

AVRUPA BİRLİĞİ MÜZAKERELERİ SÜRECİNDE AB 8. YÖNERGESİ KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE DENETİM VE DENETÇİLİK MESLEĞİNİN DURUMU: AB MÜZAKERELERİ GELİŞİM İÇİN BİR FIRSAT MIDIR?

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Dumlupınar Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

Arş.Gör. Tansel ÇETİNOĞLU

Dumlupınar Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Elemanı

Arş.Gör. Niyazi KURNAZ

Dumlupınar Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Elemanı

ÖZET

Türkiye'nin de dışa açılma sürecinde, uluslararası boyutta bir gelişme gösterdiği ve küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim içinde olduğu kesindir. Bu değişimde muhasebe biliminin ve muhasebecilerin üstlendikleri yeni roller ve görevler de bulunmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalardan biri de, Avrupa Birliğinin üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınladığı yönergelerdir. Bu yönergelerden, 4,7 ve 8 nolu yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir.

Çalışmamızın amacı, finansal tabloların bağımsız dış denetimini yapan yetkili denetim elemanları ile yetkili denetleme kuruluşlarının sahip olması gereken mesleki standartlar konusunda, Muhasebe raporlarının yasal denetimini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesi hakkında Avrupa Birliğine üye ülkelerin kanun tüzük ve idari kararlarına uygulanacak düzenleyici hükümleri belirleyen 8. yönergedeki mesleki standartlar ile 3568 sayılı yasa ile yasalaşan muhasebecilik mesleğinin bağımsız dış denetimi ilgilendiren yeminli mali müşavirlik mesleğinin mesleki standartları bağlamında Türkiye’de denetim ve denetçilik mesleğinin gelişiminin incelenmesinde özellikle uluslararası tanınma konusunda sorunların olduğu ve Avrupa Birliği’nin bu konuda bir fırsat olarak algılanması üzerinde durulacaktır.

GİRİŞ

Uluslararası boyutta teknolojik gelişmelerin ve globalleşmenin egemen olduğu ortamda, ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme ihtiyacını artırmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde işletme tarafından işletmeyle ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığı bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı de-

netlenip doğrulanmış bilgi artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir. Denetim sürecinde bağımsız denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonuçlandıran kişidir. Dünyada denetçilik mesleği seçkin bir meslek olarak tanınmakta ve denetçilerin meslek bilgisine ve deneyimine sahip yansız, bilgisini güncelletebilen ve ahlaklı kişiler olmasına özen gösterilmektedir. Denetçilerin bu nitelikleri mesleki standartlar olarak kabul edilmekte ve uyulması zorunlu kurallar olarak algılanmaktadır. İşletme ilgililerine açıklanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir karar verme işlemi “Muhasebe denetiminin veya Bağımsız Dış denetimin” konusunu oluşturmaktadır. Denetim sürecinde bağımsız uzman ve denetçi olarak andığımız kişinin önemli bir işlevi vardır. Denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonuçlandıran kişidir. Yabancı sermayenin özendirilmesi, çok uluslu şirketlerin Türkiye’de daha fazla yatırım yapmaya başlamaları, uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslar arası finansman olanakları, Türk taahhüt firmalarının uluslar arası ihalelerde başarı kazanıp yurtdışında hizmet sunmaları gibi etmenler Türkiye’de bir denetim ortamının oluşumuna ve gelişimine neden olmuştur. Türk şirketleri yurtiçi ve yurt dışından, para piyasalarının

dan, finans kuruluşlarından kaynak sağlama girişiminde buldukça, kendilerinden denetlenmiş, denetimle güvenilirliği kanıtlanmış finansal raporlar istenmiş, durum ise bu şirketleri denetim yapma zorunluluğunda bırakmıştır. Bu gelişmeler sonucu ülkemizde yasal anlamda kurulmamış olan denetim ve denetim düzeni, ekonomik koşulların zorlanması ile ekonominin bünyesinde ortaya çıkmıştır.

Türkiye'nin dışa açılma sürecinde, uluslararası boyutta bir gelişme gösterdiği ve küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim içinde olduğu kesindir. Bu değişimde muhasebe biliminin ve muhasebecilerin üstlendikleri yeni roller ve görevler de bulunmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalardan biri de, Avrupa Birliğinin üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla yayınladığı yönergelerdir. Bu yönergelerden, 4,7 ve 8 nolu yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir.

Çalışmamızda, finansal tabloların bağımsız dış denetimini yapan yetkili denetim elemanları ile yetkili denetleme kuruluşlarının sahip olması gereken mesleki standartlar konusunda, Muhasebe raporlarının yasal deneti-

mini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesi hakkında Avrupa Birliğine üye ülkelerin kanun tüzük ve idari kararlarına uygulanacak düzenleyici hükümleri belirleyen 8. yönergedeki mesleki standartlar ile 3568 sayılı yasa ile yasalaşan muhasebecilik mesleğinin bağımsız dış denetimi ilgilendiren yeminli mali müşavirlik mesleğinin mesleki standartları bağlamında Türkiye'de denetim ve denetçilik mesleğinin gelişiminin incelenecektir.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır.¹ Bunlar 1947 yılında yayınlanan

¹ Carmichael, R. ve Willingham, J. Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice, 5th Edition, Mc Graw-Hill, 1989, s.15

standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.

AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren genel kabul görmüş bu standartlar; 1) Genel Standartlar 2) Çalışma Alanı Standartları 3) Raporlama Standartları olmak üzere üç grup altında toplanmıştır.² Ancak çalışmamız kapsamında, günümüzde son zamanlarda özellikle bağımsız davranma standardında yaşanan önemli gelişmeler nedeniyle ve AB Sekizin Yönergesi maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer aldığı için genel standartlar üzerinde durulacaktır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar, uzman denetçilerin karakterlerini, davranışlarını ve mesleki eğitimleriyle ilgili esasları içerir. Bu açıdan genel standartlara kişisel standartlar adı verilir. Bu bölüme giren standartlar, eği-

tim ve mesleki yeterlik, bağımsız davranma, mesleki özen ve dikkattir.³

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

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 öğretim 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, insan kaynakları, yönetim ve organizasyon gibi işletme konularında ve iktisatla ilgili konularda bilgi sahibi olması görüş alanını genişletir.

² Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Auditing an Integrated Approach, Prentice Hall, Eighth Edition, 2000, s.29

³ Şerafettin Sevim, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması", 1990, C.VIII, S. 1-2, s.198

Denetçi olacak kişinin sadece teorik bilgilerle donatılmış olması yeterli değildir. Denetçi olacak kişinin bu bilgilerini uygulama ile 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.

Bağımsız Davranma Standardı;

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler, bağımsız ve tarafsız olabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bağımsız olma, yönetim, ortaklar ve işletme ile 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 doğru bilgi

sunmuş olduğunu onaylamak için uzman denetçinin görüşüne gereksinim duyarlar. Bu nedenle denetçi, söz konusu taraflar arasında çıkar birliğini kurmada tarafsız ve dürüst olarak denetim çalışmalarını sürdürmelidir. Denetim çalışması her aşamada bağımsız düşünce mantığı içerisinde yürütülmelidir.⁴

Bağımsızlığın, denetim kalitesi ve güvenilirliğinin sağlanması için en önemli unsurlardan biri olduğu söylenebilir. Bağımsızlık standardının ne kadar önemli olduğunu, son dönemde Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan denetim skandalları ve ülkemizde bir çok önemli bankada yaşanan iflaslar daha iyi göstermiş bulunmaktadır. Bu büyük firmalarda yaşanan skandallar sonucu bir önlem olarak 29 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes Oxley Yasası" çıkarılmıştır.⁵

Bu kanunun temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyip kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin arttırılarak yatırımcıların koruma altına alınması-

⁴ Sevim, a.g.e. s.200

⁵ R., Aldhizer, J.Cashell, ve J.Saylor, Internal Auditing "Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act," May-Jun 2003, S.3, s.18

dır. Bu yasa ile özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. Komisyon 22 Ocak 2003 tarihinde "Denetçi Bağımsızlığının Güçlendirilmesi"ne ilişkin kuralları yayınlamıştır. Kanunun "Denetçi Bağımsızlığı" başlıklı ikinci bölümünde bağımsızlığın sağlanmasına ilişkin önemli düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 201. maddesinde "Denetçilerin Görev Alanları Dışındaki Aaliyetler" yani denetçilerin denetim faaliyeti ile birlikte aynı müşteriye vermemesi gereken hizmetler belirtilmiş ve bunlar yasaklanmıştır.⁶

Kanun'un 202. maddesi ise "Müşterinin denetim komitesinin ön onayı"na ilişkindir. 203. madde ise "Denetim ortağı rotasyonu" na ilişkindir ve baş denetçi veya koordinatör ortak ile denetim sürecindeki incelemeden sonraki ortak denetçinin 5 yıllık görev

süresinden sonra değişimini öngörmektedir. Kanun'un 204. maddesinde ise, denetim firmasının denetim komitelerine vermesi gereken denetim raporunun içeriğine ilişkin bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Kanunun 206. maddesi ise, "çıkart çatışmaları"na ilişkin düzenlenmiş olup, bu madde ile, denetimin başlangıcından önceki bir yıllık süre içinde müşteri şirketin denetiminde görev alan denetçilerin, denetlenen şirkette CEO, kontrolör, baş muhasebeci veya finansçı ile bu düzeydeki görevlerde denetimden sonra bir yıl geçmeden çalışmaları çıkart çatışmalarını önlemek amacı ile yasaklanmıştır.⁷

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı;

Denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidir. Denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, yayınlan kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir biçimde uyuyorsa, gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir.⁸ Dene-

⁶ Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, " Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması", 2005, S.9, s.55

⁷ Sarbanes-Oxley Act of 2002. ([http://www.sarbanes-oxley.com/\(18.02.2006\)](http://www.sarbanes-oxley.com/(18.02.2006))), news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf

⁸ Sevim, a.g.e., s.200

tim işlevi sırasında gerekli özen ve dikkatin gösterilmemesi denetimin güvenilirliğini ve kalitesi olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

AVRUPA BİRLİĞİ SEKİZİNCİ YÖNERGESİ İLE BELİRLENEN, AB AÇISINDAN UYULMASI ZORUNLU STANDARTLAR

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen 84/253/ECC sayılı 8. yönerge, Muhasabe raporları üzerinde yasal açıdan denetim yapan denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgilidir.⁹ Bu yönergenin amacı, yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve Avrupa Birliğine üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin sağlanmasıdır.¹⁰ AB'ne üye ülkelere 1988 yılına kadar bu yönerge doğrultusunda gerekli düzenlemeleri yapma süresi tanınmış ve yönerge 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğü girmiştir.

Yönerge ile Avrupa Birliğine üye ülkelerde,

- İşletmelerin finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve dene-

timler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama derecesinde yıllık faaliyet raporlarının yıllık hesaplara uygunluğunu doğrulama,

- Holdinglerini konsolide finansal raporlarının yasal denetimlerini yürütme ve bu denetimler ile AB hukukunun gerektirdiği doğrulama ölçüsünde konsolide konsolide yıllık hesapların, konsolide faaliyet raporlarına uygunluğunu doğrulama, bağımsız dış denetim kapsamı olarak belirlenmiştir.

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

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

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

Yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürütmek

⁹ Official Journal of the European Communities, L. 126, Vol. 27 (12 May 1984) p. 20-26; Türkçe metin için bakınız. Celal Kepekçi-Şerafettin Sevim, "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 54.3.g Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge", Vergi Dünyası Dergisi, 1990, S.111, s. 50-59

¹⁰ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.58

için gerçek kişilerin en az üniversiteye giriş düzeyine (lise mezunu) sahip olmaları ve daha sonra teorik bilgileri geliştiren bir kurstan başarılı olmaları, pratik (stajyerlik) eğitiminden geçmeleri ve devlet tarafından düzenlenen veya tanınan, üniversite bitirme düzeyinde mesleki yeterlik sınavından geçmeleri gerekir.¹¹

1988 yılında Avrupa Birliğine üye ülkelerle alınan ortak bir kararla, yukarıda belirtilen "finansal raporların yasal denetimini yürütmek için gerçek kişilerin en az üniversiteye giriş düzeyine (lise mezunu) sahip olmaları gerekir." İbaresini, "meslek mensubu olacak kişilerin, muhasebe alanında yüksek öğretim diplomasına sahip olmaları gerekir." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.¹²

Mesleki yeterlik sınavı bağımsız denetime ilişkin konularda gerekli teorik bilgi düzeyini ve bu bilgiyi belli konularda uygulama yeteneğini ölçmeli ve bir bölümü yazılı olmalıdır. Sınavın teorik bilgiyi içeren kısmı özellikle aşağıdaki konuları kapsamalıdır.

Denetleme,

- Finansal raporlar analizi ve yorumu
- Genel muhasebe

- Konsolide tablolar
- Maliyet ve yönetim muhasebesi
- İç denetim
- Finansal raporların hazırlanması ile ilgili standartlar ve bilanço kalemlerini değerlendirme yöntemleri ile kar ve zararın hesaplanması yöntemleri
- Yasal denetime ilişkin hukuki ve mesleki standartlar

Denetimle ilgili olduğu ölçüde,

- Şirketler kanunu
- İcra ve iflas kanunu
- Vergi mevzuatı
- Medeni kanun ve ticaret kanunu
- Sosyal güvenlik kanunu ve iş kanunu
- Bilgi ve bilgisayar sistemleri
- Matematik ve istatistik
- Finansal yönetimle ilgili temel ilkeler

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

¹¹ Sevim, a.g.e.s. 201

¹² R.Baker, , A.Mikol, ve R.Quick, ,The European Accounting Review, "Regulation of the statutory auditor in the European Union: A Comparative Survey of The United Kingdom, France and Germany", 2001,10:4, s.763-786.

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.

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.

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 olmaz.

Denetim firmaları adına yönerge kapsamındaki finansal raporların yasal denetimini yürüten gerçek kişiler, yukarıda belirtilen 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 şartı ile ek süre verebilirler.

Bağımsız Davranma Standardı;

Yönerge, finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan bir faaliyeti yürütmeyen ve iyi davranış sahibi kişilere yetki verilmesini öngörmüştür. Ancak finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan faaliyetlerden bahsedilmemiştir. Bu konuda üye ülkelerin,

- Yetki verilen kişilerin denetimi mesleki dürüstlikle yürütmesi için düzenlemeler yapılmasını
- Denetim için yetkili olanlar denetim isteyenden bağımsız değilse denetimin yürütülmemesi için düzenlemeler yapılmasını öngörmektedir.

Yönerge, denetim firmaları adına denetim faaliyetini yürüten gerçek kişi-

lerin de bağımsız olmalarını ve mesleki dürüstlüğü uymalarını öngörmektedir. Üye ülkeler denetim firmasının yöneticilerinin firma adına denetim yapan denetçinin bağımsızlığını tehlikeye sokacak müdahaleleri önleyici düzenlemeler yapacaktır. Gerek yetki verilmiş gerçek kişiler gerekse denetim firmaları, denetimlerini bağımsız olarak ve mesleki dürüstlikle yürütmelikleri taktirde sorumlu tutulmalarını sağlayacak yaptırımların uygulanması söz konusudur. ¹³

AB' ye üye ülkeler bakımından 8. yönerge prensip olarak denetçilerin, üye ülke yasalarına göre yeterince bağımsız kişiler olmalarını kabul etmiştir. Ancak bağımsızlığın şartlarını ana hatları ile de olsa ayrı ayrı tespit etmemiş şartların genel kabul görmüş esaslara göre belirlenmesi yetkisini üye ülkelere bırakmıştır. Bununla birlikte denetçilerin bağımsızlıklarıyla ilgili milli düzenlemeler arasında bir uyum bulunmadığından AB'de bu kurallar arasında bir uyum sağlanması amacıyla taslak bir yönerge üzerinde çalışılmaktadır. Bağımsızlıkla ilgili olarak çeşitli ülkelere getirilen şartların; denetim dışı alanlarda hizmet ve-

rilmemesi, 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. ¹⁴

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı;

AB 8. yönergesi daha bağımsız dış denetime yetki verilecek kişilerde aranacak şartları belirlemektedir. Bu nedenle üzerinde en fazla durulan konu eğitim ve mesleki yeterlidir. Mesleki özen ve dikkat standardı ile ilgili herhangi bir hükme rastlanılmamıştır. Ancak denetçinin gereken mesleki eğitimi alması, mesleki yeterliğini kanıtlaması, bağımsız ve dürüst davranması mesleki özen ve dikkat standardının bir anlamda uygulanması şeklinde yorumlanabilir. ¹⁵

Ayrıca, Avrupa Birliği ülkeleri açısından bağımsız dış denetimin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacak finansal raporlamaya ilişkin önemli bir geli-

¹³ Sevim, a.g.e., s.203

¹⁴ Mehmet AKBAY, Vergi Dünyası Dergisi, "Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Mali Müşavirliğin fonksiyonları ve Önemi" 1989, S.98,s.6-15

¹⁵ Sevim, a.g.e., s.204

me olarak, Avrupa Birliği 2000 yılında aldığı karar ile 1.1.2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ne üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS-International Financial Reporting Standards) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'nın amacı, finansal piyasaların küresel olarak gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelindeki tutarsızlıkları en aza indirmek mali tablolardaki şeffaflığı sağlamaktır. ¹⁶

Böylece bütün ülkelerde aynı özen, tutarlılık, dikkat ve şeffaflıkla hazırlanacak mali tablolar, hem bağımsız denetimin basit ve uygun bir şekilde yapılmasını sağlayacak hem de yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası denetim standartlarından birincisi, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-International Federation of Accountants)

bağlı olarak faaliyet gösteren ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) diye adı değiştirilen Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. ¹⁷ 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır. ¹⁸

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı uluslararası muhasebe standartları kapsamında ayrı bir başlık halinde ele alınmamakla birlikte, "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında sayılan maddelerden biri olarak yer almaktadır. Ayrıca "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında da meslek elemanlarının gerekli eğitimi almış ve yeterli olmaları gerektiği konusuna değinilmiştir.

¹⁶ TÜRMOB Haber, 2004, Y.1, S.3, s.3

¹⁷ www.icaew.co.uk/library/index.cfm

¹⁸ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.59

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı

Mesleki özen ve dikkat standardı da yine uluslararası denetim standartlarında ayrı bir başlık olarak ele alınmamış, mesleki eğitim ve deneyim standardında olduğu gibi "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak yer almıştır. "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında meslek elemanlarının taşıması gereken özellikler arasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özen de sayılmıştır ve "meslek elemanları denetim hizmetlerini gereken özen ve dikkati göstererek yürütmelidir" denilmiştir.

Bağımsız Davranma Standardı

Uluslararası Denetim Standartları arasında bağımsız davranma bir standart olarak ele alınmamakla birlikte, "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak belirtilmiştir. "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında da bağımsız davranma standardına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Planlama ve Gözetim Standardı

Denetimin planlamasına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında "300-399 Planlama" ana

başlığı altında yer verilmiştir. "300 Planlama Standardı"nda; "denetçi, denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla denetimi planlamalıdır" denilmektedir. Standart kapsamında; çalışmanın planlamasına, bir bütün olarak denetim planına, denetim programına, denetim programı ve denetim planında olabilecek değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca "310 Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama Standardı" kapsamında da, denetimin planlanması aşamasında denetçinin, denetim sırasında karşılaşılabilecek olayları ve işlemleri anlayabilmesine olanak sağlayacak düzeyde, müşteri işletme hakkında bilgi toplamasının gerekliliğine değinilmiştir.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında "400-499 İç Kontrol Sistemi" ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmiştir. "400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı"nda, genel kabul görmüş denetim standartlarında da olduğu gibi; "denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için, denetimini gerçekleştireceği işletmenin

muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır”, denilmektedir.

Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim standartlarında da “500-599 Denetim Kanıtları” adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır. “500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı”nda, “denetçi, denetime ilişkin olarak mantıklı sonuçlar elde edebilmek için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir” denilmektedir. Bu standart kapsamında denetim kanıtı; “denetçi tarafından kullanılan, (örneğin finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer bilgiler gibi) tüm bilgiler” olarak tanımlanmıştır. Bu grupta yer alan diğer standartlarda da denetim kanıtlarının türlerine, nasıl elde edileceğine ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standarda ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında “700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama” ana grubu altında yer alan “710 Karşılaştırmalar Standardı” başlığı altında yer verilmiştir. Bu standartta, denetçi cari dönem finansal tablolarının muhasebe ilkelerine uy-

gun olup olmadığını araştırmalıdır, denilmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

Uluslararası denetim standartlarında bu standarda ilişkin açıklamalara “710 Karşılaştırmalar Standardı”nda yer verilmiştir ve standart kapsamında, “denetçi, işletmenin geçmiş dönem finansal tablolarında uygulanan muhasebe ilkeleri ve politikalarının cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını araştırmalıdır”, denilmektedir.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Bu standart uluslararası denetim standartlarında genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi ayrı bir başlık olarak ele alınmamakla birlikte, “700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama” ana başlığı altında yer alan standartlarda bu standardı karşılayacak açıklamalara yer verilmiştir. Finansal tablolardaki açıklamaların, şüpheye yer vermeyecek şekilde tam ve eksiksiz olması gerektiği vurgulanmıştır.

Görüş Bildirme Standardı

Uluslararası denetim standartları kapsamında, bu standarda ilişkin açıklamalara “700 Denetçi Raporu” ve “710 Karşılaştırmalar” standartların-

da yer verilmiştir. Bu standartlar kapsamında, “denetçi raporu, finansal tablolara ilişkin görüşlerle ilişkili olarak açık bir şekilde yazılmış ifadeleri içermelidir” denilmektedir. Ayrıca bu standartlarda, denetim raporunda yer alması gereken temel unsurlara, denetim raporu örneğine, denetçi görüşü üzerinde etkisi olan ve olmayan konulara, tam bir denetim görüşüne ulaşmayı engelleyen konulara ilişkin açıklamalara, denetçi görüşü türlerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.¹⁹

TÜRKİYE’DE DENETİM VE DENETÇİLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1970’li yıllardan itibaren, ülkemizdeki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların ülkemizde yatırımlarının artması, Türk şirketleri için uluslararası finansman olanaklarının artmaya başlaması gibi nedenler ülkemizde bağımsız dış denetimi zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır.²⁰ Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile

getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayınlamıştır.²¹ Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmüştür. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik’i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. (Seri:X, No: 1-19 sayılı Tebliğler). Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Se-

¹⁹ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.60

²⁰ Y. Göksel, Muhasebe Dergisi, “Türkiye’de Finansal Tablo Analizlerinin Güçlükleri”, 1992, S.31,s.13

²¹ B. Akgül, Türk Denetim Kurumları, Ankara,Türkmen Kitabevi, 2000,s.5

ri: X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

Ülkemiz, Avrupa Birliği için tam üyelik müzakerelerine başlamıştır. Ayrıca, hükümetimizce Uluslararası Para Fonu'na (IMF), 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (IFRS-İnternational Financial Reporting Standards) uygulayacağı sözü verilmiş bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri:XI, No:27 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına dair Tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumu sağlamaktadır ve 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda

olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur.²²

Söz konusu bu standart, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülke çapında uygulamaya konması, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak, mali tabloların dikkatli olarak hazırlanmasına, şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve bağımsız denetimin basit ve uygun bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacak ayrıca mali tabloların hazırlanması boyutunda ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracaktır. Bunlara ilave olarak, uluslararası yapılmayı sağlamış finansal raporlar ve işletmelerimizle ilgili olarak yukarıda bahsettiğimiz konuların, bizi uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır.

Türkiye' de 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Bağımsız Denetim

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran

²² Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.62

1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir ²³ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasının amacı, İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun ilgililerin ve resmi kuruluşların yararlanmaları için tarafsız bir şekilde sunulması 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 birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Yasaya göre, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir 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.

Bağımsız dış denetim faaliyetini yürütecek ve çalışmamızın kapsamını da oluşturan meslek mensupları Yeminli Mali Müşavirlerdir. Yasanın 12. maddesi, "Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs yada işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler" şeklindedir. 12. maddeyi yorumladığımız zaman, 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. Müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamı taşımaktadır. Oysa, denetçinin asli görevi danışmanlık değildir. ²⁴

²³ Akgül, a.g.e., s.523

²⁴ Sevim,a.g.e., s.204-205

Türkiye’de Denetim Standartlarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir.²⁵

1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir.

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK’in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını

uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır.²⁶ Ancak, TMUDESK’in bu muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na verilmiştir. Şu anda bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır.

Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibarıyla IFAC’a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB International Audi-

²⁵ C.,Küçüksozen, Z., Sayar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, “ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, 2002, Y.I:2, S.6, s.51

²⁶ www.turmobil.org.tr/TMUDESK Yönergesi

ting and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır. ²⁷

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

Bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"inin 4,7,8 ve 9. maddelerinde yer verilmektedir. Bu maddelerde genel hatlarıyla, mesleğe girecek olan kişilerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış yada yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları zorunluluğu, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorunda oldukları ve hizmet içi eğitim ve staj sürelerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Ayrıca 3568 sayılı yasanın 4. maddesinde Yeminli mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları belirlenmiştir. ²⁸ Yeminli mali müşavirlerin, meslek içi

eğitimde ve mesleki yeterlik sınavında tabi olacakları esasları ile sınav konuları, yayınlanan bir yönetmelikle düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre, Yeminli mali müşavir olacakların yeterliliğinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve sınavda başarılı olmaları gerekmektedir. Sınavlar, yeminli mali müşavirlerin her biri için genel ve özel şartlar ile mesleğin gerektirdiği nitelikler dikkate 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 ortalamasının en az 65 olması gerekir. ²⁹ Yeminli mali müşavirlik yeterlik sınavında başarılı olamayanlar sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren en çok iki yıl içinde iki sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 puandan 65 puandan daha az puan alınan konuları kapsar. Bu ek sınav haklarını kullanmayanlar bir daha meslek sınavına alınmazlar. ³⁰

²⁷ TÜRMOB Haber, 2004, s.1

²⁸ 3568 sayılı yasanın 4. maddesinde yer alan yeminli mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları için bakınız, SEVİM, a.g.e. s.205-206

²⁹ Yeminli Mali Müşavirlik yeterlik sınavındaki sınav konuları için bakınız; SEVİM, a.g.e., s. 206-207

³⁰ Ayrıntılı bilgi için bakınız. Sevim, a.g.e. s.206

Bağımsız Davranma Standardı;

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında, gerekse mesleki ahlak kurallarında ayrı bir başlık olarak ele alınan bağımsızlık konusu Sermaye Piyasası Kurulu tarafından “mesleki faaliyetlerin, dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünü” olarak tanımlanmaktadır (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.10). Tebliğ’in 10. maddesinde, “denetçiler çalışması sırasında, çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyecek bir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporunda açıklamak zorundadırlar” denilmektedir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in 11. maddesinde ise, bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin ne olduğuna yer verilmiştir. 13. maddede yine bağımsızlık standardına ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması yasaklanan işler belirtilmiştir.

Sarbanes Oxley Yasası sonrasında yapılan düzenlemeler ve alınan önlemlerin paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu da, Seri:X, No:19 sayılı “Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ’i yayınlamıştır. Buna göre Tebliğ’in 1. maddesi ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında

Tebliğ’in (Seri:X, No:16 Sayılı Tebliğ) denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumları içeren 11. maddesine Sarbanes-Oxley Yasasındaki düzenlemeye uygun olarak üç fıkra eklenmiştir. Birinci fıkra ile bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşların denetçilerinin bedelli veya bedelsiz olarak yapamayacakları işlerin neler olduğu belirtilmiştir. 11. maddeye eklenen 2. fıkrada; “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri 1. fıkrada belirtilen yapılmayacak faaliyetler kapsamına girmez” denilmektedir. 3. fıkrada ise, bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketinin, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremeyeceği belirtilmektedir. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri dahil olup, bu fıkranın çıkar çatışmalarını önlemeye yönelik olduğu söylenebilir.³¹

³¹ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.65

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte meslek mensuplarının genel mesleki standartlarından bahsedilmektedir. Söz konusu yönetmeliğe göre,

- Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlanmış olan meslek mensupları, meslek ünvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır şekilde hareket etmek zorundadır.

- 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. Ancak dürüst ve bağımsız olmanın ölçüleri açıkça belirlenmemiştir.³²

³² Sevim, a.g.e., s. 209

³³ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.67

³⁴ Sevim, a.g.e., s. 209

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı;

Genel kabul görmüş denetim standartlarında mesleki özen olarak ele alınan konular, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde "mesleki özen ve titizlik" kapsamında ele alınmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 12. maddesinde, mesleki özen ve titizliğe ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.³³

3568 sayılı yasa ve yasayla ilgili mevzuatta mesleki özen ve dikkat standardıyla ilgili olarak, yukarıda belirtilen yönetmeliğin 6. maddesinde "meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar tartışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken özen ve dikkati gösterirler." hükmü yer almaktadır.

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.³⁴

Planlama ve Gözetim Standardı;

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 25. maddesinde planlamama, 27. maddesinde ise

gözetim ve koordinasyon ilkesine açıklık getirilmiştir. 25. maddede denetim çalışmalarının etkin bir şekilde planlanması gerektiği belirtilirken, 27. maddede ise sorumlu ortak baş denetçinin gözetim sorumluluğunun kapsamına yer verilmiştir. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53 ve 54. maddelerinde de planlama ve gözetim standardına ilişkin açıklamalar dar kapsamlı da olsa yer almaktadır.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı;

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardına ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ) 28. maddesinde iç kontrol sisteminin tanımına yer verilmiş ve yine aynı maddede denetçinin, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiştir (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.28). 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak sadece SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 52. maddesinde sayı-

lan denetim öncesinde saptanacak hususlar safhasında "iç kontrol organizasyonunun durumu" şeklinde bir madde yer almaktadır.

Kanıt Toplama Standardı;

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 29,30 ve 31. maddeleri kanıt toplama standardına ilişkindir. 29. maddede denetçilerin denetim esnasında kanıt toplama zorunluluğuna; 30. maddede, kanıt toplamanın amaçlarına ve 31. maddede de kanıt toplama sırasında yararlanılacak olan denetim tekniklerine yer verilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına kanıt toplama standardına yer verilmemiştir. Ancak SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 55. maddesinde "Bilgi ve Belgelerin Toplanması" başlığı altında bu konu ele alınmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı;

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetim raporunda açıklanmasını gerektiren bu standarda ilişkin açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/a maddesinde yer verilmiştir ve eğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar tespit edilirse, bu sapmalar

rın mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerektiği belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

Bu standarda ilişkin açıklamalara, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/b maddesinde yer verildiğini görüyoruz. Bu madde kapsamında; bağımsız denetim raporunun, muhasebe politikalarının bir önceki yıla tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliği tam olarak belirtir şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'in (Seri:XI, No:1 Sayılı Tebliğ) 44. maddesinde de yine bu standartla ilgili olarak; "muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması şarttır" denilmektedir (Seri:XI, No:1 Sayılı SPK Tebliği m.44). 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standart ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Sermaye Piyasası Kanunu'nda, Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/c maddesi bu standarda ilişkindir. Bu maddede; "mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir" denilmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Görüş Bildirme Standardı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 35.maddesi denetim raporları ve görüş bildirmeye ilişkindir. Tebliğ'in 39. maddesinde ise denetçinin vereceği görüşü etkileyecek hallerden bahsedilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise; SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 58 ve 59. maddelerinde bu standarda ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 58. maddede denetim raporunun şeklen nasıl olmadığı gerektiğine yer verilirken, 59. maddede ise; görüş bildirme ve denetim raporu çeşitlerine açıklık getirilmiştir.³⁵

³⁵ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.68

TÜRKİYE'DE DENETİM VE DENETÇİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ AÇISINDAN İLGİLİ YASA VE STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Denetimin Kapsamı Açısından Karşılaştırma

Sekizinci yönerge göre, bağımsız denetimin kapsamı "hesapların denetlenmesi ve finansal raporlar ile bu raporların dayandırıldığı hesaplar arasında mutabakat arama olarak belirlenmiştir. Aynı maddede denetimin topluluk mevzuatınca zorunlu görülen doğruluk ölçülerinde yapılacağı vurgulanmaktadır. Denetim kapsamında tutulan firmaları, normal ortaklıklar ve holdingler-şirketler topluluğunda konsolide hesaplar, yıllık raporlar ve konsolide hesaplar arasındaki mutabakatın inceleneceği vurgulanmaktadır.

Denetimin kapsamı açısından bakıldığında gerek Türkiye'deki üç uygulama (Bankalar kanununu, SPK, ve 3568 sayılı yasa) arasında, gerekse sekizinci yönergede belirtilen "denetim" anlayışı ile diğerlerinin herhangi biri arasında tam bir beraberlik yoktur. Denetimden kastedilen husus ve denetimin kapsamı konusunda tam

bir uzlaşma görülmemektedir. Yani Türkiye'de ele alınan üç düzenleme, 8. yönergede ele alınan denetim anlayışını anlama ve kapsam açısından tam olarak kapsamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında bir bakıma sekizinci yönergede sözü edilen denetimin Türkiye'de üç ayrı kurumun öngördüğü denetimlerin kısmi bir sentezi sayılabileceği söylenebilir.

Denetim Konusu ve Yetkiler Açısından Karşılaştırma

3568 sayılı yasa da denetim mesleğinin konusu açısından bir karşılaştırma yapıldığında, 3568 sayılı yasanın, 8. yönergedekinden bir bakıma daha geniş konuları kapsayan bir meslek ortaya çıkardığı görülmektedir.

Yasada denetim, "mesleğin konusu" başlığı altında ikinci maddede belirlenmiştir. Bu madde A ve B paragraflarına ayrılmıştır. Bu yasa mali müşavirlik mesleğinde yapılacak işlerin konularına göre üç kademe yaratmıştır, Serbest muhasebecilik, Serbest muhasebeci mali müşavirlik, Yeminli mali müşavirlik³⁶

Sekizinci yönerge, konu itibarıyla özellikle muhasebe denetimi niteliği ağır basan bir denetim mekanizmasını şekillendirmektedir. Oysa 3568 sa-

³⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız, Orhan Elmacı, Metin Çalık, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı, Kütahya, 2001

yılı yasa konusu itibariyle, muhasebeciliği, muhasebe denetimini, yönetim denetimini ve özellikle bir tür vergi ajanlığını da konu edinmektedir.

ABD'deki meslek mensuplarının görev ve yetkileri ile Türkiye'deki meslek mensuplarının görev ve yetkilerinin ABD uygulamalarına benzer niteliklere sahip olduğu görüldüğü gibi bazı farklılıkları da saptamak olanaklıdır. Ülkemizde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali müşavirler, ABD uygulamasında yeminli kamu muhasebecileri CPA'ların görevleri ile eşdeğer fonksiyonlara sahiptirler. Ancak ABD'de hiçbir meslek mensubu ülkemizde olduğu gibi Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik yetkisine sahip değildirler. Yeminli Mali Müşavirler ülkemizde hem CPA'lar gibi bağımsız denetim yetkisine sahip olmakla birlikte, ayrıca da devlet adına tasdik yetkisine sahiptirler. Son yıllarda gelişmiş ülkelerde mesleğe girişte lisans mezunu olma koşulu yaygın bir biçimde uygulamaya konulmasına karşın yinede lisans mezunu olmayanlar da gerekli koşulları taşımaları halinde CPA olabilmektedirler. Ülkemizde ise bu konuda yasa hükmü gereği SMMM olmak için lisans derecesine sahip olma koşulu getirilmiş olup, lisans mezunu olmayanlar için SM mesleği benimsenmiştir.

Hem Türkiye boyutundaki uygulama-

da (Bankalar Kanunu, SPK, 3568 sayılı kanun) hem de 3568 sayılı yasa içinde üç ayrı müessese şeklinde bir yapılanma gözlenmektedir. Buna TİMDESK'inde üzerinde çalıştığı denetim standartları taslağını eklersek, gerek kurumsal gerekse içerik anlamında denetim konusundaki yapılanmanın tüm detayları amaca uygun şekilde karşılayacak, üzerinde uzlaşma sağlanacak tek bir çatı altında birleştirilmesi durumunda, AB'nin sekizinci yönergesinde belirlenen standartlar bir kısmıyla ülkemiz uygulamasında daha da yüksek düzeyde karşılanmış olacaktır.

Yapılanmanın ve amaca en uygun, en kapsamlı denetim standartları konusunda tek çatı ve tekdüze şekilde birleştirilmede ve uluslararası standartlara uyum derecesinin artırılmasında TÜRMOB tarafından yüklenilen çaba ve ulaşılan sonuçların, devlet kurumları ve yasalara desteklenmesinde ve uygulamaya geçirilmesinde fayda görülmektedir. Bir başka deyişle, farklı yasal düzenlemelerle getirilen denetim standartları uluslararası denetim standartları ışığında gözden geçirilerek, amaca uygun ve en kapsamlı standartlar tespit edilerek standartlarda uzlaşma ve harmonizasyon sağlanmalı ve uzlaşma sağlanan en uygun ve kapsamlı standartların uygulanması yasal düzenlemelerle zorunlu

kılınmalıdır. Daha üst denetim standartlarında birleşmeye doğru gidiş özendirilmeli, gerek SPK ve gerekse merkez bankası başta olmak üzere bu yönelim kamu otoritelerince hızlandırılmalı ve meslek 8. yönerge ve uluslararası denetim standartları paralelinde daha yüksek denetim standartları taşıyan 3568 sayılı yasa çerçevesinde yapılacak köklü revizyonlarla birleştirilmelidir. Bu gelişme tamamlandığında AB 8. yönergede öne sürülen standartlar bir kısmı ile daha da yüksek düzeyde ülkemiz uygulanmasında karşılanmış olacaktır.

3568 sayılı mali müşavirlik kanununun da asıl amaç olarak bağımsız denetim ve bağımsız denetim konusu hedeflenmiş ise mesleğin isminin bağımsız denetçilik olarak değiştirilmesi de amaca daha fazla uygunluk arz edecektir.³⁷ Öncelikle mesleğin adı ile amacı birbirine uygun değildir. SM, SMMM ve YMM şeklinde üç farklı unvan altında belirlenen Yeminli Mali Müşavirlik adı "Bağımsız Dış Denetçilik" olarak değiştirilmelidir. Son bir konu olarak, mali müşavirlik veya önerilen ismiyle "Bağımsız dış denetçilik mesleğinin uluslararası uy-

gulanmasında "Mütekabiliyet/Karışıklılık" ilkesine uyulmasında fayda görülmektedir.³⁸

Denetçi ve denetim kuruluşları açısından karşılaştırma

Mali Müşavirlik mesleği için 3568 sayılı yasada belirlenen koşulların hepsinin AB sekizinci yönergesinde mesleğe kabul için sayılan koşulları makul ölçüde karşıladığı görülmektedir. Staj açısından ise, bizde serbest muhasebeci mali müşavirlik için iki yıl bir serbest muhasebeci mali müşavir yanında çalışma şartı aranırken AB standartlarına göre bu staj süresi üç yıl tutulmakta fakat bu üç yılın en az iki yılının mali müşavir yanında geçirilmesi istenmektedir. Fakat 3568 sayılı kanunda YMM olmak için ise bu iki yıllık stajın üzerine on yıl süre ile SMMM olarak çalışma şartı öngörülmektedir. Yasadaki üniversite mezunu olma şartına karşılık ise, temel eğitim olarak AB standartlarına göre "üniversiteye girecek düzeyde bir eğitim" yeterli görülmektedir. Sınav koşulu açısından bakıldığında, gerek AB'nde gerek Türkiye'de öngörülen sınavların ise üniversite sonrası düzeyde oldu açıktır.

³⁷ Sevim, a.g.e., s. 205-213

³⁸ Alparslan Peker, , "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1991

3568 sayılı Türkiye uygulamasında meslek ön plana çıkarılmış, o örgütlenilmek istenmiştir. Tıpkı SPK ve bankalar yasasına dayalı Türk uygulamalarında olduğu gibi. AB yönergesinde ise, "denetim kurumları" ön plana çıkarılmıştır. AB'nin bu yaklaşımının, değişik ülkelerdeki uygulamaları, fazla sorun yaratmadan birleştirme endişesine de dayandığı düşüncesindeyiz. Bununla beraber AB yönergesinde, denetçiye verilen nispi değerin, Türk uygulamalarında, SPK ve bankalar yasasına dayalı uygulama ile 3568 sayılı yasaya dayalı uygulama arasında bir konumda kaldığı da söylenebilir.

3568 sayılı yasa mesleği belirli standartlarda tutabilmek için, yukarıda sayılanlara ek olarak "meslek odaları" müessesini getirmiştir. Meslek, meslek odaları ve odalar birliği şeklinde, ülke çapında organize edilmiştir. Sistemin en üstündeki merci olarak da maliye bakanlığı düşünülmüştür. Maliye bakanlığı ile bu kadar yakın bağlar içinde olmak, yeminli mali müşavirlerin vergi ajanlığı görevi dolayısıyla mantıksal görünmektedir. Ancak bağımsız denetim açısından ne vergi ajanlığı ne de maliye bakanlığının en üst makam rolü pek uygun düşmemektedir.

Ülkemizde bağımsız denetim konusunda birbirinden ayrı üç kurumun ve

uygulamanın olması dağınık bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu dağınık giderilmeye çalışılmakta ve SPK kanunu ile Bankalar Kanununa göre kurulmuş denetim firmaları arasında çalışma sahalarının birleştirilmesi gayretleri görülmektedir.

Standartlar Açısından Karşılaştırma

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

Mesleki standartlar bakımından AB 8. Yönerge ve 3568 sayılı yasanın karşılaştırılması yapıldığında şu sonuçlara ulaşılabilir;

Eğitim ve Mesleki Yeterlik: 8. yönergeye göre bir kişinin bağımsız dış denetçilik mesleğine kabul edilebilmesi için en az lise mezunu olması ve denetimi doğrudan ilgilendiren bir teorik sınavdan geçmesi, 3 yıl süreli uygulamaya yönelik eğitim gördükten sonra mesleki yeterlik sınavını başarması gerekir.

Böyle bir sistem denetçilerin eğitim ve mesleki yeterliğini garanti etmektedir. 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 verilmektedir.

Eğitim ve mesleki yeterlilik bakımından üniversite bitirme düzeyinde teorik eğitim şartından başka diğer yönlerden herhangi bir benzerlik yoktur.8.Yönergeyi esas aldığımızda 3568 sayılı yasadaki olumsuzluklar şu şekilde sıralanabilir:

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

- Lisansüstü seviyede diploma alanlar ki bu diplomalarını pazarlama ya da mesleki yeterliliği kazandıracak başka bir eğitim programında almış olsalar da hiç muhasebe, muhasebe denetimi ve vergi bilgisi olmadan mesleğe aday olabilmektedirler.

- Staj süresi Avrupa Topluluğu ülkelerine uyumlaştırılmalıdır. En fazla o ülkelerde olduğu gibi 3 yıl olmalıdır.

- Staj yerinin bulunmasında birçok güçlükle karşılaşılmaktadır. Serbest muhasebeci adaylarına stajını serbest

muhasebeci yanında yapma olanağı sağlanmalıdır.

- Muhasebe ve denetim konularının sınav konuları arasındaki yüzdesi Ortak Pazar ülkelerine ve olması gerekene göre düşüktür.

- Mesleğe kabulde Maliye Bakanlığı uzman personeline ayrıcalıklar tanınmıştır. ³⁹

- 3568 Sayılı Yasanın 5. maddesinde 'Serbest Muhasebeci Olmanın Şartları' bölümünde durum ortaya çıkmaktadır. Burada Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapabilecekleri ve yapamayacakları işler sıralanmıştır.

3568 Sayılı Kanunda mesleğin konusu ve meslek mensubu olabilme koşullarında bir ayırım var iken; aynı yasanın odalarını düzenleyen hükümde bu ayırım dikkate alınmamıştır. Bir başka anlatımla Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin aynı odada örgütlenmeleri sağlanmıştır. Üç meslek unvanı olduğu halde iki meslek odası bulunmaktadır. ⁴⁰ Dolayısıyla daha önce de kısmen değinildiği gibi, ya meslek odası

³⁹ Akdoğan Nalan, "3568 Sayılı Meslek Yasası Üzerinde T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Konumu ve Mesleğe Kabulün İrdelenmesi" Türkiye Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi Sempozyumu, İstanbul, 1992

⁴⁰ Nurcihan AKSOY, "Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları Ayrılmalıdır." Türkiye Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi Sempozyumu, İstanbul, 1992

sayısı üçe çıkarılmalıdır.Halen beklenen kanun tasarısında Serbest muhasebecilik kaldırılıp,serbest muhasebeci mali müşavirlik unvanının da Mali müşavirlik olarak değiştirilmesi öngörülmektedir.

Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartları ile yasal hükümlerin ağırlığını oluşturan vergi kanunları arasında uygulama yönünden farklılıklar bulunmaktadır.Uygulamadaki bu farklılıklar doğal olarak dış denetim uygulamasının amaçlarında çeşitli farklılıklara neden olmaktadır. Ülkemizde bu iki ayrı yaklaşım nedeniyle işletmelerin düzenledikleri Mali Tablolar denetim sonucu farklı değerlere dönüşmekte ve uygulamada tek düzenlilikten uzaklaşmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen mali tabloların denetimini esas alırken,3568 sayılı kanun ağırlıklı olarak vergi yasalarına ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre düzenlenmiş mali tabloların denetimini esas almaktadır. Yaklaşım farklılığında kaynaklı olarak 3568 sayılı yasanın denetim konusunda getirmiş olduğu düzenlemeler ile genel kabul görmüş denetim standartları arasında farklılıklar kaçınılmaz olarak var olacaktır.

Üniversite bitirmiş bir kişinin yeminli mali müşavirlik yetkisini alabilmesi için on yılı aşkın bir sürenin geçmesi gerekmektedir.Oysa 8. yönergeye göre bu süre 3 yıldır.Üniversite mezunu bir kişinin mesleki yeterliliğini kanıtlaması için on yılı aşkın bir sürenin geçmesi gerekmez. Zira süre kişiyi yeterli duruma getiren başlıca bir faktör değildir.

Uluslararası denetim standartlarında mesleki eğitim ve yeterlilik standardına ilişkin olarak yapılan açıklamalarla karşılaştırıldığı zaman,ülkemizdeki düzenlemelerde bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olduğunu hatta ülkemiz düzenlemelerinde daha ayrıntılı açıklamalara yer verildiğini söyleyebiliriz.

Bağımsız Davranma Standardı;

Muhasebenin temel kavramlarından "tarafsızlık ve belgelendirmenin" gerçekleştirilmesi içinde büyük bir önem taşıyan bağımsız davranma standardına ilişkin ülkemizdeki düzenlemeler, genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırıldığı zaman; Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsızlık standardına ilişkin yaptığı düzenlemelerin genel kabul görmüş denetim standartları ile bir çok noktada paralellik taşıdığı görülmektedir. Ancak SPK düzenlemesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerde yer alan

"geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemesi" durumu genel kabul görmüş denetim standartlarında yer almamaktadır. SPK düzenlemelerinin yine bağımsızlık standardına ilişkin olarak Sarbanes- Oxley Yasası ile yapılan düzenlemelere de, çıkardığı Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ'i ile uyum sağladığını görüyoruz. 3568 sayılı Kanun'da ise genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum sağlayacak ölçüde bir düzenleme yapılmamıştır ve yapılan düzenlemeler de oldukça dağınık haldedir ve açık olarak belirtilmemiştir.

Uluslararası denetim standartlarında yer alan bağımsızlığa ilişkin açıklamalarla karşılaştırıldığı zaman Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemelerinde yer alan bağımsızlık standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile paralellik taşıdığını hatta daha ayrıntılı olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin olarak yapılan açıklamaların, genel kabul görmüş denetim standartları (Amerika Birleşik Devletleri Denetim Standartları) ile karşılaştırılacak düzeyde olmamasına karşın uluslararası denetim standartlarında yer alan açıklamalarla uyumlu olduğunu söyleyebiliriz. ⁴¹

AB 8. Yönergesi ve 3568 sayılı mali müşavirlik yasası 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 verilmez,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. ⁴²

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı;

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

⁴¹ Dönmez ve Diğerleri, a.g.e. s.68

⁴² Sevim, a.g.e.,s.212

çalışmanın hiçbir mantığı temeli yoktur. Zira bu 10 yılda yürütülen çalışmaların bağımsız dış denetim ile ilgisi yoktur. Buna rağmen yeminli mali müşavirlik yeterlik 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 AB 8. Yönergesine uygun değildir hem de denetçi adayının eğitim ve mesleki yeterliliğini ölçecek düzeyde değildir. Ayrıca, 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuatta işletme, muhasebe ve finans ağırlıklı teorik eğitim veren yüksek öğretim kurumlarından mezun olanlar aleyhine hükümler söz konusudur. 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 işletme bölümlerinden mezun olanlar, işletme bölümü muhasebe ve finansman anabilim dalında

yüksek lisans ve doktora yapanlar için belirgin bir ayrıcalık getirilmemiştir. Gerçekte, eğitim yönünden yeterlilik bu anabilim dallarında yapılan yüksek lisans ve doktora ile sağlanmaktadır. 8. yönergede muhasebe ve finans alanlarında teorik eğitim almış olanlar yeterlik sınavından muaf tutulabilmekte, bu kişilere bazı ayrıcalıklar tanınmaktadır.⁴³

Uluslararası denetim standartlarında mesleki eğitim ve yeterlilik standardına ilişkin olarak yapılan açıklamalarla karşılaştırıldığı zaman, ülkemizdeki düzenlemelerde bu standarda ilişkin olarak yer alan açıklamaların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olduğunu hatta ülkemiz düzenlemelerinde daha ayrıntılı açıklamalara yer verildiği görülmektedir.

Bu standart hakkında gerek 3568 sayılı yasa ile ilgili mevzuatta gerekse AB 8. Yönergesinde yeterli açıklamalar söz konusu değildir. 3 Ocak 1990 tarihli yönetmeliğin 6. maddesinde "Meslek mensupları çalışmalarında uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve dikkati gösterirler" şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Ancak bu hüküm açık ve anlaşılır değildir.

Uluslararası denetim standartlarında yer alan bağımsızlığa ilişkin açıklama-

⁴³ a.g.e., s.213

larla karşılaştırıldığı zaman Sermaye Piyasası Kanunu'nun düzenlemelerinde yer alan bağımsızlık standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile paralellik taşıdığını hatta daha ayrıntılı olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standarda ilişkin olarak yapılan açıklamaların, genel kabul görmüş denetim standartları ile karşılaştırılacak düzeyde olmamasına karşın uluslararası denetim standartlarında yer alan açıklamalarla uyumlu olduğunu söyleyebiliriz.

Uluslararası denetim standartları ile karşılaştırdığımız zaman, SPK düzenlemelerinde yer alan mesleki özen ve dikkat standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile uyumlu ve uluslararası denetim standartlarından daha ayrıntılı olduğunu söyleyebiliriz. 3568 sayılı Kanun'da ise bu konuda yeterli bir açıklama yoktur.

Türkiye'nin dışa açılma ve AB üyeliği sürecinde bağımsız dış denetim konusundaki çalışmalarını uluslararası düzeyde ve özellikle AB yönergesi doğrultusunda uyumlaştırılması kaçınılmazdır. Meslek yasası yeni olmasına rağmen Meslek Odaları Birliğinin son günlerde yasanın bazı maddelerinin değiştirilmesi konusunda çalışmalar yaptığı gözlemlenmektedir. Böyle bir çalışma yerinde olacaktır ve ba-

ğımsız dış denetçilerin mesleki standartlarıyla ilgili değişiklikler için önerilerimizi şu noktada toplayabiliriz. Sınav sistemi bütünüyle gözden geçirilmeli, uluslararası ve AB 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 göz önüne alınarak açıklayıcı bildiri veya tebliğler düzenlenerek yayınlanmalıdır. Bu doğrultuda yapılacak çalışmalar Türk bağımsız dış denetçilerin çalışmalarının uluslararası platformda kabul edilmesini kolaylaştıracak ve denetçilik mesleği ülkemizde saygınlığını kazanacaktır. Uluslararası denetim standartları ile karşılaştırdığımız zaman, SPK düzenlemelerinde yer alan mesleki özen ve dikkat standardına ilişkin açıklamaların uluslararası denetim standartları ile uyumlu ve uluslararası denetim standartlarından daha ayrıntılı olduğunu söyleyebiliriz.

SONUÇ

Ülkemizde, bağımsız dış denetime ilişkin standartların gelişmiş ülkelerdeki gibi bir meslek örgütü yerine, yasalar tarafından ve dağınık bir halde düzenlenmiş olmasının, mesleğin

gelişmesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Kanımızca ülkemizde de bağımsız dış denetime ilişkin bir meslek örgütü oluşturularak, genel kabul görmüş denetim standartlarıyla, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu, ülke çapında genel kabul görece denetim standartlarının bir an önce düzenlenmesi ve uygulamaya konması gerekmektedir. Bunların yapılması durumunda yani iyi yapılandırılmış bir bağımsız dış denetim sistemi ile; işletmelerin yurt içinden ve yurt dışından kredi bulmaları daha kolay olacaktır. Ülkenin vergi gelirlerinin artırılması önemli ölçüde katkı sağlanacaktır. Büyük ölçüde bağımsız denetim sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklanan şirket iflasları, yolsuzluklar ve ülkemizde son zamanlarda çok karşılaştığımız batık banka olaylarının önüne geçilebilecektir. Güçlü bir sermaye piyasasının oluşturulmasına yardımcı olunacaktır. Ülkemizde bağımsız dış denetim sisteminin, denetim standartları oluşturularak bir meslek örgütünün kontrolünde ve bağımsız meslek elemanları aracılığıyla etkin bir şekilde işleyişinin sağlanması halinde, muhasebe mesleğinin, denetimin ve denetçinin gelişimine önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Bu durumun ayrıca, ülkemizin uluslararası pazarlardaki itibarını arttıracığı, dış sermayenin ülkemize gelmesi-

ne olanak sağlayacağı ve ülke ekonomisine önemli derecede olumlu katkılar yapacağı düşünülmektedir.

AB'ye girme çabasında olan Türkiye 8. yönergeye uyum sağlama konusunda gerekli düzenlemelere gitmelidir. Çünkü ülkemizde SPK, bankalar yasası ve 3568 sayılı kanunla getirilen denetleme standartları ile TÜRMOB bünyesinde oluşturulan TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanacak olan denetim standartları üzerinde uzlaşma sağlanması ve bunun yasal zorunluluğa tabi kılınması uygun olacaktır. Böylece AB 8. yönergesinin de ruhuna uygun şekilde, birbirinden kopuk ve farklı de-
tayda ve nitelikte düzenlenen denetim standartları üzerindeki karmaşa da ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca, AB müzakereleri sürecinde Türkiye'deki denetim mesleğinin uluslararası tanınırlığı da önemli bir sorundur ve Avrupa Birliği süreci, Türkiye'deki denetim mesleğinin uluslararası tanınırlığı ve geçerliliği açısından önemli bir fırsat olarak algılanmalıdır. Bugünkü yapı itibarıyla Türkiye'deki denetim pazarından önemli bir payı yabancı denetim firmaları almaktadır. Müzakereler sürecinde çalışmaların ağırlığı uluslararası tanınırlık üzerine olmalıdır.

Mesleğin uluslararasılaşması ve tanınırlığı konusunda yasanın çıkmasını

dan bu yana ciddi çalışmalar yapılamamıştır. Bununla birlikte Tasdik işlemleri de denetim mesleğinin gelişmesini önemli ölçüde olumsuz etkilemiştir.

KAYNAKÇA

AKBAY Mehmet, **Vergi Dünyası Dergisi**, "Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Mali Müşavirliğin fonksiyonları ve Önemi" 1989, S.98,s.6-15

Akdoğan Nalan, "3568 Sayılı Meslek Yasası Üzerinde T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığının Konumu ve Mesleğe Kabulün İrdelenmesi" **Türkiye Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi Sempozyumu**, İstanbul, 1992

Akgül B., **Türk Denetim Kurumları**, Ankara, Türkmen Kitabevi, 2000, s.5

AKSOY Nurcihan, "Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları Ayrılmalıdır." **Türkiyede Muhasebe Mesleğinin Değerlendirilmesi Sempozyumu**, İstanbul, 1992

Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, **Auditing an Integrated Approach**, Prentice Hall, Eighth Edition, 2000, s.29

Carmichael, R. ve Willingham, J. **Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice**, 5th Edition, Mc Graw-Hill, 1989, s.15

Dönmez Adnan, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, " Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Stan-

dartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması", 2005, S.9, s.55

Küçüksözen C., ,Sayar Z., , **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, " Sermaye **Official Journal of the European Communities**, L. 126, Vol. 27 (12 May 1984) p. 20-26; Türkçe metin için bakınız. Celal Kepekçi-Şerafettin Sevim, "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 54.3.g Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge", Vergi Dünyası Dergisi, 1990, S.111, s. 50-59

Orhan Elmacı, Metin Çalık, Serbest Muhasebecilik, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı**, Kütahya, 2001

Peker Alparslan, , "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 1991

R., Aldhizer, J.Cashell, ve J.Saylor, **Internal Auditing** "Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act," , May-Jun 2003, S.3, s.18

R.Baker, , A.Mikol, ve R.Quick, **The European Accounting Review**, "Regulation of the statutory S.31,s.13