

A- BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ TASLAĞININ GENELİ HAKKINDAKİ DEĞERLENDİRME VE GÖRÜŞLERİMİZ

1- Taslağın, bağımsız denetçilik yapacak olan meslek mensuplarının mesleki kanunu olan 3568 sayılı Kanun ile ilgili bağı zayıf kalmaktadır.

3568 sayılı Kanundaki hakları yeterince korumadığı gibi, bu kanuna göre alınan eğitimleri, stajları, girilen sınavları ve kazanılan mesleki unvanlarını nerede ise tamamen yok sayarak, “bağımsız denetçilik” adı altında yepyeni bir meslek yaratmaya çalışmaktadır. Oysa bağımsız denetçilik ayrı bir meslek değil TTK 400 ile meslek mensubuna verilen ilave bir görevdir. Bu durumda, taslağın her ne kadar bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler hakkında yeni düzenlemeler getirme hakkının bulunduğu tartışmasız olsa da, 3568 sayılı meslek yasasında yer alan bazı düzenlemelere ters hükümler içermesi bakımından kabul edilemez niteliktedir.

Ayrıca eğitime ilişkin düzenlemelerde de TÜRMOB tarafından bugüne kadar yapılan eğitimler hiç dikkate alınmayıp bu konularda düzenlemeler yapılmaya çalışılması da yanlıştır. TÜRMOB mesleki yetkilendirme konusunda yasal olarak kurulmuş tek mercidir. Dolayısıyla eğitimleri de onun yürütmesi daha doğru olacaktır. Yetkilendirme maddelerinde hem kanuna atıf yapıp hem de meslek mensuplarının niteliklerini yeniden belirlemeye çalışması gibi hükümler 3568 sayılı kanunla yeterince bağ kurulmadığının örnekleridir.

2- Yeminli Mali Müşavirler olarak bağımsız denetçilik unvanının kazanılması ile ilgili beklentilerimiz karşılanamamaktadır.

3568 sayılı yasa hükümleri doğrultusunda meslek ruhsatına sahip Yeminli Mali Müşavirler yazılı bir sınav neticesinde başarılı olmaları koşulu ile veya mevzuattan kaynaklı istisnalar doğrultusunda ruhsat alma hakkını kazanabilmektedirler. Dolayısıyla Yeminli Mali Müşavirler Yönetmelik taslağında sözü edilen sınav konularının hepsinden fazlası ile sınava girmekte ve başarılı olmaları halinde Yeminli Mali Müşavir olabilmektedirler.

Oysa taslakta, bu durum hiç gözetilmeyerek 3568 sayılı yasa ile belirlenen koşulları taşıyan ve ruhsatlandırılan meslek mensupları muhasebe konusunda dahi sınava tabi tutulmak istenilmektedir.

Meslek mensuplarını muhasebe konusunda yeniden sınava tabi tutmak ülkemizde yıllardır uygulanan muhasebe sistemini yargılamakla eş anlamlı olduğu, dolayısıyla kabul edilmesinin hiçbir koşulda mümkün olmadığı görüşünderiz.

Yönetmelik taslağında yer alan sınav konuları sırası ile;

- 1.Muhasebe
- 2.Türkiye Muhasebe Standartları
- 3.Finansal Analiz
- 4.Finans
- 5.Denetim
- 6.Genel Hukuk Mevzuatı
- 7.Sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve sigortacılık mevzuatı şeklinde sıralanmaktadır.

Diğer yandan 3568 sayılı yasa hükümleri doğrultusunda yapılan Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları aşağıda olduğu gibidir.

Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Konuları;

- 1) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 2) Vergi Tekniği
- 3) Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- 4) Revizyon
- 5) İleri Düzeyde Finansal Muhasebe (Tamamen TFRS/TMS yi içermektedir)
- 6) Sermaye Piyasası Mevzuatı
- 7) Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı
- 8) Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku
- 9) Finansal Yönetim
- 10) Yönetim Muhasebesi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Konuları;

- 1- Muhasebe Denetimi
- 2- Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
- 3- Vergi Mevzuatı ve Uygulaması

- 4- Hukuk
- 5- Finansal Muhasebe
- 6- Finansal Tablolar Analizi
- 7- Maliyet Muhasebesi

Yukarıda yer alan bilgilerden de anlaşıldığı üzere Bağımsız Denetçilik için öngörülen sınav konularından daha fazlası Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarında bulunmaktadır. Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlik unvanı almış tüm meslek mensuplarının maddede belirtilen sınav konularının tamamından muaf tutulması gerekmektedir.

3- Taslağın getirmek istediği bağımsız denetçilik modeli uluslararası tekellerin ve çok büyük ölçekteki denetim şirketlerinin işine yarayacak türdedir.

Günümüzde denetim şirketlerinin optimum büyüklüğünün ne olması gerektiği tartışılmaktadır. Özellikle Enron skandalından sonra gereğinden fazla büyümüş denetim şirketlerinin denetimlerinin verimli olmadığı, denetimde taşeronlaşmaya yol açtığı ve denetçi şirket ortaklarının günlük çalışma zamanları içerisinde şirketi yönetmeye denetim işlerini yönetmekten daha fazla zaman ayırmak zorunda kalmaları gibi düşünce ve görüşler ön plana çıkmaktadır. Taslakta bu görüşler dikkate alınmadan ülkemizde de yaratılmak istenen çok büyük ölçekteki şirket modelini sakıncalı buluyoruz. Modeldeki, bir denetim ekibinde bile 3 asıl, 3 yedek olmak üzere en az 6 denetçi aranması koşulu, getirilmek istenen sorumlu ortak denetçi modeli ve sayısı, denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin ayrıca bağımsız denetçilik yapamayacağı, gibi düzenlemeler sakıncalı olup dünya uygulamasında kaldırılması düşünülen modeli ülkemize tek modelmiş gibi getirme sakıncası doğuracaktır. Küçük ve orta büyüklükteki denetim kuruluşlarının bile büyüklerle rekabetini zorlaştıracaktır. Oysa Ticaret Kanununun öngördüğü bağımsız denetim modelinde, bireysel çalışacak bağımsız denetçiye veya mevcut şirketlerin dışında da kurulacak küçük ve orta ölçekteki denetim şirketlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu gözden kaçırılmamalıdır. Fakat taslakta öngörülen model bunu engellemektedir. Özellikle geçiş döneminde bu sakıncaları giderecek düzenlemelere yer verilmelidir.

4- Taslağın bağımsız denetçilik unvanının kazanılması ile ilgili kalıcı hükümleri belirsiz olup, anlaşılması zor ifadeler içermektedir.

Örneğin stajyerliğin (uygulamalı eğitimin) hangi aşamada ve kimler tarafından nasıl yapılacağı, Yeminli Mali Müşavirlerin bu uygulamaların neresinde olacağı tam olarak anlaşılmamaktadır. Kalıcı maddelere göre, Yeminli Mali Müşavir olan birisinin, bağımsız denetçi de olmak istemesi halinde sanki yeniden eğitimden geçmesi, bürosunu ve işini terk edip, bir başka denetim şirketinde 2 yıl süreyle stajyerlik yapması, yeniden

muhasebe dahil bütün sınavlara girmesi, anlamına gelebilecek düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar, gereği olmayan düzenlemelerdir.

5- Taslağın bağımsız denetçilik unvanının kazanılması ile ilgili geçici hükümleri belirsiz olup, anlaşılması zor ifadeler içermektedir.

Örneğin Taslağın Geçici 1. madde (a) bendi her türlü yoruma açık olduğu gibi burada meslek mensubu olma koşulu da vurgulanmamıştır. Bu durumda maddenin uygulanmasının nasıl olacağı yeni tartışmalara ve ihtilaflara açıktır. Bu maddeye göre sanki meslek mensubu olmayanların da denetçi olması gibi bir durum kabul edilirken, bugüne kadar yaptığı iş sadece denetçilik olan Yeminli Mali Müşavirlerin bağımsız denetçiliğe geçişine ilişkin beklentiler karşılanamamaktadır. Getirilmek istenen eğitim modelinin ne olduğu ve neleri içereceği düzenlemesinin boşlukta bırakılması da yeni ihtilaflar doğurabilecek niteliktedir. Geçici maddedeki stajla ilgili düzenlemelerin kimleri kapsadığı ve nasıl uygulanacağı tam olarak anlaşıl原因mamaktadır. Sorumlu ortak denetçi tayinine ilişkin geçiş hükümleri yetersiz olup ilk yıllarda yeni denetçileri sorumlu ortak denetçi unvanı taşıyan patronlara mahkum kimseler konumuna düşürecektir.

6- Taslağın yayımlanması beklenmeden eğitim başvurusu yapılmasının istenmesi yanlış olduğu gibi eğitim için seçilmiş olan üniversite de isabetli değildir.

Mesleğe giriş, geçiş ve görevlendirme konularının yönetmelikle düzenleneceği ve kurum yetkisinde olduğu tartışmasız olup iş bu taslak bu amaçla yayımlanmıştır. Yapılacak eğitimler bu geçişin ve unvan kazanımının bir aşaması olduğuna göre öncelikle taslağın kesinleşmiş olması gerektiği hukuki açıdan tartışmasızdır. Kesinleşen hükümlere göre ancak kimlerin ne şekilde eğitim alabileceği anlaşılabilir. Bütün bunlar bilinmeden ve bu konuda kurum kendisi düzenleme yapmadan, Yeminli Mali Müşavirleri, bir üniversitenin planlaması ve düzenlemelerine terk etmesi asla kabul edilemez. Diğer yandan bu eğitimi yapmak üzere Sakarya gibi nispeten küçük bir şehrimizin üniversitesinin seçilmiş olmasına da bir anlam verilememektedir! Aslında bu konularda bu aşamada TÜRMOB bünyesinde yapılan eğitimler kabul edilse çok daha iyi olacaktır. TÜRMOB'la görüşülerek bu eğitimle ilgili varsa eksiklik tamamlanıp ve meslek örgütünün verdiği bu eğitim kabul edilebilir. Bu yapılmayarak, "Sakarya Üniversitesi"nin TÜRKAK tarafından yetkilendirilen üniversite olduğu gerekçesiyle, meslek mensuplarını eğitmekle görevlendirilmesi ayrıca bizleri üzmektedir. Çünkü TÜRKAK'ın yetkilendirdiği bu üniversite mesleğimizle uzaktan yakından alakası olmayan, 4 yıllık üniversite mezunu olmayan bedenen çalışmanın ağırlıklı olduğu meslekleri kapsamaktadır. Öte yandan mesleğimizin benzeri hiçbir serbest meslek grubu TÜRKAK'dan yetki veya belge almamakta, kurslara katılmamaktadır. Dolayısıyla meslek mensubumuz sanki 5544 sayılı Kanuna göre kurulmuş mesleki akreditasyon kurumundan yetki alacakmış gibi bu kurumun yetkilendirdiği Sakarya Üniversitesi'ne yönlendirilmesi doğru değildir. Bu nedenle yönetmelik taslağında geçen düzenlemelerin 3568 sayılı yasaya paralel kılınması ve bir YMM'nin bağımsız denetçi olabilmesi için TÜRKAK akreditasyonuna tabi tutulmadan, sınavsız ve hiçbir

şarta tabi olmadan KAYİK kapsamı şirketleri de denetleyebilecek ölçüde bağımsız denetçi olması sağlanmalıdır.

7- Bağımsız denetçilik unvanının kategorize edilmesi doğru değildir.

Bağımsız denetçi unvanını da taşıyacak olan Yeminli Mali Müşavirlerin, yetki kullanımı sırasında, ayrıca, subjektif kriterlere göre kategorize edilmek istenmesi doğru değildir.

NOT: YÖNETMELİĞİN GENELİNE VE MADDELERİNE İLİŞKİN YAPILAN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLEN GÖRÜŞLER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK AÇISINDAN ELE ALINARAK OLUŞTURULMUŞTUR.

B- BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ MADDELERİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ

TASLAK MADDELERİ HAKKINDA GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRME	TEKLİF
Madde:4-1/c de bağımsız denetim ekibi, sadece bir denetim kuruluşunda çalışan sorumlu ortak ve denetçileri tanımlamıştır. Halbuki TTK kapsamında KOBİ'lerin bağımsız denetimi <u>bireysel olarak bir bağımsız denetçi tarafından da yapılabilmesi kabul edilmiştir. Bu bağlamda tek kişilik denetçi ekibi de olabilmelidir.</u>	4/c) Bağımsız denetim ekibi:6102 sayılı kanunun 400 üncü maddesine göre bağımsız denetim yapacak yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ile denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu ortak denetçiden ve sorumluluğu altında görev yapan denetçiden oluşan ekibi,
Madde 4-1/ç: 3568 sayılı Yasanın 45 inci maddesine göre SMMM ve YMM'lerin aynı şirkette ortak olmaları mümkün değildir. Bu nedenle, Bağımsız Denetim Kuruluşu tanımında değişiklik yapılmalıdır.	Madde 4-1/ç: Ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olan, bu yönetmelikte belirtilen şartları taşıyan ve Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen sermaye şirketlerini (3568 sayılı Kanunun 45 inci maddesine göre yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler aynı şirkette ortak olamazlar),
Madde:4-1/d: "Denetim ağı" kavramının tanımı yapılmıştır. Ancak bu tanımdan ne amaçlandığı	Belirtilen tehlikeleri giderecek şekilde bu tanımın yeniden tanımlanması veya bu işlem yapılamıyorsa yönetmelikten

<p>anlaşılammamaktadır. Ayrıca bu tanım, yönetmeliğin ileriki bölümlerinde hiç kullanılmamıştır. Maddenin bu halinde bağımsız denetim işinde taşeronlaşmayı ve tekelleşmeyi doğurabilir nitelikte anlamlar taşıyabileceği kuşkusudur.</p>	<p>tamamen çıkartılması, yerinde olacaktır.</p>
<p>Madde 4-1/ş: Mesleki tecrübe hesaplanmasıyla ilgili tereddütleri gidermek için bir tanım yapılması amacıyla maddenin bu bendine (ş) fıkrası eklenmiştir.</p>	<p>Madde 4-1/ş: Mesleki Tecrübe: Mesleki tecrübenin hesaplanmasında, stajla meslek mensubu olanlar için staja başlama tarihi, stajdan sayılan hallerde ise mesleğe giriş tarihi, kamuda mesleki yeterlik sınavına tabi olanlarda bu memuriyete başlama tarihi esas alınır,</p>
<p>Madde 5-(1): Güvencenin "<u>makul</u>" güvence olduğu vurgulanmalı, ayrıca bağımsız denetimin amacının vergi matrahının doğruluğunun onaylandığı anlamına gelmediği, maddeye (5) inci fıkra olarak eklenmelidir. Çünkü bu onay sadece vergi inceleme elemanlarının incelemeleri veya YMM'lerin tasdiki ile olabilir. Bağımsız denetçiye, ayrıca bu sorumluluk <u>yüklenmemelidir.</u></p>	<p>Madde 5-(1): Denetimin amacı, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda hedeflenen kullanıcılara "<u>makul</u>" güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır.</p> <p>(5) Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar vergi matrahının doğruluğunun onaylandığı anlamına gelmez.</p>
<p>Madde 11/2 de "KAYİK'ler ile faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurum tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından yapılır," düzenlemesinde ile ve devamı gereksizdir. Çünkü KAYİK tanımına zaten sayılan diğer şirketler de girmektedir.</p>	<p>Madde 11-(2) KAYİK'lerin denetimi sadece denetim kuruluşları tarafından yapılır.</p>
<p>Madde 13- 1/b de geçen "veya" ifadesi ile bu şirketlerin 3568 sayılı Kanuna göre de faaliyet yürütmesi engellenmektedir. Ayrıca 3568 sayılı mesleki alan ifadesi açıklanmalıdır. (Örnek: Faaliyet konusu muhasebe tutmak olan bir A.Ş. ayrıca 660 sayılı KHK kapsamında denetim işi yapabilecek mi sorusu gündeme</p>	<p>Madde 13-1/b) Faaliyet konusunun bağımsız denetim ve 3568 sayılı Kanun kapsamında sadece denetim ve yeminli mali müşavirlik faaliyetleriyle ilişkili olmalıdır.</p>

gelebilir). Bu nedenle, “veya” yerine “ve” olmalıdır.	
Madde:13-1(d): Şirket ortaklarının tamamının meslek mensubu olması ifadesi yeterli değildir. 3568 sayılı yasanın 45 inci maddesine göre aynı mesleki unvana sahip meslek mensupları aynı şirkete ortak olabilmektedir. Aynı düzenlemenin bağımsız denetim şirketleri için de getirilmesi gerekir. (BDDK’da bu prensibi aramaktadır.)	Madde 13-1(d): Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının tamamının serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlı meslek mensubu olması,
Madde:13-1(ğ) KOBİ bağımsız denetimlerinde meslek mensuplarının bireysel denetim yapabilmesi de amaçlanmıştır. Bu nedenle denetim kadrosu asgari koşulları sadece bağımsız denetim kuruluşlarına münhasır olmalıdır.	Madde 13-1(ğ) : Bağımsız denetim kuruluşlarında denetim kadrosunun, asgari olarak, 25 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
Madde:13-1 (ı) TTK kapsamında yapılacak denetimlerde, bağımsız denetim şirket ortaklığı yanında KOBİ denetimi için bireysel denetçi imkanı da getirilmiştir. Madde buna göre yeniden düzenlenmelidir. Bir denetçinin sadece bir şirket ortağı olması kabul edilebilir. Ancak şirket ortağı olan bir denetçinin aynı zamanda, bağımsız çalışma olanağı da kabul edilerek, TTK’na paralel düzenleme yapılmalıdır.	Madde:13-1 (ı) Ortaklarının ve denetçilerinin başka bir denetçinin yanında veya denetim kuruluşunda ortak veya denetçi olmaması ifadesi yeterlidir.
Madde:13-1(j) maddede geçen büro standardı tanımı açık ve net değildir. Bu konu daha açık yazılmalıdır. Madde bendi bu haliyle, sanki her denetim işi için kurumdan ayrı bir standart belirlemesi izni alınacak gibi bir durumu ifade ediyor. Oysa, bu standartlar önceden kurumca belirlenip ilan edilmiş genel nitelikte olmalıdır.	Madde:13-1(j): Kurumca, standartları önceden belirlenmiş olan denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilecek düzeyde belirlenen organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
Madde 13-1(k) Madde subjektif bir düzenlemedir. Şirket ortaklarının olumsuz itibara sahip olması, mesleki şeref ve haysiyete uymayan bir	Madde 13-1(k) tamamen kaldırılmıştır.

<p>durumunun bulunması ne demektir? Tanım net ve açık değildir. Meslek mensubu olan kişilerde 3568 sayılı Yasanın 4 üncü maddesinde bu özellikler zaten var kabul edilmektedir. Zira, bu özellikler yoksa meslek mensubu da olunamaz. Bu özelliklerin Yönetmelikte tekrar edilmesi gereksizdir.</p>	
<p>Madde: 13- (4) : Madde düzenlemesi Geçici Madde niteliğinde olup, buradan çıkarılarak yönetmeliğin Geçici 2 inci maddesine eklenmelidir.</p>	<p>Geçici Madde 2-(4) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, bu Yönetmeliğin yayımından sonraki üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi koşuluyla Kurum tarafından faaliyet izni verilebilir. Bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirmeyenlerin faaliyet izni iptal edilir. Süre, bir defaya mahsus olmak üzere bir katına kadar uzatılabilir.</p>
<p>Madde 14 (1) de Denetçinin yetkilendirilmesinde 3568 sayılı Yasanın 4 üncü maddesi ile yeterli bağ kurulmamıştır. Maddede belirtilen niteliklerin tümü meslek mensubunda 3568 sayılı yasanın 4 üncü maddesine göre aranan koşullardır. Dolayısıyla meslek mensubu bunlara sahip kabul edilmektedir. Bu nedenle, meslek mensubu olan birinde (c), (ç), (e), (g) ve (h) bendlerinin tamamen kaldırılması ve diğer bendlerin de belirtilen şekilde düzenlenmesi daha yerinde olacaktır. Aksi halde, sanki meslek mensubu olan birinin şeref ve haysiyeti olmayabileceği gibi kabul edilemez bir durum ortaya çıkmaktadır.</p>	<p>Madde :14-(1) Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen meslek mensubunun,</p> <ol style="list-style-type: none">3568 sayılı Yasanın 4 üncü maddesinde sayılan niteliklere sahip olması,Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer konularda lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen konulardan lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,Şekil, içerik ve sürelerle ilişkin esasları Kurumca belirlenen mesleki teorik eğitimleri tamamlamış olması,15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması, <p>şartlarının tamamını taşıması gerekir.</p>

<p>Madde 14-(2): Maddede geçen mühür ifadesi kaldırılmalıdır. Finansal tabloların denetiminde uygulanacak Mühür, makul güvencenin ötesinde doğruluk tasdiki anlamına gelir ki, yasanın beklediği amaç bu değildir. Ayrıca mühür verme yetkisinin yasal bir dayanağının olması gerekir. (660 sayılı KHK nin hiçbir maddesinde “mühür” ifadesi geçmemektedir.) Bu nedenle, eğer mutlaka verilecekse mühür ifadesi “kaşe” olarak değiştirilmelidir. (Şu andaki SPK ve uluslararası denetim uygulamalarında mühür veya kaşe yoktur.) Şirket kaşesi vardır.</p>	<p>Madde 14-(2) Denetçi olmak isteyen meslek mensupları bu şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen adaylar, denetçi unvanına hak kazanır; gerekli harç ve ücretler ödendikten sonra adaylara denetçi belgesi, denetçi kimliği verilerek denetçi siciline kaydı yapılır.</p>
<p>Madde 14-(3) de Kurumca aranacak diğer ilave koşulların ne olduğu belli değildir. Bu yetki denetçiler ve denetim kuruluşları arasında çok sayıda kategori getirilmesi sonucunu doğurabilir ki, bu yanlıştır.</p>	<p>Madde 14-(3) tamamen kaldırılmalıdır.</p>
<p>Madde 15 de geçen üç yıllık süre ile mesleki eğitim ve bunun 2 yılı denetçi yanında geçen bir staj süresi öngörülmüştür. Söz konusu staj 3568 sayılı Yasada geçen SMMM’lik staj süresi ile çelişki yaratmaktadır. Çünkü bağımsız denetçi olmanın ön koşulu meslek mensubu olmaktır. Öte yandan 3568 sayılı yasa, meslek mensubuna bağımlı çalışma yasağı getirmektedir. Bu nedenle denetçilik için, bir YMM veya SMMM’nin bürosunu kapatarak başkasının yanında staj yapması gerekecektir. Eğer amaçlanan staj şekli bu ise, madde bu yönüyle uygulanamaz nitelikte olup 3568 sayılı Yasanın staj koşullarıyla bağ kurularak yeniden düzenlenmelidir.</p>	<p>Madde 3568 sayılı Kanunda yer alan staj veya stajdan sayılan haller, bağımsız denetçilik staj süresi için de yeterli sayılmalıdır. Madde metni buna göre, açık ve anlaşılır şekilde yeniden düzenlenmelidir.</p>
<p>Madde 16: Taslağın “Denetçilik sınavı” başlıklı 16/3 maddesinde sınav konularının kapsamından söz edilmektedir.</p>	<p>Madde 16 da yer alan ((f) bendi dahil) sınav şartı YMM ruhsatına haiz meslek mensupları için aranmamalıdır.</p>
<p>a)3568 sayılı yasa hükümleri</p>	

doğrultusunda meslek ruhsatına sahip meslek mensupları yazılı bir sınav neticesinde başarılı olmaları koşulu ile veya mevzuattan kaynaklı istisnalar doğrultusunda ruhsat alma hakkını kazanabilmektedirler. 3568 sayılı yasaya ait sınav konuları irdelendiğinde, meslek mensuplarının Yönetmelik taslağında getirilmek istenen sınav konularından da sınava girmekte ve başarılı olmaları halinde ruhsat sahibi olabildikleri anlaşılmaktadır. Dolayısıyla eğer bağımsız denetçilik için bir sınav olacak ise, öncelikle meslek mensubu olur iken girilen (veya girildiği varsayılan) bu sınav konularından tekrar sınava tabi olmaması kabul edilmelidir.

b)Yönetmelik taslağı ile 3568 sayılı yasa ile belirlenen koşulları taşıyan ve ruhsatlandırılan meslek mensuplarının muhasebe konusunda da sınanması istenilmektedir. Meslek mensuplarını muhasebe konusunda yeniden sınava tabi tutmak ülkemizde yıllardır uygulanan muhasebe sistemini yargılamakla eş anlamlı olduğu, dolayısıyla kabul edilmesinin hiçbir koşulda mümkün olmadığı görüşündeyiz.

Yönetmelik taslağında sınav konuları sırası ile;

- 1.Muhasebe
 - 2.Türkiye Muhasebe Standartları
 - 3.Finansal Analiz
 - 4.Finans
 - 5.Denetim
 - 6.Genel Hukuk Mevzuatı
 - 7.Sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve sigortacılık mevzuatı
- şeklinde sıralanmaktadır.

Diğer yandan 3568 sayılı yasa hükümleri doğrultusunda yapılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları aşağıda olduğu gibidir:

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Konuları

- 1) Muhasebe Denetimi
- 2) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
- 3) Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
- 4) Hukuk
- 5) Finansal Muhasebe
- 6) Finansal Tablolar Analizi
- 7) Maliyet Muhasebesi

Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Konuları

- 1) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 2) Vergi Tekniği
- 3) Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- 4) Revizyon
- 5) İleri Düzeyde Finansal Muhasebe (Tamamen TFRS/UMS yi içermektedir)
- 6) Sermaye Piyasası Mevzuatı
- 7) Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı
- 8) Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku
- 9) Finansal Yönetim
- 10) Yönetim

<p>Muhasebesi</p> <p>Yukarıda yer alan bilgilerden de anlaşıldığı üzere Bağımsız Denetçilik için öngörülen sınav konularından daha fazlası Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarında aranmaktadır. Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlik unvanı almış tüm meslek mensuplarının maddede belirtilen sınav konularından muaf tutulması gerekmektedir.</p> <p>Aksi halde meslek mensuplarının muhasebe bilgilerinin yeniden sınanması gibi kabul edilemez bir eylemle karşı karşıya kalınmış olunur ki, Odamız kesinlikle bu durumun kabul edilemez olduğu görüşündedir.</p> <p>Aynı zamanda meslek mensuplarının verdiği sınav konularında yetersiz olduğu, bu sınavları yapan ve ruhsat veren üst birliğin objektif olmadığı, yetersiz kişilere yetki verdiği anlamına gelir ki, buna Odalarımızın rıza göstermesi mümkün değildir.</p>	
<p>Madde 17: (1) inci fıkrada geçen askıya alma süresi ile madde metninde yer alan (Md.17-2 (c), Md. 17-4(b) sürelerin net olmadığı, dolayısıyla süre belirtilmesinin uygun olacağı,</p> <p>Ayrıca 17-(7) de yer alan “mühür” ifadesinin kaldırılması ve yerine isteniyorsa “kaşe” ifadesinin gelmesi gerektiği görüşündeyiz.</p>	<p>Madde metnine, faaliyet izinlerinin hangi hallerde ne kadar süre ile askıya alınacağı, hangi hallerde iptal edileceği belirtilmelidir. Ayrıca, madde metnindeki ifadenin (Md.17-2 (c), Md. 17-4(b) yazılı uyarıdan sonra “kurumca verilen sürede aykırılığın giderilmediğinin,” şeklinde düzenlenmesinin yerinde olacağı.</p> <p>17-(7) Faaliyet izni iptal edilen denetçiler, kendilerine verilen ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler.</p>
<p>Madde 21-(2) yer alan kuruma yılda bir kez yazılı taahhüt verme uygulaması 3568 sayılı yasanın 11 inci maddesi karşısında kabul edilemez niteliktedir. Çünkü, 3568 sayılı yasanın genelinde, meslek mensupları için bu anlayışla faaliyet sürdürecekleri zaten kabul</p>	<p>Madde 21-(2) Denetim kuruluşları, denetçiler ile denetimlere katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve</p>

<p>edilmektedir. Dolayısıyla tekrar tekrar yazılı taahhütlere gerek yoktur.</p> <p>Ayrıca, 3568 sayılı yasanın 11 inci maddesinde "Yeminli malî müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.</p> <p>"Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim." Hükmü yer almaktadır. Bu yemini ederek göreve başlayan birisinden, ayrıca daha dar kapsamda yazılı taahhüt almanın bir anlamı ve gerekçesi olamaz. Bu nedenle bu bend kaldırılmalıdır.</p> <p>Bu nedenle, (2) inci bent hükmünü kaldırılmalı veya ilişik düzenlemenin yapılması gerektiği görüşünderiz.</p>	<p>süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Ortakları Yeminli Mali Müşavir olan denetim kuruluşlarından söz konusu yazılı taahhüt aranmaz.</p> <p>(Veya bu bend tamamen kaldırılmalıdır.)</p>
<p>Madde 24-(2) Madde metni 13-(1)-ı bendi ile paralellik sağlamak ve bağımsız (denetim şirketi olmadan da) çalışma olanağı sağlanması için düzenleme yapılmıştır.</p>	<p>(2) Bir denetim kuruluşunda ortak olan veya istihdam edilen bir denetçi, ortaklık veya istihdam ilişkisi sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ortak veya denetçi olamaz.</p>
<p>Madde 25 de geçen denetim ekibi en az 3 kişiden oluşur düzenlemesi, Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esaslarına aykırı olduğu gibi, KOBİ denetimlerini şirketleşmeden de yapabilmeyi engellenmektedir. 3 asıl 3 yedek, 6 kişilik bir denetim ekibi bulundurma zorunluluğu ağır bir şarttır. Bu şart yumuşatılmalı veya sadece KAYİK'ler için yedek şartı aranmaksızın getirilmelidir. Denetçilikte yedek kavramı kaldırılmalıdır. Çünkü, yedek</p>	<p>Madde 25-1: Ancakla başlayan üç, dört ve beşinci cümleler madde metninden kaldırılmalıdır. Yerine; "KOBİ'lerde denetim bir bağımsız denetçi ile yapılabilir. Ancak KAYİK'ler için denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz." İbaresini madde metnine ilave edilmeli ve buna bağlı olarak madde 13(3)'de belirtilen düzenlemede bu önerilerimiz de dikkate alınarak düzenleme yapılmalıdır.</p>

<p>denetçi bulundurma zorunluluğu denetim maliyetini önemli ölçüde artırabileceği gibi, orta ölçekli denetim kuruluşlarının yaşamasını zorlaştıracaktır. Eğer madde bu şekilde kalır ise bağımsız denetim alanı tamamen uluslararası denetim şirketlerinin tekeline bırakılmış olacaktır.</p>	
<p>Madde 25-2 için gerektirdiği nitelik tanımlaması gereksiz ve anlamsız olup, adeta her denetim olayına özgü olarak mesleğe ve denetçiye ilişkin yeniden ilave kriter belirleme gibi sakıncalı anlamlar içerebilecek niteliktedir. Bu nedenle madde metninden çıkarılmalıdır.</p>	<p>Madde 25-2 maddesi kaldırılmıştır.</p>
<p>Madde 26: Sorumlu ortak denetçi olabilme şartları” başlıklı 26. madde dahilinde mesleki deneyim ile birlikte denetim tecrübesinden söz edilmektedir. Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki deneyimleri aynı zamanda denetim tecrübesini de kapsamaktadır. Yeminli Mali Müşavirlerden ayrıca “denetim tecrübesi” adı altında bir süre aranmasının yersiz olduğu dolayısıyla (b) alt maddesinin şu şekilde düzenlenmesi gerektiği önerilmektedir.</p>	<p>b) KAYİK denetimleri için 10 yıllık mesleki ve 2 yıllık denetim; diğer denetimler için 6 yıllık mesleki ve 1 yıllık denetim tecrübesi bulunması (Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip meslek mensuplarında denetim tecrübesi aranmaz), ”</p>
<p>Madde 28: Madde başlığı madde 10 ile aynıdır. Değiştirilmesi gerekir.</p>	<p>Madde 28 : Denetim Raporu Çeşitleri</p>
<p>Madde 33: 2-d) Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması başlıklı bölümde yer alan, yıllık gelirlerin %5 inden fazlasını elde ettiği müşteri listesinin verilmesi yanlıştır, tüm müşterilerin listesinin verilmesi gerekir.</p>	<p>Madde 33 : 2-d) Bir önceki mali yıl içinde denetim hizmeti verdiği müşterilerinin listesi,</p>

<p>Madde 38: “Kuruma yapılacak bildirimlerin şekli” başlıklı 38. maddesinin (1). alt maddesinde bildirimlerin salt elektronik ortamda yapılması zorunlu hale getirilmektedir. İfadenin “..... Kurum, tarafından istenen şekilde elektronik ortamda yapılabilir” şeklinde düzeltilmesinde yarar görülmektedir. Böylece, duruma göre elle veya bir başka şekilde verme olanağı da korunmuş olmaktadır.</p>	<p>Madde 38- (1)Bu Yönetmelik uyarınca Kuruma yapılacak bildirimler, kurumca belirtilecek şekilde elden, taahhütlü posta veya 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununa göre, Kurum tarafından istenen şekilde elektronik ortamda yapılabilir.</p>
<p>Madde 39: Madde metninde geçen “mühür” kelimesinin kaldırılması veya “kaşe” olarak değiştirilmesi gerekir.</p>	<p>MADDE 39 - (1) Bu Yönetmelik uyarınca verilecek yetki belgeleri ile denetçilere verilecek eğitim, belge yenileme, kimlik kartı karşılığında alınacak ücretler, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde işlem öncesinde Kuruma ödenir.</p>
<p>GEÇİCİ MADDE 1. Maddesinin 1-a bendinin bu haliyle yazılmış şekli tam olarak neyi amaçladığı anlaşılammaktadır. Örneğin 5018 sayılı yasa kapsamındaki kurumların değişik şekillerde verdikleri ve değişik adlarda kullanabildikleri denetim yetkilendirme belgelerinin hangilerinin bu kapsama girdiği bu haliyle hep yoruma muhtaç ve yargıya taşınmasına açıktır. Bu sebeple, 5018 sayılı yasa ifadesinin çıkarılarak amaçlanan kurumlar tek tek sayılmalıdır. Aksi halde 5018 sayılı yasa eki listelerle bağlantılı önemli karmaşa olacak ve meslek mensubu olmayanların da bağımsız denetçi olma arzuları olabilecektir ki, bu tehlikeli</p>	<p>GEÇİCİ MADDE 1 - (1) a) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla Sermaye Piyasası Kurulu tarafından; bir sınava bağlı olarak verilen bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini, sınav sonucunda veya mevzuatında tanınan istisnadan faydalanarak almaya hak kazanmış olan meslek mensupları, b) Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 660 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği 2/11/2011 tarihinden önce ilan edilen denetime ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31/12/2012 tarihine kadar sonuçlandırılan tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazanan meslek mensupları, 16 ncı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ila (e) bentlerindeki konular ile alanlarıyla sınırlı olmak üzere (f) bendinde belirtilen konular için yapılacak sınavdan muaftırlar. c) Bu yönetmeliğin yayımı tarihinde yeminli mali müşavir olmaya hak kazananlar 16. maddede yer alan yapılacak sınavdan muaftırlar. d) a, b ve c bendlerine göre belge alacak olanlar yönetmeliğin 14 ve 15</p>

bulunmaktadır. Bilindiği üzere, TTK'nın 400. maddesinde ve kurum kararname düzenlemelerinde, bağımsız denetçinin SMMM ve YMM olma ön koşulu bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu düzenleme dahilinde "meslek mensupları" ifadesinin yer alması önemli görülmektedir.

Taslağın Geçici 1. Maddesinin 1-b bendinde SPK'nın yapmakta olduğu sınavlara yönelik olduğu bilinmektedir. O halde salt SPK sınavlarına yönelik olan düzenleme de 5018 sayılı yasadan söz etmenin gereksiz olduğu, dolayısıyla "SPK tarafından yapılan bağımsız denetim sınavları" şeklinde açıkça belirlenmesi olası karmaşaları ortadan kaldıracaktır. Ancak burada da meslek mensubu olma koşulunun dikkate alınması gerekmektedir. Geçici 1. maddeye (c) alt maddesinin eklenmesi önerilmektedir. Buna göre;

c) Bu yönetmeliğin yayımı tarihinde yeminli mali müşavir olmaya hak kazananlar 16. maddede yer alan bütün konular için yapılacak sınavdan muaftırlar şeklinde bend ilavesi gerekir.

Çünkü 3568 sayılı yasa hükümleri doğrultusunda meslek ruhsatına sahip meslek mensupları yazılı bir sınav neticesinde başarılı olmaları koşulu ile veya mevzuattan kaynaklı istisnalar doğrultusunda ruhsat alma hakkını kazanabilmektedirler. Dolayısıyla meslek mensupları Yönetmelik taslağında sözü edilen sınav konularından da sınava girmekte ve başarılı olmaları halinde ruhsat sahibi

inci maddelerinde belirtilen mesleki teorik eğitim ve uygulamalı mesleki eğitim şartlarını sağlamış olurlar.

olabilmektedirler.

Bağımsız Denetçilik için Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde öngörülen sınav konularından daha fazlası Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarında aranmaktadır. Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlik unvanı almış tüm meslek mensuplarının maddede belirtilen sınav konularından muaf tutulması gerekmektedir. Ayrıca yeminli mali müşavirler en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yaptıktan sonra sınavla bu hakkı elde etmekte olup, yaptıkları iş münhasıran denetimdir ve denetim konusunda uzmanlık sahibi kişilerdir. Diğer yandan, 6335 sayılı Kanunun 37. maddesi ile 6102 Sayılı Kanunun Geçici 6'ncı maddesinde eklenen dördüncü bent ile de, bu konular gözetilerek Yeminli Mali Müşavirlere sınavsız geçiş hakkı verilmiş olup, her ne kadar daha sonra kaldırılmış ise de, buradan bir hak doğduğu yönde hukuki görüşler bulunmaktadır. Maddeye önerdiğimiz (c) bendinin eklenmesi bu tür hukuki ihtilafların önüne de geçecektir.

Ayrıca geçici 1'nci maddenin (1) bendindeki durumlarda sınav şartı aranmayacağı haller belirtilmiş olup, bunlar için "14 ve 15'nci maddelerde belirtilen mesleki teorik eğitim ve uygulamalı mesleki eğitim şartlarını sağlaması olurlar" ibaresi eksik

<p>kalmıştır. Bu nedenle geçici 1/1 bendine (d) alt bendi eklenmiştir.</p>	
<p>(Geçici Madde 1/2,3,4 ve 5)</p> <p>Meslek mensuplarının 3568 sayılı yasa gereği tamamının en az 4 yıllık lisans mezunu olması sebebi ile eğitimde geçen sürelerin dikkate alınması yerine doğrudan sürelerin kısaltılması daha uygun olacaktır.</p> <p>Maddenin dördüncü bendi ise değiştirilerek, 26'ncı maddede belirtilen sorumlu ortak denetçi olma koşulu geçici olarak beş yıl süre ile aranmaması yerinde olacaktır. Bu amaçla dördüncü bend değiştirilmelidir.</p>	<p>(2) 31/12/2013 tarihine kadar yapılacak yetkilendirmelerde, en az 10 yıl süreyle mesleki tecrübe kazandıracak hizmeti bulunup meslek mensubu olmaya hak kazananlardan, 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan niteliği haiz olan ve Kurum tarafından yürütülecek teorik ve uygulamalı eğitim programlarını tamamlayanlar, 14 ve 15 inci maddelerde belirtilen mesleki teorik eğitim ve uygulamalı mesleki eğitim şartlarını sağlamış olurlar ve 16 ncı maddede belirtilen sınavda, (f) bendi hariç olmak üzere, başarılı olmuş sayılırlar.</p> <p>(3) 31/12/2014 tarihine kadar yapılacak yetkilendirmelerde, 15 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında geçmesi gereken 2 yıllık süre şartı aranmaz. <u>(Ancak, staj konusunda, kalıcı ve geçici maddelerdeki düzenlemelere göre bu bendin yeniden ele alınması gerekebilir.)</u></p> <p>(4) Bu maddeye göre belge alacak olan meslek mensuplarından, 26. maddenin (b) bendinde yer alan denetim şartı aranmaz.</p> <p>(5) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurum tarafından belirlenir.</p>
<p>Yönetmelik taslağının Geçici 2. Maddesinin 1. Bendinde geçen "5018 sayılı Kanun kapsamında kamu kurumlarından" ibaresinden bu haliyle tam olarak neyi amaçladığı anlaşılammaktadır. Örneğin 5018 sayılı yasa kapsamındaki kurumların değişik şekillerde verdikleri ve değişik adlar kullanabildikleri denetim yetkilendirme belgelerinin hangilerinin bu kapsama girdiği bu haliyle hep</p>	<p>Geçici 2. Maddenin 1. bendinde geçen "5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu kurumlarından" ibaresi "Sermaye Piyasası Kurumundan" olarak değiştirilmelidir.</p> <p>Geçici 2.Maddenin 2.bendi ikinci satırında yer alan "kuruluşlarında" ibaresinin "kuruluşlarında" olarak, dördüncü satırında yer alan</p>

YMM Oda Başkanları Kurulu

yoruma muhtaç ve yargıya taşınmasına açıktır. Bu sebeple, 5018 sayılı yasa ifadesinin çıkarılarak kurumlar tek tek sayılmalıdır. Aksi halde 5018 sayılı yasa eki listelerle bağlantılı önemli karmaşa olacak ve meslek mensubu olmayanların da bağımsız denetçi olma arzuları olabilecektir ki, bu tehlikeli bulunmaktadır.	“31.12.2013” ibaresinin 30.06.2014 olarak değiştirilmesi gerekir.

Sezai ONARAL
İstanbul YMM Odası Başkanı

Halil BAŞAĞAÇ
Ankara YMM Odası Başkanı

Ünal AYDIN
İzmir YMM Odası Başkanı

Tayfun BEŞE
Bursa YMM Odası Başkanı

Nevzat BARAK
Adana YMM Odası Başkanı

Ferit ZİREK
Gaziantep YMM Odası Başkanı

Abdi ÇALIŞIR
Antalya YMM Odası Başkanı

Fehmi KARAMAN
Eskişehir YMM Odası Başkanı

Sami KAZICI
YMM Oda Başkanları
Kurulu Sekreteri