

## AVRUPA TOPLULUĞU SEKİZİNCİ YÖNERGESİ İLE TÜRKİYE'DE BU KONUDA YAYINLANAN KANUN VE YONETMELİKLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Şaban UZAY\*

### I — GİRİŞ

Avrupa Topluluğu (AT)'nin kuruluş amacı, 1957 Roma Anlaşmasında belirtildiği gibi; üye ülkeler arasında ekonomik yaşamın uyumlaştırılmasıdır. AT'de uyumlaştırma kendi mevzuat formu olan yönergelerin\*\* hazırlanması ve bunların üye ülkeler tarafından ulusal hukuka dönüştürülmesi yolu ile olmaktadır. Bu amaçla gerek Şirketler Hukuku alanında gerekse Sermaye Piyasası uygulamaları ile ilgili çeşitli yönergeler kabul edilmiştir (1).

AT'de kabul edilen yönergelerin bir kısmı, üye ülkelerin muhasebe sistemleri ile ilgilidir. AT ülkelerinin gerek ekonomik, gerekse mali yapılarındaki gelişmişlik düzeylerinin farklı olması muhasebe sistemlerine de yansımıştır (2). Üye ülkeler arasında muhasebe sistemlerinin farklı olması, özellikle; muhasebenin sunduğu finansal bilgilerin farklı biçim ve kapsamda olması sermaye piyasalarında çok önemli bir rekabet engeli olarak kabul edilmiştir (3). Üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarını uyumlaştırma ihtiyacı 4,7 ve 8 no'lu yönergelerin yürürlüğe girmesine yol açmıştır.

(\*) Arş., Gör., Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

(\*\*) Yönerge, üye devletlere, «Ne yapılması gerektiği, bunun için amaca nasıl varılacağı belirleyen, gerekli olduğu takdirde ilgili ülkenin buna uymayan kanunlarının değiştirilmesini emreden yayınlardır.» Bkz. Kaynak (4).

- (1) TÜSIAD, AT'de Şirketler Hukuku ve Sermaye Piyasası Çalışmaları, İstanbul, Mart 1989, s. 2.
- (2) AYDIN Davut, AT Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Sistemleri ve Uygulamaları Karşılaştırmalı Bir Yaklaşım, 3. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F., Ankara 1989, s. 339.
- (3) KOTAR Erhan, Avrupa Topluluğunun Öngördüğü İlkeler Doğrultusunda Türkiye Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, 3. Ulusal İşletmecilik Kongresi, a.g.e., s. 311.



1978 yılında yürürlüğe giren 4 no'lu yönerge; belli tipteki şirketlerin hazırladıkları yıllık raporlar, bunların değerlendirilmesi yayını gibi konuları kapsamaktadır. 1983 yılında kabul edilen 7 no'lu yönerge ise belirli tipteki şirketlere ilişkin konsolide bilanço hazırlanmasını ve bilançoda yer alması gereken hususlarla, sunuş biçimlerini düzenlemektedir (5).

Sekizinci yönerge ise 1984 yılında kabul edilmiş olup, konusu; muhasebe faaliyetinin son aşamasını oluşturan bağımsız dış denetim (auditing)'i yürütecek denetçilerin uygulamaları gereken asgari niteliklerdir. Dördüncü yönerge, kısmen de 7. yönerge bağımsız yasal denetimin uygulama alanını oluştururken, 8. yönerge bu denetimi yapmaya yetkili kişilerin yeterliliği ile ilgilidir.

Sekizinci yönergenin konusunu oluşturan bağımsız dış denetim; bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal hükümlere uygun olup, olmadığı hakkında bir görüşe ulaşmak amacıyla, bu işletmenin hesaplarının işletme dışındaki bağımsız denetçiler tarafından gözden geçirilmesidir (6).

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilmiş olan 84/253/EEC sayılı 8. yönerge (Bundan böyle «yönerge» olarak belirtilecektir), 5 bölüm ve 31 maddeden oluşmaktadır. Bunlar;

1. Bölüm: 8. Yönergenin uygulama alanı (Md. 1).
2. Bölüm: Mesleği edinebilmek için aranan şartlar (Md. 2-22).
3. Bölüm: Mesleki dürüstlük ve bağımsızlık (Md. 23-27).
4. Bölüm: Kamuya açıklama (Md. 28).
5. Bölüm: Son hükümler (Md. 29-31).

---

(4) SOLAŞ Çiğdem, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muhasebe ve Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İ.İ.T.İ.A., İstanbul 1982, s. 12 .

(5) TUSİAD, a.g.e., s. 6.

(6) GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1990, s. 25.



Yönergenin uygulama alanı AT'ye üye ülkeler ile sınırlandırılmıştır. (Md. 31). Üye ülkeler 1 Ocak 1990'a kadar yönergenin yüklediği idari ve yasal düzenlemeleri yerine getirmiş olmalıydılar (Md. 30). Nitekim İtalya, Hollanda ve İspanya (Staj süresi ve eğitim açısından farklılıklar vardır), dışında diğer üye ülkeler yönerge hükümlerine uyum sağlamıştır (7).

Türkiye'nin 14 Nisan 1987 tarihinde AT'ye tam üyelik müracaatında bulunmuş olması sebebiyle, muhasebe denetimi mesleği konusundaki hukuki düzenlemelerin, yönerge hükümleri ile hangi hususlarda uyum sağladığının tesbiti ayrı bir önem taşımaktadır. Bu bakımdan makalenin konusu; bağımsız dış denetimle ilgili 8. yönerge hükümleri ile bu konuda Türkiye'de yayınlanan hukuki düzenlemeleri (SPK yönetmeliği ve 3568 sayılı kanun) karşılaştırarak, farklılıkları ortaya koymaktır.

## II— TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DİS DENETİM KONUSUNDA YAPILAN HUKUKİ DÜZENLEMELERE KISA BİR BAKIŞ

Türkiye'de şirketler tarafından halka açılmanın öneminin anlaşılması, uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, yabancı sermaye yatırımları, uluslararası finans kaynaklarından fon temini gibi faktörler bağımsız dış denetimin bir ihtiyaç olarak hissedilmesine yol açmıştır.

Muhasebe uzmanlığı mesleğinin yasalasmaı konusundaki girişimlerin uzun yıllar sonuçsuz kalması ve 11 Aralık 1985 tarihinde Vergi Usul Kanununa ilave edilen «Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin» Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi sonucu, konumu gereği sermaye piyasasında güven ve açıklığı sağlamak la görevli Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), mesleğin bağımsız denetim yönü üzerinde çalışmalarda bulunmuştur. Çünkü: güven ve açıklık ancak kamunun aydınlatılması yolu ile sağlanabilir. Bunun yolu da ilgililere sunulan mali tabloların bağımsız bir

(7) ÖRTEN Remzi, Dünyada Muhasebe Denetimi. Standart Ekonomik ve Teknik Dergisi, Sayı: 17, Özel Sayı: 1989, s. 85.



denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş olarak yayınlanmıştır (8).

Bağımsız dış denetim ile ilgili ilk resmi düzenleme 16 Ocak 1987 tarihinde, Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı'nın «Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliği»dir. Bunu takiben 24 Aralık 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası'na, «Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliği» yayınlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kanununa tâbi şirketlerin bağımsız dış denetimi, SPK tarafından 13 Aralık 1987 tarihinde yayınlanan «Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik» ile düzenlenmiştir. SPK bu yönetmeliğe dayanarak Seri, X, No: 1 ile başlayıp, No: 10'a kadar devam eden tebliğleri yayınlamak suretiyle, sermaye piyasasında bağımsız dış denetim faaliyetinde bulunacak gerçek kişi ve kurumları, bunların niteliklerini, görev, yetki ve sorumluluklarını, denetimde uyacakları standartları belirlemiştir. Böylece, SPK, Merkez Bankası'nın bankaların denetim ile ilgili düzenlemelerinin paralelinde ve daha kapsamlı olarak, kendi alanında bağımsız dış denetim faaliyetini resmen başlatmıştır.

13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan, 3568 sayılı «Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu» (bundan sonra «kanun» olarak belirtilecektir) ile muhasebe uzmanlığı mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur. Kanun, mesleği «Serbest Muhasebecilik», «Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik» ve «Yeminli Mali Müşavirlik» olmak üzere üç ayrı meslek gurubuna ayırmıştır (Md. 1).

Kanun denetim yapma yetkisini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lere ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lere tanıırken, tasdik yetkisini sadece YMM'lere vermiştir (Md. 2.). Ma-

---

(8) ÇAKICI Latif, Bankaların ve Sermaye Piyasasındaki Şirketlerin Mali Tablolarının «Bağımsız Dış Denetim Kuruluşları» Denetlenmesi ve Onaylanması, Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Mayıs 1987, s. 4.



liye ve Gümrük Bakanlığı (Bakanlık) tarafından, kanuna dayanarak yönetmelikler ve tebliğler yayınlanmıştır.

Kanun yürürlüğe girmeden önce, resmi olarak SPK'dan veya Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından izin alarak kurulan ve faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçilerin, 30 Haziran 1990 tarihine kadar kendilerini kanun ve bu kanunla ilgili yönetmelik hükümlerine uydurmaları halinde mesleki faaliyetlerine devam edebilirler (Yön.\*\*\* Geçici Md. 1). Bu düzenleme ile kanunun bağımsız dış denetimi de kapsamına alıp almadığı konusundaki tereddütleri sona erdirmiştir.

Şu anda SPK, bağımsız dış denetim konusunda düzenlediği standartları gözetmeye devam etmektedir. Çünkü, bu güne kadar SPK'nın yayınladığı bağımsız dış denetim yönetmeliğini iptal eden herhangi bir hukuki düzenleme yayınlanmamıştır.

### **III— BAĞIMSIZ DIŞ DENETLEME HAKKINDAKİ SPK YÖNETMELİĞİ VE 3568 SAYILI KANUNUN, AT'NİN 8. YÖNERGESİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Aşağıda, AT'nin 8 nolu yönergesinin, SPK'nin 13 Aralık 1987 tarihli «Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik» ve bu yönetmeliğe dayanılarak SPK tarafından yayınlanan tebliğler ile 3568 sayılı kanun ve bu kanuna dayanılarak yayınlanan yönetmeliklerle karşılaştırılması özet halinde verilmeye çalışılmıştır. Böylece ülkemizde bağımsız dış denetim mesleğini düzenleyen önce SPK yönetmeliği daha sonrada kanunun, AT'nin 8. yönergesi ile hangi hususlarda uyum sağlayıp, sağlamadığı tesbit edilmiş olacaktır.

---

(\*\*\*) 3 Ocak 1990 tarihinde yayınlanan «Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik»



## 1. UYGULAMA ALANI :

### 8. Yönerge

### SPK Yönetmeliği 3568 Sayılı Kanun

a— Üye ülkelerde şirketlerin ve konsolide şirketlerin yıllık hesaplarının yasal denetimini yürüten kişilerle ilgili olarak, üye ülkelerdeki mevzuatlarında alan düzenlemelerin uyumlaştırılmasıdır,

a— Sermaye Piyasası Kanununa tâbi menkul kıymetlerini halihazırda arzetmiş olan veya arzetmiş olacakları, bankalar dahil ortaklıklar, yatırım aracı kurumları ve yatırım fonlarında düzenlenecek mali tablo ve raporların barınması denetimlik kuruluşları tarafından yönetmelik hükümlerine göre denetlenmesi öngörülmüştür. (Md. 2),

b— Söz konusu denetimden sorumlu kişiler gerçek kişiler olabilecekleri gibi denetim şirketi şeklinde de olabilirler (Md. 1).

b— Söz konusu denetlemeyi yürüten şirketleri yürüten şirketlerdir (Md. 9).

b— Meslek mensupları ferdi olarak çalışabilecekleri gibi ortaklık bürosu ve şirket şeklinde de çalışabilirler (Md. 45).

\*. 2 Ocak 1990 tarihinde yayımlanan «Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, tasdik ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.»

\*\*. Kanunun Genel Tebliği Sıra No: 1'den 3'e kadar yayımlanmış olup, YMM'lerin tasdik konularını düzenlemektedir.

\*. 3 Ocak 1990 tarihinde yayımlanan «Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik».



## 2. DENETLEME KURULUŞLARINDA ARANILAN ŞARTLAR :

### 8. Yönerge

a— Denetçiler, yönergede aranan niteliklere sahip olmalıdır.

b— Oy hakkında çoğunluk denetime yetkili denetçilere veya denetim şirketlerine ait olmalıdır.

c— Yönetim yada yürütme organı üyelerinin çoğunluğu yine denetçilerde veya denetim şirketlerinde olmalıdır. (Md. 2).

### SPK Yönetmeliği

a— Yönetici ve Denetçiler yönetsel nitelikte aranılan nitelikleri taşımaktadır.

b— Anonim Ortaklık şeklinde kurulmalıdır, hisse senetleri nama yazılı olmalıdır ve sermayenin çoğunluğu denetleme sorumluluğu üstlenebilen yönetici ve denetçilere ait olmalıdır,

c— 50 milyon TL'si ödenmiş, en az 100 milyon TL. esas sermayesi bulunmalıdır,

d— Yalnız yönetim danışmanlığı ve bağımsız denetim faaliyeti yapmalı, donanım ve organizasyon biçiminin denetleme işini yürütmek üzere bulunmalıdır (Md..9)

### 3568 Sayılı Kanun

a— Denetim faaliyetinde bulunabilmek için SMMM veya YMM unvanı olmalıdır (Md. 2).

b— Şirket aynı ünvana sahip meslek mensupları arasında kurulmalıdır,

c— Kanunla belirtilen faaliyet konuları dışında başka bir işle uğraşmamalıdır.

d— Şirketi ancak ortaklar temsil edebilir (Ç.U. ve Hk. Yön\*. Md. 30) ve yarılarında çalışacakları yardımcı yasaklanmış olmamalıdır (Md. 13),

e— Büro açmalı, mesleki unvanı tabelasında yer almalıdır (Ç. U ve E. Hk. Yön. Md. 14,15).



### 3. DENETÇİLERDE ARANILAN ŞARTLAR :

#### 8. Yönerge

a— Üniversiteye giriş düzeyinde (Lise mezunu) eğitim görmüş olmalıdır,

b— Teorik bilgilerini geliştiren bir kursu başarmış olmalıdır (Md. 4),

c— Teorik bilgileri pratiğe uygulama yeteneğinin gelişmesi için en az 3 yıl çalışmış olmalıdır. (Bu staj süresinin en az 2/3'ü üye ülkelerin uygun göreceği yetkili bir denetçinin refakatinde yapılmalıdır) (Md. 8),

d— Teorik bilgi düzeyini ve bu bilgisini pratiğe uygulama yeteneğini ölçecek olan ve devlet tarafından düzenlenen mesleki yeterlik sınavını başarmış olmalıdır (Md 8)

#### SPK Yönetmeliği

a— Hukuk, İktisat, Maliye, Muhasebe, İşletmecilik ve Bankacılık alanında en az 3 yıllık öğrenim görmüş olmalıdır,

b— Mesleki alanda 5 yıllık deneyimi bulunmalıdır (Bu süre denetleme kuruluşunun genel müdür ve yardımcılarını ilgilendirir). (Bu üyeleri için 10 yıldır),

c— Türkiye'de yerleşik olmalıdır. (Yönetim Kurulu üyeleri için bu şart aranmaz),

#### 3568 Sayılı Kanun

a— Hukuk, İktisat, Maliye İşletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan en az lisans seviyesinde mezun olmalıdır (Mr. 5 ve Md. 9),

b— Adayların, en az 3 yıldır meslek mensubu olan SMMM veya YMM'lerin yanında staj yapmış olmasıdır (SMMM olabilmek için staj süresi en az 2 yıldır, YMM olabilmek için ise en az 10 yıl SMMM'lik yapmış olmalıdır),

c— Sınavı başarmış olmalıdır (SMM'lik ve YMM'lik sınavları ayrı, ayrı düzenlenmiştir),



8. Yönerge

e— Namuslu (iyi ün sahibi) ol-  
malıdır ve muhasebe denetimi ol-  
meslegi ile uyuşmayan faaliyetler-  
de bulunmamalıdır (Md. 3).

SPK Yönetmeliği

e— Müflis olmamalıdır, yüz kı-  
zartıcı bir suçtan mahkum bulun-  
mamış olmalıdır (Md. 10).

3568 Sayılı Kanun

e— Kanunda aranılan genel  
şartırlara (Meslek şeref haysiye-  
tine uymayan durumları bulun-  
mamalı... (Md. 4) ve ruhsat almış  
olmalıdır (Md. 5 ve Md. 9).

4— MESLEKİ YETERLİK SINAVI :

Adayların teorik bilgi düzeyini Devlet tarafından düzenlenen  
belirleyecek olan mesleki sınavda bir sınavı düzenlenmemiştir.  
yer alacak konular şunlardır :

Kanun, SMMM'lik sınavı ile  
YMM'lik sınavını ayrı, ayrı düzen-  
lemiştir.

Kanun, SMMM'lik sınavı ile  
YMM'lik sınavı ayrı, ayrı düzen-  
lemiştir.

a— Genel Sınav Konuları;

— Genel Muhasebe,

— Konsolide Hesaplar,

— Maliyet ve Yönetim Muha-  
sebesi,

— İç Denetim,

— Konsolide ve Yıllık Mali

Tabloların Hazırlanmasına İlişkin

Standartlar ve Bilanço kalemleri

Değerlendirme Metodları ve Kâr/

Zararın Hesaplanması,

a— Denetleme kuruluşları, ad-  
ayların mesleki yeterliğin varlı-

đını, yaptıkları sınav sonuçları ile

tespit etmelidirler (Seri x, 3 No'lu

Teb. Md. 4).

a— SMMM'lik Sınav Konuları ;

— Muhasebe ve İstatistik,

— Genel Hukuk,

— Vergi Hukuku,

— Dış Ticaret ve Kambiyo

Mevzuatı,

— Sosyal Güvenlik Hukuku,

— Denetim ve Raporlama,



## SPK Yönetmeliği

### 8. Yönerge

- Yasal ve Mesleki Standartlar,
- b— Özel Sınav Konuları (Denetimle ilgili olarak);
- Şirketler Kanunu,
- İflas Kanunu ve Benzeri İşlemler,
- Vergi Kanunları,
- Medeni Kanun ve Ticaret Kanunu,
- İş ve Sosyal Güvenlik Kanunu,
- Bilgi ve Bilgisayar Sistemleri,
- Genel, Mali ve İşletme İstisnaları,
- Matematik ve İstatistik,
- İşletmelerde Mali Yönetimin Temel Prensipleri (Md. 6),

c— Üye ülkeler; sınav konularının öğretildiği üniversite veya denetim kurumlarından mezun olan kişiler teorik bilgi sınavından muaf tutulabilir. Şayet bu kişiler teorik bilgilerinin pratikte uygulanma kabiliyetiyle ilgili olarak ge-

### 3568 Sayılı Kanun

- b— YMM'lik Sınav Konuları,
- İktisat ve Maliye,
- Sermaye Piyasası Mevzuatı ve uygulaması,
- Türk ve Avrupa Topluluğu Vergi Mevzuatı,
- İhtisas Muhasebesi,
- Denetim, Raporlama ve Revizyon,
- Gümrük Kanunu ve İdari Yargılama Mevzuatı,
- Yabancı Dil (Yön. Md. 15),

c— Kamu bankalarının müfettişleri, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlar ile meslekle ilgili konularda (Hukuk İktisat, İşletme...) öğretim üyesi veya görevli olarak en az 8 yıl çalışmış bulunanlar, SMMM'lik sınavından muaf tutulurlar (Md. 5),



çerli bir sınavı başarmış olmaları durumunda, pratik eğitim sınavından muaf tutulurlar (Md. 7).

d— Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar ile meslekle ilgili konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar YMM'lik sınavından muaf tutulurlar (Md. 9).

\* 20 Eylül 1989 tarihinde yayınlanan «Serbest Muhasebeciler, serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri; Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik».

#### 5— MESLEKİ KABULDE GETİRİLEN GEÇİŞ HÜKÜMLERİ :

a— Üye ülkeler, finans, hukuk, a— Denetleme kuruluşunun yö- 13 Haziran 1989 tarihi itibarıyla, muhasebe, alanlarında 15 yıllık netim kurulu başkan ve üyeleri ile genel şartları (Md. 4) ve özel şart- mesleki tecrübeye sahip olup mes- genel müdür ve yardımcılar için lardan eğitim şartını sağlamış o- leki yeterlik sınavını başarmış o- aranan 10 yıllık deneyim sahibi ol- lanlar, aşağıda belirtilen nitelikle- lanları veya 7 yıllık mesleki tecrü- maktan maksat; kamu veya özel re uymaları halinde meslek men- beye sahip olup 3 yıllık stajını yap- sektörde hukuk, iktisat, maliye ve- subu olmaya hak kazanırlar. mış ve sınavı başarmış olanları, ya bankacılık alanlarında yönetici, a— 13 Aralık 1989 tarihine ka- gerekli şartların tamamını taşıma- denetçi, uzman, araştırmacı, da- dar kamu bankası müfettişi olarak salar bile denetim için yetkilendir- nişman, öğretim elemanı gibi hiz- veya vergi inceleme yetkisi almış olarlar veya meslekle ilgili konu- olarak veya meslekle ilgili konu- larda öğretim üyesi veya görevlisi olarak en az 3 yıl süreyle çalışmış olanlar ile en az 5 yıl süreyle ba- ğımsız muhasebecilik yapmış olan-



b— Bu kişilerin teorik eğitim- lerde geçen süreleri (Bu süre 4 yıl- dan fazla olmamak şartıyla), mes- leki deneyim süresinden sayılır (Md. 10).

b— Doçentler için aranan en az 5 yıllık deneyim sahibi olmak- lar (G. Md. 2),

b— 13 Haziran 1994 tarihine ka- dar kamu veya özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci de- letme organizasyonu ve denetle- meleri konularından birinde veya birkaçında fiilen 5 yıl çalışmış en az 5 yıl çalışmış olanlar SMMM olmalıdır (Seri X, No: 3 Teb. Md. 6).

c— 1 Ocak 1990 tarihine kadar, yetki belgesi almış kişiler veya fir- malar mesleğe kabul edilir (Md. 12),

d— 1 Ocak 1991 tarihine kadar üye ülkeler; başka bir üye ülkede yetki belgesi almış kişileri mesle- ğe kabul edebilir (Md. 15),

e— Yasal denetime tâbi olma- yan bazı tür şirketleri denetleyen meslek mensuplarının durumları- nı düzenlemek için, üye ülkeler ge- niş önlemleri alabilir (Md. 16),

c— Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlardan kamu hizmetlerinde geçen çalışma süre- leri toplamı 8 yıl olanlar ile mes- lekte ilgili konularda (Hukuk, ik- tisat...) profesör unvanı almış o- lanlar YMM olmaya hak kazanır- lar (G. Md. 3),



f— 31 Aralık 1996 tarihine kadar üye ülkeler, mesleki ve uygulamaya eğitimini sürdürmekte olanlar için geçiş önlemleri alabilir (Md. 18).

d— En az 12 yıldan beri; bağımsız olarak muhasebecilik yapanlar ile kamu veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamı yıllık ortalaması 10 milyar TL'yi aşmış olanlar, YMM olmaya hak kazanırlar (G. Md. 3),

e— 30 Haziran 1990 tarihine kadar; çalışmaları, Bakanlık (Maliye ve Gümrük Bakanlığı), dışındaki Bakanlık, kurum ve kuruluşlarca düzenlenen bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçiler, kendilerini bu kanun ve yönetmelik hükümlerine göre düzenlemeleri şartıyla, mesleki faaliyetlerini sürdürebilir (Ç.U. ve Hk. Yön. Md. 1).



## 6. MESLEK BİLİNCİ VE BAĞIMSIZLIK :

### 8. Yönerge

#### Üye Ülkeler

#### SPK Yönetmeliği :

3568 Sayılı Kanun

a— Denetçilerin ve denetleme a— Denetleme kuruluşları, de- a— Meslek mensupları, meslek şirketlerinin denetimi mesleki dü- netçilerinde mesleki yeterliği ara- unvanlarının gerektiği saygı ve rüstiyle yerine getirmeleri için mak ve sağlamak zorundadır (Se- güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar (Ç.U. ve E. Hk. Yön. Md. 5),

b— Denetçilerin ve denetim şir- b— Meslek mensupları, denetle- b— Dürüstlük, güvenilirlik ve ketlerinin bağımsızlığının sağlan- me görevini planlanması, yürütü- tarafsız olma mesleğin temelini o- ması hususunda gerekli düzenle- lüp sonuçlandırılması ve denetle- lüştürür. Meslek mensupları gö- meleri yapacaklardır (Md. 24), me raporunun hazırlanması saf- revlerini sürdürürken gereken halarında gerekli mesleki özen ve mesleki özen ve titizliği göstermek titizliği göstermek zorundadır (Se- zorundadır (Ç.U. ve E. Hk. Yön. rı X, No: 3 Teb .Md. 9), Md. 6),

c— Denetim şirketinde denet- c— Denetleme kuruluşları, de- c— Meslek mensupları çalışma- çli sıfatını taşımayan kişilerin, de- netçi ve yardımcılarını denetleme ça- larını kendi sorumlulukları altın- netim yapan gerçek kişilerin ba- lışmalarında bağımsız (dürüst ve da tam bir bağımsızlıkla yürütür- ğimsizliklerini olumsuz yönde et- tarafsız olmak zorundadır (Serl ler (Ç.U. ve E. Hk. Yön. Md. 9). kileyecek müdahaleleri önleyecek X, No: 3 Teb. Md. 7), tedbirleri alacaklardır (Md. 27),

d— Meslek mensuplarının mes- d— Bağımsızlığı kaldırarak ö- lek bilinci ve bağımsızlık ilkeleri- zel durumların bulunmaması gere-



ne uymamaları halinde, bu kişî kır. Bu durumların neler olduğu ve kurumları uygun müeyyidele- sayılmıştır (Seri X, No. 3 Teb. Md. re tâbî tutulabileceklerdir (Md. 8), 26),

e— Yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen kurallara aykırı faaliyet gösteren denetleme kuruluşlarının denetleme yetki belgesi iptal edilir (Seri X, No: 3 Md. 8).

#### 7. DİĞER KONULAR :

##### 8. Yönerge

##### SPK Yönetmeliği

##### 3568 Sayılı Kanun

##### 7. 1. Kamuya Açıklama :

a— Üye ülkeler yasal denetim yapmaya yetkili denetim şirketlerinin denetçilerin, denetim şirketlerinin, denetim şirketinin leri yönetim ve yürütme kurulu üyelerinin ad ve adreslerini kamuoyuna duyurmakla görevlendirler (Md. 28).

a— SPK denetim yetki belgesi almak için müracaat eden kuruluşlar hakkında gerekli inceleme- leri yaptıktan sonra liste halinde uygun aralıklarla ilan eder. Yönet- melikte belirtilen nitelikleri kay- beden veya yasaklara uymayan kuruluşlar listeden çıkarılırlar (Md. 13),

a— Meslek unvanı almış olanlar gerek ferdi, gerek şirket olarak mesleki faaliyette bulunmak istiyorsa bağlı bulunduğu odaya\* müracaat edip, çalışanlar listesine kayıt olması gerekir (S.M.M.M' Od. Yön\*\* Md. 36). Ayrıca meslek mensupları 6 ayda bir hizmet verdikleri müşterileri bağlı oldukları odalara bildirmeleri gerekir (S.M. M.M. Od. Yön. Md. 41).

##### 7. 2. Mesleki Birlikler :



a— Üye ülkelerin yetkili organ- a— Mesleki bir birliği düzenle- a— Türkiye genelinde bütün o- ları, yönergenin uygulanması için memiştir. Değişik kurumlar (SPK daların iştiraki ile «Türkiye Ser- yetkilenmiş ve yönergede öngörü- veya Hazine Dış Ticaret Müşşar- best Muhasebeci Mali Müşavirler len tasdik yetkisini verebilecek lüğü) denetim izni verebilmekte- ve Yeminli Mali Müşavirler Oda- ları Birliği» kurulacaktır. Meslek mesleki birlikleri görevlendirebilir. dir . mensubu olabilmek için gerekli iz- ni (ruhsatı) verme yetkisi birliğin yönetim kuruluna aittir (Md. 36).

\*. Oda: Yeteri sayıda (en az 25) meslek mensubu bulunan illerde SMMM'ler Odaları ile YMM'ler Odaları ayrı, ayrı ku- rulur.

\*\* 21 Şubat 1990 tarihinde yayınlanan «Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği».

## 8. Yönerge

SPK Yönetmeliği 3568 Sayılı Kanun.

### 7.3. Denetçilerin Başka Ülkelerde Denetim Yapabilme Yetkisi :

Üye ülkeler aşağıdaki iki koşulu taşımaları şartı ile, mesleki niteliklerinin tamamını veya bir kısmını başka bir üye ülkede elde etmiş olan kişilere denetleme yetkisi verebilirler.

a— Üye ülkeler kendi aradığı a— Yabancı ülkelerde bağımsız a— SMMM'lik mesleğini res- niteliklerin denetçinin yetki belge- denetleme yetki belgesi almış kişi- men düzenlemiş olan yabancı bir sı aldığı üye ülke mevzuatında a- ler, denetçi olabilecekleri gibi, de- ülkenin tabiiyetindeki kişilerin, radığı niteliklerle eşdeğer olduğu- netim şirketlerinin yönetim kuru- kanunda aranan nitelikleri taşı- nu kabul etmiş olması gerekir, lunda da yer alabilirler (Md. 10). maları şartıyla, SMMM olarak



b— Ayrıca bu kişilerin, üye ülkelerin denetçi için aradığı hukuki niteliklere sahip olduklarını ispatlayabilmemeleri gerekir (Md. 11).

8. Yönerge :

7.4. Yasaklar :

a— Denetçiler, denetim şirketleri, üye ülkelerin kendi mevzuatı ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamazlar (Md. 3).

mesleki faaliyette bulunabilmesi için karşılıklı şartı ve Maliye ve Gümrük Bakanlığının teklifi ile Başbakanın onayı gereklidir (Md. 8).

SPK Yönetmeliği

a— Ticaretle ve meslek onuru ile başdaşmayan işlerde uğraşamazlar,

b— İş elde etmek için reklam yapamazlar, birbirleriyle haksız rekabet yapamazlar,

c— Denetleme kuruluşları ve denetçiler işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklaamazlar, kul lanamazlar ,

d— Doğrudan veya dolaylı yoldan ilişkilerinin bulunduğu işletmeleri denetleyemezler,

e— Denetledikleri işletmeler ile borç - alacak ve ortaklık ilişkisinde bulunamazlar, bu işletmelerde hiç bir sıfatla görev alamazlar (Md. 45),

c— Meslek mensupları, kendi mesleklerinin konusu dışındaki faaliyetlerle uğraşamazlar (Md. 2).



#### **IV— KARŞILAŞTIRMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

##### **1— SPK YÖNETMELİĞİ'NİN YÖNERGEYE UYUMU**

Üçüncü bölümde yapılan karşılaştırma sonucunda; SPK'nın yayınladığı, «Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik» ve bu yönetmeliğe dayanılarak yayınlanan tebliğlerin AT'nin 8. yönerge hükümleri ile genelde uyum içerisinde olduğunu söyleyebiliriz. Ancak, yönetmeliğin yönerge hükümleri ile uyuşmayan veya yönetmelikte hiç yer verilmeyen bazı hususlar da bulunmaktadır. Tesbit edilen bu hususlar aşağıda sıralanmıştır.

a) Yönergenin öngördüğü ferdi (denetçilerin) denetim yapma yetkisini, yönetmelik denetim şirketlerine vermiştir,

b) Yönergenin öngördüğü teorik kurs, yönetmelik hükümlerinde yer almamaktadır,

c) Yönergenin öngördüğü mesleki yeterlik sınavına, yönetmelikte yer verilmemiştir (devlet tarafından organize edilen bir sınav mahiyetinde),

d) Yönergede staj süresi en az 3 yıl olarak öngörülmüşken, yönetmelikte denetçi olabilmek için gerekli süre en az 5 yıl olarak belirtilmiştir,

e) Yönerge meslek bilinci içerisinde hareket etmeyen denetçilerin üye ülkeler tarafından özel müeyyideler uygulanmasını öngörürken, yönetmelik bu gibi durumlarda denetim şirketini sorumlu tutmaktadır,

f) Yönerge üye ülkelere, mesleki birlik kurmalarını öngörürken, yönetmelikte bu konuda bir düzenleme yer almamaktadır,

g) Yönergenin mesleğe geçiş hükümlerinde yer alan süreler ile yönetmeliğin mesleki kabulde aradığı deneyim süreleri birbirinden farklıdır (Yönetmelikte bu süre daha kısadır),

h) Yönergenin geçiş hükümlerinde öngördüğü, adayların teorik eğitimlerinde geçen sürelerin mesleki deneyim sürelerinden düşülmesine benzer bir düzenleme yönetmelik hükümlerinde yer almamaktadır,



1) Yönergenin geçiş hükümlerinde öngördüğü, meslekle ilgili eğitim yapanların mesleğe geçiş kolaylığına benzer bir düzenleme yönetmelik hükümlerinde yer almamaktadır.

i) Yönerge denetçilerin de kamuya açıklanmasını öngörürken, yönetmelik sadece denetim şirketlerinin belirli aralıklarla kamuya duyurulmasını öngörmüştür.

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yönetmelik hükümleri ile düzenlenmesiyle ilgili olarak yukarıda yer alan hususlardan bazılarının üzerinde titizlikle durmak gerekir. Şöyleki; yönetmeliğin devlet tarafından organize edilen bir mesleki yeterlik sınavını düzenlememiş olması, bu sınavı denetim şirketlerinin inisiyatifine bırakılmış olması objektif bir değerlendirme ölçüsü olamaz.

Yönetmelik mesleki bir birliği öngörmemiştir. Çünkü; birbirinden farklı kurumlar denetimle ilgili düzenlemeler getirebilmekte ve denetim yetkisi için izin verebilmektedir (Bugün faaliyet gösteren denetim şirketleri SPK ve/veya Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından izin almıştır).

## 2— 3568 SAYILI KANUNUN YÖNERGEYE UYUMU

Yönergenin ve 3568 Sayılı Kanunun fiili olarak uygulanma tarihi (1 Ocak 1990) aynı olmasına karşın, kanunun yönerge hükümleri ile uyuşmayan yönleri bulunmaktadır. Yönergede yer alıp, kanunda hiç yer verilmeyen veya yönerge hükümleri ile uyuşmayan hususlar, üçüncü bölümde yapılan karşılaştırma sonucunda aşağıdaki sıralandığı şekilde tesbit edilmiştir.

a) Yönerge doğrudan dış denetim ile ilgili düzenlemeler getirirken, kanun daha kapsamlı olarak, muhasebe ve denetleme mesleğini düzenleyici hükümler getirmiştir. Ancak kanun dış denetimle ilgili hususları kapalı ifadelerle belirtmiş hatta, kanun yayımlandıktan sonra belirli bir süre (2 Ocak 1990 tarihinde yönetmelik çıkıncaya kadar) kanunun, bağımsız dış denetimi kapsamına alıp, almadığı hususu, muhasebe mesleği ile ilgilenenler arasında tartışma konusu olmuştur.



b) Yönerge, denetime yetkili kişilerin tek bir unvanla (denetçi) denetleme faaliyetini sürdürmesini öngörürken, kanun denetleme yapma yetkisini iki ayrı meslek gurubuna birden tanımıştır (Hem SMMM'lere, hemde YMM'lere),

c) Kanun, yönergede olduğu gibi ferdi olarak meslek mensuplarının denetleme yapmalarına izin vermiş ancak şirket şeklinde faaliyet gösterebilmeleri için aynı unvana sahip olmalarını şart koşmuştur. Böylece denetime yetkili her iki meslek mensup-SMM'ler için 2 yıl, YMM'ler için 10 yıllık çalışmayı öngörmektedir.

d) Yönergede öngörülen teorik kursla ilgili olarak kanunda benzer bir düzenleme yer almamaktadır,

e) Yönergede 3 yıl olarak öngörülen staj süresi, kanunda, SMM'ler için 2 yıl, YMM'ler için 10 yıllık çalışmayı öngörmektedir.

f) Kanun, yönergede olduğu gibi mesleki yeterlik sınavını öngörmüş ancak bu sınavı SMMM'ler ve YMM'ler için ayrı, ayrı düzenlemiştir.

g) Yönergede ön görülen, sınav konularını bir yüksek öğretim kurumunda görmüş ve başarmış olanları mesleki sınavdan muaf tutmak hükmüne benzer bir düzenleme kanunda yer almamaktadır. Ayrıca yönergede belirtilen sınav konuları ile kanunda belirtilen sınav konuları arasında farklılıklar mevcuttur. (Özellikle, kanunda yer alan sınav konuları arasında, denetimle ilgili olarak bilgi ve bilgisayar sistemlerinin bulunmaması önemli bir eksikliklerdir. Çünkü günümüzde işletmeler, muhasebe işlerinde bilgisayar ortamından önemli ölçüde yararlanmaktadır),

h) Yönergeden mesleğe geçiş kolaylıkları ile ilgili olarak öngörülen, eğitimde geçen sürelerin mesleki deneyim süresinden düşülmesi veya halen meslekle ilgili eğitim görenlere geçiş kolaylıkları sağlanmasına benzer düzenlemeler kanunda yer almamaktadır,

ı) Yönergede farklı olarak kanun bazı meslek mensuplarına (Kamu bankası müfettişliği, vergi inceleme yetkisi almış olan-



lar ve meslekle ilgili konularda öğretim üyesi veya görevlisi olanlar) geçiş kolaylığı sağlamıştır,

i) Kanunun yürürlük tarihinde, resmen kurulmuş olan ve faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerinin, kanun ve yönetmelik hükümlerine 30 Haziran 1990 tarihine kadar uymaları mecburiyeti getirmek suretiyle, yönergeden de farklı olarak, bu şirket ve kişilerin müktesep hakları korunmuş olup, geçiş kolaylığı sağlanmamıştır,

j) Kanunda bağımsızlığı ortadan kaldıran haller toplu bir şekilde belirtilmemiştir. Denetime yetkili meslek mensuplarının kamuoyuna açıklanması yönergenin öngördüğü şekilde değildir, aksine meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini bağlı oldukları odalara bildirmek zorundadır,

k) Kanun, başka ülke denetçilerinin Türkiye'de denetim yapma yetkisini, yönergeden farklı olarak karşılıklılık şartına ve Başbakanlığın iznine bağlı kılmıştır.

l) Kanunda YMM'ler için getirilmiş bulunan muhasebe faaliyetinde bulunmama (Defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve ortak olamazlar) kısıtlamasını, denetime yetkili SMMM'ler için getirmemiştir.

## V— SONUÇ

Ülkemizde bağımsız dış denetimin resmen düzenlenmesinde ve gelişmesinde, özellikle denetim standartlarının belirlenmesinde SPK'nın önemli rolü olmuştur. Ayrıca, dördüncü bölümde yapılan değerlendirme sonucu, SPK yönetmeliğinin yönerge hükümleri ile uyum sağlayan yönlerinin, 3568 sayılı kanuna göre daha fazla olduğu belirlenmiştir. Bu açıdan, bağımsız dış denetimin 3568 sayılı kanun çerçevesinde yeniden oluşturulma aşamasında, SPK'nın düzenlemelerinden (Yönetmelik ve tebliğlerden) yararlanmak suretiyle zaman ve kaynak israfıda önlemek isabetli olur kanatındeyim.



Türkiye'de muhasebe ve denetleme mesleği ile ilgili resmi düzenlemelerin, AT ülkeleri veya diğer ülkelerinki ile aynı olmasını beklemek doğru olmaz. Çünkü her ülkenin kendine mahsus şartları vardır. Ancak üyesi olmaya çalıştığımız Avrupa Topluluğu'nun paralelinde hareket ederek bağımsız dış denetim konusundaki eksikliklerin (Yönerge hükümleriyle uyuşmayan yönlerin), ilgili tarafların biraraya gelerek oluşturacakları bir kurul tarafından tamamlanması, ülkemizde bağımsız dış denetimin gelişmesi için gereklidir.



### **DİĞER KAYNAKLAR**

— Eighth Council Directive, Official Journal of the European Communities, No. L 126 of 12 Mayıs 1984, p. 20.

— Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik, SPK, Resmi Gazete, 13 Aralık 1987 - Sayı: 19663.

— Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, 13 Haziran 1989 - Sayı: 2014 Kanun No: 3568.