

# TÜRKİYE'DE CUMHURİYETİN İLANINDAN GÜNÜMÜZE KADAR MUHASEBE DENETİMİ KONUSUNDA YAŞANAN GELİŞMELER

Çağrı KÖROĞLU\*

## Özet

Günümüzde özellikle, küreselleşmenin ve dış ticaretteki engellerin kalkması gerek ulusal gerekse de uluslararası piyasalarda önemli ekonomik gelişmelerin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak da yanlış ve aldatıcı bilgilerden kaynaklanan çeşitli ekonomik krizler ortaya çıkmaktadır. Özellikle yakın geçmişte meydana gelen Enron olayı ekonomik piyasalara olan güveni azaltmış ve azalan bu güvenin tekrar kazanılması için de denetim konusuna önem verilmesini zorunlu kılmıştır. İnsanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan denetim, tüm dünya ekonomilerinde şeffaflık, güvenilirlik ve kontrolü sağlayarak, toplumun her aşamasında etkili olmuş ve geçmişten günümüze tüm örgütsel yapılar içerisinde varlığını güçlendiren önemli bir olgu olmuştur. Denetimin bu derece önemli ve kapsamlı oluşu, bu kavramın tarihsel gelişim sürecinin incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki amaç, tüm dünya için büyük önem arz eden muhasebe denetiminin Türkiye'de Cumhuriyet'in ilanından günümüze kadar ki tarihsel gelişim sürecini incelemektir. Bu amaçla, Osmanlı Devleti'nde muhasebe denetimi konusunda yaşanan gelişmelere kısaca yer verilerek, çalışmanın esas konusunu oluşturan Cumhuriyet döneminin ilanından günümüze kadar ki muhasebe denetiminde yaşanan gelişmeler açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Denetimi, Denetim Tarihi  
**JEL Sınıflandırması:**M41, M42

## THE DEVELOPMENTS IN ACCOUNTING AUDIT FROM THE FOUNDATION OF TURKISH REPUBLIC TOWARD PRESENT

### Abstract

International markets have major developments thanks to globalizational removal of barriers in foreign trade. With respect to these developments various economical crises came outdue to wrong and misleading information. Especially, the Enron Case in then earpast decreased the trust in economic markets and, audit was highlighted to make forth decreasing levels of trust. Audit, a topic which is as old as the humanhistory, have influence devery stages of the society as it has brought with transparency, trustworthiness and control in all of the economies of the worldand it continuest or einforceitself in every institutions. The importance and comprehensiveness of the auditmakes it worthy to be investigated interms of historical development.

The purpose of this study is to investigate the historical development of accounting audit from the establishment of Turkish Republic to ward present. In this vein, the developments in accounting audit in the Ottoman Empire is briefly reviewed and the developments in accounting audit in the Republic Era is elaborated.

**KeyWords:** Accounting, Accounting Audit, History of Audit.  
**JEL Classification:** D51, M41

\*Yrd. Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, İ.İ.B.F., cagrikoroglu@hotmail.com.

## GİRİŞ

İşletme faaliyetlerinin ve başarı düzeylerinin mali anlamda değerlendirilmesini amaçlayan ve bir bilgi sistemi olarak ortaya çıkan muhasebe kavramı, M.Ö. 3000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir (Güvemli, 2000a: 8). Diğer bir ifade ile uygarlıkların oluşumu ile birlikte muhasebenin de oluştuğu söylenmektedir (Selimoğlu vd., 2009: 220). Bu kadar eski bir tarihe sahip olan muhasebenin bilimsel kurallarla incelenmesi ancak 1494 tarihinde Luca Pacioli adında bir İtalyan rahibi ve matematikçi tarafından kaleme alınmıştır. Pacioli, muhasebeyi çift yanlı defter tutma olarak tanımlamış ve yayınladığı eserde; envanter ve yevmiye defterindeki kayıtlarla, stokların değerlendirilmesi tahsili olanaksız alacaklar için karşılık ayrılması, kâr ve zarar hesaplarının tesisi, mizan, bilançoların düzenlenmesi gibi çift yanlı defter tutma sistemine ilişkin usul ve kurallar ortaya koyarak günümüzde uygulanan muhasebe teorisinin temelini atmıştır (Uragun, 1993: 2).

Pacioli'nin muhasebeyi bilimsel bir yöntem olarak ele alması ve muhasebenin bilimsel kurallarla uygulama alanı bulması gerek Avrupa'da gerekse de Amerika Birleşik Devletleri'nde çeşitli anlayışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Şöyle ki, Kara Avrupası'nda borç-alacak ilişkisine dayanan ve ihtiyatlılık ilkesine önem veren anlayış, Amerika Birleşik Devletleri'nde yatırımcıların çıkarlarını ön plana çıkaran Anglo-Sakson muhasebe anlayışı ve her iki sistemin birleşimini temsil eden İngiliz anlayışı dünyanın büyük bölümünde uygulama alanı bulmuştur (Altıntaş, 2011: 177; Bilginoğlu, 1996: 6). Bu üç anlayış; muhasebeyi kendini hızla geliştiren ve yeniliklere ayak uydurabilen önemli bir unsur haline getirmiştir. Muhasebe alanındaki bu gelişmeler beraberinde muhasebeyle bağlantılı farklı muhasebe kavramlarının ortaya çıkmasını ya da var olanlarının önem derecelerinin artmasına neden olmuştur.

Muhasebeyle birlikte önemi artan en önemli kavramlardan birisini, denetim oluşturmaktadır. Çünkü muhasebe ve denetim, birbirleriyle yakın ilişki içerisinde olan iki kavramdır. Şöyle ki, muhasebe olmadan denetleme yapmak dayanıksızlığı, denetimsiz muhasebe ise sağlamsızlığı ifade etmektedir. Muhasebenin ürettiği mali tabloların muhasebe standartlarını uygunluğunu, yine denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttıran muhasebe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır (Uzay vd., 2009: 127). Muhasebe ile denetim arasında yukarıda belirtilen bu güçlü ilişki beraberinde, geçmişten günümüze muhasebe anlayışında meydana gelen değişiklikler gibi, denetim anlayışında da önemli değişiklikleri getirmiştir. Bu nedenle denetim, çevresinde meydana gelen bu değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir. Çalışmanın da temel amacını oluşturan muhasebe denetiminin tarihsel değişimi, tüm dünyada genel olarak; sanayi devrimi öncesi, sanayi devrimi ile 1900'lü yıllar arası, 1900-1930'lu yıllar arası ve 1930'dan bugünü içeren zaman periyodlarında incelenmiştir (Güredin, 1997: 6). Türkiye'de denetimin tarihsel gelişim süreci ise, ekonomideki gelişmelere paralel olmuştur. Osmanlı döneminde muhasebe denetimi, mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelir ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında muhasebe denetimi ise, uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır (Uzay vd., 2009: 127). Günümüze kadar ise, muhasebe denetimi konusunda mesleki örgütlenmeler ve mesleki eğitim konuları üzerinde durulmuştur. Ayrıca, tüm dünyada denetim konusunda tekdüzeliği sağlamak için standartlar benimsenmiştir.

Çalışmada, Türkiye'de Cumhuriyet'in ilanından günümüze kadar muhasebe denetimi konusunda yaşanan gelişmeler açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla, ilk önce Osmanlı Devleti'nde muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci kısaca açıklanmıştır. Daha sonra, Cumhuriyet döneminin ilanından günümüze kadar ki muhasebe denetimi konusunda yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

## I. OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Çalışmanın bu kısmında, Osmanlı Devleti'nde muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır. Muhasebe denetiminin bu tarihsel gelişim süresi, Tanzimat dönemine kadar ve Tanzimat'tan Cumhuriyet dönemine kadar olmak üzere iki kısma ayrılarak incelenmiştir.

### I.I. Tanzimat Dönemine Kadar Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç (Güredin, 1997: 5) olarak tanımlanan muhasebe denetiminin kökenlerinin M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandığı belirtilmektedir. Ayrıca, Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar ve benzeri ipuçları, muhasebe denetim tarihinin oldukça eski dönemlere gittiğini göstermektedir (Köse, 2007: 19-20). Bu kadar uzun bir tarihsel sürece sahip bulunan muhasebe denetimi, varlığını uzun yıllar boyunca korumuş Osmanlı Devleti'nde de uygulama alanı bulmuştur.

Osmanlı Devleti'nde muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi, mali denetim (Kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir (Uzay vd., 2009: 127). Osmanlı Devleti'nde mali denetim olarak ifade edilen muhasebe denetim sistemi esas itibari ile muhasebe organizasyonu bünyesinde olup, daha sonra farklı bir bölüm olarak ayrılmış ve etkinleştirilmiştir. Bu bölüm içinde sorumlu olarak görevlendirilen kişi, Başbaki Kulu olarak tanımlanmıştır. Burada Baş üst yetkiliyi anlatmakta; Baki ise bakiye, tahsil edilememiş demektir. Kul ise, kamu görevlisi yani memur demektir (Kesik ve Oğuz, 2013: 3). Başbaki Kulu, gelir idaresinde kalan tutarların tahsili ile sorumlu yönetici olarak tanımlanırken, Baki Kulları ise, Başbaki Kuluna bağlı uzmanları yani memurları ifade etmektedir.

Osmanlı Devleti'nin Tanzimat öncesi döneminde denetim teşkilatı olarak karşımıza o günün mali işlerinde en etkili kurum olan defterdara bağlı çalışan Başbaki Kulluğu çıkmaktadır. Başbaki Kulluğu'nun ne zaman kurulduğu bilinmemektedir. Memuriyetin Yavuz Sultan Selim zamanında ihdas edildiği belirtilmekle birlikte bu husus herhangi bir kaynağa dayandırılmamaktadır. Ancak, defterdarlığın bünyesinde böyle bir işi yapan görevlinin bulunması mümkün ise de bunun bir daire şeklinde teşekkülü 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren olmuştur (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 94). Denetimden sorumlu bir kurum olan Başbaki Kulluğu'yla ilgili verilen bilgiler ışığı altında, bu kurumda görev alan Başbaki Kulu'nun başlıca görevlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Kesik ve Oğuz, 2013: 4-6):

- **Gelir Tahsilâtı Kuruluşu Olarak Başbaki Kulu:** Başbaki Kulu'nun temel sorumluluğu hazineye borçlu olanları izlemek ve tahsilatı gerçekleştirmektir. Bu nedenle, bu kişiler Osmanlı Devleti eyaletlerini dolaşarak, borçluların gözaltına alınması, mal varlıklarının karşılık olarak belirlenmesi ve bunların devlete olan borçlarının ve yaptıkları ödemelerin izlenmesi yer almaktadır.
- **Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Başbaki Kulu'nun Dış Denetim Görevi:** Muhasebe sistemi dışında Başbaki Kulları'nın devlet muhasebe sistemi içinde saydamlık ve doğruluk esaslarının yerine getirilmesi ile bağlantılı olarak denetim görevleri olduğunu vurgulamak gerekir. Ayrıca, o dönemde Başbaki Kulları'ndan başka denetim idaresi bulunmaz.
- **Başbaki Kulu'nun Yargı Sistemindeki Görevi:** Başbaki Kulu, Osmanlı Devleti ile vergi mükellefleri arasında söz konusu olan uzlaşmazlık mahkemelerinde vergi idaresi temsilcisi olarak bulunmaktadır. Burada, Başbaki Kulu, vergi mültezimleri tarafından toplanan vergilerin hazineye teslim edilmemesi durumu ya da mültezinin vefatı halinde mal varlığının tespitinin yapılmasından

sorumludur. Ayrıca, varlıklarına el konan kişilerin varlıklarının tespitini yapma ve zengin insanların mal varlıklarının veraset yolu ile intikali ile bağlantılı olarak çalışmalarda bulunmakta Başbaki Kulu'nun Yargı sistemindeki görevleri arasında yer almaktadır.

- **Başbaki Kulu'nun Devlet Harcamalarındaki Görevleri:** Kamu hizmetlerine ve askerlere yapılan ödemelerle ilgili olarak denetim işlemlerinin sürdürülmesi Osmanlı Devleti harcamaları içinde Başbaki Kulu'nun görevlerinden biridir. Ayrıca Başbaki Kulu, mali idare yetkililerinden yapılacak bordro ödemeleri ile bağlantılı olarak kontrol amacıyla bir hafta öncesinde listeleri almakta ve daha sonra Sadrazam (Başkan) tarafından atanan bir yetkilinin ödeme öncesinde evraklarını imzalamasını temin etmektedir.

Başbaki Kulluğu, önemli görevleri dolayısıyla, özellikle 18. yüzyıldan itibaren çok rağbet görmüş ve defterdarlığın önde gelen memuriyetlerinden biri haline gelmiştir. Şöyle ki, bu vazifenin önemi dolayısıyla bazı devlet memurları, Başbaki Kulu olabilmek için çeşitli yollar denemişlerdir. Bu sistem 16. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak 1838 yılına kadar devam eden iki yüz elli yılı aşkın bir süre varlığını sürdürmüştür. Tanzimat'ın ilanından önce kaldırılmış, Tanzimat sonrası ise bu görev maliye müfettişleri tarafından yürütülmüştür. 19. yüzyılın ortalarında yerine daha çağdaş ve işlevsel denetim yapıları kurulmuştur (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 94).

## I.II. Tanzimat'tan Cumhuriyet Dönemine Kadar Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

19. yüzyılın birinci yarısında çağın gerekleri uyarınca bir siyasi, ekonomik ve sosyal yapıyı modernleştirme hareketi olan Tanzimat'la (1939) birlikte, birlikte muhasebe denetimi konusunda önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden en önemlisini, Tanzimat'la aynı yıllarda (1938) kurulan Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı) oluşturmaktadır (Karabıyık, 2013: 19). Maliye Nezareti'nin kurulmasından sonra, 1800'lü yılların başlarına kadar en yüksek denetim makamı konumunda olan Başbaki Kulluğu'nun yetki ve görevleri Maliye Nezareti bünyesinde çalışan Maliye Müfettişlerine verilmiştir. Ancak, denetimin Maliye Nezareti bünyesinde sağlıklı işlemediği ve müstakil bir müessese tarafından yürütülmesi gerektiğinin anlaşılmasından dolayı, maliye müfettişlerinin görev ve yetkileri 1840 tarihinde Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye aktarılmıştır (Köse, 2007: 210).

Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Tanzimat'ın uygulanışını sağlamak amacıyla, merkezde mali konuları denetlemek ve karar verip sonuca bağlamak üzere kurulmuştur. Meclisin asıl görevi, Tanzimat'ın uygulandığı bölgelerde vergilerin yeniden tespit edilmesi, tahsiliyle ilgili problemleri ve bu konudaki yolsuzluk ve anlaşmazlıkları yasal zemin çerçevesinde bir çözüme kavuşturmaktır. Meclisin kuruluş aşamasında görev ve yetki alanlarıyla ilgili tam ve kesin bir düzenleme olmadığından kısa bir süre içerisinde bu meclis her türlü mali konu ve soruna el atmak durumunda kalmıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 96). Bu durum mali işlerde verim alınamaması sonucunu doğurmuştur. Bundan dolayı, denetimle ilgili görevler 1851 tarihinde kurulan Zimemat Komisyonu'na devredilmiştir. Bu komisyonda denetim konusunda yetersiz kaldığından denetim işleri, 1858 tarihinde kurulan Meclis-i Muhasebeye havale edilmiştir (Köse, 2007: 210).

Meclisi-Muhasebe Kurulu, 1940 yılında Meclis-i Maliye ve Meclis-i Muhasebe adıyla kurulmuştur. Bu kurulun kuruluş amacı, mali konularda görüş almak ve özellikle durumu kötü olan hazine içi düzeltici çareler aramaktır. 1855 tarihinde bu görevlere bütçe uygulamalarının denetlenmesi de eklendi. Tüm bu konular başlangıçta tavsiye niteliğindedir. Ancak, zaman ilerledikçe bir karar alma yeri olarak kullanılmaya başlandı. 1859 tarihinde iki ye ayrılarak, muhasebe denetimi konusu, Meclis-i Muhasebe Kuruluna aktarılmış olup, bu kurul 19. yüzyılın ortalarına kadar yani Divan-i Muhasebat (Sayıştay) kurulana kadar faaliyetlerini sürdürdü (Karabıyık, 2013: 28).

Muhasebe denetimi konusundaki görevlerden sorumlu meclislerle ilgili verilen bilgiler ışığı altında, Osmanlı Devleti'nde Tanzimat dönemine kadar, gerek yükselme ve duraksama gerekse gerileme döneminde mali yapı ve bu yapının işleyişi özellikle belirli dönemlerde önem kazanmış ve bu alanda çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Başbaki Kulluğu'nun kaldırılmasından sonra yerine kurulan komisyon ve meclisler ya mali uyuşmazlıklara bakmış ya da mali problemlerde

teftiş ve denetleme görevini yerine getirmişlerdir. Yapılan düzenlemeler devletin gelir ve giderlerinin denetimi için müstakil bir yapının kurulması için yeterli olmamıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 98). Bu nedenle, varlıkların muhafazasını ve etkin kullanımını, yedeklerin ortaya çıkarılmasını, en az giderle maksimum sonuçların elde edilmesini sağlayan muhasebe denetimi konusunda, 27 Nisan 1864 tarihinde Maliye Nezareti'ne bağlı Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurumu kurulmuştur (Güvemli, 2000b: 170).

Sayıştay adı verilen ve birçok ülkede benzer bileşimlere sahip olan bu resmi kurumun temel görevi, devlet kurumlarının gelir ve giderlerini denetlemektir (Karabıyık, 2013: 28). Dört bölümden oluşan ve 49 madde içeren Divan-ı Muhasebat, kuruluşundan kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de yerini almış ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze dek sürdürmüştür. Kanun-i Esasi'nin 105. Maddesi, Sayıştay'ın denetim konusundaki görev ve sorumluluğunu ifade etmektedir (Köse, 2007: 223). 1878 tarihinde hazırlanan ve 1879 tarihinde yürürlüğe giren, Fransız Sayıştay Yasası'nın tercümesi niteliğindeki "Divan-ı Muhasebat'ın Sureti Teşkil Vezaifine Dair Kararname" ile Sayıştay'a yeni bir yapı kazandırılmıştır. Yeni düzenlemeyle beraber, Divan-ı Muhasebat'ın memur kadrosu genişletilerek kuruma devlete ait hesapları denetleme ve denetim neticesinde sorumlu memurları yargılayabilme, bunları da yaparken bağımsız olarak hareket edebilme yetkisi verilmiştir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 100). Günümüzde de faaliyetini sürdüren bu kurum, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu'dur (Uzay vd., 2009: 130).

Yenilenen Divan-ı Muhasebat'ın sureti ve Teftiş Kurulunun varlığı, muhasebe denetimi konusunda Tanzimat'tan Cumhuriyet dönemine kadar görülen en etkin yeniliktir. Bu yenilik, Osmanlı Devleti'ndeki kamu denetiminde meydana gelen boşlukları doldurarak, mali nitelikteki unsurların nasıl denetleneceği konusunda bilgiler sağlamaktadır. Çalışmanın bir sonraki kısmında Cumhuriyet dönemi sonrası muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır.

## **II. TÜRKİYE'DE CUMHURİYET'İN İLANINDAN SONRA MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ**

Çalışmanın bu kısmı, konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla, Cumhuriyetin ilanından 1950'li yıllar arası muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci ve 1950'li yıllardan günümüze muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci olmak üzere iki kısımda incelenmiştir.

### **II.1 Cumhuriyetin İlanından 1950'li Yıllar Arası Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci**

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında (1920), Türkiye'nin ekonomik koşulları oldukça zayıf olup, bu ekonomik zayıflık uzun yıllar sürmüştür. Öte yandan, devletin ekonomik yaşamda tek söz sahibi olması, özel sektörlerin o yıllarda gelişim göstermesini olumsuz yönde etkilemiştir. Devlet yapısı, yapılan yatırımlar konusunda halka bilgi verilmesini gerekli görmemektedir. Kamusal yatırımlarda, muhasebe bilgilerine, sadece yönetim kararlarının sınırlandırılması ve ekonomik planların yapılmasında ihtiyaç duyulmaktaydı. Ayrıca, bağımsız dış denetim olarak da bilinen muhasebe denetimine Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında ihtiyaç duyulmayıp, bu zaman diliminde sadece işletme içi bilgi üretmede kullanılan kısıtlı muhasebe sistemleri kullanılmaktaydı (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 173). Yani, Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında devletçiliğin hakim olması, özel sektör sayısındaki yetersizlik ve en önemlisi de Balkan Savaşı, Birinci Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşı gibi Türk Milleti için çok önemli nedenlerden dolayı, muhasebe denetimi konusunda önemli gelişmeler söz konusu olmamıştır.

29 Ekim 1923 tarihinde Cumhuriyet'in ilanından sonra, 22 Nisan 1924 tarihinde Cumhuriyet Anayasası'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Bu Anayasa'nın, şeriat yasaları yerine çağdaş yasaların hazırlanmasının önünü açtığı bilinmektedir (Çelebiler ve Güvemli, 2013: 358). Nitekim bu konuda yapılan önemli açılım muhasebe denetimi kapsamında vergi alanında yapılmıştır. Özellikle, Cumhuriyet'in ilanından sonra (1923), modern vergi sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayan üç yasal düzenleme kabul edilmiştir. Bu yasalar; 1927 tarihinde kabul edilen Muamele Vergisi, 1926 tarihinde Kazanç Vergisi ve 1930 tarihinde Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri yasası kabul edilmiştir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 1). Cumhuriyet döneminin denetim konusundaki ilk yasal düzenlemelerini ifade eden bu yasaları kısaca şu şekilde özetleyebiliriz (Çelebiler ve Güvemli, 2013: 361-366):

- **Kazanç Vergisi Yasası:** Kazanç vergisi, kar üzerinden vergi alınmasını sağlayan, beyannameye dayalı vergi uygulamasını başlatan ve muhasebe denetimini gündeme getiren Cumhuriyet'in ilk yasal düzenlemesidir. Bu yasa, eksikliklerin giderilmesi ve günün koşullarına uyulması amacıyla yapılan değişikliklerle 1949 büyük vergi reformuna kadar yürürlükte kalmıştır. Bu yasanın bildiri konularını; beyanname verme zorunluluğu, bilançonun aktif ve pasif kısmında yer alacak unsurların belirlenmesi, kar ve zarar hesabının oluşturulması, beyannamede ve mali tablolarındaki verilerin defterlere dayanma zorunluluğu ve beyannamelerin denetlenmesi oluşturmaktadır.

- **Muamele Vergisi Yasası:** Muamele vergisi, sınai kuruluşların üreterek sattıkları mamul ürünlerinin satış bedelleri üzerinden ya da ithal ürünlerin ithal fiyatı üzerinden; birde bankacılık ve sigortacılık hizmetlerinden alınan bir vergidir. Bugünkü Katma Değer Vergisi'ne benzer bir vergi olup, Katma Değer Vergisi'nin öncüsü niteliğindedir. Bu yasa çerçevesinde muhasebe denetimi, sınai kuruluşların aylık olarak verdikleri beyannamelerin doğruluğunu senede en az bir kere kuruluşun muhasebe defterlerinin denetimini kapsamaktadır.

- **Dahili İstihlak (Tüketim) Vergisi Yasası:** Şeker üretim fabrikalarının satışlarından ve petrol üretim ve dış alımından alınan bir vergidir. Muamele Vergisi, 1949 Vergi Reformu ile kaldırılmış olduğu halde İstihlak (Tüketim) Vergisi bir süre daha yürürlükte kalmıştır.

Cumhuriyet'in ilanının ilk yıllarında çıkarılan bu üç yasa ile birlikte devlet hem finansal tablolardan hem de gelirlerden vergi almayı yasallaştırmıştır. Ancak, bu yıllarda muhasebe denetimi alanında hâkim olan vergi denetimi ile ilgili yasal bir düzenlemenin olmayışı, her yasanın kendi içerisinde denetimin nasıl yapılacağına ilişkin maddelerin konulmasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca, bu yasalarda elde edilecek gelirlerin denetlenmesi için gerekli olan yeterli denetim elamanının bulunmaması da bu yasalarda, denetimin sağlıklı biçimde uygulanmasını engellemiştir.

Denetim konusunda yaşanan yukarıda belirtilen eksikliklerin giderilmesi için, vergi denetiminde devletin Teftiş Heyeti'ne ek olarak iki merkezi vergi denetim kurumunun oluşturulduğu görülmektedir. Bunlar Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanları Kurulu'dur. Gelirler Kontrolörü, ilk olarak 1936 tarihinde maliye teşkilatını yeniden organize etmek üzere çıkarılan yasa ile temeli atılmış bir denetim organıdır. Başlangıçta Varidat Kontrolörü adı verilen Gelirler Kontrolörü, Cumhuriyet'in ilk merkezi denetim örgütünü oluşturma çabasıdır. İlk başlarda sınavla denetim alanında elaman alan bu denetim organı kaliteyi yükseltmiş ancak, 1970'lere kadar ekonomide meydana gelen değişimlere ayak uyduramayıp, 20. yüzyılın ikinci yarısının ortalarına kadar kısıtlı faaliyetlerde bulunmuştur. Hesap Uzmanları Kurulu ise, 1945 tarihinde yayınlanan yönetmelikle faaliyetlerine başlamış ve Cumhuriyet döneminin vergi denetimi konusunda en önemli örgütü konumundadır. Kurul vergi denetiminde etkinliği arttırmış olup, 1962 ve 1970 tarihlerinde yenilenmiştir (Çabuk vd., 2013: 324).

Türkiye'de 1923-1950 tarihleri arasında muhasebe denetimi konusunda meydana gelen gelişmelere ek olarak şunları söyleyebiliriz:

- Muhasebe denetimi, vergi denetimi kapsamında değerlendirilmiştir.
- Muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1930 tarihleri arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Uzay vd., 2009: 130).
- 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK) yürürlüğe girerek, muhasebe kitaplarında ve çeşitli kayıtlarda bu kanunun yöntemleri tanıtılmıştır.

- Dört önemli yasanın yürürlüğe girmesine rağmen, muhasebe denetimi konusunda sadece Muamele Vergisi yasasında, denetim konusunun kapsamı ve denetimden sorumlu kişilerin görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir.
- Birinci Meşrutiyetin ilanından sonra kurulan (1881) ve Osmanlı Devleti'nin dış borçlarını denetleyen kurum olan Düyun-u Umumiye'nin vergi denetleme yetkisi, Lozan Barış Antlaşması ile son bulmuştur.
- 1924-1930 yılları arasında Türkiye'de ekonominin yavaş yavaş gelişmeye başlaması, yabancı sermaye gereksinimini ve bu gereksinim de muhasebe mesleğinin denetim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliye Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla 1942 tarihinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuş olup, günümüzde halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576).
- Türkiye Cumhuriyeti Devleti, 1954 tarihinde Düyun-u Umumiye'ye olan son borcunu ödemiştir.

## II.II. 1950'li Yıllardan Günümüze Kadar Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

20.yüzyılın ikinci yarısında, Türkiye'de artan ekonomik faaliyetlerden dolayı kamu girişimciliklerine ilave olarak, özel sektör girişimlerinde de artış söz konusu olmuştur. Fakat özel sektör girişim ruhunun artmaya başladığı ilk yıllarda kurulan aile işletmelerinde sadece işletme içine dönük muhasebe bilgileri kullanılmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3). Bu durum, o yıllarda dış denetim olarak ifade edebileceğimiz bağımsız muhasebe denetimine ihtiyaç duyulmadığı göstermektedir. Ancak, Türkiye'de muhasebe denetimi kapsamında bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesi, 1950'li yıllardan sonra, mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri sonucunda oluşmuştur.

Özellikle 1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurt dışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576). Bu durum, muhasebe denetimi konusunda, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde yapılan en kapsamlı adım niteliğindedir. Çünkü, ekonominin gelişmesine bağlı olarak dış ülkelerde yatırım yapmak isteyen Türk firmaları, dış kaynaklardan kredi sağlama ihtiyacı duymuş ve bu ihtiyacın karşılanması için muhasebe denetimi ihtiyacı ile karşılaşmışlardır. 1970'li yıllarda muhasebe denetimi konusunda ise, Türkiye'ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli işletmelerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı'na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi danışmanlık yapmak gibi nedenlerle, muhasebe denetimi talep etmeleri ile gelişmeler yaşanmıştır (Uzay vd., 2009: 130).

1987 tarihine kadar TTK ve Vergi Mevzuatı çerçevesinde işletme denetimleri, kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şekli olarak görülmüştür. Ancak, 1987 tarihinden sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte muhasebe denetimi, işletme denetimi içerisinde yerini almıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 22). Yani, Osmanlı döneminden ve TTK'nın ilanından 1987 tarihine kadar ki sürede, denetim konusunda tek yetkili kamu görevlileri dışında 1987 tarihinden sonra bağımsız denetçilere yetki verilmesi, beraberinde denetim konusunda uzman kurumlara ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaç sonucunda, 1988 tarihinde bağımsız denetim işletmelerinin bir araya gelmesiyle Bağımsız Denetim Derneği Kurulmuştur ([www.bdd.org.tr](http://www.bdd.org.tr)).

1950 tarihinden sonraki süreçte, muhasebe denetiminde yukarıda belirtilen gelişmelere ek olarak yapılan başlıca gelişmeleri şu şekilde özetleyebiliriz (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 577-578):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartların oluşturulması,
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme yayımlama ilkelerinin geliştirilmesi,
- 1947 yılında kabul edilen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyum çalışmaları,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak bir mesleki örgütün kurulması,
- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulması ve mevcutların geliştirilmesi,
- Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak değerlendirme anlayışının son bulması,
- Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçiler tarafından onaylanması zorunluluğunun getirilmesi,
- Bağımsız denetimle ilgili beş temel yasal düzenlemenin yayınlanması olarak sıralayabiliriz.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında, muhasebe denetimiyle yani, bağımsız denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler, muhasebe denetimi konusunda Türkiye’de milat dönemi olarak da ifade edebileceğimiz 1987 tarihinden sonra yürürlüğe girmiş yasalardır. Muhasebe denetiminde bu yasal düzenlemeleri, kronolojik olarak şu şekilde sıralayabiliriz (Selimoğlu ve Rende, 2010: 1926):

- Bankalar Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- Sigortacılık Kanunu
- Enerji Piyasa Kanunu
- Yeni Türk Ticaret Kanunu

### **II.II.I. Muhasebe Denetimi Konusunda Bankalar Kanunu’ndaki Düzenlemeler**

Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk tebliğ 16/01/1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Daha sonra, bankalarda bağımsız denetim yapacak kuruluşlara ilişkin esasları kapsayan yönetmelik 21/03/1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve bankacılıkla ilgili ilk tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Bankalar Kanunu çerçevesinde kurulan Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK)’nın oluşturulmasıyla 1997 tarihindeki düzenleme yürürlükten kaldırılmış ve bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirilmesi ve yetkilerinin sürekli veya geçici olarak kaldırılması hakkında ve bağımsız denetim ilkelerine ilişkin iki yönetmelik yayımlanmıştır. 2002 tarihinde ise, bağımsız denetimin esas ve usulleri hakkında yeni bir yönetmelik yayımlanmıştır. Bankalar Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır. (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 584).

01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bankacılık Kanunu’nun asıl amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Kanunun bu amacı doğrultusunda, muhasebe denetimine Kanun’un 24. maddesinde yer verilmiştir. Kanunun bu maddesi uyarınca, bankacılık sistemi içerisinde denetim komitesinin oluşturulması, denetim komitesinin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi ve bu komitenin bağımsız denetim firmalarıyla hangi zamanlarda ve hangi konularda iletişim halinde olunması gerektiği konularına değinilmiştir ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

### **II.II.II. Muhasebe Denetimi Konusunda Sermaye Piyasası Kanunu’ndaki Düzenlemeler**

Bağımsız denetime ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın yapmış olduğu 1987 tarihinde yürürlüğe giren, sermaye piyasasında bağımsız dış denetleme hakkında çıkarılan yönetmeliktir. Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma alanlarında Amerika Birleşik Devletleri’nde yürürlüğe konulan reform niteliğindeki düzenlemeler, SPK tarafından takip edilmiş



ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen idari otorite olan SPK, muhasebe denetimi açısından bir takım düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeler ilk başta temel olarak, 1996 tarihinde muhasebe denetimi konusunda yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” de yapılmıştır. Bu Tebliğ’de genel olarak bağımsız denetim yapacak kişilerde aranacak özelliklere yer verilmiştir. Bu Tebliğ, 12/06/2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 582-583).

2006 tarihinde muhasebe denetimine yönelik çıkarılan bu tebliğin yukarıda verilmiş amacına bağlı olarak, tebliğde ilk önce bağımsız denetimin tanımı yapılmıştır. Daha sonra, sermaye piyasasında bağımsız denetime tabi işletmelerin listesi verilmiştir. Son kısımda ise, tebliğde yer alan kısımlara karşılık gelen uluslararası bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim rapor türleri ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunma koşullarına yer verilmiştir ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

### **II.II.III. Muhasebe Denetimi Konusunda 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’ndaki Düzenlemeler**

13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 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”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları belirlemektir.

Bu kanun hükümlerine göre, meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli mali Müşavir” denilmektedir (Akgül, 2005: 122).

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu ilgili kanunun 2. maddesinde şu şekilde özetlenmiştir ([www.istanbulsmmmo.org.tr](http://www.istanbulsmmmo.org.tr)):

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço kâr zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işler yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıda açıklanan konularda belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler yapmak.

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin yukarıda maddeler halinde belirtilen konusuna paralel olarak, ilgili kanunda Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu şu şekilde ifade edilmektedir (Akgül, 2005: 122): Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, söz konusu konulardan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim ve bilirkişilik ve benzeri işlemleri yapmaktır.

Ayrıca bu kanunun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini

tasdik etmek yetkisi Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır.

Kanunun 12. maddesi yorumlandığı zaman, bağımsız dış denetim faaliyetlerini yürütecek olan meslek mensupları Yeminli Mali Müşavirlere'dir. Yani, kanun, Yeminli Mali Müşaviri bağımsız dış denetçi, yürüteceği faaliyetleri de bağımsız denetim olarak nitelendirmiştir. Ancak, Yeminli Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir kavramları, bağımsız dış denetim ve bağımsız dış denetçilik kavramlarının anlamını vermemektedir. Müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamı taşımaktadır. Oysa denetçinin asli görevi danışmanlık değildir (Sevim vd., 2006: 58). Sonuç olarak, 3568 sayılı kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanunun da bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580). Ayrıca, bu kanun çerçevesinde kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB), çalışmanın esas konusunu oluşturan muhasebe denetimi, yani bağımsız dış denetim konularında tek başına etkili olamamış ve kendi bünyesinde farklı birimler oluşturmuştur. Bağımsız dış denetim kapsamında TURMOB tarafından oluşturulan iki temel kurul vardır. Bu kurulların kurulma amaçlarını ve denetim alanında yapmış oldukları faaliyetleri şu şekilde özetleyebiliriz (Sevim vd., 2006: 58 ; Selimoğlu ve Rende, 2010: 1932-1933):

- **Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK):** Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını, uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Ancak, TMUDESK'in bu standartları oluşturma görevi, 15/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. Maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir.

- **Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK):** Türkiye'de denetim alanında en önemli gelişmelerden biri, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli biçimde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi, TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

#### II.II.IV. Muhasebe Denetimi Konusunda Sigortacılık Kanunu'ndaki Düzenlemeler

En son haliyle bu kanun, 14/06/2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı, ülkemiz sigortacılığının geliştirilmesini sağlamak, sigorta sözleşmesinde yer alan kişilerin hak ve menfaatlerini korumak ve sigortacılık sektörünün güvenli ve istikrarlı bir ortamda etkin bir şekilde çalışmasını temin etmek üzere bu kanuna tabi kişi ve kuruluşların faaliyete başlaması, teşkilat, yönetim, çalışma esas ve usulleri ile faaliyetlerinin sona ermesi ve denetlenmesine ilişkin hususlar ve sigorta sözleşmesinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesine yönelik olarak sigorta tahkim sistemi ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir ([www.tsb.org.tr](http://www.tsb.org.tr)).

İlgili kanunun yedinci bölümü, denetim ve bilgi vermeye ilişkin olup, 28. madde gereğince; Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta şirketleri, reasürans şirketleri, özel kanunlarına göre sigortacılık faaliyetinde bulunan kuruluşlar, sigorta ve reasürans aracıları, sigorta eksperlik faaliyetleri, aktüerler ve sigortacılık işlemi yapan veya sigortacılık alanında faaliyet gösteren diğer kişilerin her türlü sigortacılık işlemlerinin denetimi, Sigorta Denetleme Kurulu tarafından yapılmalıdır denmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 587).

### II.II.V. Muhasebe Denetimi Konusunda Enerji Piyasası Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Kurul, 4628 Kanun ile 20/02/2001 tarihinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki kanun ile kurulmuştur (www.epdk.gov.tr). Kuruma 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir.

Bu kanunların amacı; elektriğin, doğal gazın, petrolün ve LPG'nin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 586).

### II.II.VI. Muhasebe Denetimi Konusunda Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Muhasebe denetimi konusunda, Türkiye'de en son önemli gelişme, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında olmuştur. Özellikle, 2001 yılından günümüze kadar gerek ABD gerekse de birçok ülkenin piyasasında denetim konusunda çok radikal değişimler söz konusu olmuştur. Örneğin, Enron ve Worldcom gibi şirket skandalları, finansal piyasalara ve bu piyasalarda faaliyet gösteren şirketlere olan güveni azaltmış, azalan bu güvenin tekrar kazanılması için, denetim konusunda köklü değişimler yapılmıştır (Asthana vd., 2009: 4). Bu değişimlerden en önemlisi, finansal bilgilerin kamuoyuna yanlış aktarılması ve denetim faaliyetlerinin bağımsız olmamasından kaynaklanan muhasebe hatalarının giderilmesine yönelik 2002 yılında ABD'de çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu'dur (Kueppers ve Sullivan, 2010: 286 ; Goh, 2009: 549). Bu yasa ile birlikte, işletmelerde profesyonel denetim süreci başlayarak gerek denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkinin yeniden düzenlenmesi gerekse de yüksek seviyedeki kurumsal başarısızlığın azaltılması amaçlanmıştır. Ulaşılmak istenen bu amaç için denetçi, yönetim kurulu ve işletme çalışanlarının görev ve sorumlulukları değişmiştir (Tackett vd., 2004: 340).

ABD'de bağımsız denetim konusunda çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu ve bu kanun çerçevesinde Avrupa Birliği üyelerinin 2006 yılında bağımsız denetim konusunda sekizinci yönergeyi çıkartması, denetim standartlarının yayınlanmasına neden olmuştur (Imhoff, 2003: 118). Denetim standartlarının yayınlanması sonucunda ülkemizde, bu standartların büyük bir kısmını oluşturan bağımsız denetim konusunda önemli çalışmaların yapılmasına neden olmuştur. Bu çalışmaların en önemlisini, 2011 yılında 6102 sayılı yeni (TTK)'da tanımlanan kriterlere bağlı sermaye işletmelerine bağımsız denetim yükümlülüğünün getirilmesi oluşturmaktadır. Bu kanun ile birlikte ticari hayatta şeffaflık ve güvenilirliğin artırılması amaçlanmış ve bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili kurumsal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan düzenlemede Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Özçelik vd., 2014: 56).

Yeni TTK çerçevesinde kurulan bu kurum, denetim konusunda uluslararası denetim standartlarının birebir çevirisini yapmış ve denetlemeye ilişkin hükümleri ile Türk hukukunda mevcut ve hiçbir işlevi olmayan iç denetim sistemini kaldırarak tamamen bağımsız denetim esası üzerine inşa edilmiştir (Aygören ve Kurtcebe, 2010: 2). Yeni TTK'nın bağımsız denetim konusuna bu derecede önem vermesi işletmelere; kurumsallaşma, yaşamlarını sürdürebilme, rekabet gücü kazanımı, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından önemli fırsatlar sunmaktadır (Bozdemir, 2012: 102). Kısaca, yeni TTK günümüz muhasebe denetimi anlayışına farklı bir boyut kazandırarak, uluslararası alanda uygulan bağımsız denetimle Türkiye'de uygulanacak denetim arasında uyumu sağlamıştır.

## SONUÇ

21. yüzyılın başlarında dünyada muhasebe konusunda meydana gelen işletme skandalları sonucunda, finansal piyasalara ve bu piyasalarda faaliyet gösteren halka açık işletmelere olan güveni azaltmış, sarsılan bu güvenin tekrar kazanılması amacıyla soruna çözüm olarak bağımsız denetim kavramı ön plana çıkmıştır. İşletme faaliyetlerinin şeffaf, açık, finansal bilgilerin bütünlüğünün ve doğruluğunun sağlanabilmesi ve elde edilen bilgilerin kamuya açıklanması konusunda, denetim bağlamında önemli bir araç konumunda olan muhasebe denetimi, günümüze kadar gerek dünyada gerekse Türkiye’de tarihsel gelişim bakımından önemli evreler geçirmiştir.

Çalışmanın temel amacını oluşturan Türkiye’deki muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi incelendiğinde; göze çarpan en önemli unsur, muhasebe denetimi konusunda atılan ilk adım, Başbaki Kulluğu’nun oluşturulmasıdır. Daha sonra bu görevi, Cumhuriyet’in ilk yıllarına kadar günümüzde Sayıştay olarak ifade ettiğimiz Divan-ı Muhasebat’ın yerine getirmesidir. Ancak, denetimin tarihi incelendiğinde Türkiye’de 1950’li yıllara kadar muhasebe denetimi konusunda önemli gelişmelerin yaşanmadığını görebiliriz. Özellikle, devletçi anlayışın hakim olması ve ülke ekonomisinin zayıf olması gibi nedenler ile özel teşebbüslerin ülkede geniş çaplı faaliyetlerde bulunmaması, gelişmelerin yaşanmamasının önemli nedenleri arasında sayılır.

Muhasebe denetimi konusunda, yukarıda bahsi geçen eksiklikler, 1960 yılının ortalarında bankacılık sektöründe muhasebe denetimi konusunda atılan adım ile giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, 1970’li yıllarda Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı yatırımcıların sayısının artması ve 1987 tarihinden sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış da bahsi geçen eksikliklerin giderilmesi konusunda atılan önemli adımlardır. Muhasebe denetimi konusunda Cumhuriyetin ilanından sonra gerçekleşen bu değişimler, beraberinde denetimin sadece vergi denetiminden ibaret olduğu anlayışını yok etmiş ve denetim konusunda çıkarılan beş adet yasayla da muhasebe denetimi, profesyonel anlamda yürütülmüştür. Özellikle, 2001 yılından günümüze kadar gerek ABD gerekse de birçok ülkenin piyasasında denetim konusunda çok radikal değişimler söz konusu olması, Türkiye’de de muhasebe denetimi konusunda önemli değişimlerin yapılmasını gerektirmiş ve 2011 tarihinde çıkarılan yeni TTK ile muhasebe denetimi son şeklini almıştır.

## KAYNAKÇA

- Akgül, B. A. (2005). “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, *Manas Sosyal Bilimler Dergisi*, c.7, s.13, ss.119-125.
- Altıntaş, N. (2011). “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, s.1, ss.175-188.
- Asthana, S., Balsam, S ve Kim, S. (2009). " The Effect of Enron, Andersen and Sarbanes-Oxley on The USA Market for Audit Services", *Accounting Research Journal*, vol.22, no.1, pp.4-26.
- Aygören, H. ve Kurtcebe, E. (2010). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Basel-II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi", *Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.6, ss.1-9.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, c.15, s.21, ss.571-592.
- Bilginioğlu, F. (1996). “Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslar arası Muhasebe”, *Yönetim Dergisi*, y.7, s.24, Haziran, ss.3-7.

- Bozdemir, E. (2012). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.54, Nisan, ss.101-122.
- Çabuk, A., Saygılı, T. A. ve Yerebasmaz, V. (2013). *Muhasebe Kayıt Düzenine Dayalı Türk Vergi denetiminin Üç Dönemi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Çelebiler, E. ve Güvemli O. (2013). *Cumhuriyet Döneminin Başlarında Türk Muhasebe Düşüncesinin Oluşmasına Etkide Bulunan Yasal Düzenlemeler-1923-1930*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Goh, W. B. (2009). "Audit Committees, Board of Directors and Remediation of Material Weaknesses in International Control", *Contemporary Accounting Research*, vol.26, no.2, pp.549-579.
- Güredin, E. (1997). *Denetim*, Beta Basım Yayım: İstanbul.
- Güvemli, O. (2000a). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cilt 1*, Süryay: İstanbul.
- Güvemli, O. (2000b). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cilt-3*, Süryay: İstanbul.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). *The Audit Profession in Turkey*, Türmob Yayınları-416: İstanbul.
- Imhoff, A. H. (2003). "Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance", *Accounting Horizons Supplement*, pp.117-128.
- Karabıyık, V. (2013). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Maliye Teşkilatı ve Maliye ve Muhasebe Alanında XIX. Yüzyılda Maliye Bakanlığı'nın Kurulmasıyla Başlayan Modernleşme Hareketleri*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Kesik, A. ve Oğuz, M. (2013). *Başbaki Kulu-Osmanlı Devleti'nde Bir Denetçi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Köse, Ö. H. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları: Ankara.
- Kueppers, J. R. ve Sullivan, B. K. (2010). "How and Why an Independent Audit Matters", *International Journal of Disclosure and Governance*, vol.7, no.4, pp.286-293.
- Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman*, s.62, Nisan, ss.55-72.
- Sanlı, N ve Özbirecikli, M. (2012). "The Development Process of the Audit Profession in Turkey: An Investigation From Past To Future", 13. World Congress of Accounting Historians, July 17, pp. 1-33.
- Selimoğlu, S. K. ve Göktepe, H. (2007). "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", *Mali Çözüm Dergisi*, s.81, Mayıs-Haziran, ss.17-44.
- Selimoğlu, S. K. ve Rende, Z. (2010). "Reconstruction Story of International Auditing Standards in Turkey: 1923-2009", 2.Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, vol.3, 15-18 September, pp.1925-1937.
- Selimoğlu, S. K., Aslan, Ü. Ve Güvemli B. (2009). "12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi'nde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.42, ss.217-228.
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T. ve Kurnaz, N. (2006). "Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu", *AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?*, *Mali Çözüm Dergisi*, s.74, Ocak-Şubat-Mart, ss. 44-76.

- Tabakoğlu, A. ve Taşdirek, Ç. (2015). “Osmanlı’da Mâlî Denetimin Kurumsal Gelişimi Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Mayıs, c.13, s.2, , ss.91-113.
- Tackett, J., Wolf, F. ve Claypool, G. (2004). "Sarbanes-Oxleyand Audit Failure , A Critical Examination", *Managerial Auditing Journal*, vol.19, no.3, pp.340-350.
- Uragun, M. (1993) *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Basımevi: Ankara.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.95, ss.125-140.

### **İnternet Kaynakları**

- <http://www.epdk.gov.tr>. (Erişim tarihi: 13.05.2015).
- <http://www.bdd.org.tr>. (Erişim tarihi: 12.05.2015).
- <http://www.istanbulsmmmo.org.tr>. (Erişim tarihi: 13.05.2015).
- <http://www.mevzuat.gov.tr>. (Erişim tarihi: 12.05.2015).
- <http://www.spk.gov.tr>. (Erişim tarihi: 12.05.2015).
- <http://www.tsb.org.tr>. (Erişim tarihi: 13.05.2015).