

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI
VE
TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

MASTER TEZİ

Hazırlayan

Hale USTA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Ankara-2007

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Hale USTA'ya ait Muhasebe Mesleği ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştıırılması adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme/Muhasebe Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ
Akademik Unvanı, Adı Soyadı (Danışman)

(İmza)

ye Prof. Dr. Halim ERGEN
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

(İmza)

ye Doç. Dr. Yıldız AKBULUT
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

ÖNSÖZ

Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz edilmesine ve yorumlanmasına muhasebe denir. Muhasebe mesleği ise, işletmeler ve ekonomi açısından oldukça önemli olan bu kayıt tutma işlemini profesyonel olarak icra etme işidir.

Muhasebe, işletmelerin amaçlarına ulaşmak için etkili rol oynayan yönetim aracı olarak görev yapmaktadır. Çünkü çağımızda, özellikle gelişmiş ülkelerde muhasebe, sadece ekonomik ve finansal olayları bir takım belgelere dayandırarak kaydetmekle kalmayıp, aynı zamanda mali sonuçlar doğuran olayların ve faaliyetlerin tespiti, yorumlanması ve analizini de üstlenmektedir.

İşletmeler için hayati önem taşıyan muhasebe, profesyonel meslek sahibi olan muhasebeciler tarafından yürütülmektedir. Mali tabloların, şirket faaliyetlerinden sorumlu kişiler tarafından hazırlanmış olması ve muhasebe ilkelerinin uygulamasındaki esneklik, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesin zorunlu kılmıştır. Bu nedenle muhasebe mesleğinin önemi giderek artmaktadır.

Muhasebe mesleğinin öneminin artmasıyla birlikte uluslararası alanda ve Türkiye’de bu konuda yapılan düzenlemeleri de önem kazanmaktadır. Bu düzenlemelerde mesleğe kabul için genel ve özel koşullar belirlenmiş olup öğrenim, staj ve sınavlar öngörülmüş, meslek mensuplarının hak ve ödevleri,

disiplin işlemleri ve cezaları hükme bağlanmıştır. Ayrıca pek çok meslek örgütleri kurulmuştur.

Yukarıda belirtilen nedenlerle çalışmamızda, muhasebe mesleği ile ilgili yapılan bu düzenlemeleri inceleyerek, hem yurdumuzda hem de dünyada yapılan bu düzenlemelerin ne düzeyde olduğu, bu düzenlemelerin mesleğe ne tür faydalar sağladığına değinilecektir.

Bu tez çalışmasında kıymetli zamanını bana ayıran ve değerli fikirleri ile bana önderlik eden hocam, Sayın Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

ÖNSÖZ	i
KISALTMALAR CETVELİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. MUHASEBE	3
1.1.1. Muhasebenin Tanımı Ve Özellikleri	3
1.1.2. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.....	5
1.1.2.1. Muhasebenin Temel Kavramları.....	5
1.1.2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.....	10
1.1.2.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri	10
1.1.2.2.2. Bilanço İlkeleri.....	11
1.1.2.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler:.....	11
1.1.2.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	12
1.1.2.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler	13
1.2. MUHASEBE STANDARTLARI	14
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	15
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Oluşturma Amacı	15
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	17
1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenecek Yöntemler	18
1.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları	20
1.2.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standartları Oluşumuna İlişkin Gelişmeler	21
1.2.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	21
1.2.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	22

1.2.2.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
1.2.2.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar ...	23
1.2.2.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar ..	24
1.2.2.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	26
1.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci	27
1.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	29
1.2.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Harmonizasyonu	33
1.2.3.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler	34
1.2.3.2. Harmonizasyon Çalışmaları İle İlgili Kuruluşlar	36

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEKİ DÜZENLEMELER

2.1. MUHASEBE MESLEĞİ.....	42
2.1.1. Muhasebe Mesleğinde Temel İlkeler	42
2.2. MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ BAŞLICA ÖNEMLİ KURULUŞLAR	44
2.2.1. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)	44
2.2.2. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)	48
2.2.3. TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği)	50
2.3. MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	54
2.3.1. Dünya'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	54
2.3.1.1. Avrupa Birliği'nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	54
2.3.1.2. İngiltere'de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	57
2.3.1.3. Almanya'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	59
2.3.1.4. Fransa'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	61

2.3.1.5. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	63
2.3.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	65
2.3.2.1. 1989 Öncesi Muhasebe Mesleğinin Durumu.....	65
2.3.2.2. 1989 Sonrası Muhasebe Mesleğinin Durumu	69
2.3.2.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	69
2.3.2.2.1.1. Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslekleri	72
2.3.2.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği.....	76
2.3.2.2.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları	79
2.3.2.2.1.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	81
2.3.2.2.2. Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri.....	82
2.3.2.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Muhasebe Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri.....	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI ALANDA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TÜRKİYE'DE, A.B.D.'DE VE AVRUPA'DA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA ARANAN NİTELİKLERİN, YETKİ VE SORUMLULUKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	90
3.1.1. Eğitim, Sınav ve Staj Koşullarının Karşılaştırılması	90
3.1.2. Meslek Konusunun Karşılaştırılması	95
3.1.3. Mesleki Sorumluluğun Karşılaştırılması	96
3.1.4. Sürekli Meslek İçi Eğitimin Karşılaştırılması.....	98
3.2. TÜRKİYE'DE, A.B.D.'DE VE AVRUPA'DA MUHASEBE MESLEĞİNİN TEMEL İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	100
3.2.1. Sorumluluk İlkesinin Karşılaştırılması	100

3.2.2. Kamu Çıkarının Korunması İlkesinin Karşılaştırılması	102
3.2.3. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık İlkesinin Karşılaştırılması ..	104
3.2.4. Bağımsızlık İlkesinin Karşılaştırılması	106
3.2.5. Mesleki Yeterlilik İlkesinin Karşılaştırılması	108
3.2.6. Mesleki Özen İlkesinin Karşılaştırılması	110
3.2.7. Sır Saklama İlkesinin Karşılaştırılması	112
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	119
ÖZET	125
ABSTRACT	126

KISALTMALAR CETVELİ

IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
AB	Avrupa Birliği
BM	Birleşmiş Milletler
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
IOSCO	Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
ICAEVV	İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
ACA	Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği
ICMA	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü
CIPFA	Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
NAA	Ulusal Muhasebeciler Derneği
AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği
SACPA	Eyalet Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Dernekleri
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
FEI	Finansal Yöneticiler Enstitüsü

AGA	Devlet Muhasebeciler Birliği
GAO	ABD Genel Muhasebeciler Dairesi
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Globalleşen dünya ile birlikte birçok konuda değişiklikler olmuş, hayatımıza yeni kavramlar ve düzenlemeler girmeye başlamıştır. Tüm dünyada artık hemen her konuda standartlar oluşturulmaya başlanmıştır. Uluslararası ekonomiler işletmelerin düzenledikleri raporlar çok önem arz etmektedir. Düzenlenen raporların doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olması için en önemli rol muhasebe meslek sahiplerine düşmektedir. Çünkü çağımızda muhasebe, sadece ekonomik ve finansal olayları bir takım belgelere dayandırarak kaydetmekle kalmayıp, aynı zamanda mali sonuçlar doğuran olayların ve faaliyetlerin tespiti, yorumlanması ve analizini de üstlenmektedir. Daha da önemlisi muhasebecilerin hazırladığı raporların ekonomilerin yönlerini belirlemeye başlamış, yatırımlar hazırlanan raporlar incelenerek yapılmaktadır.

Muhasebenin etkinliğinin artması ve muhasebe mesleğinin önemi daha öncede bahsettiğimiz gibi bu konuda da bazı standartların getirilmesini zorunlu kılmıştır. Her ülkenin kendi içerisinde muhasebe ve muhasebe mesleği ile ilgili bireysel düzenlemeleri vardır. Ancak çağımızda ülkeler arası ilişkilerin oldukça gelişmiş olması tüm dünyada ortak kabul edilecek uluslararası muhasebe standartlarının oluşmasını sağlamıştır.

Tüm dünyada oluşan bu gelişmeler ve muhasebe mesleğinin artan önemi ülkemizde de bazı düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Ülkemizde yapılan bu düzenlemeler mevcut ekonomik ve yasal yapımızın yanı sıra, tüm dünyaca kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanmaya çalışılmıştır. Tabi ki her ülkede olduğu gibi ülkemizde bir takım farklılıklar oluşacaktır.

Çalışmamızda, bu standartlara ne kadar uyulduğu ve farklılıkların neler olduğu konularına değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Muhasebe

1.1.1. Muhasebenin Tanımı Ve Özellikleri

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir.¹

Bir başka tanımda şöyledir: “Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde verilerin, ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denmektedir.”²

Bu tanımlardan yola çıkılarak muhasebenin özellikleri şöyle açıklanabilir:

- Muhasebenin birinci özelliği, para ile ifade edilebilen işletme faaliyetleri için sistematik ve düzenli bir kayıt sistemi oluşturulmasının sağlanmasıdır.

¹ Orhan SEVİLENGÜL: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe (Ankara, 2001), s. 9.

² Mazhar HİÇŞAŞMAZ: Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı (Ankara, 1980). s.12.

Bunu yaparken anlamlı ve güvenilir verileri kullanır. Bu nedenle bir olayın muhasebenin konusu olabilmesi için mali bir özellik taşıması, para ile ifade edilebilir olması, anlamlı ve güvenilir olması gerekir.

- Muhasebenin ikinci özelliği ise, kaydedilen verilerin düzenlenmesi ve rapor haline getirilmesini sağlayan bir sistem olmasıdır. Toplanan verilerden işletmenin ve diğer ilgililerin yararlanabilmesi için, olaylar ve işlemler konularıyla alakalı olarak gruplanıp sınıflandırılır. Böylelikle bilgiler ilgililerin anlayacağı şekilde bilgi yığınları haline gelirler. Gruplanan bu verilerin kullanan kimselere faydalı olabilmesi için rapor haline getirilir.

- Muhasebenin son özelliği ise, bu raporların analiz ve yorumlanmasını sağlayarak olaylar ve mali sonuçlar arasındaki önemli ilişkileri göstermesi, gelecek dönemler hakkında isabetli ve tutarlı tahminler yaparak ileriye yön vermesi ve çıkan sonuçların incelenmesini sağlamasıdır.

Dolayısıyla muhasebe, işletmenin finansal durumu ile ilgilenen işletme sahiplerine, yöneticiler, devlete, yatırımcılara, çalışan personele, kredi kuruluşlarına ve halka bildirmede çok büyük bir öneme sahiptir.

Ayrıca, muhasebe, işletmelerin amaçlarına ulaşmakta önemli bir role sahiptir. Muhasebe, işletmeler için günümüzde yalnızca geçmişteki finansal faaliyetlerin kayıtlandığı bir sistem değil, aynı zamanda bu kayıtlanan bilgilerin yorumlanıp analiz edilerek geleceğe yönelik faaliyetlerin tespitinde kullanılan önemli bir yönetim aracıdır.

1.1.2. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

1.1.2.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe Kuramına yön veren temel esaslardan en önemlisi Muhasebenin Temel Kavramlarıdır. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe mesleği tarafından bir işletmenin finansal faaliyet ve çabalarının ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlamasında bir yol gösterici olarak benimsenir. Kavramlar, mevcut muhasebe uygulamalarının genel olarak tanımlanmasını sağlayarak muhasebeyi öğrenmede ve uygulamada yardımcı olarak yol göstericiler olarak hizmet verirler. Ayrıca, çok bilinmeyen ya da istisnai olarak karşılaşılan durumların analiz edilmesine, bu durumlarla ilgili muhasebe prosedürlerinin geliştirilmesine yardımcı olur. Muhasebeci, finansal verilerle ilgili olan bütün tarafların gereksinimlerini dengeli bir şekilde karşılayacak tutuma sahip olmalıdır. Bunun içinde kabul edilebilir genel ilkelere bağımlılık şarttır, aksi takdirde muhasebeden elde edilen bilgiler, işletmenin işleyişini ve işleyiş sonucunu değerlemede güvenilir bir unsur olmayacaktır.

Hem kuramsal hem de uygulamada dayalı olan muhasebenin temel kavramları, finansal olaylarının hangilerinin, nasıl, ne zaman kayda alınması, ölçülmesi, raporlanması gerektiğini açıklayan genel kabul görmüş önemli temel kavramlarıdır.

Temel kavramların özellikleri şöyledir:

- Temel kavramlardan yeni kavramlar çıkarılabilir.
- Temel kavramlar uygulamacılar tarafından kabul edilen varsayımlardır.
- Her kavram, diğer kavramlarla bağlantılı ancak diğer kavramlardan bağımsızdır.
- Kavramlar, mevcut muhasebe uygulamasının nasıl olduğunu belirler.

Söz konusu temel ilkeler uluslararası nitelikli olup sadece Türkiye’de değil tüm dünyada kabul görmüş muhasebe kavramlarıdır. 12 Başlıkta toplanan bu temel kavramlar şunlardır:

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Bu kavram, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.³ Bu kavram gereği işletmeler, karar alıcıları yanıltıcı bilgi sunmamalıdır. Sosyal sorumluluk kavramı, başta ortaklar ve çalışanlar olmak üzere tüm ilgili kişi ve grupların zarar uğramalarını önlemeyi amaçlar. Bunun için muhasebe, sorumluluk duygusunu işlemelerin yürütülmesinde rehber, değerlemede ölçüt olarak almalı ve sorumluluğun ilk denetleyicisi olmalıdır. Bu kavram dikkate alınmadığı takdirde bundan sonra gelecek kavramlar anlamlılıklarını kaybederler.

³ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER: Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri (Ankara, 2001).s.39

- **Kişilik Kavramı:** Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade eder. ⁴ Bu kavrama göre işletmenin herhangi bir tüzel kişiliğinin olmamasında dahi muhasebe işlemleri açısından ayrı bir kişilik olarak düşünülür.

- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** Bu kavram; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceklərini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Bu varsayım olmadığı takdirde, işletmelerin uzun vadeli yatırımlar yapmaları, kredi almaları mantıksız olurdu. Zaten günümüzde işletmeler kendilerini kuranlardan tamamen bağımsız ve uzun ömürlü olmaktadır.

Süreklilik kavramının işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

- **Dönemsellik Kavramı:** Bu kavram; işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Muhasebede en uzun dönem 1 yıldır. Dönemler birbirlerinden bağımsızdırlar.

- **Parayla Ölçülme Kavramı:** İşletmedeki çeşitli fizik ölçüleri ile ifade edilebilen olayların kaydedilebilmeleri ve izlenebilmeleri için bunların ortak bir ölçü ile ölçülmesi gerekir. Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilmelerinde, ortak ölçünün para olmasını ifade eder. Böylece muhasebe kayıtlarının objektif belgelerle kanıtlanmasına da imkân tanınmış olur.⁵

⁴ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER: a.g.e.,(Ankara, 2001).s.39

⁵ Orhan SEVİLENGÜL:a.g.e.,(Ankara,2001), s. 25.

- **Maliyet Esası Kavramı:** Bu kavram; para mevcudu ve alacaklar ile maliyetlerin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde etme maliyetlerinin esas alınmasını sağlar.

- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

- **Tutarlılık Kavramı:** Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirlerini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu durumu tabloların dipnotlarda parasal etkileri ile birlikte belirtmeleri gerekir.

- **Tam Açıklama Kavramı:** Bu kavram, finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Bu kavram gereğince, yapılan muhasebeleştirmelerin, işlemleri tam açıklayıcı şekilde olmasına çalışılmalı, bunun mümkün olmadığı durumlarda da muhasebe raporlarına konulacak dipnotlarla gerekli açıklamalar yapılmalıdır.⁶

- **İhtiyatlılık Kavramı:** Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önüne alınması gereğini anlatır. Bu kavram gereğince; bir gelir ancak gerçekleşikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken,

⁶ Orhan SEVİLENGÜL:a.g.e.,(Ankara,2001), s. 27.

gider ve zararlar kesinleşmese de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarına yazılırlar, yani bu zararlar için karşılık ayrılır.⁷

- **Önemlilik Kavramı:** Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemelerin veya alınacak kararları etkileyecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, mali olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunludur. Önemli olduğu kabul edilen her bir kalem, finansal tablolarda ayrı ayrı sunulur. Önemsiz kalemler ise, benzer işlemli ya da nitelikli diğer önemsiz tutarlarla birleştirilebilirler. Birleştirilerek sunulan kalemin bir kısmı dipnotlarda açıklanmasını gerektirecek kadar önemli olabilir. Bu gibi durumlarda söz konusu tutarların dipnotlarda açıklanması gerekir.⁸

- **Özün Önceliği Kavramı:** Bu kavram gereğince, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında onların biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettikleri gerçek göz önünde tutulur. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri birbirlerine paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar çıkabilir. Bu durumlarda özün önceliği esastır.

⁷ Orhan SEVİLENGÜL:a.g.e.,(Ankara,2001), s. 27.

⁸ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER: a.g.e.,(Ankara, 2001).s.41

1.1.2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebenin kuramsal dayanaklarından diğer bir tanesi de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Bu ilkeler 1 sıra nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Gelir Tablosu ve Bilânçoların nasıl düzenleneceğini belirten ilkelerdir. Bu tablolar hazırlanırken her ne kadar ilkelere uyumlu olarak hazırlanması gerekse de, dönem sonlarında beyan edilecek mali karın vergi yasalarına uygun şekilde tanımlanması için bilânço karına gerekli eklemeler ve çıkartmalar yapılmalıdır.

1.1.2.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir Tablosu İlkelerinin amacı; işletmenin çalışma sonuçlarının doğru olarak ortaya konulabilmesi için satışlar, satış gelirleri ile diğer gelir ve gider hesaplarının bir disiplin içinde ve gerçeği yansıtacak biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Buna göre tüm satışlar, hâsılat, gelir ve karlar ile maliyet; gider ve zararlar; kendi tutarları ile gösterilmelidir. ⁹ Bu ilkeleri ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

- Gerçekleşmiş Hasılat İlkesi
- Dönemsel Hasılat- Maliyet Eşleştirmesi İlkesi
- Uygun Amortisman İlkesi
- Olağandışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi
- Bütün Gelir ve Giderlerin Gösterilmesi İlkesi

⁹ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e.,(Ankara,2001), s. 29.

- Uygun Karşılık İlkesi
- Değerlemede Tutarlılık İlkesi
- Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosuna Yansıtılması İlkesi

1.1.2.2.2. Bilanço İlkeleri

Bilanço İlkelerinin amacı, işletme sahipleri ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklarla, bu kaynaklara karşı elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda anlamlı bir şekilde gösterilmesidir.¹⁰ Bu ilkeleri ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

1.1.2.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler:

Varlıklara ilişkin İlkelerin amacı; varlıkların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına olanak sağlanmasıdır.

Bu ilkeler şunlardır:

- Dönen ve Duran Varlık ayrımında 1 yılın ölçü alınması ilkesi

¹⁰ Orhan SEVİLENGÜL:a.g.e.,(Ankara,2001), s. 30.

- Vadeleri 1 yılın altına inen duran varlıkların dönen varlıklara aktarılması ilkesi
- Dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi
- Vadeli alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi
- Birikmiş amortismanların gösterilmesi ilkesi
- Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi ilkesi
- Alacakların özelliklerine göre ayrılması ilkesi
- Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması ilkesi
- Kullanılması kanunen sınırlı varlıkların belirtilmesi ilkesi

1.1.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Yabancı Kaynaklara ilişkin ilkelerin amacı; bunların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasını sağlanması ve işletmenin mali yapısı belirlemek üzere yapılacak analizlerde gerçek boyutları ile katılmalarına imkan sağlanmasıdır.

Bu ilkeler şunlardır:

- Kısa ve Uzun vadeli borç ayrımında 1 yılın ölçü alınması ilkesi
- Vadeleri 1 yılın altına inen borçların kısa vadeli borçlara aktarılması ilkesi
- Borçların tümünün gösterilmesi ilkesi
- Dönem ayırıcı pasif işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi
- Vadeli borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi
- Borçların özelliklerine göre ayrılması ilkesi

1.1.2.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Özkaynaklara ilişkin ilkelerin amacı; işletme sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki hakları gösteren özkaynak öğelerinin anlamlı ve dönemlerden döneme değişmelerini ortaya koyacak biçimde kayıt ve rapor edilmesinin sağlanmasıdır.

Bu ilkeler şunlardır:

- Özkaynakların işletme sahip veya ortaklarının haklarını göstermesi ilkesi
- Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi ilkesi

- Azalan özkaynağın belirtilmesi ilkesi
- Özkaynağın net olarak gösterilmesi ilkesi
- Zararın özkaynaklardan indirilmesi ilkesi
- Sermaye yedeklerinin gelir unsuru olarak gelir tablosuna alınmaması ilkesi

1.2. Muhasebe Standartları

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, uygun olarak, anlaşılabilir biçimde tarafsızca karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve tam olarak yansıtması istenir.

Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “**muhasebe standartları**” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle, yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir. Muhasebe Standartları tüm muhasebeciler için ortak bir dil konumundadır. Muhasebe sistemleri arasında bir tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesinde muhasebe standartları önemli bir rol oynar.

1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar vardır. Bu farklılıkların nedeni, ilgili ülkedeki muhasebe düzeni ve ülkenin sosyo-ekonomik koşullarıdır. Globalleşmeyle birlikte dış bağlantıları artan işletmelerin birbirleriyle muhasebe bilgilerini karşılaştırabilmelerinin sağlanması büyük bir önem kazanmıştır. Bu karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında kullanılan ortak dil ise “Uluslararası Muhasebe Standartları”dır.

1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Oluşturma Amacı

Günümüzün globalleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri sonucunu doğurmuş, dolayısıyla işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi bir kat daha artmıştır. Ancak her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış; tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş belli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerektirmiştir.

Muhasebe Standartlarının oluşturulma amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:¹¹

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,

¹¹ Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 1 Haziran 2002

- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde etmek.
- Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere’de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeye amaçlamaktadır. Ek olarak, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) dayanmaktadır. Komite; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur. 2000 yılında IASC, IASB’a dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir.

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize oldu. 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC’nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. Aynı dönemde, IFAC’ın tüm üyeleri IASC’nin de üyesi

oldular. Bu ilişki, IASC Tüzüğü'nün -yenilenmenin bir parçası olarak- Mayıs 2000'de değişmesine kadar devam etti.¹²

1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında İzlenecek Yöntemler

IASB tarafından muhasebe standartlarının oluşturulmasında; belirli bir standardın oluşturulması konusu gündeme alındıktan sonra, “standart oluşturma” komitesi kurulur. Bu komite ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gereken işlemler hakkında bilgi sunar. Kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki IASB üyelerine gönderilir. Danışma grubu ile konu ele alınır ve ulusal standart oluşturuvcu kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi gibi aşamaları içeren katılımcı ve detaylı bir yöntem izlenir. IASB tarafından bir muhasebe standardı hazırlanırken izlenen aşamalar şunlardır:¹³

- Kurul bir “ Standart Geliştirme Komitesi” oluşturur. Kurul üyelerinden biri standart geliştirme komitesine başkanlık ederken, IASB üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de komitede yer alır. Komite ayrıca, Kurul’da veya Danışmanlık Grubu’nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir.

- Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler, IASB’nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standarda uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir.

¹² <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc>

¹³ Muhasebe ve denetime bakış dergisi 1. sayı 2000

Diğer taraftan, Komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu, Kurul'a bir "Görüş Özeti" sunar.

- Komite, Kurul'un Görüş Özeti'ne ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, "İlkeler Rapor Taslağı" hazırlar. Bu raporun amacı, Açıklama ve Duyurma Taslağı'nın hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir.

- Komite, İlkeler Rapor Taslağı'na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul'a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır.

- Komite Kurul'un onayına sunulmak üzere Son Taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra, Son Taslak yayınlanır.

- Komite Son Taslak ile ilgili görüşleri inceledikten sonra Kurul'un incelemesine sunmak üzere Uluslar arası Muhasebe Standardı Taslağı'nı hazırlar. Kurul'un bu taslakta değişiklikler yapmasından ve Kurul'un dörtte üçü ile onaylamasından sonra, standart yayımlanır.

- IASB göreve geldiği tarihten itibaren bazı Uluslararası Muhasebe Standartları'nda değişiklikler ve düzenlemeler yapmış, bazılarında değişiklikler yapılması için teklifte bulunmuş ve konusunda standart hazırlanmamış olan hususlarda ise yeni IFRS'ler hazırlanması için teklifte bulunmuştur. Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa'da IASB standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir. 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir.

IASB'nin hazırlamış olduğu 7 adet IFRS şu şekildedir:

IFRS 1- First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ilk Uygulanması
IFRS 2 - Share-based Payment	TFRS 2-Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3- Business Combinations	TFRS 3-İşletme Birleşmeleri
IFRS 4 – Insurance Contracts	TFRS 4-Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5-Satışa Sunulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6 - Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	TFRS 6-Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi
IFRS 7 - Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar

1.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

14

¹⁴ Muhasebe ve denetime bakış dergisi 1. sayı 2000.

1.2.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standartları Oluşumuna İlişkin Gelişmeler

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar şunlardır:¹⁵

1.2.2.1.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT’ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

¹⁵ Ahmet BAŞPINAR “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” Maliye Dergisi s.46

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek olmuştur.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

1.2.2.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

1.2.2.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğunu söylenemez.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

1.2.2.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

1.2.2.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır:

a) Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,

- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar

b) Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,

- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamıştır. Bu Tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslar arası muhasebe standartlarını kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslar arası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar.

1.2.2.1.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların

sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

1.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci

Ülkemizde muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışmada bulunan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mal özerkliğe sahip kurum olarak TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli

yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TMUDESK'in amacı; tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK'in diğer bir amacı ise, meslek mensuplarının, mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamıştır.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

Bu kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

1.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. İdari ve mali özerkliğe sahip olup, Başbakanlığa bağlıdır. Kurul; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek Kurulun görevlendirilmesinde en önemli hareket noktalarından birini oluşturmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; ulusal muhasebe standartlarının saptanması yanında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir.

Kurul'un görevleri şunlardır:

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,

- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmaktır.

TMSK'nın hazırladığı toplam 41 tane TMS vardır. Bu muhasebe standartları şu şekildedir:

<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu</u>	16.01.2005 - 25702
<u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>	12.04.2006 - 26137
<u>TMS 2 : Stoklar</u>	15.01.2005 - 25701
<u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>	11.04.2006 - 26136
<u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları</u>	18.01.2005 - 25704
<u>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</u>	20.10.2005 - 25972
<u>TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</u>	20.10.2005 - 25972
<u>TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri</u>	26.10.2005 - 25978
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri</u>	28.03.2006 - 26122
<u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>	28.10.2006 - 26330
<u>TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama</u>	03.03.2006 - 26097
<u>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri</u>	24.02.2006 - 26090
<u>TMS 18 : Hasılat</u>	09.12.2005 - 26018
<u>TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar</u>	30.03.2006 - 26124
<u>TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması</u>	01.11.2005 - 25983
<u>TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri</u>	09.11.2005 - 25988
<u>TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama</u>	01.03.2006 - 26095
<u>TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar</u>	17.12.2005 - 26026

<u>TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar</u>	27.12.2005 - 26036
<u>TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar</u>	25.03.2006 - 26119
<u>TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar</u>	31.12.2005 - 26040
<u>TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum</u>	28.10.2006 - 26330
<u>TMS 33 : Hisse Başına Kazanç</u>	28.03.2006 - 26122
<u>TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama</u>	02.02.2006 - 26068
<u>TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü</u>	18.03.2006 - 26112
<u>TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</u>	15.02.2006 - 26081
<u>TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar</u>	17.03.2006 - 26111
<u>TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme</u>	03.11.2006 - 26335
<u>TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</u>	17.03.2006 - 26111
<u>TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler</u>	

1.2.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Harmonizasyonu

Küreselleşme ile birlikte muhasebe standartlarının rolü ve önemi de artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte, bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır.¹⁶

1.2.3.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler

- **Sermaye Piyasalarının Uluslararasılaşması:** Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleşmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükselmiştir. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılacaktır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlenmeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerinin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok avantaj sağlayacaktır. Ancak, muhasebe standartlarının harmonizasyonunda uluslararasılaşan sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek düzeye henüz gelinememiştir.

- **Çokuluslu Şirketler:** Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çok uluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslar arası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlanacaktır. Ayrıca, bu şirketler dünya

apında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

- **Bağımsız Denetim Firmaları:** Muhasebe standartlarında uluslar arası uyumun sağlanması yarar sağlaması beklenen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu bizzat çokuluslu firma konumunda olan denetim firmaları, uluslar arası standartların oluşturulmasından; çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel transferinin kolaylaşması gibi yaralar elde edeceklerdir. Buna en iyi örnek olarak uluslar arası uyumun sağlanması en etkili kuruluş olan Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) değişik ülkelerdeki meslek örgütleri tarafından kurulmuştur.

- **Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri:** Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluklar ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, ye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

- **Uluslararası Düzenlemelerdeki Gelişmeler:** Muhasebe standartlarında uluslar arası uyumun sağlanması gereğini ortaya çıkaran etkenler bulunmasına karşın, uluslar arası harmonizasyon karşıtı görüşlerde ileri sürülmüştür. Ancak son yıllarda uluslar arası muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde birçok kuruluşun girişimde bulunduğu ve bu konuda önemli gelişmelerin sağlandığı gözlemlenmektedir.

- **Gelişmekte olan ülkelerin Elde Edeceği Faydalar:** Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli

gelişmeyi sağlamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükselmesini sağlayacaktır.

Günümüzde, başta sermaye piyasalarının uluslararasılaşması olmak üzere, muhasebe standartlarının uluslar arası Harmonizasyonunu gerekli kılan birçok faktörün mevcut olmasına karşın bu alanda ihtiyaçlara cevap verebilecek bir gelişmenin sağlanamadığı görülmekte olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması; farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri artırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslar arası menkul kıymet ihraçlarında hem ihraççı, hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlüklerle yol açmaktadır.

1.2.3.2. Harmonizasyon Çalışmaları İle İlgili Kuruluşlar

Uluslararası uyumlaştırmaya yönelik çalışmalar özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Aşağıdaki kuruluşlar bu çalışmalarda önemli roller üstlenmektedir: ¹⁷

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Avrupa Birliği (AB)

¹⁷ Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 1 Haziran 2002

- Birleşmiş Milletler (BM)
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Bu kuruluşlardan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 'nun çalışmalarına daha önce değinmiştik. Diğer kuruluşların harmonizasyon çalışmaları şu şekildedir:

- **Avrupa Birliği (AB)**

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir Pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir (Üstündağ, 2000, 50).

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler “yönergeler” vasıtasıyla yapılmaktadır. Bu amaçla “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” yönergeler yayınlanmıştır. Dördüncü Yönerge; belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetime ilişkin esasları düzenlerken, Yedinci Yönerge; konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. Sekizinci Yönerge ise; mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır (Akdoğan, 1991, 5-6).

AB bünyesinde yönergeler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; yönergelerin teknik olarak eksikler taşıması, yönergelerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili yönergelerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaşmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslar arası sermaye piyasalarında faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır.

Avrupa Birliği, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirilmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IASC ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir.

- **Birleşmiş Milletler (BM)**

BM, uluslararası muhasebe konusunda 1970'lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili BM bünyesinde bir komisyon kurulmuş; ayrıca, 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren “ The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting” (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloğu ülkelerine faydalı bir kaynak oluşturmaktadır.

BM nezdinde Komisyon ve ISAR esas olarak gelişmemiş ülkelere yönelik çalışmalar yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacına ağırlık vermektedir. Bu iki grup periyodik olarak toplanmakta, bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır.

- **Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)**

OECD tarafından bugüne kadar özellikle çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin olarak çalışmalar yapılmıştır. OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir. OECD, muhasebe konusunda periyodik toplantılar düzenlemekte, Avrupa komisyonu gibi bölgesel kuruluşlarla işbirliği içerisinde çalışmaktadır.

BM örneğinde olduğu gibi, OECD’de de muhasebe standartlarına ilişkin yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Esasen OECD standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslar arası harmonizasyonuna yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, muhasebe standartları konusu OECD’nin çok geniş çalışma alanlarının sadece birini oluşturmakta olup; kendi amaçları ile çalışmadığı sürece uluslar arası muhasebe standartları oluşturulması faaliyetlerini IASC’ye bırakma eğiliminde oldukları görülmektedir.

- **Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO)**

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi çerçevesinde; özellikle 1990’lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, ihraç edenler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış olup, iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı da gittikçe artmaktadır (Üstündağ, 2000, 51). Yaklaşık 50 ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve bu gelişmelere paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak IOSCO ortaya çıkmıştır.

IOSCO Teknik Komitesi’nin 1989 yılında “uluslararası halka arzlar” üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirlenmiştir. Muhasebe standartlarındaki farklılıklar değişik ülkelerden elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılması zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmektedir. IOSCO, uluslararası kabul gören muhasebe standartlarını kendisi

belirlemek yerine, standartların oluşturulmasında IASC'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir.

1995'te IOSCO'nun yıllık toplantısında, IOSCO ve IASC uluslar arası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. Bunu takiben IOSCO; IASC tarafından muhasebe standartlarında alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını teminen raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini kabul etmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEKİ DÜZENLEMELER

2.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebecilik mesleği; tıpkı doktorluk ve avukatlık gibi profesyonel bir meslektir. Globalleşen dünyada oluşan karmaşık ekonomik yapılar nedeniyle muhasebe mesleğinin önemi giderek artmaktadır. Yatırımcı ve kredi kuruluşlarının yatırım kararlarını almadan önce dikkate alacakları hususlardan biri, söz konusu şirketlerle ilgili bağımsız denetim raporlarıdır. Bu nedenle karar alıcılar açısından tarafsız ve gerçeği yansıtan denetim raporlarının önemi büyüktür. Bu noktada muhasebe mesleğinin önemi ortaya çıkmaktadır. Finansal yapıları gerçekte zayıf olan işletmeleri güçlü göstermek, sonuçta sadece yatırımcıların paralarını kaybetmelerine yol açmayacak, aynı zamanda muhasebe mesleğine, finansal tablolara ve bağımsız denetim raporlarına duyulan güveni azaltmakta; ayrıca serbest piyasaların gelişmesini engellemektedir. Buna en güzel örnek olarak da ENRON skandalı verilebilir.¹

2.1.1. Muhasebe Mesleğinde Temel İlkeler

Mesleki temel ilkeler, profesyonel mesleklerin önemli özelliklerinden birisini oluşturmaktadır. İşletmelerin dürüst, iyi ahlaklı kişileri istihdam etmeleri, o kişilerin mesleğin temel ilkelerine uygun davranacakları anlamına

¹ Uluslararası Karşılaştırmalı bir inceleme “Muhasebe mesleği ve meslek ahlak kuralları”
Türmob yayınları-255 s.17

gelmektedir. Çünkü mesleki ahlak kuralları, genel ahlak kurallarında farklı bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla, iyi ahlaklı kişilere bünyelerinde yer veren kuruluşlar, mesleki temel ilkelerin yerleşmesi ve bunlara meslek mensupları tarafından mesleğin icrasında uyulması konusunda, sadece asgari koşulu yerine getirmiş olmaktadır. Çünkü meslek mensuplarının, profesyonel yaşamlarına başlamadan önce aile, okul gibi ortamlarda edindikleri ahlaki değerler, işlerinde karşılaştıkları sorunları çözmeye yetmeyebilir. Bunun temel nedeni, iş yaşamında karşılaşılan sorunların tamamen farklı bir yapıya sahip olmasıdır. Mesleki temel ilkeler, meslek mensuplarının sahip olmaları gereken asgari niteliklerdir. Bu anlamda, temel ilkeler, meslek mensuplarının üstlendikleri işlerde sergilemeleri gereken davranışların genel çerçevesini çizmektedir.²

Mesleki temel ilkelerin ve bunlardan kaynaklanan mesleki ahlak kurallarının en önemli özelliklerinden birisi mutlak olmayışlarıdır, yani her yerde, her zaman geçerli temel ilkelerden bahsedilemez, başka bir deyişle, temel ilkeler ve ahlak kuralları statik değil, sürekli değişken yapıdadır.³

Bu temel ilkeler başlık haline getirilecek olursa şu şekilde sınıflandırabilir:

- Muhasebe Mesleğinde Sorumluluk
- Muhasebe Mesleğinde Kamu Çıkarını Korunması
- Muhasebe Mesleğinde Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

² Uluslararası Karşılaştırmalı bir inceleme “Muhasebe mesleği ve meslek ahlak kuralları” Türmob yayınları-255 s.40-41

³ Uluslararası Karşılaştırmalı bir inceleme “Muhasebe mesleği ve meslek ahlak kuralları” Türmob yayınları-255 s.41

- Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık
- Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yeterlilik
- Muhasebe Mesleğinde Mesleki Özen ve Titizlik
- Muhasebe Mesleğinde Sır Saklama

Bu temel ilkelerden çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak bahsedilecek ve çeşitli düzenlemeler arasındaki farklılıklar belirtilecektir.

2.2. Muhasebe Mesleği İle İlgili Başlıca Önemli Kuruluşlar

2.2.1. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 32 ülkeden 44 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları; 15 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 9 AB'ye aday ülkeleri ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadırlar. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben %45'i, serbest çalışmakta, geri kalan %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır.

Olağan toplantılarını her iki yılda bir yapan Kurumun en üst karar organı Genel Kuruldur. Federasyonun üst yönetimini Konsey /Yönetim Kurulu yerine getirir. Konseyin kararlarını; Başkan, Başkan Vekili ve Başkan Yardımcılarından oluşan icra kurulu yerine getirir.

FEE, Belçika yasalarına göre “Uluslararası bir Örgüt” olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kar amacı olmayan bir kuruluştur.

FEE, Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir. Bunlar arasında, denetim, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, etik vergilendirme, şirket hukuku, çevre sorunları gibi konular yer almaktadır. FEE’nin bu faaliyetleri çalışma grupları tarafından yönetilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken, FEE pek çok AB kurumu ile özellikle de AB Komisyonu ile işbirliği yapar. FEE’nin amaçlarından biri de Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslar arası düzeyde temsil etmek olup, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), OECD ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kuruluşların çalışmalarına da aktif olarak katılmaktadır. Kısaca, FEE standart koyucu olmayıp, uzmanlaşmış çalışma grupları vasıtasıyla bu sayılan faaliyet konularında AB kurumlarının düzenlemeye ilişkin girişimlerini izleyerek görüşlerini bu kuruma aktarmakta ve Avrupa Muhasebecilik Mesleğini uluslararası platformda temsil etmektedir.⁴

FEE, mesleğin AB düzeyinde daha çok liberalleşmesini desteklemek için çalışmaktadır. AB içinde mesleğin vasıflarını karşılıklı olarak tanınması

⁴ www.tsrsb.org.tr (AB sigorta sektöründe denetim standartları ve düzenleyici kurum ve kuruluşlar)

sürecini yakından takip etmekte ve bu konuda Hükümet temsilcileri ile ortak seminerler düzenlemektedir. Yakın zamanda, Avrupa tek pazarında işlem yapan firmaların karşı karşıya kaldığı mevcut yasal kısıtlamaları konu alan bir dizi tavsiyeyi Avrupa Komisyonu için hazırlamıştır.

FEE, denetim düzenlemeleri alanında da etkin bir faaliyet göstermektedir. FEE bünyesinde denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili gelişmeleri takip etmek üzere bir çalışma grubu kurulmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) nezdinde uluslararası denetim standartlarına ilişkin çalışmalara da bu grup katılmaktadır.⁵

FEE muhasebe alanında Avrupa'da özellikle de AB'de son derece önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahip olan FEE, Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler tarafından sıkça başvurulmuş bir kurumdur. FEE, şu anda uygulamada olan çalışma programına ek olarak, pek çok önemli projeyi gerçekleştirmiştir. Bu çalışmalara bazı örnekler şunlardır:

- Avrupa'da Kavramsal Muhasebe Çerçevesi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Çalışma
- Yatırım Araçlarının Muhasebe İyileştirmesi – Bir Avrupa Perspektifi
- Çevresel Raporlarda Bilirkişi görüşleri
- Çevre Sözlüğü

⁵ www.tsrsb.org.tr (AB sigorta sektöründe denetim standartları ve düzenleyici kurum ve kuruluşlar)

- Çevre Raporları için Genel Kabul Görmüş Bir Çerçeveye Doğru
- Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırması
- Çevre Sorunları İçin Uluslararası Muhasebe Standartları İncelemesi
- Çevre Raporlarına Güvence Sağlanması ve Bunlara Verilen Cevapların Analizi Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Avrupa'da Finansal Raporlama Stratejileri Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Uluslararası Muhasebe Standartları, ne derecede, Avrupa Komisyonu Muhasebe Direktiflerine göre Konsolide Hesaplarına Uygulanabilir
- Avrupa'da Muhasebe Standartlarının Oluşturulması
- Muhasebe Direktiflerinin Modernleştirilmesi Üzerine Tartışma Araştırmaları
- Avrupa'da İcra (Yürürlüğe Koyma) Mekanizmaları

Bu çalışmalar dışında FEE, dolaylı ve dolaysız vergi konuları yanında, Avrupa'daki kamu sektörü kurumlarına yardımcı olmak üzere, bir dizi tavsiye çalışmaları yayınlamıştır.

Muhasebe mesleğinin önemi ve FEE'nin kilit konumu nedeniyle, Avrupa Komisyonu FEE'yi; EURO'ya geçişte, Avrupa Muhasebe

Uzmanlarını, iş dünyasına yardımcı olmak üzere harekete geçirmek üzere davet etmiştir. FEE, bu konuda pek çok yayın ve kılavuz hazırlamıştır ve başarılı bir şekilde web site (www.euro.fee.be) yönetmektedir.

2.2.2. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. Günümüz itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır.

IFAC'ta Tam Üyelik (Full Members), Ortak Üyelik (Associate Members) ve İştirak Halinde Üyelik (Affiliate Members) olmak üzere 3 tip üyelik vardır. Tam üyeler, konsey toplantılarına katılma, oy kullanma, IFAC'ın kurul ve komitelerinde üyelik ve kurul tarafından uygun görülen diğer faaliyetlere katılma konusunda sınırsız haklara sahiptirler. Ortak üyelik, Tam Üyelik için gerekli olan üyelik kriterlerinin tümünü yerine getiremeyen ulusal muhasebe örgütlerine açık olan üyelik şeklidir. Bu tür ortak üyelik başvurularının bir tam üye tarafından desteklenmesi gerekir. İştirak halinde üyelik ise, muhasebe mesleği konusunda ilgi ve çıkar ilişkisi olan, muhasebe mesleği ile sıklıkla münasebette bulunan ve karşı karşıya gelen meslek

mensupları grupları temsil eden uluslararası kuruluşlara açık olana üyelik tipidir. Bu üyelik tipinde de bir tam üyenin desteği gerekmektedir.⁶

IFAC'ta komiteler şu şekilde oluşmuştur:

- Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
- Uyum Komitesi
- Eğitim Komitesi
- Ahlak Komitesi
- Finans ve Yönetim Muhasebesi Komitesi
- Kamu Sektörü Komitesi
- Uluslararası Denetçiler Komitesi
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Görev Grubu⁷

IFAC'ta faaliyetler bu komisyonlar aracılığıyla yürümektedir.

⁶ Ahmet AKIN: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komiteleri ve Uyum Komitesinin rolü ve Sorumlulukları

⁷ Ahmet AKIN: a.g.e.

IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; etkin ve etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi ve basitlik sunmayı amaçlamaktadırlar ve IFAC'taki görevlerini yerine getirirken, aşağıdaki değerlere bağlı kalırlar:

- Dürüstlük
- Şeffaflık
- Uzmanlık

IFAC, etik kuralları ile de meslek mensuplarının tüm dünya çapında aynı (yukarıdaki) değerlere sahip çıkmalarını teşvik etmektedir.

2.2.3. TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği)

1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" 'ne dönüştürülen bu öncü dernek, 1942'de Profesör Osman Fikret Arkun, İsmail Otur ve 12 arkadaşı tarafından kurulmuş, bu alandaki ilk özel girişimdir. 1967'de derneğin statüsünde önemli değişiklikler yapılmış ve üye sayısı o tarihten bugüne kadar 100'den 1300'e ulaşmıştır.

TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938'den sonra ,1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı taslakları hazırlamış , Maliye Bakanlığına ve T.B.M.M. komisyonlarına önerilerde bulunmuştur.

Dernek üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümüne, düzenleyici, ya da önemli pay sahibi olarak katılmışlardır. TMUD, 1957'de toplanan "Birinci Türkiye Muhasebe Kongresi"nden başlayarak, bu kongrelerin yılda bir kez düzenlenmesini ve bu konuda ilgili kuruluşlar ve üniversitelerle karar birliğine ulaşılmasını sağlamıştır. Dernek, 1987'ye kadar düzenlenen 14 Muhasebe Kongresi'nin tümüne düzenleyici olarak katılmış, TURMOB'un kurulmasından sonra 1990'daki 15.inci ve şimdi toplanan 16.ıncı Kongre'nin TURMOB tarafından düzenlenmesine katkıda bulunmuştur.

Derneğin amacı, Türkiye'de ve resmi her alanda ve çeşitli kademeler için ehliyetli muhasebe elemanları yetiştirmek, mevcut muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin yönetiminde ve incelemelerde verimli bir şekilde kullanmasını sağlayıcı çalışmalarda bulunmak, muhasebe uzmanlığı mesleğini teşkilatlandırıp ilerletmek, üyelerinin kültürel, sosyal ve iktisadi gelişmelerini sağlamak, hak ve menfaatlerini korumaktır.

TMUD'un faaliyetleri şu şekildedir:

- Muhasebe elemanları ihtiyacı ve çeşitli muhasebe konularında araştırma yapmak ve yaptırmak
- Muhasebe konusunda konferanslar ve seminerler düzenlemek
- Muhasebe konularında yayın yapmak
- Muhasebe kongrelerini düzenlemek
- Muhasebe elemanları yetiştirmek, dernek amacına uygun eğitim ve araştırma müesseseleri kurmak, yürütmek ve benzeri kuruluşlara yardım etmek
- Muhasebe alanında sertifikalar vermek
- Yurt içindeki muhasebe ile ilgili dernekler, kuruluşlar ve eğitim kuruluşları ile işbirliği yapmak
- Muhasebe ile ilgili konularda kanun koyucu ve uygulayıcı organlara ve işletmelere rapor vermek
- Yurt dışında faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlarla işbirliği yapmak. Federasyonlara üye olmak ve yurt dışında yeni kurulacak muhasebe ile ilgili kuruluşlarda kurucu üye olmak.

TMUD 5 ana organdan oluşmaktadır:

- **Genel Kurul:** Derneğin en yüksek organı olup, kanunların kendisine verdiği ve ana tüzükte diğer organlara verilemeyen yetkileri kullanır. Asli üyelerden meydana gelir ve her üyenin bir oy hakkı vardır. Genel kurulda oylar açık oy olarak ve adi çoğunluğa göre verilir. Organların seçimi gizli oyla yapılır. Ana tüzüğün değiştirilmesi ve derneğin feshi kararları için toplantıda bulunan üye sayısının 2/3 çoğunluğu gerekir.

- **Yönetim Kurulu:** Genel Kurul tarafından asil üyeler arasından iki yıllık süre için 15 asil ve 15 yedek üyelerden oluşur. Yürütme Komitesince hazırlanan gündem maddeleri Yönetim Kurulu tarafından görüşülüp karara bağlanır. Kararlar açık oyla ve adi çoğunlukla verilir.

- **Yürütme Komitesi:** Yönetim Kurulunca, kendisini temsil etmek üzere bir yıl süre ile seçilen Başkan vekillerinden biri, üç Yönetim Kurulu üyesi ile Genel Sekreter veya yokluğu halinde vekillerinden meydana gelir. Kararlar üye sayısının salt çoğunluğu ile alınır.

- **Denetleme Kurulu:** Genel Kurul tarafından seçilen üç asil ve üç yedek üyeden oluşur. Derneğin defterlerini, muamelelerini, hesaplarını, yapılan sarfiyatın kararlara veya evraklara dayanıp dayanmadıklarını incelerler.

- **Disiplin Kurulu:** Genel Kurul tarafından seçilen beş asil ve beş yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu, Yürütme Komitesi veya Denetleme Kurulunun havale edeceği meseleyi görüşmek üzere toplanır. Kurulun görüşmeleri gizlidir. Kararlar gizli oyla verilir.

Ülkede mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD'nin önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında Dernek, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, Batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir.

2.3. Muhasebe Mesleği ile İlgili Düzenlemeler

2.3.1. Dünya’da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinin Dünyada ortaya çıkışı 18. yüzyıl sonlarında olmuştur. Sanayi devriminin gerçekleşmesi ile birlikte kurulan büyük şirketlerde muhasebeye olan ihtiyaç artmıştır. Böylece muhasebecilik mesleği önem kazanmıştır. 19. yüzyılın ortalarından itibaren muhasebecilik örgütlü bir meslek haline gelmeye başlamıştır. İlk olarak İskoçya’da meslek örgütü kurulmuş, daha sonra bunu diğer ülkeler izlemiştir.

2.3.1.1. Avrupa Birliği’nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Avrupa Birliği çeşitli Avrupa ülkelerinin bir araya gelerek kurdukları iktisadi ve siyasi bir birliktir. Bu birliğin oluşturulmasında üye ülkeler arasında farklılıkların giderilmesi hedef alınmıştır. İktisadi ve siyasi alanda bir birliğe doğru geçişi gerçekleştirmek amacıyla olan AB muhasebe alanında da tekdüzene geçme doğrultusunda çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bunu yaparken belirlenen ortak kurallar her ülkede aynı uygulanmamaktadır. AB sadece çerçeveyi çizmektedir. Her ülkenin tarihi, kültürel ve ekonomik

değerlerine göre, muhasebecilerin aldıkları eğitim ve öğretim farklılıklarına göre ve benzer olaylar karşısında farklı tavır takınmaları göre bu kurallar şekillenmektedir.

Avrupa Birliği'nde mesleğe giriş ve görevlerinin uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılırken finansal tablolarda da bir bütünlük sağlamak amacıyla çeşitli yönergeler çıkarılmıştır. Bu yönergeler "4. ve 7. yönerge"lerdir. Bu yönergelerden kısaca bahsetmek gerekirse;

"4. yönerge"nin amacı, birlik içindeki belli tip şirketlerin yıllık hesaplarının güvenilir bir şekilde mali tablolarda düzenlenmesinin ve bunların koşullarını, eklerini, formatlarını yayınlama ve değerlendirme koşullarını belirlemektir.

"7. yönerge"nin amacı, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasıdır.

Bu yönergelerin meslek mensuplarınca uyulmasını sağlamak amacıyla "8. yönerge" yayınlanmıştır. Bu yönergeye göre, denetim görevini yerine getirecek meslek mensupları, üye ülke mevzuatlarının yaptığı düzenleme sınırları içerisinde, gerçek ve tüzel kişi olabilecekleri gibi herhangi bir işletme veya şirket şeklinde de faaliyet gösterebilmektedirler. Direkt olarak muhasebe mesleğiyle ilgili bu yönergenin önemli maddeleri şu şekildedir:

- Madde 3'te finansal tabloların denetimini yapacak meslek mensuplarının sadece iyi tanınmış ve üye ülkenin yürürlükteki mevzuatıyla bağdaşmayan herhangi bir faaliyette bulunmayan kişiler olmaları gerektiğinden bahsedilir.

- Madde 4'te denetleme yetkisine sahip kişinin üniversiteye girecek düzeyde tahsilinin bulunması, kurumsal bir öğretimi tamamlaması, uygulamada deneyim kazandıran eğitim görmesi ve devlet tarafından örgütlenen veya kabul edilen ve üniversite sınavı düzeyinde mesleki yeterlilik sınavını başarmış olması gerektiğinden bahsedilir.

- Madde 5'te mesleki yeterlilik sınavının, belgelerin yasal denetimini yapabilecek düzeyde kurumsal bilgiyi kapsamı ve bu bilgileri denetim uygulamasında kullanabilme yeteneğinin ölçülmesi gerekliliğinden bahsedilir.

- Madde 8'de sınav kapsamında yer alan kurumsal bilginin, uygulamada kullanılma yeteneğini kazandırması için, adayın en az 3 yıl denetim faaliyetinde çalışmış ve denetim yetkisi almış bir kişinin gözetiminde bulunması gerektiğinden bahsedilir.

- Madde 9'da finansman, mevzuat ve muhasebe alanlarında 15 yıl çalışmış kişiler mesleki yeterlilik sınavını başarmışlarsa veya 7 yıl çalışmış kişiler ek olarak 3 yılda yetkili bir meslek mensubunu gözetiminde çalışmış ve mesleki yeterlilik sınavını kazanmışlarsa, mesleki yetkiyi alabileceklerinden bahsedilir.

- Madde 23 ve 24'te denetleme yetkisine sahip kişilerin, denetimi, meslek bilinci ile yerine getirmeleri ve bağımsız olmaları gerektiğinden bahsedir. Madde 26'da ise bu hükümleri yerine getirmemeleri halinde meslek mensuplarının özel yaptırımlara tabi tutulmalarının üye ülkelerce sağlanması öngörülmüştür.

- Madde 28'te üye ülkeler, belgelerin yasal denetimi yapan yetki sahibi kişilerin ad ve adreslerinin kamuya açıklanmasını sağlamak zorunda olduklarından bahsedilir.

Bu maddelerden anlaşıldığı gibi 8. yönerge her ne kadar meslek mensuplarının genel nitelikleri ve mesleki ahlak bilinci konusunda bir uyum sağlanmasını sağlamışsa da, sadece bağımsız dış denetçilerle ilgili düzenlemeler olması nedeniyle eleştirilmektedir.

Avrupa Birliği'nde ortak bir birlik sağlanması açısından çeşitli düzenlemelerden bahsettikten sonra bazı Avrupa ülkelerinin kendilerine özgü düzenlemelerinden bahsedelim:

2.3.1.2. İngiltere’de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

İngiltere’de muhasebe tarihi incelendiğinde, çok eskilere dayanan bir meslek olduğu görülmektedir. Ancak muhasebe mesleğinin önem kazanması 19. yüzyılda başlayan Sanayi Devrimi sayesinde olmuştur. Sanayi devrimi ile birlikte kurumsallaşmış şirketlerin sayısında bir artış yaşanmış ve tüzel kişilikler ön plana çıkmaya başlamıştır. Böylece muhasebe mesleğinin önemi ortaya çıkmış ve hızlı bir gelişme göstermiştir. Meslek mensuplarınca çeşitli bölgelerde meslek dernekleri kurulmaya başlanmış ve örgütlenilmiştir.

İngiltere’deki ilk yasal düzenleme 1880 yılında çıkarılan “Kraliyet ruhsatı “ mevzuatı ile olmuştur. Gelişen ticaret hayatı nedeniyle bu mevzuatta çeşitli değişiklikler yapılmaya başlanmıştır. 1855 ve 1867 yıllarında kraliyet fermanı ile muhasebe meslek örgütleri kurulmuştur. İngiltere’de kraliyet ruhsatı ile belirlenen meslek ve denetim unvanları şunlardır:

- Ruhsatlı muhasebeci
- Yeterlik Belgeli muhasebeci
- Maliyet ve İşletme Muhasebecisi
- Kurum Haznedarı (Muhasebecisi)

Bu meslek mensuplarının görevleri; denetim, danışmanlık, izahname ile ilgili hizmetler, inceleme, soruşturma, mali tabloların hazırlanması ve defter tutmadır. Mesleki sorumlukları ise; kasti davranışta cezai sorumluluk ve ihmal durumunda mali sorumluluklardır.

Bu meslek grupları İngiltere’de çok ciddi bir sosyal statüye sahiptir. Bu nedenle mesleğe giriş çok zahmetlidir. Mesleğe girmek için belirlenen asgari yaş 22’dir. Refakatli dönemi en az 3 yıl olmak üzere mecburi staja tabidirler. Bu staj sonrasında oldukça zor bir meslek sınavına tabi tutulurlar. Bu meslek grupları altında faaliyet gösteren meslek mensupları çeşitli meslek kuruluşlarına bağlıdırlar. İngiltere’de Kraliyet Fermanı ile kurulmuş meslek kuruluşları şunlardır:

- İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (ICAEW)
- Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği (ACA)
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü (ICMA)
- Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü (CIPFA)

Bu dört meslek kuruluşlarından ilk ikisinin mensupları, normal muhasebe işlevlerini yerine getiren şahıslar olmalarına karşın, 3. ve 4. sıradaki meslek odaları daha çok maliyet ve yönetim muhasebesi dallarında, büyük işletmelerin bünyesinde bulunan kişilerdir. Görev alanları içinde maliyet sistemleri kurmak geliştirmek, bütçeleme faaliyetleri ve yönetimin diğer faaliyetleri bulunur.

Bunlara ek olarak İrlanda ve İskoçya 'da muhasebe uzmanları enstitüleri de bulunmaktadır.

İngiltere'de en geniş ve yaygın faaliyet gösteren muhasebe kuruluşu "İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü"dür. Kuruluş 1880 yılında "Kraliyet Ruhsatı" mevzuatıyla birlikte kurulmuştur. Üyeleri "ortaklar" ve "kıdemli üyeler" olmak üzere iki gruptan oluşur. "Ortak" olmak için mesleki eğitim sınavını başarmak, "kıdemli üye" olmak için de en az 5 yıl bu örgüte bağlı olarak çalışmak gerekmektedir. Enstitü mensupları mesleki deneyimlerine göre; "Ruhsatlı Muhasebeciler", "Ortak Ruhsatlı Muhasebeciler" ve "Kıdemli Ruhsatlı Muhasebeciler" olmak üzere üçe ayrılmaktadırlar.

2.3.1.3. Almanya'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Alman muhasebe sisteminin tarihi gelişimi incelendiğinde eskilere dayanmaktadır. Muhasebe mesleği ile ilgili ilk yasal düzenleme 1897 yılında çıkarılan "Prusya Ticaret Odası" yasası ile olmuştur. Muhasebe mesleğinin gelişimine en fazla etki eden faktörün endüstrileşme hareketleri olduğu

görülür. Endüstrileşme hareketleri ile birlikte muhasebe mesleği de önem kazanmaya başlamıştır.

1930 yılında tüm dünyayı sarsan büyük ekonomik kriz sonrası Almanya’da birçok şirketin iflas etmesi, şirketlerin hesaplarının bağımsız ve iyi eğitilmiş kişilerce denetlenmesi gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. 1931 yılında çıkarılan bir af yasası ile birlikte A.Ş.’lerin yılsonu hesaplarının bağımsız denetim elemanlarınca incelenmesi yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. 1961 yılında, 1945 yılından itibaren farklı eyaletlerde yürürlükte olan yasalar “Serbest Mali Danışmanlık Yasası” bünyesinde tek bir çatı haline getirilmiştir. 1975 yılında meslekle ilgili yeni düzenlemeler yapılmış ve bu yasa günümüze kadar devam etmiştir.

Almanya’da muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının unvanları şunlardır:

- İşletme Denetçisi
- Yeminli Muhasebe Denetçisi
- Vergi Danışmanı
- Vergi Yetkilisidir.

Bunlardan “işletme denetçisi” ve “yeminli muhasebe denetçisi”, işletme organizasyonu, finansal tabloların hazırlanması ve defter tutma faaliyetleri, yönetim danışmanlığı ve zorunlu yasal denetimle görevlidir. “Vergi Danışmanı” ve “ Vergi Yetkilisi” ise vergileme sorunlarında mükellefe

yardımcı olmakla görevlidir. Mesleki sorumlukları ise; kasıtlı davranışta ihtar, para cezası ve meslekten men edilmedir.

Bağımsız İşletme Denetçisi ve Yeminli Muhasebe Denetçisi olabilmek için ekonomi, hukuk, mühendislik veya tarım alanlarında ilgili okulları bitirdikten sonra beş yıl iş deneyime sahip olmak ve meslek sınavını başarıyla geçmek gerekir. Ancak sayılan okullardan mezun olmadıkları halde en az beş yıl bir Bağımsız İşletme Denetçisi veya Yeminli Muhasebe Denetçisi yanında olmak üzere on yıl bu mesleğin içinde bulunan kişiler de meslek sınavı geçmeleri şartıyla bu mesleği icra edebilirler. Mesleğe girmek için belirlenen asgari yaş sınırı 30'dur.

Almanya'da bulunan muhasebe meslek kuruluşları “ Alman Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” ve “ Muhasebeciler Odası”dır. Bu örgütler meslek mensupları üzerinde yaptırım sağlayıcıdırlar.

2.3.1.4. Fransa'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Fransa'da muhasebe mesleğinin tarihine baktığımızda, teşkilatlanmanın diğer ülkelerden önce olduğunu görürüz. 1700'lü yıllardan itibaren teşkilatlanma hareketlerinin başladığı Fransa'da mesleğe giriş için ciddi şartlar belirlenmiştir. İlk olarak 1927 yılında yasal düzenlemeler yapılmıştır. 1942 yılında ise bu yapılan düzenleme geliştirilerek “ Uzman ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” kurulmuştur. 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile denetim faaliyetleri ile diğer muhasebe faaliyetleri birbirlerinden ayrılmıştır. Muhasebe faaliyetleri Maliye Bakanlığı'nın gözetiminde, denetleme faaliyetleri ise Adalet Bakanlığı gözetiminde yürütülmektedir. 1978

yılından itibaren uzman muhasebeci olmayan veya denetçilik belgesi bulunmayan kişilerin denetleme faaliyeti yapması yasaklanmıştır.

Fransa'da uzman muhasebeci olabilmek için genel ve özel şartlar mevcuttur. Genel şartlar; Fransa vatandaşı olmak, medeni hakları kullanmaya yetkili olmak, uzman muhasebeci diploması bulunmak ve 25 yaşını bitirmiş olmak gerekir. Uzman muhasebeci diplomasına sahip olabilmek içinse üç aşamalı bir sınavdan geçmek gerekir. Bu aşamalar; yazılı sınav, staj ve tezdır. Adayların yazılı sınavı geçtikten sonra, en az iki yılı bir uzman muhasebeci yanında olmak üzere toplam üç yıl staj yapmış olmaları gerekir. Staj kısmından sonra ise muhasebe konusunda tez hazırlayıp savunmaları gerekir. Bu aşamaları başarı ile tamamlayan adaylara "Uzman Muhasebeci Diploması" verilir.

Fransa'da mesleki örgütlenme iki kuruluş çatısında yapılmaktadır. Bunlar:

- "Muhasebe Uzmanları ve Yetkili Muhasebeciler Odası" olarak bilinen bu kuruluşa Muhasebe Uzmanları ve Yetkili Muhasebeciler üyedir.
- "Şirket Denetçileri Ulusal Birliği" olarak bilinen bu odaya ise Ortaklık Denetçileri üyedir. Bu meslek mensupları şirketlerin yıllık hesaplarını denetler ve şirketin yasallığın kontrolünü yapar.

2.3.1.5. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Amerika Birleşik Devleti'nde muhasebe mesleğinin gelişimi, iç savaş dönemi bittikten sonra Amerika'ya gelip yerleşen İngiliz muhasebeciler ile olmuştur. İlk meslek örgütü, 1887 yılında kurulan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)dür. Bu örgütün kurulması ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının sıkıntıları giderilmeye çalışılmış ve muhasebe ilkeleri belirlenmeye çalışılmıştır. 1929 yılındaki Büyük Kriz ile birlikte denetim işlevinin önemi artmıştır. 1957 yılında "Muhasebe İlkeleri Kurulu" kurulmuştur. Ancak bu kurul aldığı eleştiriler yüzünden yerini "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu"na bırakmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaptığı çalışmalarla ortaya çıkan ilke ve kurallar halen yürürlüktedir.

ABD'de önemli muhasebe meslek kuruluşları şu şekildedir:

- **Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA):** Yüksek düzeyde profesyonellik anlayışı ile muhasebe, mali analiz, vergi muhasebesi işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetlerini sunan meslek mensuplarından oluşan bir örgüttür. ABD'deki muhasebe meslek mensupları ile ilgili en önemli örgüttür.
- **Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA):** 1972 yılında Yönetim Muhasebesi Enstitüsünü kurarak; ekonomi ve işletme finansı, örgüt ve örgütsel davranış, halkın bilgilendirilmesi, işletme içi ve dışı raporlama, karar analizi, model kurma ve bilgi sistemleri gibi konuları içeren programlarla Sertifikalı Yönetim Muhasebesi Uzmanları yetiştirir.

- **Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA):** Üniversite öğretim üyelerinin ve uygulamacılarının kurmuş olduğu bu birlik, muhasebe konularında yapılan araştırmaları destekler, finanse eder ve muhasebe ilkelerini geliştirir.

- **Eyalet Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Dernekleri (SACPA):** ABD'nin her eyaletinde bulunan Sertifikalı Kamu Muhasebecilerinin kendi eyaletlerinde kurdukları dernekler olup, mesleki dayanışma, profesyonel eğitim ve mesleki ahlak gibi konularda birlikte çalışmalar yaparlar.

- **İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)**

- **Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)**

- **Devlet Muhasebeciler Birliği (AGA)**

- **ABD Genel Muhasebeciler Dairesi (GAO)**

ABD'de muhasebeciler arasında en önemli yere sahip meslek mensupları Sertifikalı Kamu Muhasebecileri'dir. Bu meslek grubunda olanlar endüstri, bankacılık, sigorta ve kar amaçsız şirketlerin denetimini yaparlar. Vergi muhasebesi ve vergi sorunları alanlarında ve yönetimle ilgili alanlarda danışmanlık yapmaktadırlar.

ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebecileri için genel kabul edilen öğrenim düzeyi 4 yıllık yüksek öğrenimdir. Ancak bazı eyaletlerde 2 yıllık ön lisans düzeyi de kabul görmektedir. Uygun şartları sağlayan adayın, yılda iki defa düzenlenen meslekle ilgili sınavı geçmesi gerekir. Sınavı başarılı olan aday eyaletler arasında 1-3 yıl arasında değişen bir sürede staja tabi

olmaktadır. Bu aşamaları başarı ile geçen aday Sertifikalı Kamu Muhasebecisi olmaya hak kazanır.

ABD’de meslek mensupları, meslek kurallarının gereklerini yerlerine getirmedikleri takdirde yaptırımlar meslek kuruluşları tarafından yerine getirilir. Meslek mensubunun sorumlulukları; müşteri ile yapılan sözleşme, meslek örgütleri tarafından geliştirilen standartlar, emsal mahkeme kararları, tahvil ve hisse senedi komisyonu kararları ve vergi kuralları ile ilgili kanunlar çerçevesinde düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ihmal halinde alacakları ceza ortaya çıkan zararla sınırlı olup, kast halinde ayrıca para cezası söz konusudur.

2.3.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

2.3.2.1. 1989 Öncesi Muhasebe Mesleğinin Durumu

Ülkemizde muhasebe eğitimi, Osmanlı İmparatorluğu Sarayı’nda Enderun mekteplerinde görülmektedir. Sarayda devlet yöneticilerini yetiştirmek amacıyla kurulan “Enderun Mektebi”nde Sadrazamlara ve Vezirlere muhasebe eğitimi de verilmekteydi.

1830’larda başlayan Tanzimat Fermanı sonrası dönemde, Osmanlı İmparatorluğu, Batı’dan birçok sosyal kurum ve uygulamaları ülkeye getirmeye başlamış ve ülkenin güçlüklerini o yoldan aşmak kararını vermiştir. Bu dönemde ülkeye getirilen önemli Batı yöntemleri arasında muhasebe ilke ve uygulamaları da vardır. Uygulamalarda önceleri Fransa’dan muhasebe ilke ve kuralları getirilmiş, daha sonra, muhasebe uygulamalarımız, alman

muhasabe uzmanlarının etkisinde kalmıştır. Bu dönemde ders kitaplarından çeviriler yapılmış ve muhasabe eğitimi bu kitaplarla uygulanmaya başlanmıştır. Eğitim amacıyla dilimize çevrilen Fransızca ve Almanca muhasabe kitapları ile yurt içinde yazılan kitaplar çoğaltılarak, eğitim yaygınlaşmaya başlamıştır. Cumhuriyet yıllarında gerçekleşen “Harf İnkılabı”yla birlikte kitapların çoğaltılması ve okuryazar nüfusa ulaşması kolaylaşmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomimiz, gerçekten geri kalmış, Balkan (1912-13), Birinci Dünya (1914-18) ve Kurtuluş (1919-23) savaşlarından çıkan ülkemiz, yanmış ve yıkılmış, faal nüfusumuz, bu savaşlarda hemen tümüyle yitirilmiş, ekonomik faaliyetleri asıl yürüten azınlıklar yurdu terk etmiş, ülkemiz insanı yılgın ve yorgun düşmüştü. Kurtuluş Savaşı’nın ardından, 1923’te Cumhuriyetimizi kuranların ve onu, ekonomisi güçlü, çağdaş bir ülke yapmaya azmetmiş olanların işleri gerçekten güçtü. Atatürk’ün eşsiz liderliğinde, yılgınlığını üstünden atan halkımız, hızlı bir kalkınma hamlesi başlatmış ve 10 yıl gibi kısa bir süre içinde, ülkemizi temel mal ve hizmetlerini üreten ve öteki ülkelerden önemli çapta yardımlara muhtaç olmadan yaşayabilecek bir ekonomik yapıya ulaştırabilmiştir. 1923-33 yıllarının koşulları altında gerçekleştirilen temel siyasal ve devlet yönetimi sistemlerinin kurulması sırasında, yatırım gereksinimi en yüksek noktada bulunan ekonomimizin bu olağanüstü gelişmesinin, hemen sıfır enflasyonla gerçekleştirilmiş olması, o dönemin en önemli mucizevi sonuçlarından biridir.⁸

Sözü geçen dönemde, tüm çabalara ve o dönem dünyasının en iyi özel sanayi teşvik kanunun, (Teşvik-i Sanayi Kanunu), 1927’de uygulamaya konmasına rağmen, bu dönemdeki hızlı kalkınma daha çok devlet yatırımları

⁸ Mustafa AYSAN, “Atatürk’ün Ekonomi Politikası”, (1981), s.29

ve işletmeleri ile gerçekleştirilmiş, özel kesim işletmeleri, bir türlü harekete geçirilememiştir. Düşük kişi başına gelir, düşük tasarruflar ve sermaye birikimi, gelişmemiş alt-yapı, işletme yönetim bilgisi azlığı, özel kesim işletmelerinin serpilip gelişmesini önlemekteydi.⁹

Ülkemizde “Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”nin kurulması konusundaki ilk gereksinimler, 1930’larda, ülkemiz ilk büyük ekonomik atılımlara başladığı tarihlerde ortaya çıkmıştır. Bu arada 1932 senesinde bir “Hesap Uzmanlığı” kanunu tasarısı hazırlanmış, ancak tasarıda muhasebe mensuplarına da yargılamada temsil yetkisinin verilmesi konusunda hüküm bulunduğu için, çoğunluğu hukukçu olan T.B.M.M. üyelerinden gelen şiddetli muhalefet nedeni ile bu tasarı T.B.M.M.’de görüşülememiştir.

Ülkemizde muhasebe ve denetim uygulamalarının yavaş gelişmesinde, devlet işletmelerinin ekonomik yapı içinde çok güçlenmesi ile yabancı ve hatta yerli sermayeli birçok kuruluşla ilgili devlet bürokrasisinin yarattığı ve özel kesim işletmelerindeki gelişmeyi önleyen ekonomik ortamın, önemli payı vardır. Çünkü güçlü muhasebe ve denetim uygulamalarının var olabilmesi için, güçlü özel kesim işletmelerinin varlığının ve devlet işletmeleri ile birlikte serbest rekabet koşullarına uyum içinde çalışmalarının ve devlet işletmelerinin de pazar ekonomisine uyumlarını sağlamanın zorunlu olduğu, sonraki uygulamalarla kanıtlanmıştır.

Ülkemizdeki ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İktisadi Devlet Teşekküllerinde (İ.D.T.) başlamış, genellikle batı ülkelerinden aktarılan muhasebe kural ve uygulamaları, kanunlarımıza ve İ.D.T.’lere girmeye başlamıştır. Bu dönemde yavaş yavaş büyümeye başlayan özel işletmeler de

⁹ Mustafa AYSAN ; a.g.e. ,s.75

İ.D.T.'lerden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başlamışlar, 1937'de Türk Ticaret Kanunu'na, 1950'deki büyük vergi reformu ile vergi kanunlarımıza giren muhasebe ilke ve kuralları, sonraki muhasebe uygulamalarını önemli biçimde etkilemişlerdir.

TMUD'un kurulması ile birlikte ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimi hızlanmıştır. Düzenlenen kongrelerin finansmanı TMUD üyeleri sayesinde sağlanmıştır. Kongrelerde Maliye Bakanlığı, Özel Sektör işletmelerinin sahip ve yöneticileri, bankalar ve serbest meslek mensubu olarak "Mali Müşavir" ve "Hesap Uzmanı" gibi unvanlarla çalışmalarını sürdüren ilgililer bir araya gelmiş ve mesleğin sorunlarını tartışmışlardır. Söz konusu kongreler muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ve bir kanuna kavuşması için önemli işlevler görmüşlerdir.

Mali Müşavirlik ve bağımsız denetim mesleğinin bir yasaya kavuşmasından önce, bu mesleğin ülkemizde fiilen faaliyette bulunmasına olanak sağlayacak gelişmeler olmuştur. Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının yayınladığı "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliğ", bağımsız denetim kuruluşlarının tabi olacakları esasları saptanmış ve kuruluşlara ilişkin koşullar ile kuruluşlarda çalışacak yönetici ve elemanlarına ilişkin koşullar belirtilmiştir. Ayrıca, bu kuruluşların faaliyette bulunmaları ilgili bakanlığın iznine bağlıdır. T.C. Merkez Bankası "Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ" ile denetim raporlarına ilişkin genel esasları, denetim raporlarının içeriğini ve bu konudaki diğer hususları belirlemiştir.¹⁰

¹⁰ 24/12/1987 tarih ve 19674 Sayılı Resmi Gazete

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), yayınladığı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”le sermaye piyasasına tabi ortaklıklar ve aracı kuruluşların bağımsız denetime tabi olacağını öngörmüştür.¹¹

2.3.2.2. 1989 Sonrası Muhasebe Mesleğinin Durumu

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe girmesiyle olmuştur. Bu kanunla birlikte meslekle ilgili kurum ve kuruluşlar çeşitli düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. Bu bölümde öncelikle 3568 sayılı kanundaki düzenlemelere değinilecek, daha sonra Maliye Bakanlığının ve SPK’nın meslekle ilgili yayınladıkları tebliğlere değinilecektir.

2.3.2.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

- Kanunun 1. maddesinde amacından bahsedilmektedir:

Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik",

¹¹ 13/12/1987 tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete

"Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir.

- Kanunun 2. maddesinde muhasebe mesleğinin konusundan bahsedilmektedir:

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

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

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

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

- Kanunun 4. maddesinde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olabilmenin genel şartlarından bahsedilmektedir:

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma,

vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Kanunun bu maddeden sonraki kısımları meslekler için ayrı ayrı şartları, sınavları ve sorumlulukları belirlemiştir. Bu nedenle çalışmamda bu kısımları meslek mensupları için ayrı başlıklar açarak devam edeceğim.

2.3.2.2.1.1. Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslekleri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları şu şekildedir:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

Serbest Muhasebeci olabilmenin özel şartları ise şu şekildedir:

A/a) bendinde belirtilen konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar. "Serbest muhasebeci mali müşavir" unvanını kullanamazlar ve Kanunun (2/A) maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liselerinden ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıldır.

Kanununda Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik sınavının şartları şu şekilde belirlenmiştir:

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır.
- Sınav Komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye ve Gümrük Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye ve Gümrük Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda on beş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumlulukları ise şöyledir:

- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin yasal süresi içinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kuralarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumlu tutulmaktadır. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu tutulmaktadır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle münasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirin sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirler bunun doğruluğunu mükelleften isteyebilirler. Mükellefin tespitte bulunamaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi içinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan dönem kar-zararının doğruluğundan sorumlu tutulmaktadır. Bu işlemlerden dolayı ortaya çıkan vergi ziyaından ve buna ilişkin ceza ve gecikmelerden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Yıllık elde ettikleri hasılatın ya da aktif toplamalarının Maliye Bakanlığı'nca belirlenen hadleri aşması nedeniyle beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı ve serbest çalışan meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, bu serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirler de yaptıkları işlerden tebliğlerde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Aday meslek mensuplarının stajlarıyla ilgili ilkeler şöyledir:

- Stajın amacı, mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek ve meslek mensubu yetiştirmektir.
- Aday meslek mensuplarının kendilerini yetiştirmelerine imkan sağlayacak ve yanında veya gözetim ve denetimde staj yapılacak meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini aksatmayacak bir staj uygulaması esastır.
- Stajın tamamlanabilmesi için aday meslek mensubunun ara dönem ve staj bitirme değerlendirmeleri ile yanında staj yapılan meslek mensubunun tezkiyesinin olumlu olması gerekir.
- Stajlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve serbest muhasebeciler için ayrı düzenlenmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik adayları için staj süresi 2 yıldır. Serbest muhasebeci adayları için staj süresi ise, ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret ve maliye lisesi mezunları için 6 yıldır.

Mücbir sebepler, stajın fiilen yapılmasını engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali ile yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler ve kişinin iradesi dışında meydana gelen durumlarda, ancak, mücbir nedenlerden dolayı eksik kalan staj süresi oda yönetim kurulu kararı ile tamamlanmaktadır.

2.3.2.2.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Kanunda Yeminli Mali Müşavir olmanın özel şartları şu şekilde belirlenmiştir:

Yeminli mali müşavir olabilmek için:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

Yeminli Mali Müşavirlik sınavı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı ile aynı komisyon tarafından yapılır.

Sınavla ilgili temel esaslar şunlardır:

- Yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir adaylarının yeterliliğinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve sınavlarda başarılı olmaları esastır.
- Sınavlar, yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir adayları için genel ve özel şartlar ile mesleklerin gerektirdiği diğer nitelikler göz önüne alınarak yapılmaktadır.
- Yazılı yapılacak sınavlarda gizlilik esastır.

Bu sınavda başarılı olamayan adaylar, sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde üç sınava daha girebilmektedir. Bu sınav haklarını süresi içinde kullanmayan adaylar veya başarılı olamayanlar bir daha meslek sınavlarına alınmamaktadır.

Yeminli mali müşavirliğin çalışma konuları şunlardır:

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerini muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

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

Yeminli mali müşavirlerin tasdiklerinde doğan sorumluluk ise kanunda şu şekilde belirlenmiştir:

- Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.
- Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla

kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

2.3.2.2.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda meslek mensupları ile ilgili oda faaliyetleri de düzenlenmiştir:

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim

kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bulundukları ilin adıyla anılır.

Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirilir.

Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirmekle tüzelkişilik kazanırlar.

Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar.

Odaların şu şekilde gelir elde etmektedirler: Odaya giriş ücreti, Yıllık üye aidatları, Yardım ve bağışlar ve diğer çeşitli gelirler

2.3.2.2.1.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Kanunda Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulacağı belirtilir.

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır.

Birliğin görevleri kanunda şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.

h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir.

Kanunla ilgili önemli başlık ve maddeler bu şekildedir. 3568 sayılı kanunla ilgili yeni bir taslak hazırlanmış ve TBMM'ye sunulmuştur.

2.3.2.2.2. Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

Maliye Bakanlığı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ile ilgili 3568 sayılı kanunun çıkmasıyla birlikte 18/20/1990 yılından itibaren 40 adet tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğlerin 2000 yılından bu yana olan kısmının içerdiği konular ve yayımlandıkları tarihler aşağıdaki şekildedir:

- **26 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 09/04/2000'dir. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde, vergi dairelerine yeminli mali müşavirler tarafından teslim edilen tasdik raporlarına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğle belirlenmiştir.

- **27 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 06/12/2000'dir. Tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması ile ilgili

defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere tetkik amacıyla ibraz edilmesi ve karşıt incelemeler konusuna ilişkin usul ve esaslar bu tebliğde belirlenmiştir.

- **28 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 16/12/2000'dir. Bağlı oldukları odanın çalışanlar listesine kayıtlı yeminli mali müşavirler için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren hangi esaslar çerçevesinde sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirildiği düzenlenmiştir.

- **29 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 02/03/2001'dir. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların ve katma değer vergisinde iade hakkı doğuran işlem ve belgelerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin olarak düzenleme bu tebliğ ile belirlenmiştir.

- **30 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 31/03/2001'dir. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin (a) bendi ile düzenlenen istisnadan yararlanılmasının yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibrazı şartına bağlanması nedeniyle bu tebliğ ile yeminli mali müşavirler tarafından bu çerçevede yapılacak tasdikin usul ve esasları belirlenmektedir.

- **31 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 20/07/2001'dir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflere yeminli mali müşavir tasdik raporu ile KDV iadesinde sınır, Yeminli mali müşavir ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi tevkifatının iadesi, bilgi formları ve parasal hadler bu tebliğ ile düzenlenmiştir.

- **32 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 26/01/2002'dir. Yeniden Değerlendirme işlemleri, Kurumlar Vergisi İstisnalarına ilişkin işlemler, Yatırım istisnasına ilişkin işlemler ve parasal hadler bu tebliğ ile düzenlenmiştir.

- **33 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 04/11/2002'dir. Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek "Üretim Tasdik Raporu" ibraz edilmesi şartına bağlanmış olup konuya ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmiştir. Ayrıca tasdik amacı ve tecil terkin uygulaması, yeminli mali müşavirlere gerekli bilgiler, müteselsil sorumlulukları bu tebliğ ile belirlenmiştir.

- **34 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 28/05/2003'tür. Yeminli mali müşavir tasdik raporu ile katma değer vergisi iadesi ve yatırım indirimi istisnası konularının uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğle belirlenmiştir.

- **35 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 27/10/2004'tür. "Yatırım indirimi" istisnasından yararlanmaları için aranan şartları taşıdıklarının yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar ile gerek 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe giren anılan madde uyarınca ve gerekse bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce mevcut bulunan düzenleme uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna ilişkin hadler bu Tebliğle belirlenmektedir.

- **36 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 22/07/2004'tür. Özel tüketim vergisi sıfıra indirilen akaryakıt kullanımına ilişkin düzenleme ile getirilen imkandan yararlanılması yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ibraz edilmesi şartına bağlanmış olup, Özel Tüketim Vergisi Sıfırlanmış Deniz Yakıtı Tasdik

Raporunda bulunması gereken zorunlu bilgiler, rapor, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğ ile belirlenmektedir.

- **37 Seri No’lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 03/03/2005’tir. 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde Yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesine ilişkin hadler, Vergi Beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarınca İmzalanması İşlemleriyle İlgili Hadler ve Yeni Türk Lirası Karşılıkları bu tebliğ ile belirlenmiştir.

- **38 Seri No’lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 09/08/2005’tir. Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken “Biyometanol Üretim Tasdik Raporu” ile “Harmanlayıcılara Ait Biyometanollü Benzin Faaliyet Tasdik Raporu”nda bulunması gereken zorunlu bilgiler, rapor şekli, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar bu tebliğ ile belirlenmektedir.

- **39 Seri No’lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 30/09/2006’dır. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrası ile düzenlenen gelir ve kurumlar vergisi indiriminden yararlanılmasının yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibrazı şartına bağlanması nedeniyle, bu tebliğ ile yeminli mali müşavirler tarafından bu çerçevede yapılacak tasdik usul ve esasları belirlenmektedir.

- **40 Seri No'lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği** : Yayın Tarihi 22/12/2006'dır. Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi İstisnasına İlişkin Faaliyet Tasdik Raporu"nın (kısaca faaliyet raporu olarak anılacaktır.) düzenlenmesine ilişkin hususlar, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar bu tebliğ ile belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığı meslekle ilgili bu düzenlemeleri 3568 sayılı Kanuna dayanarak yapmaktadır. Bu genel tebliğ haricinde "Vergi beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce imzalanması" hakkında 1995-1998 yılları arasında yayınlanan 5 tane tebliğ vardır.

2.3.2.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Muhasebe Mesleği ile İlgili Düzenlemeleri

SPK muhasebe mesleği ile ilgili direk bir düzenleme yapmayıp, bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapmıştır. Bağımsız denetim özellikle Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini yakından ilgilendiren bir konudur. Yeminli mali müşavirler faaliyetlerinde SPK'nın bu konudaki düzenlemelerine de uymak zorundadırlar.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında Genel Tebliğ'in ana başlıkları şu şekildedir:

- Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri

- Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları
- Bağımsız Denetim Sözleşmesi
- Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü
- Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu
- Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması
- Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi
- Bağımsız Denetimin Planlanması
- İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi
- Bağımsız Denetimde Önemlilik
- Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri
- Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim
- Bağımsız Denetim Kanıtı

• Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar

• Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama

• İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri

• Analitik İnceleme Teknikleri

• Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri

• Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi

• Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi

• Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

• İşletmenin Sürekliliği

• İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları

• Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

• Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması

• Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları

- Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları
- Karşılaştırmalı Bilgiler
- Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler
- Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu
- Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi
- Son Hükümler

Hazırlanan bu tebliğ Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına uyumlu olarak oluşturulmuş maddelerden oluşmaktadır.

Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler bu şekildedir. Muhasebeciler, meslekleri ile ilgili bu düzenlemelere uyarken aynı zamanda muhasebe işlemleri ile ilgili çıkan her türlü kanun ve yönetmelikleri yakından takip etmek zorundadırlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI ALANDA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Türkiye’de, A.B.D.’de ve Avrupa’da Muhasebe Meslek Mensuplarında Aranılan Niteliklerin, Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması

3.1.1. Eğitim, Sınav ve Staj Koşullarının Karşılaştırılması

Önceki bölümde de anlatıldığı gibi eğitim, sınav ve staj koşulları A.B.D, Avrupa ve Türkiye’de farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklar şu şekildedir:

- Ülkemizde YMM veya SMMM olabilmek için üniversitelerin hukuk, iktisat, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler fakültelerinden mezun olmak ya da bu alanlarda yüksek lisans yapmış olmak gerekmektedir. Bu şartları taşıyan aday staja başlama sınavına katılabilir.

Staj bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında yapılmalıdır. Staj süresi 2 yıldır ve zorunludur. Staja başlamak için girilen sınavda 100 üzerinde en az 50 puan alınması gerekmektedir. Ancak ülkemizde bazı koşulları sağlayan adaylar stajdan muaf tutulmuşlardır. Staj süresinden kabul edilen hizmetler şunlardır: “Kanunlar uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri; Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetimden

sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri”dir.

Staj süreleri unvanlara göre farklılık göstermektedir: SM adaylarından ticaret lisesi veya maliye lisesi mezunları için staj süresi 6 yıl, iki yıllık ön lisans eğitimi veren yüksek okul mezunları için staj süresi 4 yıl, yukarıda belirtilen bilim dallarında eğitim veren dört yıllık fakülte veya yüksek okul mezunları için 2 yıl ve yukarıda belirtilen bilim dalları dışındaki alanlarda en az dört yıllık eğitim yapan üniversite veya yüksek okul mezunlarından yukarıda belirtilen bilim dallarında yüksek lisans yapmış olan meslek mensubu adayları için 2 yıl staj zorunluluğu bulunmaktadır. Bu süre SMMM adayları için 2 yıldır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık vb. dallarında lisans diplomasına sahip olanlar için her iki yılda bir uygulanır. İki tür sınav söz konusudur. Bunlar B ve C tipi sınavlardır. B tipi sınav, dört yıllık staj süresinin iki yıllık kısmının tamamlanmasından sonra, C tipi sınav ise staj süresinin bitiminden sonra uygulanmaktadır. Ticaret lisesi ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için ise 6 yıllık staj süresinde her iki yılda bir uygulanacak şekilde 3 sınav yapılmaktadır. Her sınava giriş hakkını elde etmiş olmak için bir önceki sınavda başarılı olma şartı aranmaktadır.

SMMM ve YMM adayları için mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olmaları şarttır. SMMM adaylarının vergi mevzuatı, genel hukuk, muhasebe denetimi, finansal muhasebe, muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek

hukuku, maliyet muhasebesi, finansal tablolar ve analizi konularında, YMM adaylarının ise finansal yönetim, ileri düzeyde finansal muhasebe, denetim, raporlama ve meslek hukuku, sermaye piyasası mevzuatı, dış ticaret ve kambiyo mevzuatı, yönetim muhasebesi, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, vergi tekniği, gelir üzerinden alınan vergiler ve revizyon konularında yapılacak sınavları başarmaları gerekmektedir.¹

- A.B.D. de Sertifikalı Kamu Muhasebecisi olabilme şartları eyaletlerden eyaletlere farklılık göstermektedir. Ama genelde bütün eyaletlerde en az lisans düzeyinde eğitim şartı aranmaktadır. Ayrıca birçok eyalette eğitim düzeyinin yüksek lisans seviyesine çıkarılmasına çalışılmaktadır. Örneğin, Massachusetts eyaletinde, 2002 yılının Kasım ayından itibaren ilk olarak sınavlara başvuracak adayların üniversite düzeyinde 24 kredilik bölümü muhasebe, denetim ve vergi alanlarında olmak üzere toplam 150 kredilik ders almış olmaları gerekmektedir ki; bu, yüksek lisans düzeyinde eğitime karşılık gelmektedir.²

A.B.D.'de Sertifikalı Kamu Muhasebecisi olabilmek için yapılması gereken staj sürelerini eyalet muhasebe kurulları belirlemektedir. U nedenle eyalet arasında farklı staj süreleri görmek mümkündür. Ancak genel olarak bakıldığında A.B.D.'de staj süreleri 3 yıl olarak gerçekleşmektedir. Ayrıca ülkemizde olduğu gibi A.B.D.'de de yüksek lisans veya doktora yapmış olmaya bağlı olarak staj sürelerinin kısalması mümkündür.

¹ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Türmob yayınları-255, Ankara 2005

² Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Türmob yayınları-255, Ankara 2005

A.B.D.'de Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği sınavı bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Sınav konuları; denetim, finansal muhasebe, raporlama, vergi, iş hukuku ve mesleki ahlak kuralları şeklindedir.

- Avrupa'da genel olarak tüm ülkelerde lisans düzeyinde eğitim şartı aranmaktadır. Ancak Fransa, Belçika ve İsviçre'de tıpkı ülkemizdeki serbest muhasebeciler statüsünde faaliyet gösteren meslek mensupları da bulunmaktadır.

Avrupa'da staj, mesleki eğitimin alındığı esnada veya eğitimin tamamlanmasından sonra yapılabilir. Staj süresi genel olarak en az 3 yıldır. Bu sürenin tamamlanması şart koşulmuştur.

Avrupa'da sadece İngiltere'de bulunan meslek kuruluşların kendi içerisinde bile sınav koşulları farklılık göstermektedir. Ama muhasebeci olabilmek için sınavlarda başarılı olmak şart koşulmuştur. Sınav konuları ise genelde; muhasebe, denetim, mesleki ahlak kuralları, finansal tablolar ve vergi gibi muhasebecileri direkt olarak ilgilendiren konulardan oluşmaktadır.

Görüldüğü gibi eğitim, staj ve sınav şartlarını A.B.D., Avrupa ve Ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde pek çok ortak nokta olduğu görülmektedir. Her üç ülkede de muhasebe mesleğinin yürütülmesi için belli bir temel eğitimin alınması gerekmektedir. Meslekle ilgili daha ileri kariyerler için ise daha iyi eğitimler şart koşulmuştur. Ancak diğer ülkelerde (Avrupa'da Fransa, Belçika ve İsviçre hariç) ülkemizde olduğu gibi meslek liseleri mevcut olmadığı için lisans mezunu olma şartı aranmaktadır. Oysaki ülkemizde bu meslekle ilgili mesleki eğitim veren ortaöğretim kurumları bulunmaktadır. Ancak bu okullardan mezun olanlar SMMM veya YMM

olabilmek için 4 yıllık eğitim veren fakülteler devam edip, buralardan mezun olmak zorundadırlar. Staj ise yine her üç ülkede de mevcuttur. Adayların mesleğe başlamadan önce uygulamalı bir eğitim programında bulunması her üçünde de şart koşulmuştur. Bu stajın, mesleğinde belli bir kariyere gelmiş muhasebecilerin yanında yapılması gerekliliği de üç ülkede de benzerlik arz etmektedir. Ülkemizde staj süreleri farklı farklı olarak belirlenmiştir. Bunu nedeni yine meslek liselerinin varlığından kaynaklanmaktadır. Ayrıca ülkemizde ilgili alanlarda yüksek lisans ve doktora yapanların staj süreleri kısa tutulmuştur. Ülkemizden farklı olarak, A.B.D.'de meslek adayları, stajlarına başlamadan önce sınava girebilmektedir. Her üç ülkede de sınav konuları benzerlik arz etmektedir. Ancak sınav konularına bakıldığı zaman, her konuda olduğu gibi ülkemizde bu konuda da çok fazla bilginin gerekliliği ön plana çıkmış, oysa Avrupa ve A.B.D.'de mesleki ahlak kuralları da meslek sınavı konularına dahil edilmiştir. Buradan A.B.D ve Avrupa'da mesleki bilginin yanında meslek ahlakına da ne kadar çok önem verildiği, bu konunun bizde biraz atlandığı görülmektedir. Muhasebe kongreleri incelendiği zaman aslında mesleki ahlak kurallarının hemen hemen her kongrede görüşüldüğü görülmektedir. Ülkemizde de meslek ahlakının önemi giderek daha çok anlaşılmaktadır. Diğer ülkelerde olduğu gibi bizde de bu konu sınav konularına dahil edilebilir.

Ülkemizde ve Avrupa'da meslek mensuplarının mesleklerini icra etmeleri için sınavdan sonra ilgili meslek odalarına kayıt olmaları gerekmektedir. Oysa A.B.D.'de bu konu tamamen meslek mensuplarının kendi kararlarına bırakılmıştır. Ülkemizde yapılan bu uygulama aslında gerekli bir uygulamadır. Sahte meslek mensuplarının takibi açısından, odaya kayıt zorunluluğu bir nevi denetim mekanizması görevini üstlenmektedir.

3.1.2. Meslek Konusunun Karşılaştırılması

- Ülkemizde muhasebe mesleğinin konusu “ Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile değer belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelere dayalı inceleme yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor düzenlemektir.”

Meslek mensupları açısından bakacak olursak, Serbest Muhasebeciler sadece defter tutma ve vergi beyannamelerini imzalama yetkisine sahiptir. SMMM'ler; defter tutma, bilanço, kar-zarar tablosu ve vergi beyannameleri düzenlemenin yanı sıra, bağımsız denetim yapmak ve mali konularda danışmanlık hizmeti vermek yetkilerine de sahiptir. YMM'ler ise; sadece muhasebe, finans ve mali mevzuat konularında danışmanlık hizmeti vermek ve bağımsız denetim yapmak yetkilerine sahiptirler. YMM'ler muhasebe bürosu açamazlar ve defter tutamazlar.

- A.B.D.'de ve Avrupa'da mesleğin konusu şu şekilde tanımlanmıştır: “Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, belgelere dayalı inceleme, denetim yapmak ve mali tablolar hakkında yazılı görüş bildirmek, rapor hazırlamak”

Görüldüğü gibi her üçünde de muhasebecilerin mesleki konuları aynı şekilde düzenlenmiştir. Çünkü bu konular mesleğin genel bir tanımını ortaya koymakta ve varoluş amacını belirtmektedir. Muhasebe mesleğinin ortaya çıkma nedeni, meslek konusunu oluşturmaktadır. Ancak A.B.D. ve Avrupa'dan farklı olarak ülkemizde Yeminli Mali Müşavirlik mesleği mevcuttur. Bu meslek mensupları normal muhasebeciler gibi defter tutmakla mükellef değildirler. Yeminli Mali Müşavir olabilmek için en az 10 yıl süre ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışmak gerekmektedir. Bu mesleğin mensuplarının asıl görevi danışmanlık ve denetimdir.

3.1.3. Mesleki Sorumluluğun Karşılaştırılması

Muhasebe mesleğini diğer profesyonel mesleklerden ayıran özelliklerden belki de en önemlisi, bu mesleğin mensuplarının sorumluluklarının yalnızca hizmet verdikleri kişi ve kuruluşlarla sınırlı olmayışıdır; mali tablolarda yer alan bilgiler, işletmelerin sahip ve yöneticilerinin dışında, bu işletmelere yatırım yapmayı ve kredi vermeyi düşünen gerçek ve tüzel kişileri de ilgilendirmektedir. Meslek mensuplarının verdikleri hizmet verdikleri kişi ve kuruluşların dışında, kamunun çıkarlarını ön planda tuttıkları ölçüde toplumda profesyonelliklerine ilişkin imaj güçlenecek, toplumun güveni sağlanacaktır.³

- Ülkemizde SMMM ve YMM'lerin mesleki sorumlulukları şu şekildedir: "Hizmet verilen gerçek ve tüzel kişilere ve ayrıca verilen hizmetten dolayı üçüncü kişilere karşı sorumluluk, Meslektaşlarına karşı sorumluluk, Kamuya karşı sorumluluk ve Hukuki sorumluluk". Burada özellikler meslektaşlara karşı

³ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Türmob yayınları-255, Ankara 2005

olan sorumluluktan bahsetmekte yarar vardır. Bir mesleğin toplum içerisinde saygın bir meslek olması için, bu meslekte yer alan kişilerin ortak ve örnek davranış içerisinde bulunmaları gereklidir. Bazı meslek mensuplarının toplum tarafından hoş karşılanmayacak davranışta bulunmaları, o meslekte faaliyet gösteren tüm çalışanları zan altında bırakmaktadır. Bu nedenle meslektaşlara karşı sorumluluk kavramı da en az diğer sorumluluk kavramları kadar önemli bir sorumluluktur.

- Ülkemizde muhasebe meslek mensupları için geçerli olan sorumluluklar aynı şekilde A.B.D. ve Avrupa'da da geçerlidir. Çünkü bu sorumluluklar muhasebe mesleğinin gereklerindendir ve evrenseldir. Dünyanın her yerindeki muhasebeciler bu sorumlulukları taşımak zorundadırlar.

Görüldüğü üzere sorumluluk kavramı ülkeler arasında farklılık gözetmemektedir. Ancak ülkemizde diğer ülkelerden farklı olarak özel bir durum vardır. Yalnızca ülkemizde var olan bir unvan olan YMM meslek mensuplarının bu sorumluluklarının yanında ayrıca devlete karşı da özel sorumlulukları vardır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Buradan da anlaşılacağı gibi YMM'lerin sorumluluğu diğer meslek mensuplarından farklı olarak aynı zamanda devlete de karşıdır. YMM'ler devletin çıkarlarını savunurken, tasdik ettikleri belge ve beyannamelerin bir vergi ziyasına yol açmaması için azami dikkat göstermek zorundadırlar. Aksi takdirde yapılan hatadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

3.1.4. Sürekli Meslek İçi Eğitimin Karşılaştırılması

Sürekli meslek içi eğitim kavramı tüm dünyada yeni yeni gelişen bir kavramdır. Globalleşme ile birlikte işletmelerin hızlı bir şekilde büyümeleri ve muhasebe ihtiyaçlarının artması, bu alanda devamlı yeni gelişmelerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu yeni gelişmelerin takibi muhasebe meslek mensubunun geleceği açısından çok büyük önem arz etmektedir. Çünkü değişen dünyada muhasebe ve vergi alanındaki hükümler devamlı değişmektedir.

- Ülkemizde TURMOB'A bağlı meslek odaları tarafından düzenlenen, spesifik konulu eğitim programları sürekli olmalarına karşın zorunlu değildir.⁴ Sürekli meslek içi eğitimin önemi maalesef ki gelişmekte olan ülkelerde tam olarak anlaşılmamakta ve gereği yapılamamaktadır. Oysaki sağlıklı bir muhasebe tutabilmek için yeni muhasebe tekniklerinin, vergi ve muhasebe mevzuatlarında değişikliklerin sıkı bir şekilde takip edilmesi ve uygulanması gereklidir.

- A.B.D.'de sürekli meslek içi eğitime oldukça önem verilmektedir. Meslek mensuplarının, gelişimlerinde çok büyük rol oynayan sürekli meslek içi eğitim A.B.D.'de zorunlu tutulmaktadır. Süresi, eyalet arasında değişmekle birlikte meslek mensuplarının yılda ortalama 40 saat eğitim almaları gerekmektedir.⁵

- Avrupa'da da sürekli meslek içi eğitim kavramı yaygınlaşmaktadır. Özellikle İngiltere'de bu eğitim zorunlu tutulmuştur. İngiltere'de muhasebe

⁴ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

⁵ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

meslek mensupları yıllık 35 saat muhasebe, denetim, vergi, şirketler hukuku vb. konularda eğitime tabi tutulmaktadır.⁶

Sürekli meslek içi eğitim, profesyonel muhasebe eğitiminden bazı yönleriyle ayrılmaktadır:⁷

— Sürekli meslek içi eğitim, mesleki akademik eğitimin bir devamı niteliğindedir.

—Sürekli meslek içi eğitim programları, lisans/yüksek lisans programlarına göre daha kısa sürelidir.

—Sürekli meslek içi eğitim, geniş kapsamlıdır; meslek mensuplarının katılımcı olarak ter aldıkları kurs ve seminerlerin yanı sıra, bizzat kendileri tarafından verilen kurs ve seminerler, ayrıca çeşitli mesleki komitelerde alınan görevler mesleki eğitimin bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

—Sürekli meslek içi eğitim, mesleki yüksek eğitimden daha dinamik bir yapıdadır. Bu, mesleki alandaki ilerlemelerin meslek içi eğitim programlarına daha kısa sürede uyarlanabilmesinden kaynaklanmaktadır.

—Sürekli meslek içi eğitim, belirli bir süreyle sınırlı değildir; mesleki faaliyet devam ettiği sürece alınır.

Sürekli meslek içi eğitimin bu yönleri, mesleki faaliyet için ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle ülkemizde de bu eğitimin artırılması, hatta gerekirse zorunlu tutulmasında yarar vardır.

⁶ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

⁷ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

3.2. Türkiye’de, A.B.D.’de ve Avrupa’da Muhasebe Mesleğinin Temel İlkelerinin Karşılaştırılması

Mesleki temel ilkeler, meslek mensuplarının sahip olmaları gereken asgari niteliklerdir. Bu anlamda, temel ilkeler, meslek mensuplarının üstlendikleri işlerde sergilemeleri gereken davranışların genel çerçevesini çizmektedir.⁸

Mesleki temel ilkelerin ve bunlardan kaynaklanan mesleki ahlak kurallarının en önemli özelliklerinden birisi mutlak olmayışlarıdır, yani her yerde, her zaman geçerli temel ilkelerden bahsedilemez. Buna göre, temel ilkeler ve mesleki ahlak kuralları sadece ülkeden ülkeye değişmekle kalmayıp, aynı zamanda değişik zamanlarda değişik anlamlara da sahip olabilmektedir. Bir başka deyişle, temel ilkeler ve ahlak kuralları statik değil, sürekli değişken yapıdadır.⁹

3.2.1. Sorumluluk İlkesinin Karşılaştırılması

Sorumluluk ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının kendi aralarındaki sorumlulukları ve kamuya karşı sorumlulukları olarak düşünülmelidir. Daha önceden de bahsedildiği gibi her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensuplarının öncelikle birbirlerine karşı sorumlulukları vardır. Muhasebecilerin birbirleriyle işbirliği içerisinde bulunmaları gereklidir. Birbirleriyle iyi bir işbirliği içerisinde olan ve uyum içerisinde çalışan meslek mensupları kamuya karşı da iyi bir imaj bırakırlar. Mesleğin prestiji artar.

⁸ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

⁹ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

Oysaki çıkar çatışmasına girmiş meslek mensupları kamuda iyi bir izlenim bırakmazlar. Muhasebecilerin diğer bir sorumluluğu da kamuya karşı olan sorumluluğudur. Mesleğin tam bir dürüstlük ve tarafsızlıkla, müşterilerin menfaatlerini ön planda tutarak yerine getirilmesidir. Muhasebe meslek mensupları, görevlerini yaparken kamu çıkarlarını gözetmek zorundadırlar.¹⁰

- Ülkemizde sorumluluk ilkesi ile ilgili hem SPK'nın hem de TURMOB'un düzenlemeleri vardır. SPK'da yer alan düzenleme şu şekildedir: "Bağımsız denetim kuruluşları, sahip oldukları organizasyon, personel veya uzmanlıkları ile sonuçlandırmayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler. Bağımsız denetim hizmeti sırasında kuruluş dışındaki uzman kişilerden görüş alınması ve ek araştırma yaptırılması, bağımsız denetim kuruluşunun yeterli organizasyona sahip bulunmadığı veya yeterli uzmanlığa sahip olmadığı anlamına gelmez." TURMOB'da ise meslek mensuplarının sorumluluğu 4 ana başlık altında belirtilmiştir: "Sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk, meslektaşlara karşı sorumluluk ve meslek odalarına karşı sorumluluk" olarak tanımlanmıştır.

- A.B.D.'de sorumluluk kavramı AICPA tarafından tanımlanmıştır. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri toplumda önemli bir yere sahiptir. Muhasebeciler, toplum içerisindeki konumları ile tutarlı olarak, hizmet verdikleri kişi ve kuruluşlara karşı sorumludurlar. Ayrıca, mesleğin iyileştirilmesi ve mesleğe olan toplumsal güvenin pekiştirilmesi için birbirleriyle işbirliği yapmak zorundadırlar.

- Avrupa'da sorumluluk ilkesi ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak IFAC'ın sorumluluk ilkesi ile ilgili düzenlemeleri burada geçerlidir: "Profesyonel muhasebeciler, mesleğin prestijini zedeleyecek davranışlardan uzak durmalıdırlar. Bunu sağlamak için, IFAC'a üye mesleki kuruluşlar,

¹⁰ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

meslek ahlak kuralları içerisinde profesyonel muhasebecinin müşterilerine, üçüncü kişilere, meslektaşlarına ve topluma karşı sorumluluklarına yer vermelidirler.”

Sorumluluk ilkesi her profesyonel meslek için olmazsa olmaz bir ilkedir. Ancak görüldüğü üzere ülkeler bu ilke ile ilgili genel düzenlemeler yapmaktadırlar. Bazıları ise bu ilke ile ilgili düzenleme yapma gereği duymamıştır. Bunun nedeni sorumluluk ilkesinin her bir olay için farklı ortaya çıkmasının mümkün olması ve olaya göre sorumluluk kavramının gelişebilecek olmasıdır.

3.2.2. Kamu Çıkarının Korunması İlkesinin Karşılaştırılması

Kamu çıkarlarının korunması ile ilgili düzenlemeler her ülkede bulunmamaktadır. Bunun nedeni bu ilkenin sorumluluk ilkesinin bir gereği olarak görülmesinden dolayıdır. Çünkü sorumluluk ilkesinde meslek mensuplarının kamuya karşı sorumluluklarından bahsedilmektedir. Bu ilkeye değinen düzenlemeler şöyledir:

- Ülkemizde TURMOB’un kamu çıkarları ilkesi ile ilgili düzenlemesi şu şekildedir: “Denetim yapan ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin, meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin sonucudur.”¹¹ Her ne kadar sorumluluk kavramı bunu gerektirse de TÜRMOB bu ilkeye özel olarak değinmiştir. SPK ise bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır.

¹¹ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

- A.B.D.'de kamu çıkarlarının korunması ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu konuda AICPA'nın düzenlemesi şu şekildedir: "Meslek mensupları, mesleki faaliyette bulunurken, kamu çıkarını gözetmek zorundadır. Kamu, meslek mensuplarından hizmet alan özel ve tüzel kişiler ve kuruluşları, resmi kuruluşları, yatırımcıları ve meslek mensuplarını istihdam eden işverenlerden oluşur. Meslek mensuplarını, mesleklerini icra ederken kamu çıkarlarının bireysel çıkarlarının üzerinde olduğunun bilincinde hareket etmeleri gerekir." ¹² A.B.D.'de de kamu çıkarlarının korunmasının önemi üzerinde durulmaktadır. Bu konuya AICPA tekrardan değinmiştir. Özellikler ENRON skandalının ardından kamu çıkarlarının korunması konusu daha çok değer kazanmıştır.

- Avrupa'da sorumluluk ilkesinde olduğu gibi kamu çıkarlarının korunması ile ilgili herhangi bir düzenlemeye verilmemiştir. Bu durumu İngiltere'nin yazılı olmayan Anayasasına benzetmemiz mümkündür. Meslek mensupları görevlerine başlarken, bu ilkelere bağlı olarak başlamak zorunda olduklarının bilincindedirler. Bu nedenle bu konuda ayrıca yazılı bir düzenlemeye gerek görülmemiştir.

Kamu çıkarlarının korunması ilkesini ülkelere göre değerlendirdiğimizde, ENRON Skandalının etkilerini zor atlatan A.B.D. finans piyasasının, muhasebe meslek mensuplarını bu konuda düzenleme yapmaya yöneltmiştir. Bu ilke ile ilgili düzenleme yapılmasının bir değer nedeni olarak ülkenin kozmopolit yapısını da gösterebiliriz. Ülkemizde de aynı şekilde bu ilkeden bahsedilme gereği görülmüştür. Yaşam standartlarının çok yüksek olduğu Avrupa'da ise bu ilke ile ilgili düzenleme yapılmamıştır. Ülkelerin sorumluluk anlayışları ile ilgili farklılıklar muhasebe mesleğinde de kendini göstermektedir.

¹² Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005

3.2.3. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık İlkesinin Karşılaştırılması

Muhasebe meslek mensupları için olamazsa olmaz ilkelerden bir tanesi de dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkesidir. Bu ilke de kamu çıkarları ilkesi gibi, sorumluluk ilkesinin gereğidir. Meslek mensuplarının sorumluluklarının gereği olarak iş yaşamlarında dürüst, tarafsız ve güvenilir olmak zorundadırlar. Bu ilkelere uyulması, meslek mensuplarının gerçeğe bağlı kalmalarını sağlayacaktır.

- Ülkemizde dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkesi TÜRMOB tarafından şu şekilde düzenlenmiştir: “Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüst, tarafsız ve güvenilir olmaları ile mümkündür. Serbest muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. İşlerini dürüst, güvenilir ve tarafsız olarak yürütürler. Meslek mensubu, Vergi Kanunlarının ve diğer yasaların yorumlanmasında, kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak zorundadırlar.” SPK ise dürüstlük ve tarafsızlık kavramlarından, bağımsızlık ilkesi içerisinde bahsetmiştir. Bu ilke içerisinde dürüstlük ve tarafsızlık kavramlarına şu şekilde değinmiştir: “Denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüst ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan ve dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.”

- A.B.D.’de AICPA dürüstlük ilkesi ile tarafsızlık ve güvenilirlik ilkelerine ayrı ayrı değinmiştir. AICPA dürüstlük ilkesi ile ilgili olarak muhasebe mesleğine olan toplumsal güvenin sağlanması ve sürdürülmesi için, meslek

mensupları mesleki faaliyette bulunurken tam bir dürüstlikle davranmak zorunda olduklarını belirtmiştir. Dürüstlüğün, mesleğin toplum tarafından kabul görebilmesi için sahip olunması gereken temel özellik olduğu üzerinde durulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının, mesleki sorumluluklarını yerine getirirken tarafsızlıklarını korumaları ve her türlü çıkar çatışmasının dışında kalmaları gerektiği belirtilerek, tarafsızlık ve güvenilirlik ilkesine değinilmiştir.

- Avrupa’da dürüstlük ve tarafsızlık temel ilkelerden kabul edilmiştir. İngiltere’de ICAEW bu ilkeleri önemi üzerinde durmuştur. Meslek mensuplarının, meslekleri ile ilgili tüm işlerde dürüst davranmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Ayrıca, meslekleri ile ilgili tüm işlerde tarafsızlıklarını korumaya çalışmaları gerektiği, meslek mensuplarına bildirilmiştir.

- IFAC da dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerinin üzerinde durmuştur. Dürüstlük ilkesi ile ilgili “Profesyonel muhasebeciler mesleğin icrasında açık sözlü ve dürüst olmalıdırlar.” denilmiştir. “Profesyonel muhasebeciler dürüst ve önyargısız olmalı; çıkar çatışmalarından ve üçüncü kişilerden gelebilecek baskılardan uzak durmalıdırlar.” şeklinde tarafsızlık kavramının öneminden bahsetmiştir.

Şimdiye kadar bahsettiğimiz tüm ilkeler içerisinde, bütün ülkelerdeki muhasebe kuruluşlarının düzenleme yaptığı ve üzerinde durduğu ilkeler “dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık” ilkeleri olmuştur. Dünya’daki tüm önemli muhasebe meslek kuruluşları dürüstlüğün, tarafsızlığın ve güvenilirliğin mesleğin olmazsa olmaz bir şartı olduğu yönünde fikir belirtmişlerdir. Bu ilke ile ilgili düzenlemeler kuruluştan kuruluşa farklılık göstermemekte, hemen hemen her kuruluş ilkelerden aynı şekilde bahsetmektedir.

3.2.4. Bağımsızlık İlkesinin Karşılaştırılması

Mesleki temel ilkeler içerisinde en önemlisi “bağımsızlık ilkesi”dir. Sermaye piyasalarının gelişmesi ve buna bağlı olarak yatırımcıların yatırım yaptıkları kuruluşların finansal yapıları hakkında tarafsız görüşe duydukları gereksinim, bağımsız denetim mesleğinin gelişmesine ve öneminin artmasına neden olmuştur. Tarafsız olunabilmesi ve buna bağlı olarak denetim raporunun kullanıcılar tarafından güvenilir bulunmasının ön koşulu ise bağımsızlıktır. Dolayısıyla, meslek mensubunun doğrudan veya dolaylı olarak müşteri firma ile iş ilişkisi içinde olması ve yakınlarının müşteri firmanın karar mevkiinde bulunmaları bağımsızlığın zedelenmesine yol açarak, meslek mensubu tarafından hazırlanan rapora güvenilirliği azaltacaktır.¹³

- Ülkemizde bağımsızlık ilkesi SPK tarafından şu şekilde düzenlenmiştir: “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarda da bulunmaması gerekir.” Ayrıca SPK 11. maddede bağımsızlığı ortadan kaldıracabilecek durumlardan da maddeler halinde bahsetmiştir:

— Bağımsız denetim kuruluşunun ortakları, yöneticileri, murakıpları ile denetçi yardımcıları ve bunların 3. dereceden akrabaları ile eşleri veya denetim kuruluşları tarafından müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili denetçi tarafından bağımsız

¹³ Muhasebe Mesleği ve Mesleki Ahlak Kuralları, Turmob yayınları-255, Ankara 2005, s.69

denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması, müşteri ile veya müşterinin ortakları ile veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımlarından dolayı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirtilmiş olması, müşteri ile iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkanı veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması, müşteri veya iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisi içine girilmiş olması,

— Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi,

— Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi halinde bağımsızlık ortadan kalkmaktadır.

- A.B.D.’de AICPA bağımsızlık ilkesini şu şekilde düzenlemiştir: “Meslek mensupları, mesleğin icrasında ilgili meslek otoriteleri tarafından yayınlanan standartların gerektirdiği biçimde bağımsız olmalıdır.” Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar ise şu şekildedir: Meslek mensubunun;

— Müşteri firma ile hizmet sözleşmesinin yürürlükte olduğu süre içinde veya hizmetin tamamlanmasından sonra görüş belirtmesi aşamasında çalıştığı denetim firmasının müşteri firma ile doğrudan veya yeterli maddi büyüklükte olması koşuluyla dolaylı finansal ilişki içinde olması, yeddi-i emin veya yöneticisi olduğu vakıf veya terekenin müşteri firma ile doğrudan veya yeterli maddi büyüklükte dolaylı finansal ilişki içinde olması veya bu tür bir ilişki içine girmek üzere taahhütte bulunması, müşteri firmanın yöneticisi veya hissedarlarından biriyle birlikte yeterli maddi büyüklükte iş ortaklığının olması,

müşteri firma ile veya onun yöneticisi veya hissedarlarından biri ile izin verilenlerin dışında borç-alacak ilişki içine girmesi,

—Müşteri firma ile hizmet sözleşmesinin (denetim, inceleme vb. doğrulama gerektiren konularda) yürürlükte olduğu süre içinde veya hizmetin tamamlanmasından sonra görüş belirtilmesi aşamasında; müşteri firma bünyesinde organizatör, yeddi-i emin, yönetici veya memur olarak görev alamsı veya yönetimle ilgili herhangi bir görev üstlenmesi, müşteri firmanın emeklilik planı ile ilgili fonunun yeddi-i emini sıfatına haiz olması hallerinde bağımsızlığın zedelendiği kanaatine varılır.

- Bu konuda Avrupa özel olarak bir düzenlemede bulunmamıştır.

3.2.5. Mesleki Yeterlilik İlkesinin Karşılaştırılması

Mesleki yeterlilik ilkesi, meslek mensubunun bu mesleği icra ederken yeterli derecede bilgi düzeyine ve kapasiteye sahip olup olmadığını belirtir. Bunun anlaşılabilmesi için de çeşitli kriterler konulmuştur.

- Ülkemizde mesleki yeterlilik ilkesi ile ilgili hem TURMOB'un hem de SPK'nın düzenlemesi vardır. TÜRMOB “ Meslek unvanları alarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir biçimde hareket etmek zorundadırlar. Sahip olunan unvanların dışında başka unvanların kullanılmaması gerekmektedir.” şeklinde mesleki yeterlilik ilkesini vurgulamıştır.

SPK'nın düzenlemelerinde ise “ Mesleki yeterlilik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin, mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

- A.B.D’de mesleki yeterlilik ilkesi AICPA tarafından mesleki özen ilkesi içerisinde düzenlenmiştir.

- Avrupa’da mesleki yeterlilik önemli bir ilke olarak kabul edilmiştir. İngiltere’de ICAEW mesleki yeterlilik ilkesini şu şekilde düzenlemiştir: “Meslek mensupları, sahip oldukları mesleki bilgi ve deneyimleri ile tamamlayabilecekleri işleri üstlenmelidirler. Özel uzmanlık gerektiren konularda dışarıdan yardım alınması, mesleki açıdan yeterli olunmadığı anlamına gelmez.” şeklinde düzenlenmiştir.

- IFAC ise mesleki yeterlilik ilkesini “ Profesyonel muhasebeciler mesleğin icrasında gerekli özen, yeterlilik ve gayreti göstermeli ve ayrıca müşterilerinin günün gereksinimlerine uygun hizmeti alabilmeleri için mesleki yeterliliklerini geliştirmelidir.” Şeklinde bir düzenleme ile açıklamıştır.

Her üç düzenlemede de görüldüğü gibi mesleki yeterlilik ilkesi, mesleğin icrasında önem arz eden bir ilkedir. Mesleği icra ederken belli bir donanıma sahip olunması gerektiği her düzenlemede özellikle üzerinde

durulan bir konu olmuştur. Ülkeler arasında bu ilkeye en sert yaklaşan düzenleme SPK'nın düzenlemesi olmuştur. Diğer ülkeler daha esnek düzenlemeler yapmışlardır.

3.2.6. Mesleki Özen İlkesinin Karşılaştırılması

- Mesleki özen ilkesi ülkemizde yine SPK ve TÜRMOB tarafından ayrı ayrı düzenlenmiştir. SPK bu ilke ile ilgili “ Denetçiler, denetimin planlanmasını, yürütülüp sonuçlandırılmasında ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadır. Özen ve titizlik dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, programlama yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.” Şeklinde bir düzenleme yapmıştır.

TÜRMOB ise bu konu ile ilgili “Meslek mensupları 3568 sayılı kanunun 2. maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadır.” şeklinde açıklama yapmış ve 3568 sayılı Kanunla bağdaştırmalar kurmuştur.

- A.B.D.'nin mesleki yeterlilik ilkesine de değindiği, mesleki yeterlilik ilkesi ile ilgili düzenlemesi şu şekildedir: “Meslek mensupları, mesleğın teknik ve etik standartlarını göz önünde bulundurarak, mesleki yeterliliklerini ve verdikleri hizmetlerin kalitesini iyileştirmeye gayret etmelidirler. Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde sergiledikleri yeterlilik ve gayret mesleki özen olarak tanımlanır. Mesleki yeterlilik ise, eğitim ve deneyime bağlı olarak ortaya çıkar. Mali müşavirlerin yeterliliklerini sürdürmeleri, profesyonel yaşamları içinde mesleki bilgi ve deneyimlerini sürekli olarak artırmalarına bağlıdır. Mesleki yeterliliği sürdürölmesi, meslek mensuplarının bireysel sorumluluklarının bir gereğidir.”

- Avrupa ölkelerinde bu ilke için mesleki yeterlilik ilkesinde açıklanan özellikler yeterli görölmüşür. Özel bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu ilkeye de baktığımızda mesleki yeterlilik ilkesinin devamı niteliğinde olduğu görölmektedir. Mesleki yeterlilik ilkesi uygulanmadan bu ilkenin uygulanması söz konusu olamaz. Düzenlemeleri karşılaştırdığımızda ilkelerin aynı anlama geldiği görölmektedir. Her ölkede kendi muhasebe meslek mensubundan gerekli özen ve titizliği beklemekte ve bunun çok önemi olduğu vurgulamaktadır. Bu ilke ile ilgili yine en çok ve ayrıntılı düzenlemenin ölkemizde olduğu görölmektedir. Çünkü ölkemizde yaptırım gücünün olması için yazılı olması gibi bir anlayış yer almaktadır. Oysaki her profesyonel mesleğe başlayan kişilerin zaten bu ilkeleri kendi içlerinde kabul ederek başlamaları gerekmektedir. Başarı ancak bu şekilde mümkün olmaktadır.

3.2.7. Sır Saklama İlkesinin Karşılaştırılması

- Ülkemizde sır saklama ilkesi SPK tarafından şu şekilde düzenlenmiştir: “Bağımsız denetim kuruluşları ile bütün çalışanları, bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet veren, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin ve üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Ancak bu durumun istisnaları vardır:

- Denetim ilke ve kuralları ile mesleki ahlak kuralları gereği yapılması zorunlu açıklamalar

- Kamuya aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular

- Adli veya mevzuata yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yasağı kapsamında değildir.

TÜRMOB ise sır saklama ilkesini şu şekilde açıklamıştır:” Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışan mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz. Ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileri ile ilgili edindikleri bilgileri ve sırları müşterilerin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kurallarına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını da bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir.”

- Sır saklama ilkesi bir de IFAC tarafında düzenlenmiştir: “ Meslek mensupları, mesleki faaliyetleri esnasında müşterileri ile ilgili olarak edindikleri bilgileri saklı tutmak zorundadırlar. Herhangi bir yasal ve mesleki zorunluluk olmadıkça bu bilgiler açıklanamazlar.”

A.B.D.’de ve Avrupa’da bu ilke ile ilgili özel bir düzenlemeye gerek duyulmamıştır. Yalnızca IFAC kısa bir açıklama yapmıştır. Oysaki ülkemizde oldukça ayrıntılı bir şekilde ne yapıp ne yapılamayacağı açıklanmıştır. Bu durum yine ülkemizde yazılı kuralların ne kadar önemli olduğu ve bunlar hazırlanırken ne kadar titizlik gösterildiğini gösterir. Sır saklama ilkesi mesleki açıdan en önemli ilkelerden biridir ve profesyonel mesleklerin olmazsa olmazıdır.

Bu bölümde daha önce belirtilen meslek mensubu olmanın şekli şartlarından daha önce bahsedildiği ve önemli farklılıklar belirtildiği için, mesleki açıdan daha önemli ilkeler olan etik ilkelerden bahsedilmiştir. Bunlar arasındaki benzerlik ve farklılıklar üzerinde durulmuş, hangi kuruluşların bu ilkelerle ilgili düzenlemeler yaptığı açıklanmıştır. Etik ilkeler, profesyonel mesleklerin en önemli standartlarıdır. Bu nedenle profesyonel muhasebecilik mesleği içinde üzerinde önemli durulması gereken ilkelerdir.

Yukarıda anlatılan tüm bu karşılaştırmaları bir tablo haline getirirsek aşağıdaki şekilde bir sonuç çıkmaktadır:

		TÜRKİYE	A.B.D	AVRUPA
Muhasebe Meslek Mensuplarında Aranılan Niteliklerin, Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması	Eğitim	Hem orta öğretim düzeyinde, hem de Lisans düzeyinde eğitim	En az Lisans seviyesinde eğitim	En az Lisans seviyesinde eğitim şartı
	Sınav	Bilgi ağırlıklı sınav	Meslek ahlak kuralları ağırlıklı sınav	Meslek ahlak kuralları ağırlıklı sınav
	Staj	Meslek Lisesi mezunları 6 yıl Ön lisans mezunları 4 yıl Lisans mezunları 2 yıl Yüksek lisans mezunları 1 yıl	En az 3 yıl	En az 3 yıl
	Meslek Konusu	Aynı	Aynı	Aynı
	Mesleki Sorumluluk	Aynı (YMM'lerin ayrıca devlete karşı özel sorumlulukları	Aynı	Aynı
	Sürekli Meslek İçi Eğitim	Henüz tam olarak yerleşmiş değil. Gelişme aşamasında. Zorunlu değil	Zorunlu	Zorunlu

Muhasebe Mesleğinin Temel İlkelerinin Karşılaştırılması	Sorumluluk	SPK ve TURMOB düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Herhangi bir düzenleme bulunmamakta
	Kamu Çıkarlarının Korunması	TURMOB düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Herhangi bir düzenleme bulunmamakta
	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Muhasebe Mesleğinin	SPK ve TURMOB düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Avrupa'da özellikle İngiltere'de bu konuda düzenlemeler yer almaktadır.
	Bağımsızlık	SPK düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Güvenilirlik ve tarafsızlık ilkesi içinde bu konuya yer verilmiştir.
	Mesleki Yeterlilik	SPK ve TURMOB düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Avrupa'da özellikle İngiltere'de bu konuda düzenlemeler yer almaktadır.
	Mesleki Özen ve Titizlik	SPK ve TURMOB düzenlemeleri	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün düzenlemeleri	Özel bir düzenlemeye gerek görülmemiş, Mesleki yeterlilik ilkesi içerisinde ayrıntılı olarak anlatılmıştır.
	Sır Saklama	SPK ve TURMOB düzenlemeleri	Herhangi bir düzenleme bulunmamakta	Herhangi bir düzenleme bulunmamakta

SONUÇ

Muhasebenin tanımı “Bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemidir” şeklinde yapılmaktadır. Bu tanıma göre de muhasebe ile ilgili meslek sahibinin sadece bu faaliyetlerden sorumlu olduğu gibi bir mana çıkartılabilir. Ancak tüm çalışmada anlatıldığı gibi globalleşme ile birlikte muhasebenin doğru ve belgelere dayanarak yapılmasının önemi oldukça artmıştır.

Muhasebe meslek sahibi, mesleğini icra ederken sadece muhatabının memnuniyetini veya kendi memnuniyetini düşünmemelidir. Böyle davranmasını engellemek için tüm dünyada düzenlemeler, ilkeler, kurallar ve standartlar getirilmiştir. Bu çalışmanın amacı da bu düzenlemeleri tek tek inceleyerek, yapılan düzenlemelerin ne kadar benzerlik teşkil ettiğini ve ülkelere göre ne tür farklılıklar gösterdiğini incelemektir.

Çalışmada öncelikle muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemelerden bahsedilmiştir. Çünkü muhasebe mesleğini icra edecek kişinin öncelikle sorumluluğu muhasebe standartları ve yasal düzenlemeleridir. Tüm ülkelerde muhasebeciler uluslararası muhasebe standartlarına uygun şekilde düzenlenmiş olan kendi standartlarına göre raporlama yapmaktadırlar. Bu raporların önemi gün geçtikçe artmaktadır. Tüm dünyada ortak kabul görmüş ilke standartlara uymak hem muhasebe raporlarının karşılaştırılabilirliğini sağlamak, hem de güvenilirlik kazandırmak açısından önem arz etmektedir.

En az muhasebe standartları kadar muhasebe mesleği ile ilgili yapılmış düzenlemeler de hazırlanan raporların güvenilirliği açısından önemlidir. Çünkü muhasebe mesleği de her profesyonel meslek gibi hem topluma hem de kamuya karşı önemli sorumlulukları olan bir meslektir. Meslekle ilgili bu düzenlemeler dikkatle incelendiğinde ülkeler arasındaki farklılıkların giderek azaldığı, gelişen teknoloji ile birlikte değişen kurallardan hemen haberdar olunabildiği ve ülkelerin uyum sağlama süreçlerinin kısaldığı görülmektedir. Mesleki şartlara bakıldığında hemen hemen tüm ülkelerde ancak üniversite mezunlarının bu işi yapmış olduğu görülmektedir. Ayrıca her ülkede sınav ve uygulamalı eğitim şartları mevcuttur. Etik kurallara bakıldığında da aynı durum görülmektedir. Ülkeler arasındaki farklılıklar yok denecek kadar azdır.

Çalışmamızın son bölümünde, ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili yapılan düzenlemelerin dünyadaki düzenlemelere göre ne düzeyde olduğu, uluslararası standartlara ne derece uyum sağladığından bahsettik. Ülkemizde düzenlemeler her zaman çok muntazam ve globalleşen dünyaya uyumlu bir şekilde yapılmaktadır. Türkiye bu konuda çok ileri seviyelere ulaşmıştır. Avrupa ve A.B.D.'nin ayrı ayrı hazırladıkları düzenleme ve standartların bir sentezi oluşturulmuş ve ülkemiz ekonomik ve demografik şartlarına uyumluluğu sağlanmaya çalışılmıştır. Yapılan düzenlemelerde gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşılmış, yapılan yeniliklerse an ve an takip edilmektedir. Özellikle de "Sürekli Meslek İçi Eğitim" in önemi daha da artmaya başlanmış, bu konudaki çalışmalar hız kazanmıştır. Bu konudaki eğitimlerin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak bir yapılan tüm bu düzenlemelerin ne kadar uygulandığının dikkatli bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Ülkemizde meslekle ilgili yapılan sınavlar ağır bir bilgi yüklü sınavlar olmakta, ancak mesleki ahlak kuralları ile ilgili konular biraz geri planda kalmaktadır. Mesleki ahlak ilkeleri gelişmiş ülkelere bazılarında üzerinde düzenleme bile yapmaya gerek kalmayacak şekilde benimsenmiştir. Bu mesleki ahlak ilkeleri meslek sahiplerine yeteri şekilde

benimsetilebilirse, yapılan düzenlemelerde gerektiği şekilde anlaşılıp uygulanabilir. Muhasebe mesleği ile ilgili hazırlanmış ve gerçekten çok emek verilmiş bu düzenlemelerin sadece kağıt üzerinde kalmaması gerekir.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Yıldız: “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası . Sayı:1, Mart 1999.

AKDOĞAN, Habib: 2003 Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensubunun Yaklaşımları, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

AKIN, Ahmet: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komiteleri ve Uyum Komitesinin Rolü ve Sorumlulukları

ANTEPLİ, Ali: 1999 Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları, Kahramanmaraş, K.S.Ü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

AKIŞIK, Orhan: *Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları (Uluslararası Karşılaştırmalı Bir İnceleme)*, Turmob Yayınları-255, Ankara 2005 .

AYDIN, Davut: *AT Ülkelerinde Muhasebe Mesleğini Uygulayanların Görevleri, Nitelikleri ve Meslek Ahlakı*. 15. Türkiye Muhasebe Kongresi. 28 Şubat-1 Mart 1992 Ankara.

AYSAN, Mustafa: Atatürk'ün Ekonomi Politikası, 1981.

BAŞPINAR,Ahmet: “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Ankara 2004 .

BİLGİNOĞLU, Fahir: “Uluslararası Muhasebe”, İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi Dergisi. Cilt:22 Sayı:1, Nisan 1993 .

BORAZAKİ, Aytekin: 1999 Vergilemede Etkinliği Sağlama Yönünden SM, SMMM ve YMM Kurumu (Türkiye Örneği),İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

BÜYÜKBALKAN, Uğur: *Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi*, Türkiye 13. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İzmir 1993.

ÇİFTÇİ, Yavuz: "Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları", İst. Üniv. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:26 Sayı:2, Kasım 1997.

ÇİFTÇİ, Yavuz ve B. ÇİFTÇİ: "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 2003.

DAŞTAN, Abdulkerim: 2001 Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri, Trabzon, K T Ü. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

GÜNEŞ, İ. Hakkı; "Muhasebede Meslek Ahlakı", Yaklaşım, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997 .

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar: Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara 1980.

ILGAZ, Y.: *Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, no:68, Ankara 1996.

İBASALİLGİLLER, Araksi: 1999 Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

KIZIL, Ahmet: "İngiltere’de Muhasebe Mesleği", Mödav Bülteni, Sayı 7, İstanbul 1997.

KİRACI, Murat ve T. Köse: “ IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Sos. Bil. Dergisi, Cilt:3, Sayı.1,Eskişehir Haziran 2002 .

MAŞRAP, Beyhan: “Kamu Çıkarlarının Korunmasında Muhasebecinin Mesleki Sorumluluğu ve Bu sorumluluğun Yerine Getirilmesinde Sınırlayıcı Faktörler”, Muhasebe Bilim Dünyası , Sayı:1, Mart 1999.

MAŞRAP, Beyhan: 1995 Muhasebe Mesleğinde İş Tatmininin Türkiye Açısından İncelenmesi, Ankara, Gazi Üniversitesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

MISIRLIOĞLU, İ. Ufuk: “2. Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler”, Vergi Sorunları, Sayı: 116 Mayıs 1998 .

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Sayı:1, 2000

AKDOĞAN Nalan, Nejat TENKER: Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 2002, Ankara.

Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, 2002.

ÖZEL, Salih: “Yeminli Mali Müşavirin Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yaptırımları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2002 .

ÖZLÜCAN, Abitter ve Z. DOĞAN: “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku’na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası, .Sayı:203, Temmuz 1998.

SELEK, Seha : 2005 “Muhasebe Mesleğinin Bağımsız, Örgütlü ve Yasal Olarak Yürütülmesi; Meslek Yasasının Değiştirilmesi İçin Hazırlanarak Meclise Sunulan Yasa Taslağının Akademik Gözle Genel Değerlendirilmesi” , Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.,İzmir

ŞENSOY, Necdet: “Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri”, Mödav Bülteni, Sayı:8 , Ekim 1997 .

SEVİLENGÜL, Orhan: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Yayınları, Ankara 2001.

TOPKARA, Nazım: 1997 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslekleri ve Türkiye Uygulaması Sakarya Üniversitesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

TURMOB,Uluslararası Karşılaştırmalı bir İnceleme, Turmob Yayınları-255, Ankara 2005.

UÇAR, Mustafa: “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, Yaklaşım , Yıl 4, Sayı 39, Mart 1996 .

USUL, Hayrettin ve İ. Bekçi: “AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ,Ekim 2002 .

UYSAL, Özgür Özmen: “Muhasebe Mesleğinde Etik: Araçsal Etik Mi?”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2002 .

YALKIN, Koç Yüksel: “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyonu Sorunları”, Muhasebe Bilim Dünyası , Sayı:1, Mart 2000 .

YILDIZ, Hamza: 1998 Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği'nin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları – Örnekler-, Erzurum, Atatürk Üniversitesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

- I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (6-8 Nisan 1995)
- II. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (3-7 Nisan 1996)
- III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (30 Nisan - 4 Mayıs 1997)
- IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (5-9 Mayıs 1999)
- V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (2-6 Mayıs 2001)
- VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (16 - 19 Nisan 2003)
- VII. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (20 - 24 Nisan 2005)
- XVII. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ (10-12 Ekim 2002)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tebliği

Maliye Bakanlığı Genelgeleri

Türmob Genelgeleri

Mecburi Meslek Kararları

www.fasb.org

www.fee.be

www.iasb.org

www.ifac.org

www.ismmmo.org.tr

www.tmud.org.tr

www.tudesk.org.tr

www.turmob.org.tr

www.tsrsb.org.tr

ÖZET

Bu çalışmamızın amacı muhasebe mesleği ile ilgili yapılmış olan düzenlemeleri incelemek ve bu düzenlemelerinin dünyada ve Türkiye’de ne düzeyde olduğunu görmektir.

Muhasebe mesleğinin giderek artan önemi nedeniyle yapılan bu düzenlemeler büyük önem taşımaya başlamıştır. Türkiye’de de dünyada yapılan düzenlemeler uyum sağlanmaya çalışılmış, bunu yaparken de Türk ekonomisinin diğer ekonomilerle arasındaki farklar göz önünde bulundurulmuştur. Bu nedenle yapılan düzenlemeler hem dünya düzenlemelerine, hem de Türkiye’de uygulanan politikalara uygun hale getirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebenin tanımından ve dünyada kabul görmüş temel kavram ve ilkelerden bahsedilmiştir. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarının ve Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulma süreçleri anlatılmıştır.

İkinci bölümde muhasebe mesleği ve önemli meslek kuruluşlarından bahsedilmiştir. Dünyada ve Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelere değinilmiştir.

Üçüncü bölüm asıl çalışmanın amacını oluşturan bölümdür. Muhasebe mesleği ile ilgili etik standartlar incelenmiş ve aralardaki farklılık ve benzerliklere değinilmiştir.

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the regulations about accountants and to see how the regulations are going in Turkey.

Because of the rising importance of accountants, all these regulations are being very important. In Turkey, the national regulations trying to harmonized the regulations in the world and when doing this harmonization, the regulators beware of economy of Turkey and economy of the world. By doing this, the regulations about accountants in Turkey harmonized not only the national regulations but also the regulations in the world.

In the first section in this study, the definition of accounting and the concepts and the rules being accepted in the world is explained. Also the proses of making International accounting Standards and Turkish Accounting Standards are mentioned.

In the second section, accountants and world's important accountant corporations are explained. Also the regulations about accountants in the world and in Turkey are mentioned.

In the last section, the main purpose of this study is explained. The ethical standards about accountants are examined and the differences and similarities are discussed.