

# TÜRKİYE'DEKİ DENETİM UYGULAMALARININ ÇEŞİTLİ KANUNLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

**Doç. Dr. Başak Ataman AKGÜL**

Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

## 0. GİRİŞ

Bugün, Türkiye'de gerek örgütsel yapıları işlevleri ve büyüklükleri, gerekse denetim alanları açısından birbirinden farklılık gösteren birçok denetim kurumu mevcuttur. Bunlardan kamuya bağlı olarak çalışan denetim kurumları "Kamu Denetim Kurumları" bağımsız olarak çalışan denetim kurumları "Bağımsız Denetim Kurumları" olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye'de işletme denetiminin tarihçesine baktığımızda, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan " tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması amacıyla yada vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması" amacıyla, işletmeler üzerindeki "devlet denetimi" olarak oluştuğunu görüyoruz. Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş ve sınırlı olarak ta, T.T.K'nun da yer alan düzenlemelerde olduğu gibi sadece vergi denetimini sağlamaya yönelik hükümlere yer vermiştir. Bunun sonucu olarak da Türkiye'de uzunca bir süre işletme denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir<sup>1</sup>. Ancak, 1987 yılından itibaren Türkiye'de kamu denetçilerinin yanısıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanılmış ve bunun doğrultusunda Bağımsız Dış Denetim kavramı uygulamaya girmiştir.

Türkiye'de bağımsız dış denetim uygulamaları,

1- Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim

2- 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim

3- Bankalar Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim olmak üzere üç kanunda açıklanmıştır.

Bu amaçla çalışmada, Türkiye'de denetim uygulamalarının dayandığı kanunlar ayrıntılı olarak incelenmiştir.

## 1. BANKALAR KANUNU YÖNÜNDEN DENETİM UYGULAMALARI

2 Mayıs 1998 ve 18742 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren bankalar kanununun asıl amacı tasarrufları korumak ve ekonomik kullanım gereklerine göre kullanımlarını sağlamak üzere bankaların kuruluşunu, yönetimini, çalışma esaslarını, devir, birleşme faaliyetleri ile denetlemelerini düzenlemektir.

Bankalar Kanunu Md 25'e göre, zorunlu bir organ olarak banka denetçilerinin sayısı ikiden az olamamaktadır. Denetçi sayısının üst sınırı ise TTK uyarınca beş olarak belirlenmiştir. Yükseköğrenim görmüş ve bankacılık, hukuk, muhasebe konularında bilgi ve tecrübe sahibi kimselerden seçilecek denetçiler, TTK hükümlerine göre banka genel kuruluna hitaben düzenleyecekleri yıllık raporlarına yanısıra, her üç ayda bir

---

<sup>1</sup> Uğur, Oktay, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, Vergi Dünyası, Sayı 214, Haziran 1999, s.41.

bankanın, bu kanun ve diğer mevzuat karşısındaki durumuna ilişkin raporları, banka yönetim kuruluna ve müsteşarlığa göndermekle yükümlüdürler. (Bkz. 25, 26)<sup>2</sup>

Gene BK Md 27'ye göre, bankaların, denetçilere ek olarak, işlemlerin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek üzere yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur.

Bankalar Kanunu Madde 31'e göre, bu kanuna aykırı hareketlerden dolayı hapis veya bir defadan fazla ağır para cezası ile cezalandırılan kişiler ile yüz kızartıcı suçlardan dolayı mahkum olanlar ve müflisler denetçi olarak çalıştırılmazlar.

BK Madde 54'e göre bankaların bilançoları ve kar zarar cetvellerinin banka denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından onaylı birer örneği, banka genel kurulunun toplandığı tarihten itibaren üç ay içinde, yönetim kurulu ve denetçi raporları ile birlikte Müsteşarlığa ve T.C. Merkez Bankasına verilerek Resmi Gazete'de ve yurt çapında yayın yapan bir gazetede ilan edilir.

1211 sayılı kanunun 43. maddesine göre T.C. Merkez Bankası da bankaların mali durumlarının gözetimi ve denetimi ile ilgilenmektedir. İlgili madde hükmüne göre. Merkez Bankası bu denetimi, bağımsız denetim kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirmekte ve bankalardan başbakanlıkça belirlenen bağımsız denetim kuruluşları tarafından hazırlanacak denetim raporları istemektedir.

3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 46. maddesine göre; sermayesinin yarısından fazlasına genel ve katma bütçeli dairelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin 3291 sayılı kanun kapsamına alınan kuruluşların sahip olduğu kurum ve ortaklıklar ve bankalar dışında kalan müşterilere açılacak krediler ve verilecek kefalet ya da teminatların tebliğle belirlenecek olan haddi geçmesi halinde alınacak hesap durumu belgesi ile eki ve bilanço ve kar zarar cetvellerinin uygunluğunun 3568 sayılı Meslek Kanunu'na göre YMM'ler tarafından tasdik edilmesi şarttır.

Son olarak, 4389 sayılı Bankalar Kanununun 3.maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca söz konusu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın, anılan yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere 23 Haziran 1999 tarihinde, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kurularak 31.08.2000 tarihinde faaliyete geçmiş bulunan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme kurumundan da bahsetmek gerekmektedir.

Bu kurum, tasarruf sahiplerinin haklarını ve bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye sokabilecek ve ekonomide önemli zararlar doğurabilecek her türlü işlem ve uygulamaları önlemek, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere gerekli karar ve tedbirleri almak ve uygulamakla yükümlü ve yetkili kılınmıştır

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, bankalar üzerindeki bu denetimini, Bankalar Yeminli Murakıpları aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

## **2. SERMAYE PİYASASI KANUNU YÖNÜNDEN DENETİM UYGULAMALARI**

30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun konusu ve amacı "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık için de çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve

<sup>2</sup> Yüksek, A.Sait; "Bankacılık Hukuku ve İşletmesi" M.U.Nihat Sayar Vakfı Yayınları. İstanbul 1992, s. 92.

yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir. Sermaye Piyasası Kanununda, bağımsız denetim ilgili kanunda ele alınmış olup ve kanunda ilgili maddelere istinaden, sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart ilke ve kuralları belirleyen Seri: X, No:16 sayılı tebliğde, 1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir. SPK'na göre bağımsız denetim, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerinin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıtları ve belgeler üzerinde incelenmesi ve tesbit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.

Sermaye Piyasası Kanununa tabii olanlar, (konsolide olanlar dahil) kamuya açıklanacak veya gerektiğinde S.P.K. tarafından istenecek mali tablo, rapor ve bilgileri, önceden belirlenmiş şekil ve esaslara. genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olarak düzenlemekle yükümlüdürler.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki ihraççılar Sermaye Piyasası Kurumları ve kişilerin bu kanundan doğan işlem ve hesapları Sermaye Piyasası Kurulu uzmanları tarafından denetlenir.

Denetimle yetkili kılınanlar. Sermaye Piyasası Kanunu ve diğer kanunların Sermaye Piyasası ile ilgili hükümlerin uygulanmasını ve her türlü sermaye piyasası işlemlerini, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlar nezdinde denetlemeye, görevleriyle ilgili gerekli görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, gerekli tutanakları düzenlemeye bunların işlem ve hesaplarını kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğunu denetlemeye ve denetlenen ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlarla ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin işlem ve hesaplarında kanunun uygulanmasıyla sınırlı olarak incelemeye yetkilidirler. (SPK. Md.45)

SPK mevzuatı yönünden yapılan denetlemeler iki bölümde incelenebilir. Bunlar:

- Kurul denetçilerince yapılan denetlemeler ve
- Bağımsız dış denetim kurumlarınca yapılan denetlemelerdir.

**Kurul denetçilerince yapılan denetimlerde**, kanun kapsamındaki ihraççılar Sermaye Piyasası Kurumları ve kişilerinin, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen esaslara uygun olarak çalışıp çalışmadığı kontrol edilmektedir.

**Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca yapılan denetlemeler** Kanun kapsamındaki ihraççılar ve Sermaye Piyasası Kurumları. konsolide olanlarda dahil, mali tablo. rapor ve bilgilerini, kurulca saptanan muhasebe kavram ilke ve standartlarına uygun olarak düzenlemek ve gereğinde bunları kamuya açıklamak ya da kurula göndermekle yükümlüdürler. Kurul yukarıda öngörülen biçimde düzenlenecek mali tablolardan bazılarının dış denetimden geçirilmiş olmasını şart koşmuştur. Bağımsız dış denetim şirketlerince yapılan denetimlerde. kamuya açıklanacak ya da kurula gönderilecek olan mali tabloların. uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenmektedir<sup>3</sup>.

Halka arz nedeniyle yapılan denetlemeler sonucunda, düzenlenen denetleme raporlarının özetlerine izahnamelerde yer verilir.

Birleşme, devir ve tasfiye nedeniyle yaptırılan denetleme sonucunda düzenlenen denetleme raporunun bir örneği, altı iş günü içinde Sermaye Piyasası Kuruluna

<sup>3</sup> Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı Derneği A.G. E. S.473.

gönderilmek üzere denetlenen veya tasfiye edilen şirketin tasfiye kuruluna teslim edilmektedir. (Md. 17)

Denetçiler, denetim faaliyeti sonucunda ulaştıkları sonuca göre "olumlu", "olumsuz" veya şartlı denetleme raporu düzenlerler. "Olumlu Rapor" ortakların ve yardımcı kuruluşların mali durum, faaliyet ve sonuçlarının Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde gerçeği tam yansıttığının tasdiki anlamındadır. "Olumsuz Rapor" ise bunun tersidir. Bu durumda eğer aksaklıklar, mali tabloların bütünlüğünü ve güvenilirliğini bozmuyor ise "Şartlı Rapor" hazırlanmaktadır.

### 3. 3568 SAYILI KANUN YÖNÜNDEN DENETİM UYGULAMALARI

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun konusu 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" denir.

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin:

a) 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.

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

c) 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 yapmaktır.

Bu geneli ifade eden tanımdan sonra YMM mesleğinin konusu şu şekilde ifade edilebilecektir. 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, sözkonusu 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 işleri yapmak; 3568 sayılı yasanın 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır<sup>4</sup>. YMM'lerin tasdik işlemlerini ve tasdikten doğan sorumluluklarını düzenleyen 3568 sayılı yasanın 12. maddesi uyarınca, YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile

<sup>4</sup> Erol, Ahmet: "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve İnceleme Yetkileri". Mükellefin Dergisi, sayı 79 Temmuz 1999, s. 93-94.

standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu, hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektedirler.

Tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının imza ve mühür kullanılarak saptanması ve rapora bağlanmasıdır. Görüldüğü gibi 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile işletmelerin gerek iç denetim gerekse dış denetimi belli çerçeveler içerisine alınmıştır.

#### 4. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DENETİM UYGULAMALARI

İşletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumunu tesbit etmeye yönelik denetimler, hiç kuşkusuz bu denetimin temel ve en önemli aracı olan vergi incelemesi ile mümkün olmaktadır. Vergi incelemesinin amacı, Vergi Usul Kanununun 134. ncü maddesinde "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmektedir.

Yine Vergi usul kanununun 137. maddesinde "Bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak, vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabiidir denmektedir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK 'nun 135. maddesinde sayılmıştır. Bu birimler Türkiye genelinde denetim yapma yetkisine sahip merkez denetim birimleri ile bölgesel olarak vergi denetimi yapmaya yetkili yerel denetim birimleri olmak üzere iki sınıfta ele alınabilir.

Yerel denetim birimleri V.U.K'nunda "ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları vergi dairesi müdürleri olarak belirtilmektedir.

Merkez Denetim Birimleri ise Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Müfettişleri ve Muavinleri ile Gelirler Kontrolörleri ve stajyerleridir. Türkiye'de vergi incelemesi, yapmaya yetkili olanlar toplu olarak aşağıdaki gibidir<sup>5</sup>.

1. Maliye Müfettişleri ve Muavinleri
2. Hesap Uzmanları ve Muavinleri
3. Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri
4. İlin En Büyük Mal Memuru,
5. Vergi Kontrol Memurları
6. Vergi Dairesi Müdürleri.

V.U.K. 138. Maddesinde "Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir; inceleme neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere farklı zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir" ibaresi yer almaktadır.

Bu maddeden görüldüğü üzere, vergi incelemesine tabii olanlar, cari yıldan önceki beş yıldan da, önceden incelenmesine bakılmaksızın, vergi incelemesine tabii tutulabilmektedirler.

Burada ayrıca, V.Ü.K. Md 1351'de sayılan ve vergi incelemesine yetkili kılınanlar dışında, - 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 12. nci Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak K.D.V. K'nun 11.nci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin

<sup>5</sup> Gökay, Yako; "İşletmelerde Vergi Denetimi. Boyut Yayın, İstanbul 1994, s. 69.

uygulanması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde, V.U.K'nun mükerrer 298 nci maddesi uyarınca yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinde ve KVK'nun 7/15 nci maddesi uyarınca vakıfların bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır.

- V.U.K'nun 74. ve 75. maddesine göre, Takdir Komisyonları da matrah takdiri yapmak, fiyat ve ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten ibaret olan görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine haizdir<sup>6</sup>.

### **5. TÜRK TİCARET KANUNU YÖNÜNDE DENETİM UYGULAMALARI**

Türk Ticaret Kanunu, genel olarak ticaret şirketlerinin denetimi konusunda önemli hükümlere anonim şirketlerle ilgili bölümlerde yer vermektedir. TTK'na göre anonim şirketlerde en az bir ve en fazla beş denetçi bulunmak zorundadır. Denetçilerin şirkette pay sahibi olmaları gerekmemektedir.

Denetçiler pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş genel kurulu ve sonradan en çok üç yıl için genel kurul tarafından seçilmektedir.

Denetçi bir kişi ise onun, birden çok ise yarısından fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekir. TTK'nda denetçi olamayacaklar ile bazı sınırlamalar yer almaktadır. Buna göre, yönetim kurulu üyeleri ile bunların usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları denetçiliğe seçilemeyecektir.

Ayrıca iflas edenler ve hacir altına alınanlarla, ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, emniyeti suistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyet halinde, denetçilikten çekilmeye mecburdurlar.

Denetçilerin görevi, TTK Madde 353'te sayılmış olup bunlar, genel olarak şirketin iş ve muamelelerini denetleme kapsamında;

- Şirketin idare meclisi üyeleriyle işbirliği yaparak bilançonun düzenleme şeklini tayin etmek.
- Şirket faaliyetleriyle ilgili bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak maksadıyla, en az altı ayda bir, şirket defterlerini incelemek,
- Üç aydan fazla ara vermemek kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini denetlemek,
- En az ayda bir rehin, teminat yada saklanmak üzere emanet olarak bırakılan her nevi kıymetli evrakın mevcudiyetini kontrol etmek,
- Şirketin bütçe ve bilançosunu denetlemek gibi hususları içermektedir.

TTK Md 354'e göre denetçiler, her yıl sonunda şirket hesapları ve bilançosu ile dağıtması teklif edilen kazançlara ilişkin yönetim kurulu raporları hakkındaki görüşlerini içeren bir raporu genel kurula sunarlar. Bunun dışında görevlerini yerine getirirken öğrendikleri idari noksanlık ve yolsuzlukları yada kanuna ve ana sözleşmeye aykırı işlemleri yönetim kurulu başkanına ve önemli durumlarda genel kurula bildirmekle yükümlüdürler.

Kanunda belirtilen denetçilerden ayrı olarak şirket genel kurulu belirli hususların denetimi için gerekirse özel denetçi seçebilir.

TTK 348'de anılan maddeyle beraber, ayrıca esas sermayenin en az onda birine sahip olan ortaklarda belli konuların ya da bilançonun gerçekliğinin araştırılması amacıyla, genel kuruldan. özel denetçi tayin edilmesini isteyebilirler. TTK'nda yapılan bu düzenlemelerin yanı sıra, Madde 274'de, anonim şirketlerin muamelelerinin bir tüzük ile tayin olunacak

<sup>6</sup> Gökay, Yako; A G E, s. 69

şekilde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Ticaret Müfettişleri tarafından denetleneceği ifade edilmiştir. Böylelikle TTK, şirket denetçilerince yapılan denetimlere ek olarak dış denetim mekanizması da öngörmüş olmaktadır. Anonim şirketlerden başka TTK 'nda adı geçen diğer ticaret şirketlerinin denetimine ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir;

- TTK Madde 167'ye göre, kolektif şirket ortağı idare yetkisi olmasa dahi, şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek ve bunlara göre kendisi için şirketin mali durumunu gösterecek bir evrak düzenlemek hakkına sahiptir.

- Adi komandit şirketlerde de komandite ortağın denetim hakkı, kolektif şirketin ortağınınki gibidir.

TTK'u madde 249'a göre Komanditer ortaklar ise, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanteriyle, bilanço muhteviyatını ve bunların sıhhatini inceleyebilir. Bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi, bir uzmana da yaptırabilir.

Önemli sebeplerin bulunması halinde, mahkeme, komanditerin talebi üzerine şirketin işlerinin ve mevcudunun bizzat veya uzman marifetiyle incelenmesine izin verebilir.

Son olarak TTK Madde 476'da Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin, gene TTK Madde 548'de ortak sayısı yirmiye açan limited şirketlerin denetiminin, anonim şirketlerle ilgili hükümlere tabii olduğu belirtilmiştir.

## 6. SONUÇ

Türkiye'de görüldüğü üzere, her ne kadar Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanununda denetime ilişkin bir takım düzenlemelere yer verilse de bağımsız denetim olgusu, Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki düzenlemeler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun çerçevesindeki düzenlemeler ve Bankalar Kanunu çerçevesindeki düzenlemeler ışığında belirlenmektedir.

Bağımsız Denetim ve buna bağlı olarak muhasebe ve denetim mesleği 3568 sayılı meslek kanunu ile yasal çerçeveye oturmuştur. Bunun yanısıra Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili tebliğler ile, Sermaye Piyasasında yaptırılacak bağımsız denetimler , bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasların belirlenmesi ile de denetim olgusu büyük önem kazanmıştır.

## KAYNAKLAR

- ATAMAN Akgül, (2000) Başak “**Türk Denetim Kurumları**” Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- UĞUR, Oktay (1999)“**Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları**”, Vergi Dünyası, Sayı 214, Haziran.
- YÜKSEL, A. Sait (1992) “**Bankacılık Hukuku ve İşletmesi**” M.Ü. Nihat Sayar Vakfı Yayınları, İstanbul.
- GÖKAY, Yako (1994)“**İşletmelerde Vergi Denetimi**”, Boyut Yayın, İstanbul.
- Vergi Usul Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu
- Bankalar Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu, Seri X, No:16 tebliğ
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu