolar
- 10. Dönem İçi Finansal Tablolar
- 11. Finansal Tablo Eklerinde (dip notlarında) Bulunması Gereken Bilgiler
- 12. Bilanço Gününden Sonra Ortaya Çıkan İşlemlerin Raporlanması
- C. Finansal Tabloların Analizinde Kullanılan Teknikler % 45
- 1. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)
- 2. Yüzde Yöntemine Göre Analiz (Dikey Analiz)
- 3. Oran Analizi (likidite oranları, Finansal Yapı oranları, faaliyet oranları, kârlılık oranları)
- 4. Trend Analizi

## III — DENETİM

- A. Muhasebe Denetiminin Tanımı, Amacı, Türleri % 20
- B. Deneticiye İlişkin Genel Standartlar
- 1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
- 2. Bağımsız ve tarafsız davranma standardı
- 3. Mesleki Özen Standardı
- 4. 3568 Sayılı Yasada Belirtilen Meslek Mensuplarının Nitelikleri
- C. Denetici Çalışma Alanı Standartları ve Tebliğleri % 50
- 1. Denetim Çalışmasının Planlanması, kontrolü, kaydı
- 2. Denetim Sözleşmesinin yapılması
- 3. Denetimle İlgili Olarak Muhasebe Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi

	<b>Ağırlık Yüzdesi</b>
4. İç Kontrol Sisteminin Güvenirliğinin Belirlenmesi	
5. Denetim kanıtları	
6. Finansal tabloların incelenmesi	
7. Denetim Çalışması Kalitesinin Kontrolü	
8. Denetim Teknikleri	
9. Hata ve Hileler	
10. Bilgisayar Ortamında Denetim	
11. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan İşlemler	
12. Denetimle İlgili Örnek Olaylar	
13. Denetimle İlgili Diğer Konular	
D. Raporlama Standartları ve Rapor Türleri	% 30
1. Genel Kabul Görmüş muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	
2. Yeterli Açıklama Standardı	
3. Denetçi Görüşünün Açıklanması Standardı	
4. Denetim Raporunda Olumlu Denetim Görüşünden Sapmalara İlişkin Standard	
— Belirsizlik Durumunda Denetçi Raporları	
— Şartlı Görüş Bildirme, Görüş Bildirmeme	
— Olumsuz Görüş Bildirme Durumunda Denetçi Raporu	
5. Diğer Denetim Raporları	
<b>IV. MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ</b>	
A. Giderlerin Tanımı, sınıflandırılması ve Muhasebede İzlenmesi	% 15
1. Gider, Zarar, Harcama kavramları	
2. Giderlerin Sınıflandırılması	

	<b>Ağırlık Yüzdesi</b>
3. Üretim Maliyet Unsurlarının Muhasebede İzlenmesi	
— Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	
— Direkt İşçilik Giderleri	
— Genel Üretim Giderleri	
B. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sistemlerinin Oluşumu, Kayıt Düzeni	% 25
1. Maliyetlerin kapsamına göre Maliyet Yöntemleri	
2. Maliyetlerin Saptama Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri	
3. Maliyetlerin Saptanma şekline göre Maliyet Yöntemleri	
4. Maliyet Sistemlerinin Oluşumu	
5. Maliyet Muhasebesi Kayıt Düzeni 7/A ve 7/B Seçenekleri	
C. Giderlerin Dağıtım Esasları	% 20
1. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı (Birinci Dağıtım)	
2. Yardımcı ve Hizmet Gider Yerlerinin Giderlerinin Dağıtımı (İkinci Dağıtım)	
3. Giderlerin Ürünlere (Mamüllere) Dağıtımı (Üçüncü Dağıtım)	
— Ana Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması	
— Ortak Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması	
— Yan Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması	
D. Sipariş ve Evre (Safha) Maliyet Yöntemlerinde Maliyetlerin Hesaplanması	% 20
1. Sipariş Maliyet Yöntemleri	
2. Evre Maliyet Yöntemleri	
E. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması	% 5

- F. Maliyet Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması % 15
1. Maliyet Hacim Kâr Analizleri
  2. Fiyat Koyma Kararları
  3. Makina ve Donatımı Yenileme Kararları
  4. Üretme veya Satınalma Kararları
  5. Özel Bir Siparişin Kabul Edilip Edilmemesi Kararları
  6. Belirli Bir Mamülün Üretimine Devam Edilip Edilmemesi Kararları
  7. En Uygun Mamül Karışımının Belirlenmesi Kararları
  8. Diğer Yönetim Kararları
  9. En Uygun Sipariş Miktarının Verilmesi Kararları

#### V — VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMASI

- A. Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması % 30
- B. Türk Vergi Sistemi % 60
1. Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması
  2. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması
  3. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması
  4. Diğer Vergiler
- C. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Uygulaması % 10

#### VI — MESLEKLE İLGİLİ DİĞER ÖZEL KONULAR

- A. Sermaye Piyasası Mevzuatı % 10
- B. Ticaret Hukuku % 15
1. Kıymetli Evrak
  2. Adi Ortaklıklar

3. Kollektif Şirketler
  4. Komandit Şirketler
  5. Anonim Şirketler
  6. Limited Şirketler
  7. Hisseli Komandit Şirketler
  8. Anonim Şirketler
  9. Kooperatifler
  10. Vakıflar, Dernekler
  11. Çok Uluslu Şirketler
- C. İş Kanununun Meslekle İlgili Hükümleri % 10
1. Ücretler
  2. Fazla Çalışma
  3. İzin Ücretleri
  4. İhbar ve Kıdem Tazminatları
  5. Diğerleri
- D. Sosyal Güvenlik Mevzuatının Meslekle İlgili Hükümleri % 10
- E. Borçlar Kanununun Meslekle İlgili Hükümleri % 10
- F. İcra ve İflas Kanunu % 5
- G. İşletme ve Bilgi Akış Sistemleri % 10
- H. Mikro ve Makro İktisat % 10
- I. Kamu Maliyesi % 10
- İ. Finansal Yönetim % 10



EK — II

Önerilen Yeminli Mali Müşavirlik Yeterlik Sınavı Konularının Kapsamı ve Ağırlık Yüzdeleri

KONULAR	Ağırlık Yüzdeleri
<b>I — İLERİ FİNANSAL MUHASEBE</b>	
A. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlere İlişkin İlkeler, Uluslararası ve Ülkemizdeki Uygulama Standartları, AT'ın Muhasebe Yönergeleri	% 40
1. Temel İlkeler	
2. Varlık, Kaynak Gelir-Gider İlkeleri	
3. Uluslararası Muhasebe Standartları	
4. AT'ın 4, 7, ve 8 inci Yönergeleri	
5. Ülkemizde Uygulanan Muhasebe Standartları	
B. Çokuluslu Şirketlerde Muhasebe Uygulamaları	% 20
C. Banka ve Sigorta İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları	% 15
D. Turizm, İnşaat ve Diğer Hizmet İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları	% 10
E. Kooperatif ve Kâr Amaçsız İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları	% 5
F. Muhasebe Sistemlerinin Kurulması ve Muhasebe ile İlgili Diğer Özel Konular	% 10
<b>II — İLERİ FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ VE YATIRIM PROJELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	
A. Çokuluslu Şirketlerde Finansal Tabloların Düzenlenmesi	% 25

Ağırlık Yüzdeleri

1. Çokuluslu Şirketlerde Konsolide Tabloların düzenlenmesi	
2. Yabancı Para Birimli Tabloların TL Çevirisi	
B. Finansal Analiz Türleri	% 30
— Kârlılık Analizleri	
— Yönetim Analizleri	
— Portföy Analizleri	
— Kredi Analizleri	
— Yatırım Analizleri	
C. Yatırım Projelerinin Mali Değerlendirilmesi	% 25
1. Sabit Yatırım Tutarı Tablosunun Düzenlenmesi	
2. İşletme (çalışma) Sermayesinin Hesaplanması	
3. Proforma Gelir-Gider Tablosunun Düzenlenmesi	
4. Proforma Fon Akım Tablosunun Düzenlenmesi	
5. Projenin Mali Değerlendirilmesi	
— Net Şimdiki Değer Yöntemi	
— İç Verim Oranı	
— Yatırımın Geri Ödeme Dönemi	
— Projenin Mali Rantabilitesi	
— Projenin Başabaş Noktasının Hesaplanması	
— Güvenlik Marjının Sajtanması	
— Kapasite Kullanım Oranı	
— Borç Ödeme Oranı	
— Diğer Analizler	
D. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi	% 20
1. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerine Etkisi	

2. Genel Fiyat Düzeyine Göre Finansal Tablo-  
ların Düzeltilmesi
3. Cari Maliyet Muhasebesi Uygulamasına Göre  
Finansal Tablolar
4. Ülkemizdeki Uygulama (Yeniden Değerleme  
v.s.)

### III — DENETİM

#### A. Mesleki Sorumluluklar % 15

1. Deneticiye İlişkin Genel Standartlar ve  
Denetimin Başlamasında Kurallar
  - Mesleki Eğitim ve Deneyim
  - Bağımsız ve Tarafsız Davranma
  - Mesleki Özeni Gösterme
  - Denetimin Başlamasında Kurallar, De-  
netim Sözleşmesi
2. Denetimin Kontrolü
  - Denetim Çalışmasının Planlanması ve  
Gözetim Altında Tutulması
  - Kaliteli Kontrol, Denetim Kalitesinin  
Güvenirliliğinin Sağlanması
3. Diğer Sorumluluklar
  - Müşteri Hataları, Yöneticinin Hata ve  
Hileleri Eksik Uygulaması
  - Müşterinin Kanun Dışı Uygulamaları
  - İnceleme ve Bilgilerin Toplanıp Derlen-  
mesinde Sorumluluk
  - Yönetime Danışmanlık Hizmetlerinde  
Sorumluluk
  - Vergi Uygulamalarında Sorumluluk

#### B. İç Kontrol % 30

1. İç Kontrolün Tanımı ve Temel Kavramlar
  - Denetçi Çalışmasının Amacı ve Değerle-  
mesi
  - Tanımlar ve Temel Kavramlar
2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve De-  
ğerlemesi
  - Sistemin Gözden Geçirilmesi
  - İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin ve  
Tamlığının Gözden Geçirilmesi
  - Eksik ve Zayıf Yönlerin Değerlendirilmesi
3. İç Kontrol Sisteminin Çalışması
  - Satışlar, Ticari Alacaklar, Kasa Tahsil  
Fişleri
  - Alışlar, Ticari Borçlar, Kasa Tediye  
Fişleri
  - Stoklar ve Üretim
  - Personel ve Ücret Bordroları
  - Maddi Duran Varlıklar
4. İç Kontrolle İlgili Diğer Konular
  - İç Kontrolle İlgili Raporlar

#### C. Denetim Kanıtları ve Denetim Süreci % 30

1. Denetim Kanıtları
2. Denetim Süreci

#### D. Raporlama % 25

1. Raporlama Standartları ve Rapor Türleri
  - İncelemenin Kapsamı
  - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkele-  
rine Uygunluk Testi
  - Yeterli Açıklama
  - Denetçi Görüşünün Açıklanması

- Raporlamada Sorumluluk
- Denetçi Görüşünün Olumlu Olması Durumu
- Şartlı Görüş Bildirme
- Olumsuz Görüş Bildirme
- Dönem İçi Finansal Tablolarda Görüş Bildirme
- Özel Raporlar
- Proforma Tabloların Tasdiki
- 2. Diğer Denetçi Raporları

#### IV — İLERİ MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ

- |  |      |
|--|------|
| A. Üretim Giderlerinin Niteliği, İçeriği ve Muhabede İzlenmesi                           | % 10 |
| 1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri   |      |
| 2. Direkt İşçilik Giderleri  |      |
| 3. Genel Üretim Giderleri  |      |
| B. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Sistemleri                                    | % 10 |
| C. Üretim Giderlerinin Dağıtım Esasları  | % 15 |
| 1. Gider Yerlerine Dağıtım   |      |
| 2. Yardımcı ve Hizmet Gider Yerleri Giderlerinin Dağıtım                                 |      |
| — Basit Dağıtım, Kademeli Dağıtım, Matematik Dağıtım, Karşılıklı Dağıtım, Planlı Dağıtım |      |
| 3. Giderlerin Mamüllere Yüklenmesi   |      |
| — Ortak Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması   |      |
| — Ana Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması   |      |

- |   |      |
|---|------|
| — Yan Ürünlerinin Maliyetinin Hesaplanması  |      |
| — Deşe ve Artıkların Değerlendirmesi  |      |
| — Fire Maliyetinin Hesaplanması   |      |
| D. Sipariş ve Evre Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması                                | % 15 |
| 1. Sipariş Maliyet Yöntemi  |      |
| 2. Evre Maliyet Yöntemi   |      |
| E. Standart Maliyet Yöntemi Uygulaması  | % 15 |
| 1. Standart Maliyet Yönteminin Niteliği   |      |
| 2. Standartların Saptanması   |      |
| — Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartları Tutarı                                   |      |
| — Direkt İşçilik Gider Standartları Tutarı  |      |
| — Genel Üretim Giderleri Standart Tutarı  |      |
| 3. Sapmaların Analizi   |      |
| — Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Sapmaları                                       |      |
| — Direkt İşçilik Gider Sapmaları  |      |
| — Genel Üretim Giderleri Sapmaları  |      |
| 4. Standart Maliyetlerin Muhasebe Kayıtlarında İzlenmesi                            |      |
| F. Maliyet Hacim İlişkileri   | % 10 |
| 1. Etkinlik Hacmi ile Giderler Arasındaki İlişkiler                                 |      |
| 2. Maliyet Fonksiyonları  |      |
| 3. Gider ve Maliyet Fonksiyonlarının Belirlenmesinde Kullanılan Yöntem ve Teknikler |      |
| — Mühendislik Yöntemi   |      |
| — Muhasebe Yöntemi  |      |
| — Matematik ve İstatistik Teknikleri  |      |

	Ağırlık Yüzdesi
. Grafik Tekniği	
. En Yüksek, En Düşük Hacimler Tekniği	
. Yarı Ortalama Tekniği	
. En Küçük Kareler Tekniği	
G. Maliyet Hacim Kâr Analizlerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması	% 15
1. Kâr Fonksiyonu	
2. Başbaş Noktası	
3. Fiyat Koyma Kararları	
4. Makina ve Donatımı Yenileme Kararları	
5. Kapasiteyi Artırma Kararları	
6. Mamül Kârlılık Analizi	
7. En Uygun Mamül Karışımının Saptanması	
H. Bütçelerin düzenlenmesi	% 10
1. Statik Bütçeler	
2. Esnek Bütçeler	
<b>V — VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMASI</b>	
A. Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması	% 25
B. Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması	% 20
C. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması	% 25
D. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması	% 15
E. Dış Ticaretle İlgili Vergiler	% 5
F. Diğer Vergi Kanunları ve Uygulaması	% 5
G. Fonlar	% 5
H. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Uygulaması	% 5