

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE A.T. UYGULAMALARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Mine TÜKENMEZ (*) Nilgün KUTAY (**)

ÖZET

Avrupa Topluluğu'na yapılan müracat sonrasında topluluk standartlarına uyum sağlamak amacıyla ülkemizde çeşitli konularda düzenlemeler yapılmaktadır. Bu konulardan en önemlisi, ekonomik düzeni sağlamaya yönelik olarak muhasebecilik mesleği için gerekli önlemlerin alınması ve yeni uygulamaların gerçekleştirilmesidir. Muhasebecilik mesleği için alınan önlemlerin ve gerçekleştirilen yeni uygulamaların başlıcası denetimi söz konusu olan kuruluşların kendi iç bünyelerindeki denetim organlarının dışında, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların kamuya açıklanmasından ibaret olan bağımsız dış denetimdir.

Avrupa entegrasyonunda yerini almaya çalışan Türkiye'de yakın zamana kadar bağımsız denetim hukuksal bir yapıya ulaşamamıştır. Ancak 1987 yılı başlarından bu yana parça parça oluşan bir hukuksal yapı ortaya çıkmıştır. Bu gelişme süreci nedeniyle, bugün Türkiye'de bağımsız denetim olarak adeta birbirinden de bağımsız üç tür örgütlemeyen söz etmek mümkündür. Bu çalışmamızda halen yürürlükte olan üç ayrı yasa kapsamındaki bağımsız dış denetim faaliyeti incelenmiş ve A.T. 'nun Türkiye' nin üyeliğine bakışındaki gelişmeler nedeniyle konu, A.T. uygulamalarıyla bütünleştirilmiştir

I. GİRİŞ

Denetimi söz konusu olan kuruluşların hepsinin çeşitli denetim organları ve mekanizmaları vardır. Fakat bunların hepsi kuruluşun iç bünyesinde, kuruluşun menfaatıyla bağlı, kuruluşun sahiplerine karşı bağımsız olmayan ve bu nedenle her zaman dışa karşı gerçeği açıklaması mümkün olmayan organlardır. Firmaların kayıtları esas alınarak düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması toplumdaki ticari yaşama olan güveni azaltacak ve ekonomik yapı toplum çıkarlarına ters bir biçimde değişecektir. Bu bakımdan bağımsız dış denetimin toplumsal ağırlığının daha fazla olması ve kamusal niteliği daha ağır basan bir faaliyet alanı olması gerekmektedir. Ayrıca ülke ekonomisinin dışa açılmasıyla uluslararası nitelikli bağımsız dış denetim uygulamaları da ağırlığını her geçen gün arttırmaktadır.

(*) Arş.Gör., D.E.Ü.İ.İ.B.F. İşletme Bölümü.

(**) Arş.Gör., D.E.Ü.İ.İ.B.F. İşletme Bölümü.

II. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

A. Bağımsız Dış Denetim Tanımı ve Fonksiyonları:

Bağımsız dış denetim (independent eksternal auditing) şirketlerin, bankaların, iktisadi kamu kuruluşlarının kendi iç bünyelerindeki denetim organlarının dışında, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların kamuya açıklanmasıdır. (Karlı, 1989;4 71)

Bağımsız dış denetimin gerçekleştirdiği fonksiyonlar şunlardır:

1- Kamu kurumlarının denetiminde, kurumun durumu hakkında hükümet ve kamu oyuna bilgi verir.

2- Kredi tekliflerinin değerlendirilmesinde, bankalar şirketlerin ticari ve mali durumunu dış denetim yardımıyla izleyebilir.

3- Bankalar mevduat sahiplerine, hissedarlarına ve banka sektörünü düzenleyen kamu otoritesine durumlarını doğru şekilde bağımsız dış denetim aracılığıyla açıklayabilir.

4- Yabancı sermaye, ortak yatırıma gireceği yerli kuruluşları her bakımdan iyi tanımak zorundadır.

5- Vergi otoritesi, vergi mükelleflerinin yalnız kendi kontrol araçları vasıtasıyla değil, bu işte uzmanlaşmış bağımsız denetim kuruluşlarınca daha etkin şekilde denetlenmesini ister.

6- Sermaye piyasası çevreleri, sermaye piyasasında menkul kıymetleri halka arz edilen veya ikincil piyasada işlem gören şirketlerin gerçek durumunu bağımsız dış denetim raporu ile öğrenebilir.

B. Bir Denetim Türü Olarak Dış Denetim:

Denetim fonksiyonu incelenen firma ile ilişkilendirildiğinde;

1- İç Denetim

2- Dış Denetim

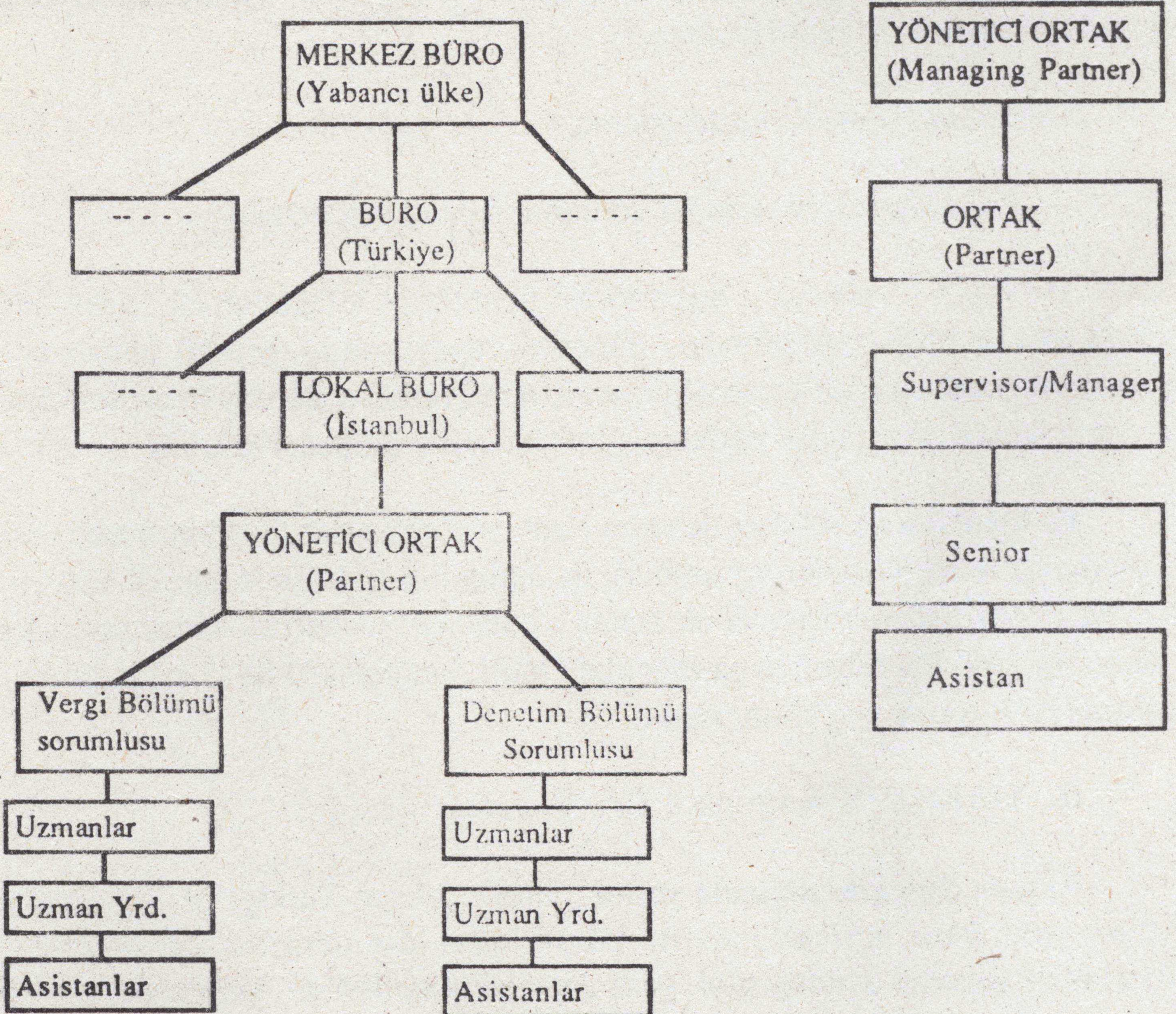
3- Kamu Denetimi olarak üçe ayrılır.

Bir işletmede (Kamu kuruluşu, ticari işletme, dernek, sendika, siyasi partil-

er...) hesapların firma çalışanlarınca, sonuçların sadece firma içi çevrelere raporlanmak üzere denetlenmesi iç denetim olarak bilinir.

Eğer denetim, işletmenin finansal tablolarının ekonomik ve finansal durumunu açık bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını tespitlemek amacıyla serbest meslek icra eden bir denetçi tarafından yapılmışsa dış denetim söz konusudur. (Muhasebe Dergisi, 1987, 88).

Bağımsız dış denetimin amacı, denetlenen işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve durumdaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını saptamaktır. (Muhasebe Dergisi, 1987; 89) İşletmede yapılan hata, kaçamak ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak dış denetimin görevi değildir. Ülkemizde işletme yöneticilerinin çoğunluğu, gerçekte yönetime ait olan bu sorumluluğun dış denetime ait olduğunu düşünerek bağımsız dış denetimin işini zorlaştırmaktadır.



C. Bağımsız Denetçilik ve Kademeleri

Ülkemizin dışa açılmasıyla uluslararası nitelikli bağımsız dış denetim uygulamaları da ağırlığını her geçen gün artırmaktadır. Ülkemizde halen uluslararası nitelikli 9 bağımsız dış denetim şirketinin 8'i faaliyet göstermektedir.

Uluslararası nitelikli bir dış denetim şirketinin genel ve mesleki örgüt yapısına ilişkin şema yukarıdadır.

Bu işletmelerin genel merkezinde bulunan managing partner (yönetici ortak) yönetimin fonksiyonlarını yüklenen ve yönetim kuruluna karşı sorumlu olan kişidir. Şubeler ise, mesleki açıdan bağımsız olarak çalışmakta, kendilerinin çözümlenemedikleri konular için de merkezle işbirliği yapmaktadır. Merkezde ve şubelerde her fonksiyon alanın sorumluluğu yönetici ortağa bağlı bir partner'a verilmiştir. Partner;

--- yapılacak denetimin boyutları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasıyla ilgili kararları alma,

--- asıtlarını yönetme ve denetleme,

--- yeni müşteriler bulma vb. sorumluluklarını yüklenmiştir.

Manager ve/veya Supervisor denetimin planlanması, yürütümü, çalışmaların değerlendirilmesi, denetim raporlarında gerekli revizyonun yapılması, sorunların çözümlenebilmesi için müşteri firmaların yöneticileri ile temasta bulunma görevlerini yüklenmiştir.(Muhasebe Dergisi, 1987, 93)

En kıdemsiz ve yetkisiz denetim elemanı olan asistan, denetim karutlarının toplanması ve incelemelerin yapılması ile ilgilenir. Mesleğinde gerekli deneyimi kazanan ve bulgularını başarılı bir biçimde kağıda dökebilen asistanlar senior'lığa yükselirler. Bir asistanın partner olabilmesi , ortalama 13 ile 15 yıl başarılı bir çalışma periyodunu gerektirmektedir.

D. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim

Avrupa Entegrasyonunda yerini almaya çalışan Türkiye'de dış denetim henüz yeni yeni yerleşmektedir. Uluslararası dış denetim kuruluşlarının Türkiye'de şubeleri açıldığı gibi, yerli denetim şirketleri de kurulmaktadır. Bir

kaç yıl öncesine kadar ülkemizde ancak Maliye Bakanlığı hesap uzmanları, kontrolörleri, yeminli bankalar murakıpları, SPK denetçileri gibi kamu denetçileri bu nitelikte denetim yapmaktaydı. Yakın zamana kadar bağımsız denetim hukuksal bir yapıya ulaşamamıştı. Avrupada ise 8. yönerge A. T. ülkelerinde denetim ilkelere ve hukukuna bir standardizasyon getirmektedir. Ancak 1987 yılı başlarından bu yana adeta parça parça oluşan bir hukuksal yapı ortaya çıkmıştır. Bu gelişme süreci nedeniyle bu gün Türkiye'de bağımsız denetim olarak adeta birbirinden de bağımsız 3 tür örgütlenmeden söz etmek mümkündür. Bunlar kabul ediliş tarihlerine göre:

--- 3098 Sayılı Bankalar Yasası'na dayalı Bağımsız Denetim Kurumu

--- 2499 Sayılı SPK Yasası'na dayalı SPK'nın Bağımsız Denetim Kurumu ve Denetçileri

--- 3568 Sayılı yasa ile getirilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kurumudur. (Ed. Çakıcı, 1991,166)

Özellikle 3568 sayılı yasanın çıkmasından sonra hızlanan bir toparlanma ve mesleğin standartları açısından "birlik"e doğru bir gidiş süreci başlamıştır. (Ed.Çakıcı, 1991, 166)

A.T.'nin 8. yönergesi ile Türk uygulamaları konusunda, ileride üyesi olacağımız topluluk hukuku ile Türk hukukunu senkronize etme açısından bakmıyoruz. Bu açıdan bakılınca, A.T. ile Türkiye arasında çeşitli alanlarda kıyaslamaları ve sonuçlarını sözü edilen entegrasyonu sağlama yönünden değerlemek ülke açısından yararlı olacaktır.(Ed. Çakıcı, 1991, 166)

E. Avrupa Topluluğu Hukukunda Denetim

1987 yılında AET'de yıllık hesaplarla ilgili 4. direktif kabul edilmiş, şirket hesaplarını denetimle sorumlu kişiler hakkında 8. direktif önerisi hazırlanmıştır.

8. direktifte dış denetim yapacak kişinin eğitim düzeyi (m.4), teorik bilgisi (m.5), denetlenen şirketten bağımsız olması, kural olarak bir müşterinin denetim için ödeyeceği ücretin denetçinin gelirinin % 10'undan fazla olmaması (m.11f. 3) gibi hususlar yer almıştır. (Karayalçın, 1988, 207).

8. yönerge ile sağlıklı bir karşılaştırma ülkemizdeki üç ayrı denetim mekanizması ile tek tek yapılırsa daha yararlı olacaktır.

F. Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması:

Denetim anlamı ve kapsamı açısından gerek Türkiye'deki 3 ayrı uygulama arasında, gerek 8. yönergede belirtilen "denetim" anlayışı ile diğerlerinin herhangi biri arasında tam bir beraberlik yoktur. Bir bakıma 8. yönergede sözü edilen denetimin Türkiye'de 3 ayrı kurumun öngördüğü denetimlerin kısmi bir sentezi sayılabileceği söylenebilir.

1) Sekizinci Yönergeye Göre Bağımsız Denetim

Bu yönergede bağımsız denetimden kastedilen "hesapların denetlenmesi ve yönetim raporları ile bu raporların dayandırıldığı hesaplar arasında mutabakat arama" olduğu anlaşılmaktadır. (Bölüm 1, madde 11) Aynı maddede denetimin topluluk mevzuatınca zorunlu görülen ölçülerde yapılacağı vurgulanmaktadır. Denetçi ve denetim kuruluşları açısından Türkiye'deki 3 ayrı uygulamanın hem birbirleri ile hem A.T. 8. yönergesinde belirtilen konularda farklılıklar vardır. (Ed. Çakıcı, 1991, 167)

8. yönergeye göre denetçiler gerçek veya tüzel kişi olabilirler. Ancak bağımsız denetçi olarak faaliyet gösterebilmeleri için "yetki belgesi" almış olmaları gerekir. Yetki belgesi alabilmek için bir gerçek kişinin;

i)En az üniversiteye girecek düzeyde tahsil görmüş olması,

i i)Teorik bir öğrenimden geçmesi,

i i i)Uygulama formasyonu sağlayan ve üç yıldan az olmayan çalışmalar yapması ve bunun en az üçte ikisinin yetki belgeli kişi yanında geçmiş olması,

i v)İki sahfalı bir mesleki yeterlilik sınavından geçmesi,

v)Şerefli olması ve belgelerin yasal denetimiyle bağdaşmayan hiçbir işte çalışmıyor olması gerekir.

2) Bankalar Kanununa Göre Bağımsız Denetim

Bankalar 3 ayrı denetime tabi tutulmuştur

1) İç Denetim: Bankalar, Genel Kurulun Ticaret Kanunu hükümlerine göre seçtiği murakıplar tarafından denetlenir. (TK 347- 359)

2) Resmi Dış Denetim: Bankalar 1933 yılında yayınlanan 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanununda (m.1) yer alan Yeminli Murakıplar tarafından denetlenir.

3) Yarı Resmi Dış Denetim: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu'nda 3098 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre 1.1.1987 tarihinden itibaren bankalar "mali durumların denetiminin ve gözetiminin sağlanması amacıyla Başbakanlıkça belirlenecek Bağımsız Denetim Kuruluşlarınınca hazırlanacak denetim raporlarını" Merkez Bankasına vermek zorundadırlar. (m.43 f3, Cezai Müeyyide m.68a)

Bankalarla ilgili Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ait 2 tebliğ yayınlanmıştır.

1) İlk tebliğ 16.1.1987 tarihinde ilgili Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanmış olup "Bağımsız Denetim Kuruluşları" ile ilgilidir.

2) 24.2.1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası tarafından yayınlanan ikinci tebliğ "Banka Denetimleri" ile ilgilidir.

Bu yasaya göre gerçekleştirilen denetimin, bankalarla sınırlı kaldığı için 8. yönergede bahsedilen denetimden daha dar kapsamlı, buna karşılık hem muhasebe hem de yönetim denetimi niteliği taşıdığı için ondan daha geniş kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. (Ed. Çakıcı, 1991, 167)

16. 1.1987 tarihinde yayınlanan ilk tebliğde Türkiye'de faaliyette bulunacak Bağımsız Denetim Kuruluşlarınının 50 milyon TL.'si ödenmiş asgari 100 milyon TL. esas sermayeli Anonim Şirket şeklinde kurulmaları (m.5), ilgili bakanlıktan faaliyet izni alınmış bulunmaları (m.4), denetim elemanlarınının Genel Müdür ve yardımcılarının... formasyonu ve deneyim süresi bakımından asgari şartlara sahip bulunmaları, bir denetim kuruluşunda en az 10 denetim elemanı bulunması şartları konulur .ştur.

Yönetmelikte ağırlığın denetçiye değil denetim kurumlarına verildiği görülmektedir. Bu yaklaşım SPK'nın düzenlediği denetimle ilgili yapılanmada da görülmektedir.

Bankalar, Bakanlıkça yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi'ndeki bir kuruluşu her takvim yılı başında görevlendirecekler (m.7), bu kuruluşlarca hazırlanacak denetim raporları Nisan ayı sonuna kadar ilgili bankaya ve Merkez Banka'sına gönderilecektir. (m.8) (Karayalçın, 1988, 219)

Denetim raporu esas itibariyle, bilanço dönemiyle ilgilidir. Denetim sırasında bilanço döneminden sonra mali bünyeyi olumsuz etkileyecek önemli değişiklikler tespit edilirse bunların da raporda yer alması gerekir. (m. 1 e, b) (Karayalçın, 1988, 221)

3) Sermaye Piyasası Kapsamında Denetim:

2499 sayılı SPK kapsamında denetim, değerleri sermaye piyasasında işlem gören ortaklıkların, aracı kurumların ve yatırım fonlarının "hesap ve işlemlerinin" yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. (R.G. 13.12.1987/19663, m.5)

Bu denetleme mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılır. (12.12.1987 tarihli yönetmelik m.4)

Bu denetim ortaklık ve yardımcı kuruluşların işlem ve hesaplarının vergi konuları yönünden incelendiği anlamına gelmez. (18.6.1988 tarihli tebliğ, Seri x, No: 4)

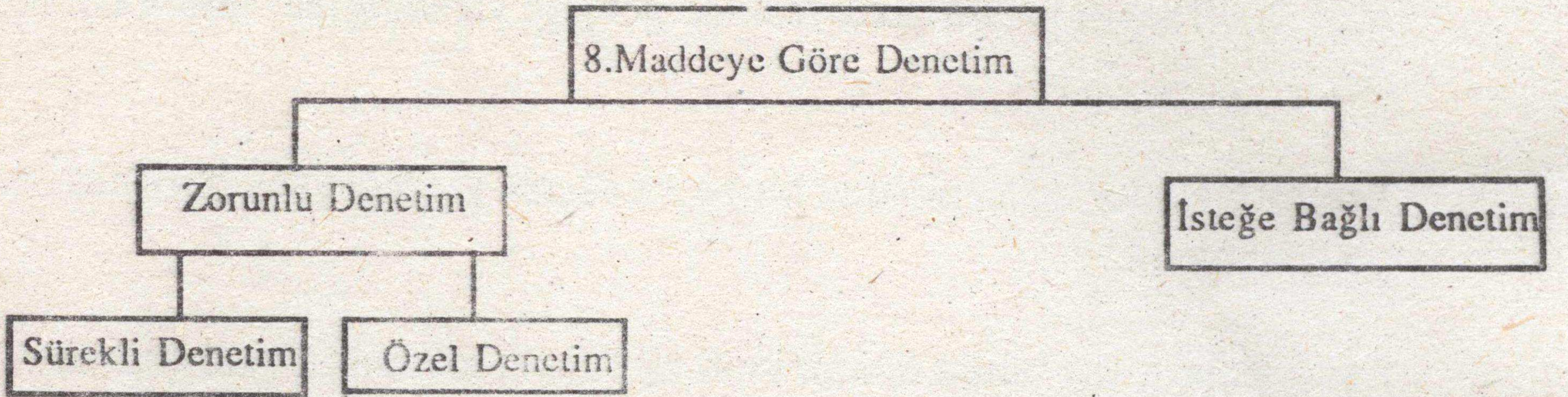
Bu yönetmeliğe göre, tıpkı bankalarla ilgili denetim mekanizmasında olduğu gibi, esas olan "Denetim Kurumları"dır. Denetçi bu kurumda çalışan kişidir.

2499 sayılı kanuna göre denetçiler kademelendirilmiştir. Bu kademelendirme "bağımsız denetim kurumu içi" kademelendirilmiştir. Bu kademeler sırasıyla:

- 1- Stajyer bağımsız denetçi
- 2- Bağımsız denetçi yardımcısı
- 3- Bağımsız denetçi
- 4- Bağımsız kıdemli denetçi
- 5- Bağımsız baş denetçi

Bu ünvanların kazanılması için ilk koşul üniversite mezunu olmaktır. Bunun yanında çeşitli kademeler için belirli çalışma süreleri, meslek içi eğitim ve denetim firması içinde veya birkaç denetim firmasının birlikte açacakları bir yeterlilik sınavı... aranan koşullardandır.

Denetleme Çeşitleri:



Sürekli denetim, denetime tabi kurumların her yıl yapılacak denetlenmesini ifade eder. Özel denetim ise bazı hallerde yaptırılması zorunlu olan denetimdir. (Birleşme, devir, katılma ve tasfiye hallerinde, borçlanma senetleri ihracında, halka arz için yapılan başvurularda.) (Karavallı, 1988, 227)

Denetleme Sözleşmesi:

Bağımsız denetleme kuruluşu ile denetlenecek kurum arasında, süresi en az 2 en çok 4 hesap dönemini kapsayabilecek, içeriği yönetmelikte belirtilmiş yazılı sözleşme yapılır. Dört hesap döneminden sonra sözleşmenin listedeki başka bir denetleme kuruluşu ile yapılması gerekir.

Denetleme Çalışmaları:

1- Denetlemenin planlanması

2- Denetleme programının yapılması

3- Müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyi, işlemediğinin değerlendirilmesi

4- Yeterli miktarda kanıt toplanması

5- Bu kanıtların değerlendirilmesi (m 10-13)

Denetleme Raporu:

Denetleme sonunda hazırlanacak rapor olumlu, olumsuz veya şartlı olabilir:

Olumlu Rapor: Denetlenen kurumun mali durumunun veya faaliyet sonuçlarının 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıttığının tasdik edilmesidir.

Olumsuz Rapor: Mali tablolar bir bütün olarak gerçeği yansıtmıyorsa olumsuz rapor düzenlenir.

Şartlı Rapor: Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların bulunması halinde düzenlenir.

4) 3568 Sayılı Muhasebe Yasası Kapsamında Denetim

Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi çalışmalarının ve bu konudaki tartışmaların 50 yılı aşan bir geçmişi vardır.

Türk hukuk, ekonomi ve vergi hayatı bakımından, pek önemli olan bu mesleği düzenleyecek tasanların en aşağı 36 yıl (1949-1985) T.B.M.M.'de kanunlaşmamasının çeşitli sebepleri vardır. (Karayalçın, 1988: 208).

Bu alandaki bilgi birikiminin yetersizliği, işletmelerde ciddi bir hesap düzeninin ve denetiminin oluşmasını istemeyen bazı iş çevrelerinin dolaylı ve kapalı direnci, maliyecilerin mahkemelerde temsil yetkisi konusunda ısrarlı olmaları karşısında hukukçuların, özellikle avukatların ve baroların tepkisi, mesleğin kanunla düzenlenmesini gerektiren başlıca sebeplerdir. (Karayalçın, 1988: 209)

Bu sebepler yanında muhasebeler ile maliyeciler arasındaki ve bunların kendi aralarındaki menfaat çatışmaları ve çatışan menfaatler arasında bir uzlaşma zemini bulunamaması uygulama bakımından, yukarıda belirtilen sebepler kadar önemlidir. Meslekte ağırlığın muhasebe de mi, maliye ve vergi de mi olduğu muhasebecilerle maliyeciler arasında temel tartışma konusudur. Mesleğin temelini muhasebe oluşturduğu, vergi konuları ve diğer konular bu mesleğin sadece bir yönü ile ilgili olduğu halde maliyeci bürokratlar bu konuda etkili olmuşlar, mesleğin adı konulurken "muhasebe uzmanlığı" değil "Mali Müşavirlik" terimi tercih edilmiştir. (Karayalçın, 1988: 210)

6.6.1984 tarihinde Hükümet tarafından T.B.M.M.'ne sunulan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik, ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı ve bu konudaki kanun teklifini Adalet Komisyonu, raporunu ve kabul ettiği metni T.B.M.M. Başkanlığına sunmuştur. Bu yasa ile ilgili bir çok değişiklikten sonra nihayet, muhasebenin bir meslek olarak ortaya çıkarılması 1.6.1989 tarihindeki "Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) Kanunu" ile mümkün olmuştur.

3568 sayılı yasa, 8. yönergedekinden bir bakıma daha geniş 'a, samlı bir meslek ortaya çıkarmıştır. 8. yönerge mmuhasebe denetimi niteliği ağırlıklı bir denetim mekanizmasını şekillendirdiği halde, 3568 sayılı yasa muhasebeciliği, muhasebe denetimini ve bir tür vergi ajanlığını da konu edinmektedir. Denetim alanı olarak da vergi mükellefi bütün kuruluşu kapsamaktadır.

Yasada denetim, "mesleğin konusu" başlığı altında ikinci maddede belirlenmiştir.

i) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu (3568: 2/A)

a- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin yasa ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, K/Z tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c-Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

SM konusu yalnızca yasanın 2/A maddesinin a bendi ile sınırlı tutulmuştur. SMMM konusu ise a,b, c bentlerinde belirtilen görevleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

i i) Yeminli Mali Müşavirliğin Konusu (3568: 2/B)

a- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuata ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

b- Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

c- Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Kanunun 12. maddesi YMM'in 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 edeceklerini hükme bağlamaktır.

d- Ayrıca "ilgili mevzuat ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve diğer resmi makamlarca verilecek görevleri yapmak" da YMM'lerin görevleri arasında sıralanmıştır.

Öncekilerin aksine 3568 sayılı yasa esas itibariyle "mesleği" konu edinmektedir. Mesleğin icrası için örgütlenme kişisel karar (şirket kurma, şahsen çalışma gibi) meslek mensubunun isteğine bırakılmıştır. Meslek, meslek odaları ve odalar

birliği kanalıyla standardize edilme ve korunma yoluna gidilmiştir. (Ed: Çakıcı, 1991, 174)

5) 3568 Sayılı Yasanın Amacı

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslek standartları gerçekleştirmek üzere SM, SMMM ve YMM, mesleklerinin ve hizmetlerinin esaslarının düzenlendiği vurgulanmaktadır (3568 sayılı yasa, md. 1).

3568 sayılı yasaya göre meslek ünvanı almış kişilerin 8.1.1992 tarihi itibarıyla belge alanların dökümü şöyledir:

| | 30.8.1991 tarihi itibarıyla | | | 30.8.1991-9.1.1992 | |
|-----|-----------------------------|---------|--------|---------------------|------------|
| | Serbest | Bağımlı | Toplam | Arası Belge Alanlar | Genel Top. |
| SM | 10400 | 5197 | 15597 | 1007 | 16597 |
| SMM | 4756 | 3497 | 8230 | 409 | 8639 |
| YMM | 423 | 1464 | 1887 | 10 | 1897 |

(İzmir SMMM Odası Aylık Bült, s: 19, Şubat 1992)

6) Meslek Odaları, Odalar Birliği.

i) SMM ve YMM Odaları (3568 sayılı kanun, md. 14-15)

Kanuna göre odanın başlıca genel amaçları şöyle sıralanmaktadır.

1- Mesleki alanda çalışmalar yapmak, mesleğin gelişmesini sağlamak.

2- Meslek onurunu ve üye haklarını korumak.

3- Mesleğin uygulanması ile ilgili normları geliştirmek, eğitim ve kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki eğitimin gelişmesine katkıda bulunmak.

4- Üyeler arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemek.

SMM ve YMM Odaları, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde mes-

lek kuruluşlarıdır. Bölge içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Odalar kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirmekle tüzel bir kişilik kazanır. Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar.

ii) Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği (3568 sayılı kanun, md. 25- 29)

SMMM ve YMM'e ait bütün odaların katılacağı Türkiye SMMM ve YMM'ler Odaları Birliği kurulur.

Birlik tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birliğin görevleri:

1- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.

2- Meslek mensuplarını.. menfaatlerini, mesleki ahlak ,düzen ve geleneklerini korumak.

3- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.

4- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.

5- Bu kanuna göre çıkartılacak yönetmelikleri hazırlamak.

6- Milli ve milletlerarası kuruluşlara (mesleki) üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.

7- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen görevleri yerine getirmek.

8- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

III) TÜRKİYE UYGULAMASININ AT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye'de bağımsız denetçi niteliği konusunda 3098, 2499 ve 3568 sayılı yasalar birbirinden hayli farklı koşullar getirmiştir. Bununla beraber söz konusu yasalara dayalı uygulamaların adeta çıkış tarihlerine göre bir gelişmeyi ifade ettik-

leri söylenebilir. Örneğin Bankalar Bağımsız Denetçisi için "Denetimi yapacak yeterlikte" olması vurgulanırken bunun için bir sınav gereksiniminden açık bir şekilde bahis yoktur. Buna karşılık, daha sonra uygulamaya geçilerek SPK Bağımsız Denetiminde, denetçilerin denetim kurumu içinde bir sınavla da desteklenen başarı değerlendirilmesi sistemi geliştirilmiştir.

Mali müşavirlik müessesesinde ise, ülke çapında ve meslek odalarınca düzenlenecek ciddi bir sınav sistemi geliştirilmiştir. Bu tür bir gelişme işareti meslekte kademeleştirmede de rastlanılmaktadır. SPK'nın getirdiği sistemde denetim kurumu içi düzeyinde olmak üzere denetçilik mesleğinde kademeleşme başlatılmaktadır. Bu durum mali müşavirlik mesleğinde ise adeta ayrı meslekler gibi bir sınıflandırma şeklinde görülmektedir ve her kademe ulusal düzeyde sınav koşulu (belli sürelerde fiilen çalışma koşulu yanında) getirilmiştir. (Ed: Çakıcı, 1991, 170)

Mali müşavirlik için saydığımız koşulların hemen hepsinin A.T. 8. yönergesinde mesleğe kabul için sayılan koşulları fazlasıyla karşıladığı görülmektedir.

IV) MESLEK YASASINA GETİRİLEN ELEŞTİRİLER

Ülkemizde 57 yıllık bir aradan sonra A. T.'ye girebilmek amacıyla çok acele çıkarılan ve temelde "Muhasebecilik Yasası" olarak beklenen yasa uygulamaya konulduğunda mesleği üçe ayırarak bazı eşitsizliklere sebep olmuştur. Serbest muhasebeciler ile SMM'ler arasında farklı uygulamaları ortadan kaldırmak, eşitliği sağlayabilmek konusunda 1.3.1989 tarihinden önce sahip olunan Müktesap hakların korunması ve öncelikle iki grup arasındaki eğitim farkının kademeli olarak giderilmesi gerekmektedir. Bu konuda YÖK'ün mesleki orta eğitim çıkışlı kamu görevlisi meslek mensuplarına verdiği ön lisans düzeyindeki eğitim olanakları örnek alınarak benzer uygulamaların, SM'lere de sağlanması için bütün Oda ve Birlik Yönetim Kurulu Başkanlıklarına Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na ve nihai karar mercii olan YÖK Başkanlığı'na başvuruda bulunulmuştur.

Fakat başvurular bireysel nitelikte olduğu olduğu için YÖK tarafından geri çevrilmiştir. Bu nedenle gerekli eğitim hakkının kazanılabilmesi için ilgili bulunan Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın ilgililerle gerekli protokolü yapıp, mesleki ön lisans düzeyindeki eğitim olanağını sağlaması gerekmektedir.

Meslek Yasası'na getirilen diğer bir eleştiri de yönetmeliklerle ilgilidir. Mesleğin fonksiyonel etkinliğe kavuşturulmasında çok büyük öneme sahip olan yönetmeliklerin tekrar düzenlenmesine ilişkin çalışmalar Odalar Birliği tarafından başlatılmıştır. Yönetmelikler yeniden düzenlenirken şu temel noktalar dikkate alınmalıdır:

A) 3568 sayılı yasa ile ilişkileri yönünden:

a- Yönetmelikler, yasa ile çelişmeden, anlamına yönlendirilmelidir.

b- Yeni düzenlemeler, yasada doğan boşlukları doldurabilmelidir.

B) Uluslararası ve A.T.'nin Standartları yönünden uyumu:

a- Mesleki standartların uluslararası benimsenen ortak standartlara ve A.T.'nin 8. yönergesi ile saptanan şartlara uyumu sağlanmalıdır.

b- Ülke standartlarının tek standart içerisinde, tek meslek standardı düzenleyecek kapasitede olması sağlanmalıdır.

C) Bilimselliğe oturtulması yönünden:

a- Yüksek öğretim kurumlarının bu hazırlıklara doğrudan katılımları ve katkıları sağlanmalıdır.

b- Kısa vadeli çözümler yerine bilimselliğe bağlı kalınmalıdır.

D) Örgütlenme yönünden:

a- Odaların örgütlenmesindeki tıkanıklığın önünü açacak yapıya kavuşturulmasına önem verilmelidir.

b- Mesleki birlik ve dayanışmayı sağlayacak örgütsel prensipler sağlanmalıdır. (İzmir SMMM Odası Aylık Bülteni, sayı: 10, 18)

Vergi olayları ile ilgili olarak getirilen diğer bir eleştiri ise yasa ile YMMM'ye bir çok görev verilmiş olmasının planlanmış olmasıdır. Ancak, bakanlıkça tebliği çıkartılmadıkça YMM'ler ilgili konu ve belgelerle ilişkili olarak tasdik işlemi yapamazlar. Gerçek yasa gerçek ilgili yönetmeliklerde YMM'nin mu-

hasebe ile ilgili defter tutamayacakları ve muhasebe bürosuna ortak olamayacakları hükme bağlanmıştır.

YMM'ler 3568 sayılı yasanın 12. maddesine göre, yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle biplikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu madde YMM'ye büyük sorumluluk yüklemektedir.

V- MUHASEBECİLİK MESLEĞİ VE DENETİM KONUSUNDAKİ SON GELİŞMELER

A- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Muhasebe mesleği alanında son dönemde yaşanan en önemli gelişmelerin başında 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılı başında uygulamaya giren Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı gelmektedir.

Bu düzenleme, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Bu düzenlemede, muhasebe usul ve esasları beş bölüm halinde açıklanmıştır:

- 1- Muhasebenin Temel Kavramları
- 2- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- 3- Mali Tablolar İlkeleri
- 4- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- 5- Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen hesap planı

çerçevelerine muhasebe kurallarına dayanarak elde edilen mali tabloların içerdiği bilgilerin sağlıklı ve anlaşılabilir nitelikte olmasına hizmet edecektir. Çağdaşlaşma ve kalkınma mücadelelerinin içinde olan ülkemizin ekonomik kalkınma politikalarının saptanmasında; milli gelirin hesaplanmasında; sermaye piyasasının gelişmesinin yurt kalkınmasında önemi yadsınamaz; bu ve benzeri sorunlar başta olmak üzere ekonominin temel konularında devletin ilgili birimleri, ilgi duyan kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenmesi ve yönetilmesinde tek düzenliğin sağlanmasında sayısız yararları olmasının yanısıra, Tekdüzen Hesap Planı uygulamasının maliyenin ve meslek üyesinin iş yükünün azalmasına ve kolaylaşmasına da hizmet edeceği gerçeği ortadadır. (Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, 1993, Sunuş)

B-Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkilerinde Yapılacak Genişletmeler

1993 yılı sonuna kadar, YMM'lerin Meslek Yasası'nda belirtilen yetkilerin de birtakım genişletmeler yapılmıştır. Bunlar üç grupta toplanabilir:

1- 3568 sayılı meslek yasası'nın 12. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" hükümleri uyarınca "yatırım indirimi ile ilgili işlemler" YMM'lerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. (Resmi Gazete No: 21481, Resmi Gazete Tarihi: 30.1.1993)

Tasdik kapsamına alınan Yatırım İndirimi İşlemleri: Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, Yatırım Teşvik Belgesi'ne bağlı olan ve proje tutarları toplamı 2.500.000.000.- TL.'ni aşan yatırımları nedeniyle, yıllık beyannamelerinde fiilen yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını Yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunluluğu geliştirilmiştir.

Kurumların, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanılmak üzere ayırdıkları "finansman fonu"na ilişkin işlemleri de yatırım indirimi işlemleri kapsamındadır.

2- Yukarıda adı geçen 2.1.1990 tarihli yönetmeliğin 7-C/ B maddesi ile de iade hakkı doğuran işlem ve belgeler tasdik kapsamına alınmıştır. (R.G. No: 21553 R.G. Tarihi: 15.4.1993).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/ a, b maddesinde yer alan işlemler neticesinde doğan KDV iadeleri ve/veya mahsupları teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan "mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile bunların tadili, onarım ve bakım şeklinde ortaya çıktıktan teslim ve hizmetler" ve "deniz ve hava taşımaları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere"e ilişkin istisna uyarınca yapılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilemeyen KDV, aynı kanunun 32. maddesi gereğince ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 53/ 3 nolu maddesi çerçevesinde mükelleflere iade edilmektedir. İade ile ilgili hususlar KDV Genel Tebliği ile açıklanmaktadır.

3- Katma değer vergisi kanununun 29/2 maddesine göre, aynı kanunun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vengi nispeti indirilen sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olan KDV iadeleri YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir. Temel gıda maddeleri, KDV kanununun 28. maddesine dayanılarak 31.12.1992 tarih ve 21452 sayılı R.G.'de yayınlanan 92/ 3896 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmiştir.

4- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 11 ile, 1. 1. 1994 tarihinden itibaren YMM'lerce yapılacak tasdik hizmetlerine ilişkin YMM'lik tasdik sözleşmelerinin düzenlenmesi ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmesinde aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulacaktır.

a- Mükellefin ilgili dönem hesapları vergi incelemesine alınmış ise, söz konusu vergi incelemesi tamamlanmadan, inceleme dönemi ve inceleme kapsamındaki konularla ilgili olarak YMM'lik tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu düzenlenmeyecektir.

b- İptal edilen sözleşmeler iptal tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde iptal gerekçesi ile birlikte Bakanlı'ğa bildirilecektir.

c- Tasdik sözleşmelerinin bir örneği YMM'lik tasdik raporuna eklenecektir.

d- Bu tebliğin ekine uygun olarak düzenlenecek "Tasdik Sözleşmesi'nin I. bölümünde yer alan "Tasdik Konusu" başlıklı sütun aşağıdaki gibi kodlanacaktır:

01. İhracatta KDV Belgesi
02. Yeniden Değerlenme
03. Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi
04. Vakıf Muafiyeti
05. Kurumlar Vergisi İstisnası
06. Uluslararası Taşımacılık KDV İadesi
07. Yatırım İndirimi
08. Araçlara ilişkin KDV İstisnası
09. Temel Gıda Maddelerinde KDV İadesi

C- Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

İşletmelerde çıkarılacak finansal tabloların ve uygulanacak yöntemlerin "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" ne göre yapılması, mevzuata ve kuralara uyması zorunludur.

Muhasebe standartları uygulamada tekdüzeni sağlayan, uyulması zorunlu ilkelerdir. Muhasebe standartlarının olmaması halinde üçüncü şahısların işletme ile ilgili faaliyetlerinden doğru ve güvenilir bilgi alamayarak yanlış yatırımlar yapmasına sebep olacaktır. Kamuoyunda işletmelere olan güven sarsılacak, ekonominin çökmesine neden olacaktır. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde Muhasebe standartlarına büyük önem verilmiş, standartları oluşturulacak kurumlara her türlü destek sağlanmıştır.

İngiltere'de ACS (Accounting Standards Committee)

Fransa'da CNC (Comsail National de la Comptabilite)

ABD'de FASB (Finacial Accounting Standarts Board) gibi kuruluşlar, kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemenin yanısıra uluslararası standartların da belirlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Çok Uluslu Şirketlerin çoğalması, devletler arası ekonomik işbirliğine (AT) gidilmesi Uluslararası Muhasebe Standartları'nın da belirlenmesini zorunlu kılmıştır.

Ülkemizde de gerek ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak gerekse uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak amacıyla yıllardır Maliye Bakanlığı, SPK, Merkez Bankası ve üniversiteler tarafından çalışmalar sürdürülmüştür.

1989 yılında 3568 sayılı Meslek Yasası çıktı. Bu kanunla kurulu Odalar Birliği (TÜRMOB) oluştu ve yasanın amaçlarında "Muhasebe mesleğinin geliştirilmesi, kuralların belirlenmesi "TÜRMOB" un asli ve zorunlu görevleri arasında sayılmıştır.

Ancak Ocak 1993 yılında Dünya Bankası'nın ülkemize yönelik hazırladığı muhasebe raporunda "TSE, Türk Muhasebe Standartları'nın hazırlanması ve geliştirilmesinden sorumlu olmalıdır" ibaresi yer almaktadır. Ancak bilindiği gibi TSE, ülkemizde üretilen emtiaların standartlarını belirleyen bir kurumdur. Muhasebe mesleğini düzenleyen bir yasanın (3568 sayılı yasa) ve bu yasanın oluşturduğu Odalar ve Odalar Birliği'nin (TÜRMOB) varlığı nedeniyle muhasebe standartlarını TSE gibi bir kuruluşun belirlemesinin ne kadar doğru olacağı tartışmaya açıktır.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında meslek örgütünün önemli bir rolü olmalıdır. Pek çok gelişmiş ülkede meslek örgütleri, standartların oluşmasında kilit rol üstlenmişlerdir. Meslek elemanları hemen her yerde standart oluşturma komitelerinde etkin görevdedirler. Çünkü uygulama büyük ölçüde meslek elemanları tarafından izlenmektedir.

Ülkemizin içinde bulunduğu yapısal koşullar ve ticaret, muhasebe ve denetim konusundaki yasaların birden fazla olması (Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, 3568 Sayılı Kanun) nedeniyle muhasebe ve denetim standartlarının tüm kamuoyunu ilgilendiren bir konu olarak Maliye Bakanlığı, SPK, TÜRMOB ve diğer ilgili birimlerin katılımıyla oluşan bağımsız, formal bir kurul tarafından yapılması düşünülmüştür. Bu kurulca oluşturulacak standartlar asgari bir çevreyi

verir. SPK kamuoyu aydınlatma görevini, Maliye Bakanlığı vergiyi izleme görevini, diğer yetkili birimlerde kendi görevlerini uygulama bağlamında "Muhasebe Standartları Kurulu'nca konulan çerçeveyi geliştirme olanağına sahip olur.

İşte bu nedenle son Vergi Usul Kanunu tasarisında "Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" kurulması hükmü getirilmiştir. Kurul ilk toplantısını 9.1.1994'te Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın başkanlığında Maliye Bakanlığı'nda yapmıştır. Elli üç kişiden oluşan bu kurulun ilk toplantısında sekreteryaya oluşturulmuştur. Kurulun ana görevi, tesbit edilen 29'u muhasebe ve biri denetim standardı olmak üzere 30 standart oluşturmaktadır.

D-Dünya Bankası'nın "Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" Konulu Raporu

Bu rapor, Dünya Bankası tarafından son yıllarda muhasebe, finansal raporlama ve denetim sektörlerinde meydana gelen değişikliklerin önemini ve sonuçlarını Türkiye Cumhuriyeti'ne sunmak amacıyla hazırlanmıştır. Ayrıca söz konusu gelişmelerin başarı ve faydalarının sürebilmesi için muhtemel stratejiler ve faaliyetler ile ilgili öneriler sunulmaktadır. Bu öneriler, özellikle, söz konusu sektörün, Avrupa ekonomik faaliyetlerine ve çeşitli muhasebe ve denetim mevzuatına sahip Avrupa topluluğu'na daha yaygın katılımını sağlayacak değişikliklere cevap verebilmesini sağlayacaktır. Raporda, Dünya Bankası ve Hükümetin, Dünya Bankası kaynaklı projeler için finansal raporlama ve denetim düzenlemeleri üzerine öneriler de sunulmaktadır.

Bu rapor, Türkiye'deki muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetleri sektöründeki mevcut durumu ve kamu ve özel sektörle ilişkisini gözden geçirmektedir. Kamu ve özel sektördeki ve genel olarak meslekle ilgili kişi ve kuruluşların görüş ve önerileri incelenerek özellikle belli kuruluş ve aktivitelerle ilgili stratejik hareketlerin ve önerilerin uygun bulunduğu durumlarda, daha güç problemleri ortadan kaldırabilecek bir strateji önerilmiştir. Rapor aynı zamanda 1956 Türk Ticaret Kanunu (muhasebe ve denetimle ilgili kısımları) ve 1989 yıl ve 3568 sayılı SM, SMMM, YMM'lik kanunu ile ilgili önerileri ve incelemeleri gözden geçirmektedir. (Dünya Bankası Raporu, 1993, s.2).

1992 yılı sonunda muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerini sunan üç profesyonel grup arasındaki görüş farklılıkları mesleği tehdit eden bir

takım sorunlara neden olmaktadır. Söz konusu sorunlar aşağıda sıralanmıştır;

a- Hükümetin, 2000 yılına kadar mesleğin gelişimini dengeli bir şekilde özendirerek en uygun bakanlık, bölüm ve birimi belirleyememesi.

b- Genel kabul görmüş ulusal muhasebe ve denetim standartlarının ve bu hizmetlerin gelişmesi için yurt çapında sorumlu olan otoritenin belli olmaması.

c- TTK'nun yetersizliği nedeniyle muhasebe ve denetim hizmetlerine olan talebin yeterince artmaması.

d- 3568 sayılı SM, SMMM, YMM Kanunu ile mesleğin ve mesleki faaliyetlerin bölünmesi.

e- Özellikle denetimde mesleki eğitim ve tecrübenin yetersizliği.

f- Kamuya ait teftiş, denetim ve izleme sistemlerinin gereğinden fazla gelişiyor olması ve Hükümet'in de bu hizmetlere olan güveninin artması. Ancak ekonomi büyüdükçe, söz konusu talebin karşılanması, yeterli sayıda eğitilmiş personel eksikliği ve finansman yetersizliği nedenleriyle güçleşeceğinden; denetim ve tasdik hizmetlerinin, özel sektöre devredilerek Devlet'in uzmanlarının bu hizmetlerin kalitesini izlemeleri ve kontrol emelleri mesleğin sağlam temellere oturtulması açısından faydalı olacaktır.

Dünya Bankası raporunda yukarıda sayılan sorunlara cevap verebilecek entegre bir paket önerilmektedir; (Dünya Bankası Raporu, 1993, s.4)

a- Hükümet, muhasebe tasarılarının yönetimden ve Türk Ticaret Kanununun geliştirilmesi ve yönetiminden sorumlu olacak en uygun yetkili merci veya mercilere yol gösterecek bir Komisyon atamalıdır.

b- Sayıştay, Türk Genel Denetim Birimine dönüştürülmelidir.

c- Türk standartları Enstitüsü, Türk Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve geliştirilmesinden sorumlu olmalıdır.

d- Kamuda muhasebe denetim ve teftiş alanlarında çalışan devlet memuru adayların diğer konuların yanı sıra muhasebe ve denetimi de kapsayan SMM'lik sınavına girmeleri gereklidir.

e- SMMM ile YM'ler arasında kanundaki farklılıklar ve bu saygın mesleğin birliğini zedeleyen ayrı Oda ve Birlikler de ortadan kaldırılmalıdır.

f- Birlik, 1994-2000 yılları arasında aşamalı olarak yedi yıllık bir program ile denetim firmaları ve denetçilerin ücret karşılığı olarak diğer denetim firmalarını incelemelerini ve buna bağlı olarak da mecburi sigorta yükümlülüğünü getirmelidir.

g- Maliye Bakanlığı, vergi incelemesi ve denetimin özel sektöre aktarılması işlemini hızlandırmalıdır.

h- Ulusal hesap planının ekonomiye zarar verebileceği kabul edilmelidir.

V- SONUÇ

Avrupa Topluluğu 1992 yılı başından itibaren kendi üye ülkeleri içerisinde tek tip bir Muhasebe Hukuku düzenlemesine geçmeyi hedeflemiştir. Bunun temel nedeni, üye ülkelerin ticari işlemlerinin kayıtlar intikali konusunda tek tip belge kullanmalarını sağlamak, belli muhasebe planlarını oluşturmak ve muhasebe raporlarına standardizasyon sağlamaktır.

Ülkemizde meslek henüz yeni yasal düzenleme çerçevesine alınmıştır. Açıklandığı gibi, Türk uygulamasında biri SPK ve bankalar bağımsız denetim mekanizmasının, diğeri 3568'in getirdiği olmak üzere denetim faaliyetlerinin 2 ayrı grupta toplanabileceği görülmektedir. Bunlarda üst düzeyde standartta birleşmeye doğru bir gidiş vardır. Bu gelişme gerek SPK, gerekse Merkez Bankası tarafından daha da hızlandırılmalı ve daha yüksek standartlar taşıyan 3568 sayılı yasa çerçevesinde birleştirilmelidir.

Bu gelişme tamamlandığında, A.T.'nin 8. yönergesinde öne sürülen standartlar, herhalde daha da yüksek bir kısmıyla karşılanmış olacaktır. Ayrıca mesleğin uluslararası uygulamasında, müttekabiliyet (karşılıklık) ilkesine dikkatle sarılmakta ve karşı taraftan kesin uygulama olanağı yaratılmadıkça Türkiye'de de uygulanmasına izin verilmemesinde büyük yarar vardır.

Diğer bir önemli nokta, mesleki basamağın ilk adımı olan serbest muhasebecilik mesleğinin yapımı sırasında, meslek elemanlarına ünvanlarının gereği olan yetkilerin verilmesi ile ilgilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 3568 sayılı

yasanın kendisine verdiği olanaklardan azami yararı sağlayıp, vergileme bakımından idarenin yükünü hafifletmesi için acil olarak aşağıdaki koularda karar alınması gerekmektedir.

- YMM'lerin tasdik konuları genişletilmelidir.

- Kaçak muhasebecilerin devre dışı kalmalarını sağlayacak mekanizmalar geliştirilmelidir.

- Şirketlerde kadrolu olarak bağımlı çalışan muhasebe elemanlarının ve muhasebe müdürlerinin 3568 sayılı yasa kapsamına giren meslek mensubu olmaları sağlanmalıdır.

Görülmektedir ki, mesleğin bütün aşamaları Muhasebe Hukuku'nun varlığı halinde kendisinden beklenen etkinliğe ulaşabilecektir. Önce Muhasebe Hukuk Kuralları'nın toplumda işlerlik kazanması, ardından da mesleğin kamu hukuku açısından korunmak suretiyle etkinleşmesi sağlanacaktır. Ancak bundan sonra muhasebecilik mesleğinin A.T. Standartlarıyla uyumlaştırılması ve A.T.'ye üyelik sürecinde ülkemiz için bir avantaj oluşturması düşünülebilir.

Ülkemizde son dönem içerisinde muhasebenin bir hukuksal çerçeve içerisine oturtulması yönünde uygulamaya konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte Tek Düzen Hesap Planı'na geçilmiş olması, muhasebecilik mesleğine işlerlik kazandırmak ve A.T. ile uyumlaştırmak yolunda atılmış büyük bir adımdır. Bu uygulama ile birlikte mesleği ve denetim konusunu ilgilendiren tüm sorunlar çözülmüş olmakla beraber, uygulamaya getirilen bu tek düzen yönetim işlevinin etkinliğini arttıracak ve bundan sonra atılacak adımları sağlamlaştıracaktır.

SUMMARY

Since the beginning of 1992, the European Community has decided to carry out an arrangement of uniform Accounting Law within its member countries. In our country, accountancy profession has just been taken into legal arrangement laws in validity in Turkey have been studied and these performances have been compared with the standarts which have been proposed in the eighth directive of European Community.

It can be seen that, all the stages of the profession, can only be effective with the presence of Accountancy Law. First, the rules of Accountancy Law must be enforced in the public and then the effectiveness of the profession will be achieved by the means of civil law. The integration of the accountancy profession with E.C. standarts and using it as an advantage in the process of being a member of E.C. can only be thought after this achievement.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan (1992) .; "Vergilemede Serbest Muhasebeci , Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'in Yeri ve Önemi ile 3568 Sayılı Yasa'nın İrdelenmesi", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Aylık Bülteni, Şubat, Yıl: 2, sayı:10, İzmir.
- AKIN, Ahmet (1991) .; "Muhasebecilik Mesleği ve Vergicilikte Etkinliği", İzmir Serbest Muhasebeci MALİ Müşavirler Odası Aylık Bülteni, Kasım, Yıl: 1, Sayı: 7, İzmir.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil (1991).; "3568 Sayılı Yasa ve Anonim Şirketler", Bilanço Dergisi,Eylül, Sayı: 1, Ankara.
- ÇAKICI, Latif (1991).; "Avrupa Topululuğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları- Avrupa Topluluğu'nun Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeleri", Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi.
- KARAYALÇIN, Yaşar (1988).; "Muhasebe Hukuku", Ankara, Sevinç Matbabası.
- KARSLI, Muarrem (1989).; "Sermaye Piyasası-Borsa Menkul Kıymetler", İstanbul, Sermet Matbaası.
- SEVIĞ, Veysi (1991).; "Meslek Fonksiyonel Etkinliğe Kavuşturulmalıdır", Bilanço Dergisi, Eylül, Sayı: 1, Ankara.
- ŞENTURAN, Yavuz (1992).; "A.T. ve Muhasebecilik Yasası", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Aylık Bülteni, Şubat, Yıl: 2, Sayı: 10, İzmir.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Kanunu ve İlgili Yönetmelikler ve Genel Tebliğler, İstanbul Serbest Muhasebeci Muhasebeci Mali

Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim

Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.

TEK, Nergis; SELEK, Seha (1987), "Türkiye'de Denetim İşletmelerinin Genel Görünümü ve Başlıca Sorunları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Ağustos-Kasım, Yıl: 13, Sayı: 49-50, İstanbul.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi", Dünya Bankası Raporu, Washington D.C., Ocak, 1993.

Muhasebe'nin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, TÜRMOB, Ankara. 1993.

