

## **MUHASEBE RAPORLARININ YASAL DENETİMİNİ YÜRÜTMekten SORUMLU KİŞİLERE YETKİ VERİLMESİNE YÖNELİK AT SEKİZİNCİ YÖNERGESİNDE BELİRTİLEN MESLEKİ STANDARTLAR İLE 3568 SAYILI YASA VE İLGİLİ MEVZUATTAKİ MESLEKİ STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Ar. Gr. Şerafettin SEVİM\***

### **GİRİŞ**

Ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme gereksinimini artırmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde işletme ilgililerinin sayısı çoğalmakta ve bu ilgililer işletmeyle ilgili kararlarında güvenilir bilgilere gereksinim duymaktadır. İşletme ile ilgili çıkar grupları arasındaki çıkar ilişkileri, işletmeyle ilgili çıkar gruplarını güvenilir bilgi elde etme konusunda bazı önlemler almaya zorlamaktadır.

İşletme tarafından işletmeyle ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem: Bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir (1).

(\*) Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Görevlisi.

(1) Alvin A. ARENS - James L. LEEBECKE, **Auditing, An Integrated Approach**, Fourth Edition, Prentice Hall International Inc, New-Jersey, 1988, s. 3.

İşletme ilgililerine açıklanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir karar varma işlemi «Muhasebe Denetiminin veya Bağımsız Dış Denetimin» konusunu oluşturmaktadır. Tanımlanacak olursa; bağımsız dış denetim, örgütün faaliyetleriyle ilgili bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla örgüt dışından bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama, kanıtları değerlendirme ve denetleme sonucunu denetim görevi verenlere iletme sürecidir (2).

Denetim sürecinde bağımsız uzman veya denetçi olarak andığımız kişinin önemli bir işlevi vardır. Denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonuçlandıran kişidir. Dünyada denetçilik mesleği seçkin bir meslek olarak tanınmakta ve denetçilerin meslek bilgisine ve deneyime sahip yansız, bilgisini güncelleştirebilen ve ahlaklı kişiler olmalarına özen gösterilmektedir (3). Denetçilerin bu nitelikleri mesleki standartlar olarak kabul edilmekte ve uyulması zorunlu kurallar olarak algılanmaktadır.

Çalışmamızın amacı, finansal tabloların bağımsız dış denetimini yapan yetkili denetleme elemanları ile yetkili denetleme kuruluşlarının sahip olması gereken mesleki standartlar konusunda; Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesi Hakkında Avrupa Topluluğu'na (AT) üye ülkelerin kanun, tüzük ve idari kararlarına uygulanacak düzenleyici hükümleri belirleyen 8. Yönergedeki mesleki standartlar ile 3538 sayılı Yasa ile yasalaşan Muhasebecilik Mesleğinin bağımsız dış denetimi ilgilendiren Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin mesleki standartlarının karşılaştırılmasıdır.

## I. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARINDAN GENEL STANDARTLAR

Genel kabul görmüş denetim standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterlerini, davranışlarını ve mesleki eğitimleriyle ilgili esasları

- (2) Celal KEPEKÇİ, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz Teknikleri**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 118 Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 42, Eskişehir 1988, s. 32.
- (3) Melih ERDOĞAN, «Dış Denetçilerin Bilgisayarlı Ortamlara Sistematik Yaklaşımı», **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. VI, S. 1 (Haziran, 1988), s. 244.

içerir. Bu açıdan genel standartlara kişisel standartlar adı verilir (4). Bu bölüme giren standartlar; eğitim ve mesleki yeterlik, bağımsız davranma, mesleki özen ve dikkattir (5).

#### A. Eğitim ve Mesleki Yeterlik

Bu standarda göre, denetim faaliyeti denetçi adı verilen yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip yeterliliği kanıtlanmış uzman kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Genelde uzman denetçi yetkisi verilen kişilerin gerekli bilgi ve mesleki ehliyete sahip olduğu kabul edilir.

Denetçilerin çok geniş temel bir teorik eğitim görmüş olması gerekir. Bu teorik temel eğitim yüksek öğrenim sırasında görülen derslerden alınır. Denetçilerin mutlaka finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, finansal tablolar analizi, muhasebe organizasyonu gibi ana disiplin olarak muhasebe derslerini, muhasebe konuları ile yakın ilgisi bulunan finans, istatistik, vergi hukuku, borçlar hukuku, ticaret hukuku gibi temel dersleri de almış olması gerekir. Denetçinin üretim, personel, yönetim ve organizasyon gibi işletme konularında ve iktisatla ilgili konularda bilgi sahibi olması görüş alanını genişletir.

Denetçi olacak kişinin yalnızca teorik bilgilerle donatılmış olması yeterli değildir. Denetçi olacak kişinin bu bilgilerini uygulamayla pekiştirmesi ve bir uzman denetçinin yanında belirli bir süre iş başında eğitim görmesi gerekir. Bu eğitimden sonra yeterlik sınavına girmelidir.

Diğer taraftan uzman denetçilik yetkisini alarak mesleğe giren her denetçi günün gelişen koşullarını sürekli izleyerek kendini yenilemeli, yayınlanan denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı ilkeleri ve diğer mesleki yayınları yakından izleyip mesleki yeterliliğini korumalıdır.

- (4) Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 50, İstanbul 1987, s. 27.
- (5) GÜREDİN, a.g.e., s. 27-29; ARENS-LEEBECKE, a.g.e., s. 16; Ferruh ÇÖMLEKÇİ, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No: 28, Eskişehir 1986, s. 9-12.; Ayrıca bkz. AICPA, **Codification of Statements on Auditing Standards, Number 1 to 62**, AICPA Inc. January 1989, New-York.

## B. Bağımsız Davranma

Denetim göreviyle ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız ve tarafsız olabilme yeteneğine sahip olmalıdırlar. Bağımsız olma, yönetim, ortaklar ve işletmeyle ilgili diğer kişiler arasında çıkar birliğinin korunmasını ve mesleki dürüstlüğü gerekli kılar. Ortaklar ve diğer finansal tablo kullanıcıları denetçi görüşüne güven duyarak işletme hakkında bir yargıya ulaşır. Yöneticiler finansal raporları kullanan üçüncü kişilere işletmenin doğru bilgi sunmuş olduğunu teyit için uzman denetçinin görüşüne gereksinim duyarlar. Bu nedenle denetçi, sözkonusu taraflar arasında çıkar birliğini kurmada tarafsız ve dürüst olarak denetim çalışmalarını sürdürmelidir. Denetim çalışmaları her aşamada bağımsız düşünce mantığı içinde yürütülmelidir.

## C. Mesleki Özen ve Dikkat

Denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidir. Denetçi denetim faaliyetinin her aşamasında çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, yayınlanan kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir biçimde uyuyorsa, gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir.

## II- AT SEKİZİNCİ YÖNERGESİNDE BELİRLENEN MESLEKİ STANDARDLAR

### A. Sekizinci Yönergede Bağımsız Dış Denetimin Kapsamı

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen 84/253/ECC sayılı 8. yönerge (6) Muhasebe raporları üzerinde yasal açıdan denetim yapan denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgilidir. AT'ye üye ülkelere 1988 yılına kadar bu yönerge doğrultusunda gerekli düzenlemeleri yapma süresi tanınmış ve yönerge 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yönerge ile AT'ye üye ülkelerde;

— İşletmelerin finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve denetimler ile Topluluk Hukukunun gerektirdiği doğrulama dere-

(6) **Official Journal of the European Communities**, L. 126, Vol. 27 (12 May 1984), p. 20-26.; Türkçe metni için bakınız. Celal KEPEKÇİ-Şerafettin SEVİM, «Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 54.3.g Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge», **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 111 (Kasım 1990), s. 50-59.

cesinde yıllık faaliyet raporlarının yıllık hesaplara uygunluğunu doğrulama,

— Holdinglerin Konsolide finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve bu denetimler ile Topluluk Hukukunun gerektirdiği doğrulama ölçüsünde konsolide yıllık hesapların konsolide faaliyet raporlarına uygunluğunu doğrulama, bağımsız dış denetimin kapsamı olarak belirlenmiştir (m.1).

Söz konusu denetim işini yapan kişiler, gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiliğe haiz denetim firmaları da olabilir.

Yönerge kapsam, yetkiye ilişkin kurallar, mesleki dürüstlük ve bağımsızlık, açıklık ve son hükümler olmak üzere beş kısımdan oluşmaktadır.

## B. Mesleki Standardlar

### 1. Eğitim ve Mesleki Yeterlik

Yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürütmek için gerçek kişilerin en az üniversite giriş düzeyine (lise mezunu) sahip olmaları ve daha sonra teorik bilgileri geliştiren bir kurs-tan başarılı olmaları, pratik (stajyerlik) eğitimden geçmeleri ve devlet tarafından düzenlenen veya tanınan üniversite bitirme düzeyinde mesleki yeterlik sınavından geçmeleri gerekir.

Mesleki yeterlik sınavı Bağımsız denetime ilişkin konularda gerekli teorik bilgi düzeyini ve bu bilgiyi belli konularda uygulama yeteneğini ölçmeli ve bir bölümü yazılı olmalıdır (m.5). Sınavın teorik bilgiyi içeren bölümü özellikle aşağıdaki konuları kapsamalıdır (m.6):

#### (a) Denetleme

- Finansal raporlar analizi ve yorumu
- Genel Muhasebe
- Konsolide tablolar
- Maliyet ve yönetim muhasebesi
- İç denetim
- Finansal raporların hazırlanmasıyla ilgili standardlar ve bilanço kalemlerini değerlendirme yöntemleri ile kar ve zararın hesaplanması yöntemleri
- Yasal denetime ilişkin hukuki ve mesleki standardlar

(b) Denetimle ilgili olduğu ölçüde,

- Şirketler Kanunu
- İcra ve İflas Kanunu
- Vergi mevzuatı
- Medeni Kanun ve Ticaret Kanunu
- Sosyal Güvenlik Kanunu ve İş Kanunu
- Bilgi ve Bilgisayar sistemleri
- Matematik ve İstatistik
- Finansal yönetimle ilgili temel ilkeler.

Üye ülkeler, yeterlik sınavının içerdiği konuların bir ya da daha fazlası için üniversite lisans derecesine sahip kişileri yazılı teorik bilgi sınavının ilgili konularından muaf tutabilirler. Eğer bir kişi üniversite lisans derecesine sahip olmanın yanısıra devletçe düzenlenen pratik kurslardan geçerek diploma almış ise üye ülke bu kişiyi pratik sınavdan muaf tutabilir (m.7).

Teorik bilgiyi pratiğe uygulayabilme sınavına başvuran adayın, diğer koşullar yanında finansal raporların, konsolide hesapların veya benzeri raporların denetiminde en az üç yıllık pratik eğitimini tamamlaması gerekir. Bu üç yılın en az iki yılı üye ülkenin veya diğer ülke kanunlarının yetkili kıldığı kişilerin refakatinde çalışılarak geçirilmiş olması gerekir (m.8).

Diğer taraftan;

— Muhasebe, finans ve hukuk alanlarında yeterli deneyim kazanmaya yetecek 15 yıllık mesleki deneyime sahip ve üç yıllık pratik eğitimden geçip mesleki yeterlik sınavını vermiş veya

— Bu alanlarda 7 yıllık mesleki deneyime sahip üç yıllık pratik eğitimden geçip mesleki yeterlik sınavını başarmış kişilere diğer aranan niteliklere sahip olmasalar dahi denetim yapma izni verilebilmektedir. Ancak pratik eğitimin devletçe düzenlenmiş bir program dahilinde yapılmış olması şarttır (m.9).

Üye ülkeler 15 ve 7 yıllık mesleki faaliyet süresinden teorik eğitim sürelerini indirebilirler. Teorik eğitim bir yıldan az olamaz ve mesleki faaliyet süresini 4 yıla kadar kısaltabilir. Mesleki faaliyet ve pratik eğitim süresi toplamı istenilen teorik ve pratik eğitim programı süresinden daha az olamaz.

Denetim firmaları adına yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürüten gerçek kişiler, yukarıda belirttiğimiz asgari koşulları taşımalıdır. Bir denetim firmasının yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu yine gerçek kişiler için belirtilen asgari koşulları taşıyan gerçek kişiler olmalıdır. İki üyeden daha fazla üyeye sahip olmayan kuruluşlarda bu üyelerden biri bu asgari koşulları taşımalıdır. Bu koşulları taşımayan denetim firmalarının yetkisi geri alınmalıdır. Üye ülkeler bu koşullara sahip olabilmesi amacıyla bu kuruluşlara iki yıldan fazla olmamak koşuluyla ek süre verebilirler (m.2).

## 2. Bağımsız Davranma

Yönerge, Finansal raporların yasal denetimiyle bağdaşmayan bir faaliyeti yürütmeyen ve iyi davranış sahibi kişilere yetki verilmesini öngörmüştür (m.3). Ancak finansal raporların yasal denetimiyle bağdaşmayan faaliyetlerden bahsedilmemiştir. Bu konuda üye ülkelerin,

— Yetki verilen kişilerin denetimi mesleki dürüstlikle yürütmesi için düzenlemeler yapmasını (m.23).

— Denetim için yetkili olanlar denetim isteyenden bağımsız değilse denetimin yürütülmemesi için düzenlemeler yapmasını öngörmektedir (m.24).

Yönerge, denetim firmaları adına denetim faaliyetini yürüten gerçek kişilerin de bağımsız olmalarını ve mesleki dürüstlüğe uymalarını öngörmektedir (m.25). Üye ülkeler denetim firmasının yöneticilerinin firma adına denetim yapan denetçinin bağımsızlığını tehlikeye sokacak müdahaleleri önleyici düzenlemeler yapacaktır (m.27). Gerek yetki verilmiş gerçek kişiler gerekse denetim firmaları, denetimlerini bağımsız olarak ve mesleki dürüstlikle yürütmedikleri takdirde sorumlu tutulmalarını sağlayacak yaptırımların uygulanması sözkonusudur (m.26).

AT'ye üye ülkeler bakımından 8. yönerge prensip olarak denetçilerin üye ülke yasalarına göre yeterince bağımsız kişiler olmalarını kabul etmiştir. Ancak bağımsızlığın şartlarını ana hatlarıyla da olsa ayrı ayrı tesbit etmemiş şartların genel kabul gören esaslara göre belirlenmesi yetkisini üye ülkelere bırakmıştır. Bununla birlikte denetçilerin bağımsızlıklarıyla ilgili milli düzenlemeler arasında bir

uyum bulunmadığından AT'de bu kurallar arasında bir uyum sağlanması amacıyla taslak bir yönerge üzerinde çalışılmaktadır (7).

Bağımsızlıkla ilgili olarak çeşitli ülkelerde getirilen şartların; denetim dışı alanlarda hizmet verilmemesi, denetim görevini verenlerden alınan ücretlerin denetim raporlarında gösterilmesi veya çeşitli şekillerde açıklanması, denetim görevini verenlerden alınan ücretin denetim firmasının toplam gelirlerinin belli bir yüzdesini aşmaması ve denetim hizmetinin belirli devrelerden daha uzun süre verilmemesi noktalarında yoğunlaştığı görülmektedir (8).

### 3. Mesleki Özen ve Dikkat

AT 8. yönergesi daha çok bağımsız dış denetime yetki verilecek kişilerde aranacak şartları belirlemektedir. Bu nedenle üzerinde en fazla durulan konu eğitim ve mesleki yeterliktir. Mesleki özen ve dikkat standardı ile ilgili herhangi bir hükme rastlanılmamıştır. Ancak denetçinin gereken mesleki eğitimi alması, mesleki yeterliğini kanıtlanması, bağımsız ve dürüst davranması mesleki özen ve dikkat standardının bir anlamda uygulanması şeklinde yorumlanabilir.

## III- 3568 SAYILI YASADA VE YASAYA BAĞLI MEVZUATTA BELİRLENEN MESLEKİ STANDARDLAR

### A. 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Bağımsız Dış Denetim

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası (9) nın amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartlar gerçekleştirmek üzere «Serbest Muhasebecilik», «Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik» ve «Yeminli Mali Müşavirlik» meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına Teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (m.1).

- (7) Mehmet AKBAY, «Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Mali Müşavirliğin Fonksiyonları ve Önemi», **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 98 (Ekim 1989), s. 6-15.  
(8) AKBAY, a.g.k., s. 13.  
(9) RG. T. 13 Haziran 1989, S. 20194, s. 1-10.



Yasaya göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olmak üzere üç tür meslek grubu söz konusudur. Ayrıca yasada muhasebe işlemlerinin yürütülmesini sağlayacak ve faaliyet sonuçlarının denetimini gerçekleştirecek meslek mensupları da ayrı ayrı belirlenmiştir.

Konumuz çerçevesinde bağımsız dış denetim faaliyetini yürütecek meslek mensupları Yeminli Mali Müşavirlerdir. Yasanın 12. maddesi «Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler» şeklindedir. 12. maddenin geniş yorumlanmasıyla Yeminli Mali Müşavirliği bağımsız dış denetçi, yürüteceği faaliyetleri de bağımsız dış denetim olarak nitelendirebiliriz. Ancak Yeminli Mali Müşavirlik ve yeminli mali müşavir kavramları bağımsız dış denetim ve bağımsız dış denetçilik kavramlarının anlamını vermemektedir (10). Müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamı taşımaktadır. Oysa denetçinin asli görevi danışmanlık değildir.

## B. Mesleki Standartlar

### 1. Eğitim ve Mesleki Yeterlik

3568 sayılı yasanın 4. maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartları ile 9. maddesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları belirlenmiştir. Buna göre;

#### — Genel şartlar

- i. Türk vatandaşı olmak.
- ii. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- iii. Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- iv. Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas; irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile isti-

(10) Kavramlar hakkında ayrıntılar için bakınız. Mehmet YAZICI, «Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı Üzerine I», **Dünya Gazetesi**, 5 Haziran 1989, s. 4.

mal ve istihlak veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

v. Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmamış bulunmak.

vi. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

— Özel şartlar

i. En az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak.

ii. Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak.

iii. Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak.

Özel şartlardan birincisi yeminli mali müşavir olabilmek için en az lisans seviyesinde yüksek öğretim kurumundan mezun olmayı gerektirmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin meslek içi eğitimde ve mesleki yeterlik sınavında tabi olacakları esaslar ile sınav konuları yayınlanan bir yönetmelikle (11) düzenlenmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğe göre, yeminli mali müşavir olacakların yeterliğinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve sınavda başarılı olmaları gerekmektedir. Sınavlar yeminli mali müşavirlerin herbiri için genel ve özel şartlar ile mesleğin gerektirdiği nitelikler nazara alınarak düzenlenir. Yeterlik sınavı yeminli mali müşavirlik için en az on yıllık serbest muhasebeci mali müşavirlik dönemi sonunda tüm konularda ayrı ayrı olmak üzere yapılan sınavdır. Yeterlik sınavında başarılı sayılmak için ayrı ayrı sınav konularından 100 puan üzerinden en az 50 puan alınması şartıyla sınav konularından alınan puanların ortalaması en az 65 puan olması gerekir.

Yeminli mali müşavirlik yeterlik sınavındaki sınav konuları aşağıdaki gibidir:

i. İktisat ve maliye,

- Genel iktisat,

- İşletme iktisadı,

(11) Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri, Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik. RG. T. 20 Eylül 1989, S. 20288, s. 1-5.

- Uluslararası İktisat,
- Maliye teorisi ve politikası.
- ii. Sermaye piyasası mevzuatı ve uygulaması.
- iii. Türk ve Avrupa Topluluğu vergi mevzuatı.
- iv. İhtisas muhasebesi,
  - Banka ve sigorta muhasebesi,
  - Şirketler muhasebesi,
  - Maliyet muhasebesi.
- v. Denetim, raporlama ve revizyon.
- vi. Yabancı dil (İngilizce, Almanca, Fransızca dillerinden birinden yabancı dilden Türkçeye mali konularda çeviri biçiminde yapılır).

Yeminli mali müşavirlik yeterlik sınavında başarılı olamayanlar sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren en çok iki yıl içinde iki sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 üzerinden 65 puandan az not alınan konuları kapsar. Bu ek sınav haklarını süresi içinde kullanmayanlar bir daha meslek sınavına alınmazlar.

Yasanın geçici 3. maddesiyle aşağıdaki şartları taşıyanlara yeminli mali müşavirlik yetkisi verilmiştir:

Yasanın yürürlüğe girdiği 13 Haziran 1989 tarihi itibarıyla genel şartları taşımaları ve 5. maddede belirtilen konularda (12) lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından mezun olmakla beraber sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyede mezun olmaları şartıyla;

— Kanunları 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, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından birinden profesör ünvanı almış olanlar,

(12) Bu konular hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimlerdir.

— En az 12 yıldan beri; muhasebecilik ve müşavirlik hizmetlerini bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar.

Ayrıca kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş sayılır. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını (13) vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar sınavı başarma şartı aranmaksızın yeminli mali müşavir olabilirler.

Yasanın 2. maddesinde yeminli mali müşavirlik hizmetinin bir işyerine bağlı olmaksızın yapılması kabul edilmiştir. Yeminli mali müşavirler muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. 45. maddeye göre birden fazla meslek mensubu çalışmalarını yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde yapılması halinde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir. Bu da göstermektedir ki bağımsız dış denetim şirketi şeklinde birleşilebilir fakat şirket adına denetim yapılamaz.

## 2. Bağımsız Davranma

Serbest Muhasebeci, Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (14) te meslek mensuplarının genel mesleki standartlarından bahsedilmektedir. Sözkonusu yönetmeliğe göre;

— Kanunun belirttiği mesleki yeterliği kanıtlanmış olan meslek mensupları, meslek ünvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadır.

(13) Burada sözkonusu edilen yeterlik sınavı yeminli mali müşavirlikteki sınav değildir. Örneğin, maliye müfettişliğinde sözkonusu olan yeterlik sınavıdır.

(14) RG. T. 3 Ocak 1990, S. 20391, s. 15-27.

— Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları ile mümkündür.

— Meslek mensupları çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek davranışlardan kaçınmalıdır.

Yönetmelik meslek mensuplarının çalışmalarında dürüst ve bağımsız olmalarını esas almıştır. Fakat dürüst ve bağımsız olmanın ölçütleri açıkça belirlenmemiştir.

### 3. Mesleki Özen ve Dikkat

3568 sayılı yasa ve yasayla ilgili mevzuatta mesleki özen ve dikkat standardıyla ilgili olarak, yukarıda sözkonusu edilen yönetmeliğin 6. maddesinde «meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar tartışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve dikkati gösterirler» hükmüne rastlanmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin çalışmalarında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermeleri ilke olarak benimsenmiştir. Ancak mesleki özen ve dikkat standardının açıklanmasına ve yorumlanmasına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenlerin ettikleri yeminin doğrudan mesleki standartlara uymayı içerdiği dikkati çekmektedir. Yasanın 11. maddesinde yer alan yemin şöyledir: «Yeminli mali müşavirlik mesleğinin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleği tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma namusum ve şerefim üzerine yemin ederim».

## IV- SEKİZİNCİ YÖNERGEDE BELİRLENEN MESLEKİ STANDARTLAR İLE 3568 SAYILI YASA VE İLGİLİ MEVZUATTAKİ MESLEKİ STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

### A. Bağımsız Dış Denetimin Amacı ve Kapsamı Bakımından

3568 sayılı yasadaki yeminli mali müşavirlik mesleği 8. yönergede sözkonusu edilen bağımsız dış denetçilik kavramını anlam ola-

rak karşılamamaktadır. Bağımsız dış denetimin kapsamı 8. yönergeye göre farklıdır ve yasa daha çok vergi amaçlı bir denetimi esas almıştır. Yasanın amacı ile konusu çeliştiği gibi 8. yönergede belirlenen amaca uygun değildir. 8. yönergede ağırlık finansal tabloların yıllık hesaplara uygunluğunu doğrulamadır. 3568 sayılı yasa çerçevesinde çıkartılan tebliğlerden bağımsız dış denetimin ikinci planda kaldığını ve vergi denetiminin amaçlandığını görmekteyiz.

## B. Mesleki Standartlar Bakımından Karşılaştırma

### 1. Eğitim ve Mesleki Yeterlik

8. yönergeye göre bir kişinin bağımsız dış denetçilik mesleğine kabul edebilmesi için en az lise mezunu olması ve denetimi doğrudan ilgilendiren teorik konularda belirli bir eğitimden sonra üniversite bitirme düzeyinde bir teorik sınavdan geçmesi, 3 yıl süreli uygulamaya yönelik eğitim gördükten sonra mesleki yeterlik sınavını başarması gerekir. Böyle bir sistem denetçilerin eğitim ve mesleki yeteliğini garanti etmektedir (Bakınız: Şema 1).

3568 sayılı yasa üniversite bitirme düzeyinden sonra 2 yıllık staj süresi ve yeterlik sınavı daha sonra 10 yıl süre ile Serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmayı öngörmekte bundan sonra tekrar bir yeterlik sınavından geçtikten sonra denetçilik yetkisi vermektedir (Bakınız: Şema 1).

Şemadan açıkça izleneceği üzere eğitim ve mesleki yeterlik bakımından üniversite bitirme düzeyinde teorik eğitim şartından başka diğer yönlerden herhangi bir benzerlik yoktur. 8. yönergeyi esas aldığımızda 3568 sayılı yasadaki olumsuzlukları şöyle sıralamak mümkündür:

— Üniversite bitirmiş bir kişinin denetçilik yetkisi alabilmesi için en az 12 yıllık bir sürenin geçmesi gerekmektedir. Oysa 8. yönergeye göre bu süre 3 yıldır. Üniversite mezunu bir kişinin mesleki yeterliğini kanıtlaması için 12 yılın geçmesi gerekmez. Zira süre kişiyi yeterli duruma getiren başlıca bir faktör değildir.

— Yasada serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusu ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ayrılmıştır. Yeminli mali müşavirlik yeterlik sınavına girmek için 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmanın hiç bir mantıki temeli yoktur. Zira bu 10 yılda yürütülen çalışmaların bağımsız dış denetim ile ilgisi yoktur. Buna rağmen yeminli mali müşavirlik yeterlik

## 8. yönergeye göre eğitim ve mesleki yeterlik

Lise mezunu olmak ve denetimi doğrudan ilgilendiren konularda teorik eğitim görmek ve üniversite bitirme düzeyindeki sınavı başarmak.

Uygulamaya yönelik eğitim

- Yıllık hesapların denetimi
  - Konsolide hesapların denetimi
  - Bunlara benzer mali durumların denetimi.
- konularını içeren en az 3 yıl süreli uygulama eğitimi

Mesleki yeterlik sınavı

- Teorik bilgiler
- Uygulamalı bilgiler

Mesleğe kabul edilme

8. yönerge koşullarına uygun olarak mesleğe kabul edilmiş muhasebe denetimini yürüten kişilerin yanında staj.

Özel ve genel konuları içerir. Bir bölümünün yazılı olması gerekir.

## 3568 sayılı yasaya göre eğitim ve mesleki yeterlik

Üniversite düzeyinde teorik eğitim

2 yıl staj. Uygulama ve teorik bilgileri içeren ara yeterlik ve yeterlik sınavı

10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmak

Yeterlik sınavı

Teorik bilgileri içerir ve yazılıdır.

Mesleğe kabul edilme

sınavına girebilmek için uygulamalı eğitim şartı getirilmediği gibi yeterlik sınavının konuları bağımsız dış denetim konusunda denetçi adayının hem teorik bilgilerini hem de uygulamalı bilgilerini ölçmekten uzaktır. Bu yönüyle 3568 sayılı yasadaki sınav sistemi hem AT 8. yönergesine uygun değildir hem de denetçi adayının eğitim ve mesleki yeterliğini ölçecek düzeyde değildir.

— 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuatta işletme, muhasebe ve finans ağırlıklı teorik eğitim veren yüksek öğretim kurumlarından mezun olanlar aleyhine hükümler sözkonusudur. Denetçi olacak kişinin öncelikle muhasebe ağırlıklı işletme disiplinlerini almış olması gerekir. Oysa yasada hiçbir işletme ve muhasebe disiplinini içermeyen konularda yüksek öğrenim yapanlara ve yine muhasebe ve işletme disiplinlerini içermeyen konularda yüksek lisans yapanlara bazı ayrıcalıklar getirilmiştir. Ülkemiz gerçeklerinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin İşletme bölümlerinden mezun olanlar, işletme bölümü muhasebe ve finansman anabilim dalında yüksek lisans ve doktora yapanlar için belirgin bir ayrıcalık getirilmemiştir. Gerçekte, eğitim yönünden yeterlik bu ana bilim dallarında yapılan yüksek lisans ve doktora ile sağlanmaktadır.

8. yönergede muhasebe ve finans alanlarında teorik eğitim almış olanlar yeterlik sınavından muaf tutulabilmekte, bu kişileri bazı ayrıcalıklar tanınmaktadır.

## 2. Bağımsız Davranma

Gerek 3568 sayılı yasa gerekse AT 8. yönergesi meslek mensuplarının bağımsızlığını ve mesleki dürüstlüğü mesleğin temel ilkeleri olarak kabul etmiştir. 8. yönerge denetçilerin bağımsızlığı konusundaki düzenlemeleri yapma yetkisini üye ülke otoritelerine bırakmıştır.

3568 sayılı yasada bu genel ilke dışında bağımsızlık konusu ayrıntılı olarak düzenlenmemiştir. İlgili mevzuatın bazı maddelerine serpiştirilmiş hükümler denetçilerin bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini sağlamaya yönelik olarak yorumlanabilir. Bunlar, denetim dışı alanlarda denetim verilemez, ücretler tarife ile belirlenir, meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişki ve davranışlardan kaçınmaları ve bu ilişki ve davranışlara ilişkin hükümlerdir. Ancak bağımsızlık konusundaki hükümler oldukça dağınık ve anlaşılır değildir.



### 3. Mesleki Özen ve Dikkat

Bu standard hakkında gerek 3568 sayılı yasa ile ilgili mevzuatta gerekse AT 8. yönergesinde yeterli açıklamalar sözkonusu değildir. 3 Ocak 1990 tarihli yönetmeliğin 6. maddesinde «Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve dikkati gösterirler» şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Ancak bu hüküm açık ve anlaşılır değildir.

### SONUÇ

Türkiye’de bağımsız dış denetim kavramı olarak, bağımsız dış denetçilik meslek olarak oldukça yenidir. Mesleğin yasal bir statüye kavuşturulması konusundaki çalışmalar 1930’lu yıllara dayanmasına rağmen meslek 1989 ortalarında yasal statüye kavuşmuştur. Meslek mensupları örgütlenmelerini 1990 yılı içinde tamamlamıştır. Oysa AT ye üye ülkelerde bağımsız dış denetim kavramı ve bağımsız dış denetçilik mesleğinin geçmişi eskidir ve önemli bir birikime sahiptir. Üye ülkelerdeki dış denetim sistemi ufak ayrıntılar dışında genelde uyumludur.

Türkiye’nin dışa açılma ve AT üyeliği sürecinde bağımsız dış denetim konusundaki çalışmalarını uluslararası düzeyde ve özellikle AT yönergesi doğrultusunda uyumlaştırması kaçınılmazdır.

Meslek yasası yeni olmasına rağmen Meslek Odaları Birliğinin son günlerde yasanın bazı maddelerinin değiştirilmesi konusunda çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Böyle bir çalışma yerinde olacaktır ve bağımsız dış denetçilerin mesleki standartlarıyla ilgili değişiklikler için önerilerimizi şu noktalarda toplayabiliriz:

— Öncelikle, mesleğin adı ile amacı birbirine uygun değildir. Yeminli mali müşavirlik adı «Bağımsız Dış Denetçilik» olarak değiştirilmelidir.

— Sınav sistemi bütünüyle gözden geçirilmeli, uluslararası ve AT yönergesi doğrultusunda düzenlemeler yapılmalıdır

— Muhasebe ve finans alanlarında yüksek lisans ve doktora yapanlar lehine mesleki yeterlik açısından bazı avantajlar sağlanmalıdır.

— Bağımsız davranma, mesleki özen ve dikkat konularında genel kabul görmüş denetim standartları gözönüne alınarak açıklayıcı bildiri veya tebliğler düzenlenerek yayınlanmalıdır.

Bu doğrultuda yapılacak çalışmalar Türk bağımsız dış denetçilerinin çalışmalarının uluslararası platformda kabul edilmesini kolaylaştıracak ve denetçilik mesleği ülkemizde haklı saygınlığını kazanacaktır.