

# TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİM SİSTEMİ

Sadık BAKLACIOĞLU

## I. Kavramlar, Sağlıklı Bir Muhasebe Denetim sisteminin Nitelikleri

### A. Muhasebe Denetimi Kavramı ve Muhasebe Denetim türleri

#### 1. Muhasebe Denetimi Kavramı:

Muhasebe denetimi kavramının tanımını yapabilmek için muhasebe ve denetim kavramlarının tanımlarının yapılması gerekir.

Muhasebe, esas olarak iktisadi işletme veya teşebbüslerin, genelde ise malvarlığı ve gelir ve harcamaları bulunan kişi ve toplulukların, mali durumlarını, faaliyet sonuçlarını, üçüncü kişilerle olan alacaklılık- borçluluk durumlarını belirlemek v.b. amaçlarla belge düzenlemelerini, belge alıp vermelerini, bunları sistematik olarak kayda geçirmelerini, kayıtlara dayanarak teşebbüs veya topluluğun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların düzenlenmesini ve rapora bağlanmasını içeren işlemler sistemi olarak tanımlanabilir.

Denetim deyimi dilimizde mürakabe, kontrol, revizyon deyimleriyle eşanlamlı ya da yakın anlamlı bir sözcüktür. Teftiş, inceleme, yoklama ve tahkikat gibi kelimeler de denetim deyimi yerine veya benzeri anlamda kullanılmaktadır. Örneğin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca 1990 yılında düzenlenen "1990 Yılına Girenken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu"nda ele alınan konulardan bazıları şunlardır: Türkiye Büyük Millet Meclisinin Bütçe ve Kesin Hesap Denetiminde Etkinlik; Kamu İktisadi Teşebbüslerinin TBMM ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Tarafından Denetimi, İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği, Yargıtay Denetiminin Önemi, Devlet Planlama Teşkilatı ve Denetim Fonksiyonu, Bütçe Hazırlanması ve Uygulanmasında Bakanlıkların Denetim Etkinlikleri ile Maliye ve Gümrük Bakanlığının Denetim Rolü, Merkez Bankacılığı ve Para Piyasasının Denetlenmesi, Sermaye Piyasası Kurulunun Denetim Fonksiyonu.

Görüldüğü gibi, ülkemizde denetim kavramı yukarıda anılan, hatta bunları da aşan bir kapsamda anlaşılmaktadır. Örneğin, Devlet Planlama Teşkilatına ve yargı organlarına

atfedilen denetim fonksiyonunu yukarıda sayılan deyimler kapsamında düşünmek hususu tartışılabilir.

Ülkemizde denetim kavramının çok anlamda kullanılması yanında, denetim hizmeti görenlerin ünvanlarında ve görev alanlarında da büyük bir çeşitlilik vardır. Bunlardan hemen akla gelenler şunlardır: Müfettiş, kontrolör, kontrol memuru, hesap uzmanı, bankalar yeminli murakıbbı, denetçi, yoklama memuru, v.b. Denetim deyiminin gereği gibi açıklanabilmesi için bu deyimler üzerinde de kısaca durmakta yarar görmekteyim.

Revizyon-revision- deyimi Fransızca kökenli olup, gözden geçirme, doğru olup olmadığını, iyi işleyip işlemediğini inceleme, kontrol etme anlamına gelmektedir.

Kontrol-controle-deyimi, Fransızca olup; İngilizce checking, supervision, inspection; Osmanlıca murakabe sözcüklerine karşı gelmekte, bir işin doğru ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığını inceleme ve araştırma, bir şeyin gerçeğe veya aslına uygunluğuna bakma, gözden geçirme, yoklama, araştırma anlamlarını taşımaktadır.

Murakabe sözcüğü Osmanlıca bir deyim olup kontrol etme, denetleme, bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamına gelmektedir. İngilizce karşılıkları, control, supervision, inspection; Fransızca karşılıkları ise surveillance, controle'dür. Deyim bugünkü dilimizdeki denetim sözcüğü ile eşanlamlı olarak kabul edilebilir.

Teftiş deyimi, Latince "Inspecere" sözcüğünden gelme, Fransızca ve İngilizce inspection sözcüğünün Osmanlıcası olup işlerin ilgililerce iyi ve doğru yürütülüp yürütülmediğini inceleme, araştırma ve değerlendirme anlamına gelmektedir. İşletmelerde mal tesellümünde yapılan kontroller de "inspection" deyimiyle ifade edilmektedir. Bugünkü dilimizde teftiş deyimi esas olarak resmi örgütlerin faaliyet ve hesapları üzerinde yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsayan denetim işlemleri hakkında kullanılmaktadır. Türk Hukuk Lügatında "teftiş ve murakabe, gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek hususi hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin amme menfaati noktasından kanun, nizamname ve statülerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesi" olarak tanımlanmıştır.

Tahkikat, tahkik deyiminin çoğuludur, tahkik sözcüğü bir ifade, olay veya kaydın doğru olup olmadığını araştırma ve meydana çıkarma anlamına gelmektedir. İngilizcede ascertaining, investigating, verifying; Fransızcada action d'enquete, de verifier, de rechercher la verité kelime ve deyimleriyle ifade edilmektedir. Teftiş işlemlerinde gerektiğinde tahkikat yoluna gidilir.

Gözetim-nezaret-, bir teşebbüs, işletme ve kuruluşun faaliyetini dış gözlemlerle, alınan sistematik ve sistematik olmayan rapor ve bilgilerle izleyerek gözetilen birimin çalışmalarının izlenmesi faaliyetidir. Deyimin İngilizce ve Fransızca karşılığı "surveillance"tır.

Yoklama deyimi de denetim deyiminin bir alt türü olup Vergi Usul Kanununun 127'nci maddesine dayanılarak şu şekilde tanımlanabilir: "yoklama, araştırma konusuyla ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmektir".

Vergi incelemesi de bir denetim türü olup Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve 137 nci maddelerine dayanılarak şu şekilde tanımlanabilir: "Vergi incelemesi, ödenmesi gereken

vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak amacıyla vergi kanunlarına göre defter ve hesap (muhasabe) tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde yapılan inceleme (denetim) lerdir"

Denetim deyimi ise, denetim konusu olan durum, olay, işlemleri doğruluk, geçerlilik ve uygunluk yönlerinden belirlenen kurallar ve yöntemler çerçevesinde inceleyip araştırarak gerçekleri yansıtıp yansıtmadıkları hakkında bir sonuca varmak olarak tanımlanabilir.

Bu açıklamalardan sonra muhasabe denetimi, muhasabeye dayanılarak düzenlenen mali rapor, tablo ve bilgilerin sağlıklı olup olmadıklarını belirlemek amacıyla bir teşebbüs, işletme veya birimin muhasabesinin yetkili elemanlarca dayanak belgeler, maddi vakıalar, muhasabe kayıtları, raporlar, gerektiğinde ilgililerden bilgi ve karşıt bilgi almak suretiyle denetim ve denetim raporlama yöntem, teknik ve standartları çerçevesinde incelenmesi, değerlendirilmesi ve denetleme sonuçları hakkında kanaat belirlenmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Burada belirtilmek istenen bir husus, muhasabe denetiminin yalnız teşebbüs ve işletmeler için değil, Devlet, yerel yönetimler, mesleki kamu kuruluşları, dernekler, vakıflar v.b. için de sözkonusu olduğudur; muhasabenin mevcut olduğu her yerde muhasabe denetiminin bulunması gerekir. Bu bakımdan Sayıştayın Devlet muhasabesi, kamu müfettişlerinin dernek, vakıf v.b. işletmelerin muhasabe hesap ve işlemleri üzerinde yaptıkları inceleme ve değerlendirmeler muhasabe denetimi kavramına girer.

## 2. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi çeşitli yönlerden sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalardan bazıları aşağıda açıklanacaktır.

### a. İç Denetim - Dış Denetim Ayrımı

Muhasebe denetimi içinde iç denetim ve dış denetim ayrımı, konumuz bakımından büyük önem taşımaktadır. Çünkü bağımsız muhasabe denetimi bir dış denetimdir.

İç denetim, denetim konusu birimin elemanları tarafından yapılan denetimi, dış denetim ise denetim konusu olan birimin kendi elemanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesini ifade eder. Dış denetimde denetçi, denetlenen birimin elemanı olmayan bağımsız muhasabe denetçileri olabileceği gibi, bir üst kuruluşun müfettiş, murakıp veya uzmanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına KİT'i denetleyen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Uzmanı, bankaları denetleyen bankalar yeminli murakıbı, vergi incelemesi yapan maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelir kontrolörü, kontrol memuru v.b. olabilir.

Teşebbüslerde iç denetim, teşebbüs varlıklarının korunması, muhasabe verilerinin sağlıklılığının ve geçerliliğinin sağlanması, işlemlerde etkinliğin gerçekleştirilmesi ve

teşebbüsün belirlenen yönetim politikasına uyumunun gerçekleştirilmesi için meydana getirilen örgüt planı ve eşgüdüm yöntem ve önlemleri olarak tanımlanabilir.<sup>1</sup>

Teşebbüs yönetiminin üç ana işlevi politika oluşturma ve planlama, örgütlenme ve işlerin gerçekleştirilmesi ve kontroldür. Kontrol işlevi ise teşebbüsün hedef ve planlarının gerçekleştirilmesi amacıyla performansın değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi için alınması gereken önlemlerin belirlenmesidir<sup>2</sup>. Büyük teşebbüslerde teşebbüs içi kontrol görevini "mali yönetmen -controller-" yerine getirir. İç kontrol örgüt yapısı içinde oluşturulan karşılıklı kontrol mekanizmasıyla çeşitli birimlerin kontrol için ayrı bir örgüt oluşturmaksızın birbirini denetleyerek işlerin sağlıklı yürümesini gerçekleştiren bir mekanizmadır; buna, işletme yapısının otokontrol sağlar biçimde oluşturulmuş olması diyebiliriz. Bu iç kontrol ayrı bir örgüt tarafından yerine getirilen, iç denetimden farklıdır. İç denetim teşebbüslerde esas olarak, teşebbüsün en üst yöneticisine bağlı, ondan emir alıp ona rapor veren bir birim tarafından gerçekleştirilir.

#### b. Bağımlı Denetim-Bağımsız Denetim

Denetlenen birim ya da onun üzerinde yasal ve diğer nedenlerle denetleme yetkisine sahip kişi ya da kuruluşlar adına yapılan denetim bağımlı; yasa, alt mevzuat ve ülkede oluşmuş mesleki statüler içinde, muhasebe denetimi alanında faaliyet gösteren meslek mensupları tarafından, muhasebe ve muhasebe denetim esas, kural ve standartlarına göre yapılan denetime bağımsız denetim demek gerekir.

Tanımdan anlaşılacağı gibi, iç denetim mutlak olarak bağımlı bir denetimdir. Dış denetimlerden, bağlı buldukları makam veya organların direktifleri ile bunların koyduğu kurallar çerçevesinde yapılan teftiş ve kontroller bağımlı dış denetimlerdir. Vergi, sosyal güvenlik ve ekonomiyi düzenleme ve denetim altında bulundurma için inceleme, teftiş, murakabe, kontrol deyimleriyle yapılan denetlemeler bağımlı dış denetimlerdir.

Ülkemizde Sayıştay tarafından kamu kurumları üzerinde yasalar çerçevesinde yapılan denetimle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan dönemsel denetimler de kanıma göre bağımsız denetim niteliğindedir. Ancak bu kuruluşların belli makamların istemi üzerine yaptıkları denetimler bağımsız denetim değildir.

Bu nedenle, "bağımsız dış muhasebe denetimi" deyimini yerine, "bağımsız muhasebe denetimi" deyiminin kullanılması, kavramı daha iyi belirlemesi bakımından daha uygun görülmektedir. Çünkü, iç denetimin bağımsızlığından söz edilemez. Türk Ticaret Kanununa göre, anonim ortaklıkların hesaplarının ortaklık murakıpları tarafından denetlenmesi de bir iç denetimdir; fakat bağımsız bir denetim değildir, çünkü bu denetim ortaklık genel kurulu adına ve onun direktifleri çerçevesinde yapılır. Denetimde ortaklık ve ortakların menfaati gözönünde bulundurulur. Burada denetçi tarafsız değildir.

<sup>1</sup>N. Jenhart P.L. Deflise, Montgomery, Auditing, The Ronald Press Comp, New York, 1957, sf. 73.

<sup>2</sup>Y.B. Neckert, J.D. Willison, Controllershıp, ikinci Baskı, Ronald Press Comp. New York, 1963, s. 15.

### c. Salt Muhasebe Denetimi- İşlevsel (Operational) Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi başka bir yönden salt muhasebe denetimi ve işlevsel muhasebe denetimi olarak bir ayrıma tabi tutabilir. İkinci denetim türü için yönetsel denetim ve verimlilik denetimi deyimleri de kullanılmaktadır. Salt muhasebe denetimi, denetim konusu teşebbüsün muhasebesini sadece esas ve ilkelerini esas alarak inceleyerek, bunlara dayanarak düzenlenen mali tabloların değerlemesini yapar; mevcut olan hakkında kanaat bildirir; teşebbüsün idari, teknik ve mali yönetiminin değerlendirmesini yapmaz. İşlevsel muhasebe denetimi ise, teşebbüste mevcut kayıpları, etkinsizlikleri ve anormal gider durumlarını araştırır ve bunların ortadan kaldırılması için önerilerde bulunur. Bu yönden Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun denetimleriyle<sup>3</sup> . T.C. Merkez Bankasının, Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliği (Seri No : 1) nde öngörülen denetim işlevsel denetim niteliğindedir.

### d.İşlemler Sırasında Denetim- Sonradan Denetim

İşlemlerin yapıldıkları sırada denetlenmesi, daha çok iç denetim kapsamına girmekte olup, muhasebenin teşebbüsün faaliyetinin kontrolü anlamına gelir ki buna denetim demek esasında doğru değildir. Ancak, aylık ve yıllık hesaplar kapanmadan yapılarak, gerekli düzeltmelerin yapılmasına olanak veren denetlemeleri birinci kategoriye dahil etmek mümkündür. Devamlı dış denetim de bu amaca hizmet edebilir.

Sonradan denetim, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan, mali tabloların muhasebe teknik ve esaslarına göre yapılan denetimdir. Sonradan yapılan denetimlerde belirlenen noksanlıklar, ait olduğu dönemde genellikle düzeltilemez.

### e. Hiyerarşik Denetim - Vesayet Denetimi

Bu ayırım daha çok yönetim ve kurumları için sözkonusudur. Özel teşebbüslerde iç denetimde de hiyerarşik denetimden söz edilebilir. Bağımsız muhasebe denetiminde bu ayırım bahis konusu değildir. Çünkü bu denetimi yapacak kişi ve kuruluşlar herhangi bir kamu ve özel kesim tüzelkişisine tabi veya bağlı değildir. Rehberleri muhasebe ilke ve esasları ve mesleki kural ve esaslardır.

Denetimin fonksiyonel olarak örgüt içinde en üst amirden başlayarak aşağıya doğru yapılması hiyerarşik denetimdir. Devlet örgütünde denetim bu şekildedir. Kamu İktisadi teşebbüslerinde de iç denetim genellikle bu şekildedir. Mali yöneticinin teşebbüs veya idare içinde gerçekleştirdiği kontrole yatay denetim denilebilir.

Vesayet denetimi ise, ayrı muhasebesi bulunan teşebbüs ve kuruluşların onları kuran veya hakimiyeti altında bulunduran kişi ya da kişilerin yetkili kıldığı organ ya da kişiler tarafından denetlenmesidir. Bir resmi kuruluşun kendine bağlı kuruluşları, bir teşebbüsün yönetimine hakim olduğu teşebbüsleri denetletirmesi bir vesayet denetimidir. Holdinglerin hakim oldukları ortaklıkları, kurdukları denetim birimi elemanları vasıtasıyla denetlemeleri vesayet denetimidir.

<sup>3</sup>Howard F. Stetler, *Auditing Principles*, Dördüncü Baskı, 1977, Prentice-Hall. Inc., s. 87.

### f. Diğer Denetim Sınıflandırmaları

Denetim, olayların neden ve oluşlarına inerek gerçek durumun yeniden oluşturulmasını hedef alan maddi denetim ve sırf belge ve kayıtlara bağlı kalınarak yapılan denetimi ifade eden şekli denetim olarak bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

Denetimin diğer bir sınıflandırılması da belirli aralıklarla yapılan dönemsel normal denetim, belli aralıklarla olmayan, ya da özel amaçlarla yapılan arazi denetim şeklindeki ayırımdır. Yıllık dönemler itibarıyla yapılan bağımsız muhasebe denetimleri, Sayıştayın yıllık denetimleri, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun yıllık denetimleri dönemsel denetimlerdir. Vergi incelemeleri, resmi kuruluş teftişleri v.b. her dönem mutlaka yapılmazlar. Bunlar dönemsel olmayan denetimlerdir.

Diğer bir ayırım da, yasal ya da idari zorunluluklara dayanan zorunlu denetim, ilgili teşebbüs veya kurum yöneticilerinin karar verdikleri isteğe bağlı denetim ayırımdır. Vergi denetimleri, kamu kuruluşlarının denetimi, bankaların T.C. Merkez Bankası düzenlemelerine dayanan denetimleri, halka açık anonim ortaklıkların Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerine dayanarak denetlenmeleri zorunlu denetim, bir anonim ortaklığın yasal bir zorunluluk olmadan muhasebesini bir bağımsız muhasebe denetçisine denetletmesi isteğe bağlı denetimdir.

## B. Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi

### 1. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Tanımı

Bağımsız muhasebe denetimi, muhasebeye dayanarak düzenlenen mali rapor, tablo ve belgelerin sağlıklı olup olmadıklarını belirlemek amacıyla, bir teşebbüs, işletme veya birimin muhasebesinin tarafsız, bağımsız muhasebe denetçi ya da denetçileri tarafından dayanak belgeler, maddi vakıalar, muhasebe kayıtları, raporlar ve gerektiğinde ilgililerden karşı bilgi almak v.b. suretiyle genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine ve mevzuata uygunluk yönlerinden denetim ve denetim raporlama yöntem, teknik ve standartları çerçevesinde incelenmesi, değerlendirilmesi ve denetleme sonuçları hakkında kanaat bildirilmesi- rapora bağlama- süreci olarak tanımlanabilir.

Bu tanımda, muhasebe denetiminin ana unsurları şunlardır :

a. Denetim, teşebbüs, işletme veya diğer bir gerçek ya da tüzelkişinin muhasebesi üzerinde yapılacaktır. Muhasebeleri denetime tabi tutulacak kişiler özel hukuk kişileri ve kamu hukuku tüzelkişisi olabilirler. Bağımsız denetimin ticari muhasebe üzerinde olması şart değildir. Kamu kuruluşlarının muhasebeleri de bağımsız denetime tabi tutulabilir. Denetim bir teşebbüs veya birimin bir hesap dönemine ait genel mali rapor ve tabloları için olabildiği gibi, hesap döneminin bir kısmına veya faaliyetin bölümlerine ve belli olaylara da ait olabilir.

Bir ülkede bağımsız dış denetim sistemine dahil edilen kişiler ülkenin tarihi gelişimine, gelişmişlik düzeyine, kamu ve özel kesimin örgütlenme biçimine v.b. bağlıdır. Sistemi kurma aşamasında bulunan ülkemizde sistem oluşturulurken bağımsız denetime tabi tutulacak kuruluş ve işlemler belirlenirken rasyonellik ve etkinlik esas alınmalıdır. Örneğin bugün için Sayıştay denetimi yerine bağımsız muhasebe denetimi

düşünülemez kanısındaım. Ancak, örneğin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetimi yerine, özelleştirme de gözönünde bulundurularak, bağımsız muhasebe denetiminin konulması düşünülebilir. Kamu görevlileri tarafından yapılan vergi denetimleri yanında bağımsız denetçilere de görev verilmesi bu alanda atılmış bir adımdır.

b. Bağımsız denetim, bağımsız muhasebe denetçileri tarafından yapılacaktır. Bağımsız muhasebe denetçisi en az muhasebe ve muhasebe denetimi alanlarında uzman, işletme, hukuk, maliye v.b. konularında genel bilgi sahibi olmak durumundadır. Görevinin gerektirdiği tarafsızlığı koruyacak ahlâki niteliklere sahip olması gerekir. Denetçilerin bu nitelikleri, düzenleyici, mensuplarının mesleğin gerektirdiği niteliklerde olmasını sağlayacak, mesleğin kurallarını belirleyip işleyişini izleyecek bir örgüt içinde yer almalarıyla sağlanabilir. Bunun için muhasebe denetçilerinin sağlam yasal dayanağa sahip, kamu hizmeti gören bir mesleki kurula mensup olmaları gerekir.

c. Muhasebe denetimi denetlenen birimin muhasebesi üzerinde bu muhasebeye dayanan rapor, tablo ve belgeler üzerinde, genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine ve yasalara uygunluk yönünden, denetim standart ve tekniklerine göre yapılacak ve sonuçta raporlama standartlarına göre rapora bağlanacaktır. Denetçi raporu objektif olacak, kanaat açık olarak ortaya konulacaktır.

d. Bağımsız denetçi, denetimi denetim tekniğinin normal gereklerine göre yapmak zorundadır. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesinden hukuken sorumlu olmak durumundadır.

e. Açık olmakla birlikte, belirtilmesi gereken bir husus da, muhasebenin oluşturulması ve tutulmasıyla muhasebe denetiminin ayrı konular olduğudur. Muhasebeci muhasebe biliminin esas ve tekniklerine göre muhasebeyi oluşturmakta; muhasebe denetçisi ise oluşturulmuş muhasebe üzerinde denetim esas ve standartlarına göre inceleme yapmak ve değerlendirmekle görevlidir. Her iki disiplinin elemanlarının da muhasebe kural ve teknikleri hakkında bilgilere sahip olmaları gerekir. Bu husus meslek kuruluşları statülerinin belirlenmesinde önem taşır. İki kategori meslek mensuplarını aynı yapı içinde toplamak, her iki mesleğin de gereklerine uygun olmayabilir. Ülkemizde 3568 Numaralı Kanunla oluşturulan sistem tartışılırken bu husus üzerinde durulacaktır.

## 2. Bağımsız Muhasebe Denetiminin Kapsamı

### a. Esas Faaliyet

Bağımsız muhasebe denetçisinin esas faaliyet konusu muhasebe denetimidir. Yasal zorunluluklara göre bağımsız muhasebe denetimi yaptırmak zorunda olan teşebbüs, işletme ve birimlerle, yatırım yapabilmek, kredi alabilmek v.b. amaçlarla muhasebelerini bağımsız denetçilere denettirmek durumunda bulunan kişiler, bu denetim işlemlerini denettirip denetleme sonuçlarını gösteren raporları almak zorundadırlar. Teşebbüsler, yasal zorunluluk ve yukarıda açıklanan diğer gerekler olmaksızın da muhasebelerini bağımsız muhasebe denetçilerine denettirebilirler. Ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri, büyük teşebbüslerin ekonomiye hakim duruma gelmeleri, teşebbüs sahipliğiyle teşebbüs yöneticiliğinin ayrı ellerde toplanması durumunun yaygınlaşması, sermaye piyasasının gelişmesi, bağımsız muhasebe denetimi çalışma alanının genişlemesinde etkili olan olaylardır. Dünyada ekonomik ilişkilerin artması ve iletişimdeki gelişmeler de bağımsız muhasebe denetimine olan gereksinmeyi artırmıştır.

Bağımsız muhasebe denetimine olan gereksinmeye yukarıda açıklanan gelişmelerin etkileri, ülkemizde son yıllarda bu alandaki gelişmelerde açıkça görülebilir.

Bağımsız muhasebe denetçisi, denetlediği birimin muhasebesini iç denetimin durumu üzerinde yapacağı değerlendirmeyi de gözönünde bulundurarak hazırlayacağı bir programa göre yapacaktır. Denetimde faaliyet dönemi sonunda hazırlanan mali rapor ve tablolara yansıyan muhasebenin kayıt ve işlemleri, istatistik örnekleme yöntemlerinden de yararlanılarak denetim teknik ve standartlarına uygun olarak kayıtlar, dayanak belgeler, karşıt inceleme, ölçüm-sayım v. b. teknikler kullanılarak incelenip değerlendirilecektir. Sırf mali tablolar üzerinde yapılan bir inceleme, muhasebe denetimi olarak kabul edilemez. Yukarıda açıklanan kapsamda bir denetim, denetlenen birimin büyüklüğüne, iş hacmine, işlemlerin çeşitliliğine, işlemlerin karmaşıklık durumuna göre değişen bir zaman harcanmasını gerektirir. Bu bakımdan bir denetçinin denetleyebileceği birim sayısının çok olmayan bir limiti vardır.

Bir de, bir teşebbüs işlemlerinin denetiminin bütün aşamaları aynı bilgi ve deneyim düzeyinde eleman tarafından yapılmasını gerektirmez. Denetimin planlanması, denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve rapora bağlanması üst düzeyde bilgi ve deneyimi gerektirmez. Bu nedenle denetim çalışmalarının farklı bilgi ve deneyim düzeylerinde elemanlardan oluşan ekiplerce yürütülmesi için gereğidir. Bu nedenle, mesleği düzenleyen kuruluş statülerinin bu gerek gözönünde bulundurulması gerekir.

#### **b. Esas Faaliyetin Denetimi Kapsamına Vergilerin Denetimi de Girer mi?**

Günümüzde vergiler, teşebbüslerin işlemleri arasında büyük bir yer işgal eder. Teşebbüslerin arazi ve binaları, sahip oldukları makina ve araçlar, alım ve satımları, yatırımları, kârları, kâr dağıtımları v. b. vergi ile ilgili bulunmaktadır. Bir teşebbüsün denetiminde, yatırımların, diğer sabit kıymetlerin edinilmesi sırasında ödenen ve bunların maliyetlerine giren vergiler, yıllık giderler arasında yer alan bina, arazi, taşıt aracı vergileri, alınan ve satılan mallara ilişkin katma değer vergisi v. b. nin dönemsel normal muhasebe denetimi kapsamına girdiğinde durak sarmaya gerek bulunmadığı kanısındayım. Bunlar, muhasebe denetiminde denetlenecek ve doğru olarak zamanında ödenip ödenmedikleri denetçi tarafından araştırılacak, noksanlar denetim raporlarına yansıtılacaktır.

Yıllık kazançlar üzerinden ödenen vergilerin doğruluğunun saptanması işinin teşebbüsün dönemsel mali tablolarını denetleyen bağımsız muhasebe denetçisinin görevi olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Almanya, Fransa, Japonya ve diğer bazı ülkelerde vergi denetimi için, Devletin vergi denetim örgütleri dışında vergi denetimi yapan ayrı bağımsız örgütlerin bulunması bu tartışmayı daha da arttırmaktadır.

Fatih Dural<sup>4</sup>, "yukarıdaki açıklamalarımızda görüldüğü üzere, Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik dediğimiz Vergi Denetimi birbirleriyle son derece

<sup>4</sup>Fatih Dural, "Bağımsız Denetim (Auditing) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye'deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi," Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara, 1990, sf. 335.



ilgili, ancak birbirlerinden farklı iki denetim biçimidir. Firmada öncelikle Bağımsız Dış Denetim çalışması yapıp, mali tabloların güvenilir, doğru ve açık olduğu saptandıktan sonra Vergi Denetimi devreye girmekte ve vergi yasalarının kurallarına uygun olarak mali tablolar denetlenmekte ve işletmenin mali tablolarının ve beyannamelerinin, mevzuat hükümlerine ve denetim standartlarına uygun olduğu tasdik edilmektedir" demektedir.

Jasmin P. Brooks<sup>5</sup> ise, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenen bir sempozyumda, tebliğinin "Tek bir muhasebe mesleği kurunuz" başlıklı bölümünde şöyle demektedir. "Bazı ülkeler muhasebecilerin rakibi olan enstitülerin gelişmesine izin vererek (örneğin Japonya) veya mesleğin bir yandan yasal denetçiler ve diğer yandan diğer muhasebe hizmetlerini sağlayanlar şeklinde (örneğin Fransa) ikiye ayrılmasına izin vererek önemli sorunlarla karşılaşmışlardır. yasal denetimi yalnız bu hizmeti sağlayan muhasebecilerle sınırlayan ülkeler genel olarak yüksek uluslararası standartlara erişememişler ve "tek meslek-one profession" kavramına doğru geriye dönüş eğilimleri göstermişlerdir. Fransa'daki "Commissaires aux Comptes ile Experts Comptables" arasındaki uyumsuz ilişkiler, Almanya'daki Steuerberater ile Wirtschaftsrüfer arasındaki mücadeleler İspanya'daki Sensores Jurades des Cuentas ile yeni bağımsız muhasebeciler arasındaki kıskançlıklar pek iyi olmayan örneklerdir. Muhasebe mesleğinin uluslararası kabulü ve ulusal prestiji yalnız çeşitli alanlarda hizmet sunmaya muktedir tek bir muhasebe uzmanları grubuna sahip olmakla sağlanabilir."

Yukarıdaki görüşlerden ikincisine katılmaktayım. Bugün vergi denetiminin bir uzmanlık işi olduğu yadsınmaz. Ancak bir bağımsız muhasebe denetçisinin bu alanda da denetim yapacak şekilde yetişmesi imkansız hatta zor değildir. Ayrıca, meslek mensuplarından bir kısmının vergi alanında uzmanlaşması yoluyla genel muhasebe denetimi yanında vergi denetiminin de yapılması sağlanabilir. Nasıl avukatların yasal mesleki teşekkülü olan barolarda ceza hukuku, ticaret hukuku, iş hukuku, icra- iflas hukuku v. b. alanlarında uzmanlaşmış avukatlar varsa, bağımsız muhasebe denetimi meslek örgütü içinde de iş kolları ve denetim konularına göre uzmanlaşmaya gidilebilir. Denetim ekibinde vergi uzmanı denetçiye de yer verilerek, teşebbüs işlemlerinin bu yönden de denetlenmesi sağlanabilir. Her bağımsız denetimin denetlenen kuruluşa bir maliyeti ve diğer külfetlerinin bulunduğu gözden uzak tutulmamalıdır.

Arthur Holmes-Wayne S. Overmyer'in Muhasebe Denetimi<sup>6</sup> adlı kitaplarında, ABD'de muhasebe denetçilerinin müşterilerinin vergi beyannamelerini düzenleyebileceklerinin, "vergi işi yardım ve öğüt verme sınırını aşmıyor ve karar verme aşamasına varmıyorsa" bağımsızlığın zedelenmediğinin kabul edildiğini belirtmektedir. Aynı kitabın 114'üncü sayfasında "yeminli serbest muhasebilerin vergi yönünden görevi yalnızca vergi beyannamesi doldurmak olmayıp, aynı zamanda vergi danışmanlığı, vergi planlaması ve vergi daireleri ve mahkemelerde temsilcilik de yapmaktır" denilmektedir.

<sup>5</sup>J.P. Brooks, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu, 1985, Ankara, sf. 61.

<sup>6</sup>A.W. Holmes W.S. Overmyer, Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri, Çeviri, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, Ankara

### c. Bağımsız Denetçinin Muhasebe Denetimi Dışında Yapabileceği İşler

Bağımsız muhasebe denetçileri Amerika Birleşik Devletlerinde, muhasebe denetimi dışında şu hizmetleri de yapabilmektedirler<sup>7</sup> :

1. Yönetim danışmanlık hizmetleri; muhasebe, mali planlama ve denetim sistemleri ve işletme yönetimiyle ilgili diğer iş ve hizmetler.
2. Araştırma hizmeti; alım ve satımlar, satış analizleri, bütçe hazırlanması, iç kontrol hizmetlerinin denetimi, v. b.
3. Temsil hizmetleri; vergi konularında, sigorta kayıtlarında, sendika müzakerelerinde, sözleşme yapımında müşterilerin istemi üzerine verilen hizmetler.
4. Yardım; muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağıının gösterilmesi, muhasebe sisteminin kurulması, muhasebe yöntemlerinin değiştirilmesi, vergi beyannamelerinin doldurulması, iç kontrole yardımcı olunması v. b.

Bu bakımdan, 3568 Sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile belirlenen mali müşavirlik mesleğinin konusu işin gereğine uygun bulunmaktadır.

### d. Bağımsız Muhasebe Denetimi Bakımından Vergi Yönünden Kanunen Kabul Edilen ve Edilmeyen Giderler ve Farklı Değerleme Yöntemleri

Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilere ait yasalar, vergi matrahının belirlenmesinde bazı giderlerin hasıllattan indirilmesini kabul etmemektedirler. Bu giderlerin doğrudan doğruya ya da maliyetlere dahil edilerek dolaylı olarak hasıllattan indirilmesi kabul edilmez. Vergi sistemimizde Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi kanunen kabul edilmeyen giderleri belirlemiştir. Ayrıca, hizmetlilerin işten ayrılmaları halinde kendilerine ödenen kıdem tazminatları gider kabul edilmekte, fakat çalışmakta olan personele ait potansiyel bir borç niteliğindeki kıdem tazminatı karşılıkları gider kabul edilmemektedir.

Vergi yasalarının yarattığı bu durum, teşebbüsün vergi matrahı ile gerçek kazancı arasında farklılık meydana gelmesine neden olmaktadır.

Bağımsız muhasebe denetçisi, denetlediği mali tablo ve raporlarda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderleri nazara almak, teşebbüsün gerçek kârının ne olduğunu ve ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını incelemek zorundadır.

Teşebbüslerin mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını etkileyen diğer bir unsur da varlıkları ve kaynakları değerlendirme yöntemleridir. Farklı değerlendirme yöntemi kullanılarak bir teşebbüsün mali durumu ve faaliyet sonuçları farklı şekillerde gösterilebilir. Bu nedenle, sağlıklı bir muhasebe sistemi oluşturabilmek için dönemden döneme değişmeyen, ekonomik ve işletmecilik gereklerine uygun değerlendirme

<sup>7</sup>Holmes ve Overmyer, a.g.e., sf. 5.

sistemlerinin uygulanması gerekir. İyi bir değerlendirme sistemi, teşebbüsün ekonomik gelişmelere kolayca uyumuna olanak vermeli ve onun bütün olanak ve yükümlülüklerini tam olarak yansıtmalıdır.

Ülkemizde halen değerlendirme konusunda farklı esaslar içeren üç yasal düzenleme vardır:

1. Türk Ticaret Kanunu
2. Vergi Usul Kanunu
3. Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Seri XI, No:1 Tebliği.

Dönemsel mali tablolarını düzenlerken, Türk Ticaret Kanununa tabi kuruluşlar bu kanunun hükümlerine, vergi mükellefleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklar ise adı geçen Kurulun tebliğine uymak zorundadırlar. Yasal yorum esasları gözönünde bulundurulduğunda, son grupta yer alan kuruluşlar her üç düzenlemeyi de, ikinci grupta yer alan kuruluşlar Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uymak zorundadırlar.

Yukarıda anılan düzenlemelerde birbirinden farklı değerlendirme yöntemleri yer almaktadır. Teşebbüsler bunlardan hangisini esas alacaklardır? Ticari mali tabloları mı, vergi mevzuatına göre düzenlenmiş mali tabloları mı, yoksa Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen mali tablolarını mı? Yoksa en özel yasadın başlayarak genele doğru giden bir sıralamaya gitmeleri mi gerekecektir? Yoksa üçüncü kategori kuruluşların üç, ikinci gruptakilerin iki ayrı mali tablo mu düzenlemeleri, yoksa yasal düzenlemelerden birine göre düzenlenen mali tablolara dip notlar konularak mı yasal zorunlulukların yerine getirileceği hususu tartışılabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun anılan tebliğinin 18 inci maddesinin 2 ve 3 üncü fıkralarında bu sorulara yanıt getirilmektedir. İkinci fıkraya göre....."Kurulca yayımlanan standartlar ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümleri tutarlı ve birbirini tamamlayıcı olarak esas alınır". Ancak, bu hüküm iki düzenleme arasında farklılıklar bulunması durumunda soruna çözüm getirmekten uzaktır.

Maddenin 3 üncü fıkrası ise şöyledir : "Bu bölümdeki hükümler, vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla ilgili bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorundadırlar. Vergi mevzuatının, Kurulca belirlenen standartlar ile Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işletmelerin, sözkonusu mevzuat çerçevesinde, gerekli düzeltmeleri yapmaları kendi sorumlulukları içerisinde".

Görüldüğü gibi Sermaye Piyasası Kurulu, vergi yasalarında belirlenen defterlerin tutulması, yıllık mali tabloların bunlardan çıkarılması esasını benimsemiştir. Ancak Kurul, düzenlemelerine uygun düzeltmeleri yapma yükümlülüğünü ilgili kuruluşlara yüklemiştir. Kanıma göre bu çözüm için gereğine uygundur. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen kıdem tazminatı tahakkuklarının bilançolara ve gelir tablolarına yansıtılmasına olanak da vermektedir.

Yıllardır süren uygulamada, değerlendirme yönünden Türk Ticaret Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri tamamen gözardı edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri yeni bir durum yaratmıştır ve bu durum yükümlüler yönünden güçlükler ve belirsizlikler yaratmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında değerlendirme konusundaki farklılıklar ve bunların giderilmesi için yerine getirilmesi gerektiği görüşünde bulunduğum hususlar 1988 yılında yazdığım Türk Ticaret Kanununun Değerlemeye İlişkin Hükümleri Hakkında Bazı Görüşler<sup>8</sup> başlıklı yazımda açıklanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu tebliğinden sonra daha da karmaşık hal alan durumu işin gereğine uygun bir çözüme bağlamak için üç alanda uygulanan değerlendirme yöntemleri arasındaki farklılıkların, günün koşulları gözönünde bulundurularak, enaza indirilmesi, hem muhasebe, hem de muhasebe denetimi uygulamaları bakımından büyük yararlar sağlayacaktır.

#### **C. Sağlıklı Bir Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Gerekleri**

Sağlıklı bir bağımsız muhasebe sisteminin başlıca gerekleri aşağıda açıklanmıştır :

1. Sağlıklı bir muhasebe denetim sisteminin temel gereği, sağlam bir muhasebe sisteminin mevcut olmasıdır. Sağlam bir muhasebe sisteminin temel koşulları ise, ülke düzeyinde uygulanan muhasebe biliminin esas ve kurallarının uygulanmasına olanak veren, anlaşılıp uygulanması güç olmayan bir genel hesap planının ve sağlıklı bir belge sisteminin mevcut olmasıdır. Bir teşebbüsün bütün işlemleri sağlıklı belgelere dayanılarak sistemli bir hesap planına göre muhasebeleştirildiği, varlıklar ve kaynaklar belli kurallara göre değerlendirildiği takdirde, bunlara dayanılarak hazırlanan mali tablolar da sistemli ve sağlıklı olur. Bu niteliklerdeki muhasebe ve mali tabloların, muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadıkları hakkında kanaat edinmek fazla güçlük arz etmez.

2. Bağımsız muhasebe denetim örgütünün rasyonel esaslara göre kurulup işlemesi de sağlıklı bir muhasebe sisteminin en önemli öğelerinden başta gelenlerinden biridir. Sağlıklı bir muhasebe denetim sistemi aşağıda açıklanan esaslara göre oluşturulup işletilmelidir.

a. Sistem temel yasal dayanaklara oturtulmalıdır. Çeşitli ülkelerde tarihi gelişim çeşitli kuruluşlu sistemleri ortaya çıkarmıştır. Ancak, genellikle, müessese yasal hükümlere dayandırılmıştır. Bağımsız muhasebe denetimi işinin bir kamu hizmeti olduğunda tereddüt yoktur. Bu niteliği nedeniyle mesleğin yasaya dayandırılması gerekir.

b. Bağımsız muhasebe örgütü sırf bağımsız muhasebe denetimi işini yapan uzman kişilerin mesleki kuruluşu olmalıdır; muhasebe denetiminden ayrı bir meslek olan serbest muhاسبilerle muhasebe denetçileri aynı örgüt içinde birleştirilmemelidir. Birleştirme, farklı görev yapan, farklı niteliklerdeki elemanların farklı olan hizmet ve sorunlarına sağlıklı bir çözüm getirilmesine engel olma yanında, meslekler arası rekabet nedeniyle

<sup>8</sup>Prof. Dr. Yaşar Karayağın'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, 1988, sf. 47-67.

yönetimde görüş ayrılıkları ve zümre menfaatleri arasında çatışmalara yol açarak örgütün hizmeti görmesini aksatabilir.

c. Bağımsız muhasebe denetçileri arasında, yeminli-yeminsiz v.b. gibi bir ayrıma gidilmemelidir. Muhasebe denetçisi muhasebe denetçisidir; bunlar arasında kıdem ve yeteneğe göre belirlenen yetki ve sorumluluk deneyelemesine elbette gerek vardır; ancak ayırım meslek içinde kompartmanlar yaratmamalıdır.

Mesleğe yeni girecekler için bir namzetlik-tecrübe- dönemi ve yetişme dönemi zorunludur. Bu tür elemanlar henüz mesleğin tam anlamıyla elemanı olmadıklarından, kendileri meslek mensubu olmaya aday görevliler olarak kabul edilmelidir.

d. Bağımsız muhasebe denetçiliği belli tahsil, sınav, staj ve teorik ve pratik yardımcılık koşullarına bağlanmalı, mesleğe tam giriş belli bir beceri ve ahlaki durum deneyinden sonra tanınmalıdır.

e. Görev alanları, yetki ve sorumlulukları kuruluş statülerinde belirtmeli, genel düzenlemeler dışında, resmi makamlardan emir ya da direktif almamalı, mesleki dürüstlük meslek kuruluşlarınca ve ayrıca da genel hükümlere göre yargı organlarınca denetlenmelidir.

f. Bağımsız muhasebe denetçisi, hile ve ihmalinden ve mesleğin gereklerini yerine getirmemekten hukuki ve cezai sorumluluğa tabi bulunmalıdır.

## II. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Sistemi

### A. Bağımsız Denetimin Gelişmesi

#### 1. Sayıştay

Ülkemizde muhasebe denetiminin kamu idare ve müesseselerinde başladığı söylenebilir. Devlet hesaplarını denetlemek üzere 1862 yılında Divanı Muhasebat<sup>9</sup>, Devlet örgütünün denetlenmesi için 1879 yılında Heyet-i Teftişiye-i Maliye<sup>10</sup> kurulmuştur.

Cumhuriyet kurulduktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisinin Devlet gelir ve giderlerinin denetimi esasları anayasalarla düzenlenmiş, bu denetime esas olacak çalışmaları yapmak üzere kurulan Divanı Muhasebat sonradan Sayıştay adıyla anılmıştır. Kuruluşun yapısı ve çalışma esasları halen 832 sayılı Kanun ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yukarıda Sayıştay'ın kamu hesapları üzerinde yaptığı denetimin bir bağımsız muhasebe denetimi sayılabileceği belirtilmişti. Bu husus tartışılabilir; ancak Sayıştay'ın kesin hesap raporunun bir muhasebe denetim raporu olduğu kanısında bulunduğumu

<sup>9</sup>Hasan Baş, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", Maliye ve Gümrük Bakanlığı, a.g.e. sf.113.

<sup>10</sup>Cihat Çetinkaya, "Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı" Maliye ve Gümrük Bakanlığı, a.g.e., sf. 21

belirtmek isterim. Sayıştay denetimiyle kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi için Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna yapılan denetim arasında, denetime tabi kuruluşların statü farklılıkları gözönünde bulundurulmak koşuluyla, paralellik bulunduğu açıktır. Hatta bazı ülkelerde -örneğin Fransa'da- kamu iktisadi teşebbüsleri de sayıştayın görevini yapan organ tarafından denetlenmektedir.

## 2. Bakanlıklar Teftiş Kurulları

Ülkemizde kamu idare ve müesseselerinin denetiminde Başbakanlıkta ve bakanlıklarda kurulan teftiş kurulları esas denetim organını oluşturmuşlardır. Teftiş kurulları bakanlıkların merkez ve taşra örgütlerini her yönden denetime tabi tutmakta, denetimleri arasında denetime tabi kuruluşların muhasebe işlemleri önemli bir yer tutmaktadır. Bunun yanında bakanlıklar müfettişleri, bakanlıklarına bağlı ya da ilgili teşebbüs ve işletmelerin diğer işlemleri yanında muhasebelerini de denetleme yetkisine sahip bulunmaktadırlar.

Teftiş kurulları arasında, Başbakanlık Teftiş Kuruluyula, Maliye Teftiş Kurulunun görev alanları daha geniştir. Başbakanlık Teftiş Kurulu, 3036 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre, bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde, vakıf, dernek ve kooperatiflerde, gerektiğinde imtiyazlı şirketlerde ve özel kuruluşlarda teftiş ve denetim yapmak yetkisine sahiptir.

Maliye müfettişleri de, Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 No: lu Kanun Hükmünde Kararnamenin 20'inci maddesine göre, genel, katma ve özel bütçeli dairelerle döner sermayeli kuruluşları, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait kuruluşları ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları, imtiyazlı şirketleri ve yukarıda sayılan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları ve demekleri teftiş etmek yetkisine sahiptirler.

Bakanlıkların teftiş kurulları bir yandan geliştirip uyguladıkları denetim teknikleriyle, öte yandan özel kesim teşebbüslerine ve serbest denetçiler meslek grubuna eleman sağlamak suretiyle ülkemizde muhasebe denetiminin gelişmesine katkıda bulunmuşlardır.

## 3. Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Denetim

Ülkemizde, muhasebe denetiminin gelişmesinde vergi yasalarının büyük etkisi olmuştur. Vergi sisteminin gelişiminin ekonomik gelişime paralel olduğu söylenebilir. Gelirin vergilendirilmesinde ilkel bir sistem olan temettü vergisinin yerini 14.3.1926 gün ve 755 Sayılı Kanunla getirilen kazanç vergisi almıştır. Gerçek ve tüzel kişilerin kazançlarını aynı sistem içinde vergilendiren yasa, belli mükellefler için beyan esasını ve muhasebe tutma zorunluluğunu getirmiştir. 755 sayılı Kanun 22.3.1934 gün 2395 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış, yerini aynı isimdeki yeni Kazanç Vergisine bırakmıştır. Yeni Kanunda da gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi tek bir kanunla düzenlenmiş, beyan esasını daha sistemli bir hale getirilmiştir. Vergi denetimi yönünden ilk Kanun, maliye tahakkuk memurlarının denetimini öngörürken, ikinci kanun, 40 ıncı maddesiyle vergi denetiminde, hesap müchassıslarına görev verilmesini öngörmüştür.

1949 yılında Türkiye'nin en büyük vergi reformu yapılmıştır. Kazanç Vergisi yerine, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi olmak üzere üç ayrı vergi getirilmiş ve gümrükte alınan vergiler dışında Devletçe ve yerel yönetimlerce alınan bütün vergi, resim ve harçlara ait usul hükümlerini içeren Vergi Usul Kanunu çıkarılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun çıkarılması Türk Vergi Sistemi yönünden ileri bir adımdır. 1949 yılında yürürlüğe giren dört yasadaki Esnaf Vergisi Kanunu 1955 yılında kaldırılmış, Kanunun kapsamına giren mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu 31.12.1960 gün ve 193 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu ise 4.1.1961 gün ve 213 sayılı Kanunla esas yapıları muhafaza edilmek suretiyle yeni baştan düzenlenmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu eski numarasını korumuştur. 1960 sonrası düzenlemelerde Verginin ekonomik yönüne ağırlık verilmiş, vergi, iktisadi faaliyetin geliştirilmesini teşvik için bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1960'dan sonra, özellikle 1983'ten sonra yapılan değişikliklerle gelir vergisinin üniter olma niteliği zayıflamış, Kurumlar Vergisi Kanunu, geniş muaflik ve istisnalarla ayrıcalıklar içeren bir vergi yasası olmuştur.

Vergi Usul Kanununun vergi inceleme yetkisine sahip olanlara ilişkin 135 nci maddesi, ülkemizde özellikle 3568 sayılı Yasayla oluşturulan sistemde yer alan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler için öngörülen uzmanlara ana kaynak oluşturan elemanları belirlemiştir. Anılan maddeye göre, hesap uzman ve muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri ve maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Muhasebeye dayalı beyanname verilmesini öngören ikinci vergi grubu gider vergileridir. Ülkemizde 22.2.1926 gün ve 735 sayılı Kanunla umumi istihlak vergisi, 24.2.1926 gün ve 737 sayılı Kanunla eğlence ve hususi istihlak vergisi uygulamasına başlanmıştır. Bu vergiler çeşitli değişikliklere uğrayarak uygulanmışlardır. 1940 yılında gider vergiciliği alanında önemli bir sistem değişikliği yapılmış, 28.5.1940 gün ve 3843 sayılı Kanunla her türlü imalatı kapsamına alan ve banka, banker ve sigorta şirketlerinin işlemlerini vergilendiren muamele vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanun özel kayıtların tutulmasını ve dönemsel beyanname verilmesini öngörmekteydi. Ayrıca, Kanunun 85'inci maddesiyle, Maliye Vekaletinin tensip edeceği şehirlerde muamele vergisi beyannamelerinin tetkikiyle iştilal etmek üzere hesap mütehasısları ve muavinlerinin kullanılması hükme bağlanmıştır. Bu suretle kazanç vergisi hesap mütehasısları yanında bir de muamele vergisi hesap mütehasısları vergi denetim sistemine dahil edilmiştir.

Muamele vergisinin sanayii engellediği ve parçaladığı ve uygulama güçlükleri bulunduğu hakkında şikayetlerin yaygınlaşması üzerine 13.7.1956 gün ve 6802 sayılı Kanunla Muamele Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine istihsal vergisi konulmuştur. İstihsal vergisi esas olarak ilk istihsal aşamasını kapsamına alan, ondan sonraki aşamaları vergi dışı bırakan bir sistemdi. Gider Vergileri Kanunu banka ve sigorta muameleleri vergisini muhafaza etmiştir. 6802 sayılı Kanunun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri halen yürürlüktedir.

Gider vergileri alanındaki gelişmelerden biri de 29.7.1970 gün ve 1318 Sayılı Kanunla sistemimize giren Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1.1.1985 tarihinde ortadan kalkan işletme vergisidir. Bu vergi bir kısım hizmet işletmeleriyle bazı malların perakende satışını kapsamına almaktaydı.

Gider vergileri alanında en son gelişme 25.10. 1984 gün ve 3065 sayılı Kanunla katma değer vergisinin sisteme girmesi olmuştur. Bu vergi, ticari, sınai ve zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri, her türlü mal ve hizmet ithalini ve ticari nitelikteki diğer işlemleri kapsamına alan ve öngörülen indirim mekanizmasıyla her aşamada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi hedefleyen Dünyada günden güne yaygınlaşan bir gider vergisi türüdür. Vergi beyana dayanmakta, belli bir kayıt sistemini öngörmektedir.

Burada muhasebeye dayalı beyan esasını öngören vergilerin gelişimi üzerinde biraz ayrıntılı olarak durmamızın nedeni, bu vergilerin ülkemizde muhasebenin gelişmesinde ana etken olmalarıdır. Ülkemizde muhasebe sistemindeki gelişmenin- kamu kesimi hariç- vergi yasalarının eseri olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Ayrıca vergi yasaları, ülkemizde muhasebecilik ve bağımsız muhasebe denetçiliği mesleklerinin doğup gelişmesinde ana etken olmuşlardır. Yasaların tutulmasını zorunlu kıldığı muhasebeyi tutmak ve beyannameleri düzenlemek için, iş hacimleri kaldıran mükellefler muhasebe örgütü kurmuş, iş hacimleri kaldırmayan mükellefler muhasebe işlerini dışarıdan muhasebecilere yaptırmak yolunu tutmuşlardır. Bu zorunluluk, çok sayıda gerçek ya da tüzel kişinin muhasebelerini tutan muhasebecilerin ortaya çıkmasına yol açmış, bu muhasebecilerin bir kısmı kendilerini muhasebelerini tuttıkları kuruluşların hizmet erbabı olarak göstermiş, büyük bir kısmı ise işlerini serbest meslek erbabı olarak yürütmüşlerdir. Bu mesleki faaliyet halen de devam etmektedir.

Vergi zorunlulukları serbest muhasebecilik mesleği yanında bağımsız muhasebe denetçiliği mesleğini de geliştirmiştir. Vergi incelemelerinde muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkması, mükellefleri, muhasebelerini ve dolayısıyla vergi beyanlarını vergi yasalarına uygun hale getirmek için, muhasebelerini, muhasebe ve vergicilik alanında yetişmiş elemanlara denetletirmek yoluna gitmeye zorlamıştır. Bu gereksinme doğunca, iş hacmi geniş olan ve muhasebe denetiminin gereğini anlayan mükellefler ayrı bir denetim örgütü kurmuş, iş hacmi ayrı bir örgütlenmeyi gerektirmeyen mükelleflerle, bünyede örgütlenmeyi külfetli bulan mükellefler, muhasebe denetimi hizmetlerini "mali müşavir", "vergi müşaviri", "vergi uzmanı", "serbest mali müşavir" v.b. unvanlarıyla faaliyet gösteren elemanlara gördürme yolunu tutmuşlardır. Bu uzmanlar da, ya serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermiş, ya da iş yaptıkları kuruluşların hizmetlisi olarak görünmüşlerdir.

Bir de "avukat mali müşavirler" ortaya çıkmıştır. Bunlar devlet kadrolarında uzman veya müfettiş olarak çalıştıktan sonra, bu görevlerinden ayrılıp avukatlık unvanını kazandıktan sonra, muhasebe denetimi işini yapmaktadırlar. Bu gruba girenler, daha çok yargıya intikal etmiş vergi uyuşmazlıklarını takip etmektedirler.

#### 4. Hesap Uzmanları Kurulu

Ülkemizde muhasebe denetiminin gelişiminde önemli bir aşama da, kanıma göre, Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair 23.8.1945 gün ve 4709 sayılı Kanun'dur. Kurulun görevi, Kanun'un 1 inci maddesinde "gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri" yapmak olarak belirlenmiştir.



Kurul, bir başkanın başkanlığında, müşavir hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman muavinlerinden oluşmaktadır. Hesap uzman muavinleri, iktisat, işletmecilik, hukuk alanlarında yüksek öğrenim görmüş olanlar arasında yapılan bir yarışma sınavı ile alınmakta, sıkı bir eğitime ve uygulama stajına tabi tutulmakta, bir sınavdan geçirildikten sonra hesap uzmanı olmaktadır.

Maliye müfettişlerinin ve gelir kontrolörlerinin de hesap uzmanlarınıninkine benzer bir yetiştirmeye tabi tutulduklarını belirtmek isterim.

4709 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle Kazanç Vergisi Kanununda ve Muamele Vergisi Kanununda hesap mütehassısları ve hesap mütehassis muavinleri hakkındaki hükümler kaldırılmış, geçici 1' inci maddesiyle, Kanunun yayım tarihinde baş hesap uzmanlığı, müşavir hesap uzmanlığı, hesap uzmanlığı ve muavinliklerinde bulunanlardan yeterli görülenler, dereceleriyle hesap uzmanlık veya muavinliklerine tayin olunabileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme dayanılarak, kazanç vergisi hesap mütehassıslarıyla muamele vergisi hesap mütehassıslarından uygun görülenler hesap uzmanlığına ve muavinliklerine atanmışlardır. Anılan görevlerde bulunup da atanmaları yapılmayanlar, serbest mali müşavir olarak çalışmaya başlamışlardır. Küçük istisnalar dışında ülkemizde mali müşavirlik mesleğinin başlangıcını bunların oluşturduğunu söylemek yanlış olmaz kanısındayım, bunlar iş olanakları geliştikçe, yukarıdaki kurullarda çalışan elemanlardan emekli olanları ve çalışmakta olanları yanlarına alarak meslek mensuplarının sayısını artmasına olanak sağlamışlardır.

Bünyelerinde muhasebe denetim birimi oluşturan kuruluşlar da genellikle, gereksinme duydukları yetişmiş elemanları Devletin üst denetim görevlerinde çalışanları bünyelerine almak suretiyle karşılaşmaktadırlar.

### 5. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Gelişimi

Ülkemizde muhasebe denetiminin gelişmesinde kamu iktisadi teşebbüsleri ve onların denetim organı olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu da önemli rol oynamışlardır.

Kamu iktisadi teşebbüsleri 1930'lu yıllarda büyük gelişme göstermiş ve ekonomik kalkınmamızda önemli rol oynamışlardır. Ekonomimize yük oldukları ve özelleştirilmeleri genellikle benimsenmiş olan bu teşebbüsler grubu bugün de ekonomimizde büyük bir öneme sahiptirler. Bunlarda son yıllarda görülen kötüleşmede geçmiş uygulamaların rolü bulunmakla birlikte, kendilerine olan olumsuz görüş ve benimsemeyişlerin büyük etkisi olduğu kanısındayım.

Bu teşebbüsler gelişme dönemlerinde ekonominin itici gücü olmuşlar, özel kesimin gelişmesine bilgi, deneyim ve eleman kaynağı olarak büyük katkıda bulunmuşlardır. Ülkemizde muhasebe ve muhasebe denetiminin gelişmesinde kamu iktisadi teşebbüslerinin büyük katkısı olmuştur. Birçok teşebbüs, muhasebe sistemlerini kamu iktisadi teşebbüslerinden almışlardır. Özellikle, kamu iktisadi teşebbüsleri için hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı özel kesim teşebbüslerine örnek olmuştur.

## 6. Bankalar Yeminli Murakıplığı

Bankacılığın gelişmesi de, gerek Devletin, gerekse bankaların çalışmalarını izleyip denetlemekle görevli olan Merkez Bankasının, bunların denetlenmeleri için denetim örgütleri oluşturmalarını gerektirmiştir.

Bankalar büyük kuruluşlar olup bunların hesap ve işlemleri teftiş veya kontrol örgütleri veya ayrı teftiş ve kontrol örgütleri tarafından denetlenmektedir. Ancak ülkemizde, Devlet bu denetimleri yeterli görmemiş, bunlar üzerinde kamu denetimi yapmak üzere 30 Mayıs 1933 gün ve 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu ile Yeminli Bankalar Murakıplığı kurulmuştur. 1936 yılında çıkarılan 2499 Sayılı Bankalar Kanunu müesseseyi korumuş, ancak örgüte gerekli yetki verilmediğinden denetimde etkinlik sağlanamamıştır. 23.6.1958 gün ve 7129 sayılı Kanun, örgütü işin gerektirdiği duruma getirmiştir. 30.1.1964 gün ve 345 sayılı Kanunla Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, Maliye Bakanlığının merkez örgütü içinde bir organ olarak benimsenmiştir. Kurul 13.12.1983 gün ve 188 numaralı K.H.K. ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlanmıştır<sup>11</sup>.

Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, bankalar üzerinde etkin bir denetim gerçekleştirmiş, bağımsız denetçiler yönünden de zengin olmamakla birlikte bir kaynak oluşturmuştur.

Ancak, bankaların denetiminde bu denetim yeterli görülmemiş, Devlet denetimi yanında bağımsız muhasebe denetimi de yapılmasını öngören bir mekanizma kurulmuştur. Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının 16.1.1987 gün 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği ile, 1211 sayılı Merkez Bankası Kanununun 3098 sayılı kanunla değiştirilen 213'üncü maddesine dayanılarak bankalarda yapılacak denetimleri yapmak üzere Bağımsız Denetleme Kuruluşlarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna dayanılarak çıkarılan T.C. Merkez Bankasının 24.12.1987 gün ve 19674 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Sıra No: lu Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ'le bu denetimin kapsamı ve yapılış şekli düzenlenmiştir. Bu suretle ülkemizde kamu organı olmayan ilk bağımsız muhasebe denetim örgütünün kurulmasına olanak tanınmıştır.

## 7. Sermaye Piyasasının Gelişimi

Bağımsız muhasebe denetiminin gelişmesinde, sermaye piyasasındaki fiili ve yasal gelişmelerin de büyük etkisi olmuştur.

Ülkemizde sermaye piyasasındaki gelişme 1960'lı yıllarda başlamıştır. Bu dönemde anonim ortaklıklar sayı olarak artmış, bunların iş hacimleri ekonomik gelişmeye paralel olarak büyümüş, holdingleşme yaygınlaşmıştır. Teşebbüslerin artan iş hacimleri öz kaynak yanında yabancı kaynak gereksinmelerini de arttırmıştır. Teşebbüslerin finansmanında yabancı kaynak olarak banka kredileri en önemli yeri işgal ediyordu. Tasarruf sahipleri birikimlerini mevduat olarak bankalara yatırıyor, bankalar da bu yolla

<sup>11</sup>Osman Tunaboşlu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Ankara, 1990, sf. 294-295.

sağladıkları fonları teşebbüslere aktarıyorlardı. Enflasyon dönemlerinde menfi faiz mekanizması, teşebbüslerin de lehine işlemiştir. Uzun zaman bu dolaylı finansman mekanizması işlemiş; hem yatırımcı, hem de borçlanan kuruluşlar için daha avantajlı olan dolaysız finansman, yani tasarruf sahiplerinin doğrudan hisse senedi ve tahvile yatırım yapmaları yoluna gidilmemiştir. Son yıllarda gelişmiş ülkeler düzeyinde olmamakla birlikte, tasarruf sahipleri daha çok hisse senedi ve tahvile yatırım yapmaya başlamışlardır.

Artan finansman gereksinmelerini karşılamak için alternatif kaynak arayan teşebbüsler tahvil çıkarmak suretiyle birikim sahiplerine mevduata alternatif bir araç sunmuşlardır. Bazı kuruluşların portföylerindeki menkul kıymetleri elden çıkarma girişimleri de bu alana tasarruf sahiplerinin girmesine olanak vermiştir.

Sistemin, ekonomik gelişmenin gerektirdiği, halk birikimlerini teşebbüslere doğrudan aktarmadaki yetersizliği kamu yönetimince de hissedilmiş, ülkede sermaye piyasasının gelişmesine olanak verecek hukuk yapısının oluşturulması için çalışmalar sürdürülmüştür. 1980'de yaşanan "Bankerlik Olayı"nın patlak vermesinin de etkisiyle 30 Temmuz 1981 gün ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2499 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Kurul 1982 yılının başlarında çalışmaya başlamış, 2499 sayılı Kanunun öngörülen düzenlemeleri yapmıştır.

Kanunun uygulanmasıyla oluşan güven ve menkul kıymet aracılık hizmetinin düzene bağlanması, kayıtlı sermaye sistemi, kar dağıtımı mekanizmasının ortaklar lehine işletilmesi, sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine olanak verilmesi, menkul kıymet yatırım fonlarının işletilmesi, banka bonoları ve banka garantili bonolar, finansman bonusu gibi yeni araçların düzenlenmesi, sermaye piyasasının dışa açılması v.b. ülkemizde piyasanın gelişmesinde önemli katkıda bulunmuşlardır.

6 Ekim 1983 gün ve 18183 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 91 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile iyi işleyen bir borsanın kurulması da sermaye piyasasının gelişmesinde önemli bir etken olmuştur.

Uygulamada, büyük holding ve ortaklıkların yöneticilerince sermaye sahipliğiyle yöneticiliğin birbirinden ayrılmasının yararlarının anlaşılması ve daha az bir orandaki payla teşebbüs yönetimine hakim olunabileceğinin bilincine varılmasıyla, gerek yeni çıkarılacak, gerekse hakim ortakların ellerinde bulunan payların halka arz edilerek halka açılma yoluna gidilmesi de piyasanın gelişmesine ivme kazandırmıştır.

Ülkemizde, yasal düzenlemelerin, potansiyel fonların kısmen de olsa ait olduğu alana çekilmesini sağladığını, bu gelişmenin devam edeceğini söylemek yanlış olmaz.

2499 sayılı Kanun, Kurul bünyesinde kurulacak bir denetim örgütüyle, piyasanın denetlenmesini öngörmüştür. Ancak Kurul, piyasanın gerektirdiği güveni ve açıklığı sağlamak bakımından güvenli ve sistemli bir denetimin gereğini hissederek, Kanun'un 16 ncı maddesi ve 22 inci maddesinin b bendi hükmüne dayanarak, 13 Aralık 1987 gün 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Yönetmelik" i çıkarmıştır.

## 8. Bağımsız Muhasebe Denetimine Genel Yaklaşım

Bağımsız muhasebe denetimi konusunda en eski çalışma sonucu olan 3568 sayılı serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun çıkmasıyla sonuçlanan çalışmalar, Sayın Mustafa Özdil'in Maliye ve Gümrük Bakanlığınca düzenlenen Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Semineri'ne ait kitapta yer alan yazısında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır<sup>12</sup> :

"Türkiye'de bağımsız muhasebe ve denetleme mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme çalışmalarına 1932 yılında başlanılmıştır. Bu çalışmalar, 1938, 1949, 1962, 1966 ve 1980 yıllarında da devam etmiştir. Ancak bu çalışmalardan hiçbir sonuç alınamamıştır.

Daha sonra Bakanlığımızca 1984 yılında bir kanun Tasarısı hazırlanmış, hazırlanan bu "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik, Muhasebecilik Kanun Tasarısı" Bakanlar Kurulu'na benimsenerek Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına gönderilmiştir. Adalet Komisyonunca benimsenen bu Tasarı, Plan Bütçe Komisyonuna sevk edilmiş ise de, bu Komisyonunda görüşülmek üzere beklediği sırada, 3239 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini düzenleyen hükümler eklendiğinden sözü edilen tasarı Bakanlığımızca geri çekilmiştir.

Vergi Usul Kanununa eklenen maddelerin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanılarak Yeminli Mali Müşavirler Kurulunun oluşturulması ile bunların çalışma esaslarına ilişkin iki ayrı Kararname hazırlanarak Başbakanlığa gönderilmiştir. Ancak bu Kararnameler de Vergi Usul Kanununda yer alan maddelerin 19.3.1987 tarihinde Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi üzerine Cumhurbaşkanımız tarafından Bakanlığımıza iade edilmiştir.

Bundan sonra bir taraftan 3268 ve 3347 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilatlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Yetki Kanunlarının Bakanlar Kurulu'na verdiği Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisine dayanılarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca bağlı Yeminli Mali Müşavirler Kurulu kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hazırlanarak Cumhurbaşkanlığı makamına sunulmuş, diğer taraftan da Kanun çalışmalarına devam edilmiştir. Hazırlanan Serbest Muhasebecilik, serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek, 13.6.1989 gün ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, dolayısıyla diğer çalışmalardan vazgeçilmiştir.

### B. Türkiye'nin Bağımsız Dış Denetim Sistemi

#### 1. Bankalarda Uygulanan Bağımsız Dış Denetim

##### a. Kuruluş ve Amaç

Bankalarda bağımsız denetim, T.C. Merkez Bankası Kanunu'nun 43 üncü maddesine dayanılarak çıkarılan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının 16 Ocak 1987 tarih ve

<sup>12</sup>a.g.e., sf. 343.

19343 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği ile düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yaptırmanın amacı, Tebliğe göre, bankaların T.C. Merkez Bankasınca gözetim ve denetiminin sağlanmasına katkıda bulunmaktır; denetim, Banka için yapılmaktadır. Denetim sonunda düzenlenen raporların halkı bilgilendirmek amacıyla yayınlanması söz konusu değildir.

#### **b. Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kurulması ve Çalışma Esasları**

Bağımsız denetleme kuruluşlarının, anonim şirket olmaları, sermayelerinin 50 milyon lirası ödenmiş en az 100 milyon TL. olması, genel müdür ve genel müdür yardımcılarıyla yönetim kurulu başkan ve üyelerinin yüksek öğrenim görmüş, muhasebe, hukuk, iktisat, işletmecilik veya bankacılık alanlarında en az on yıl deneyimlerinin bulunması ve bu alanlarda üst düzey yöneticilik veya üniversite öğretim üyeliği yapmış olmaları veya yabancı ülkelerde bankaları denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları ve denetleme yaptıkları bankalarla ortaklık ve iş ilişkisi bulunmaması, müflis olmamaları ve yüz kızartıcı suçlardan mahkumiyetlerinin bulunmaması ve genel müdür ve yardımcılarının Türkiye'de yerleşik olmaları, yönetim kurulu üyeleri dahil en az 10 denetim elemanlarının bulunması şarttır.

Denetim elemanlarında ise, yukarıda açıklanan öğrenim, bankalarla ilişkiler ve ahlaki niteliklerden başka, bir bankanın denetimini yapabilecek bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olma ve muhasebe, vergi, kambiyo, işletme analizi, organizasyon ve denetimi konularında en az 5 yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bankaları denetleme sağlayan belge sahibi olma nitelikleri aranmaktadır.

Bankalarda denetim yapabilecek bir kuruluşun faaliyete geçebilmesi için Bakanlıktan izin alınması şarttır. Bakanlık T.C. Merkez Bankasının görüşünü alarak kararını verir. Bakanlık verilen izinleri iptal edebilir. Ayrıca, Tebliğin 9 uncu maddesinde, kuruluşların Tebliğ hükümlerine aykırı hareket ettikleri saptandığında uygun bir süre verilerek aykırılıkların giderilmesinin isteneceği, verilen süre içinde giderilmemesi halinde kuruluşun geçici veya daimi olarak listeden çıkarılabilecekleri hükme bağlanmıştır.

#### **c. Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Denetim Faaliyeti**

Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tebliğinin 7 inci maddesine göre, bankalar, her takvim yılı başında yönetim kurulu kararıyla, mali durumlarının T.C. Merkez Bankasınca gözetim ve denetimini sağlamak amacıyla Bakanlıkça belirlenen kuruluşlardan birini görevlendirmek zorundadırlar; birden fazla kuruluşu görevlendirebilirler. Tebliğin 10 uncu maddesine göre bankalar Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına ve T.C. Merkez Bankasına bildirmek koşuluyla görevlendirdikleri bağımsız denetim kuruluşlarını değiştirebilirler.

Bağımsız denetleme kuruluşlarınca yapılacak denetimin kapsamı T.C. Merkez Bankasının yukarıda anılan tebliğinin 2 nci maddesinde belirlenmiştir. Denetime tabi tutulacak konular ana başlıklar itibarıyla şöyledir:

- Banka hakkında genel bilgiler,

- Mali bünye,
- Kredi politikası ve kredileme işlemlerine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler,
- Bankanın belirli aralıklarla denetimden sorumlu kuruluşlara gönderdiği bilgilerin tam ve doğru olup olmadığının belirlenmesi,
- Yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme yöntemlerinin mevzuata uygunluğu; bankanın olağanüstü gelir ve giderlerinin karlılık üzerindeki etkileri; bankanın portföyünde bulunan menkul değerlerin vadeleri, türleri, taşıdıkları risk ve piyasa değerleriyle delay bilgileri; diğer aktif ve pasif kalemleri oluşturan alt kalemlerin içeriği; faiz ve gelir tahakkukları, reeskontları ile faiz ve gider reeskontlarının dönem sonları itibarıyla tam olarak yapılıp yapılmadığı gibi 12 grupta toplanmış olan işlemler.

Tebliğın 3. üncü maddesine göre, bağımsız denetçi, bankaların iç organları tarafından yapılan denetimin yeterliliğini de inceleyerek düzenlenen raporların gerçek durumu yansıtır yansıtmadığını da araştıracaktır.

T.C. Merkez Bankası tebliğinin 1 inci maddesinde, denetim raporlarına ilişkin genel esaslar ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

T.C. Merkez Bankası Tebliğinin 5 inci maddesi bankaların denetçilere bilgi vermek zorunda olduklarını; 6 inci maddesi bağımsız denetleme kuruluşunun acil ve önemli hususları T.C. Merkez Bankasına bildirmek zorunda olduğunu hükme bağlamakta; 7 inci maddesi ise denetçilerin uymak zorunda oldukları gizliliğe ilişkin yükümlülükler belirtmektedir.

Yukarıda açıklanan denetleme faaliyetleriyle raporlama esaslarının bağımsız muhasebe denetimi esas ve ilkelerine uygun olup olmadıkları tartışılabilir. Kanıma göre, sistemde denetleme kuruluşlarınca yapılacak denetim, bunları T.C. Merkez Bankası'nın istihdam ettiği elemanlar haline getirmiştir. Öngörülen denetim raporlama sistemi de bağımsız denetleme raporu esas ve standartlarına uymamaktadır.

## 2. Sermaye Piyasasında Uygulanan Bağımsız Denetim

### a. Kuruluş, Amaç ve Tanımı

Sermaye piyasası yönünden yapılacak denetleme, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 13 Aralık 1987 gün ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'le düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 1' inci maddesine göre, sermaye piyasasında bağımsız muhasebe denetiminin amacı şu şekilde tanımlanabilir : Bağımsız muhasebe denetimine tabi anonim ortaklıklarla sermaye piyasasının yardımcı kuruluşları tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların (muhasebelerinin) Kurulca 2499 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenecek esas ve standartlar çerçevesinde bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesi yoluyla kamunun aydınlanmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumaktır.

Yönetmeliğin 5 inci maddesinde bağımsız denetlemenin tanımı yapılmış ve kapsamı belirlenmiştir. Maddenin 1 inci fıkrasına göre, bağımsız denetleme, denetlenen

kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşları elemanları tarafından, bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme bulgularına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmadığının tesbiti ve rapora bağlanmasıdır. Maddenin 2 inci fıkrasına göre, denetleme, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden , defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılır; karşı tarafın kabulü halinde karşı inceleme ile desteklenir.

Maddenin son fıkrasında, yönetmelik çerçevesinde yapılan denetimin, vergi yönünden denetimi kapsamadığı belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 7 inci maddesinde, yönetmeliğe göre yapılacak bağımsız muhasebe denetiminin, bağımsız denetleme kapsamı içinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetkili elemanlarınca incelenmiş belgeler olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Yönetmelikte, "bağımsız muhasebe denetimi" deyimi yanında "bağımsız dış muhasebe denetimi" deyimi de kullanılmaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi, iç denetimin bağımsız olması söz konusu olamayacağından, kanıma göre bağımsız muhasebe denetimi deyimi işin gereğine en uygun deyimdir.

#### **b. Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kurulma ve Çalışma Esasları**

Yönetmelikte, denetim organı olarak, bankalar için olduğu gibi bağımsız dış denetim ortaklıkları öngörülmüştür. Ancak, ortaklıklarda ek nitelikler öngörülmüştür. Bunlar, sermayenin en az % 51' inin denetleme sorumluluğu üstlenebilen yönetici ve denetçilere ait olması; hisse senetlerinin nama yazılı olması; yalnız yönetim danışmanlığı ve 2499 sayılı Kanun çerçevesinde bağımsız denetleme alanlarında faaliyet gösterme; donanım ve organizasyonun denetleme işini yürütecek düzeyde olması ve ana sözleşmenin yönetmelik hükümlerine uygun bulunmasıdır.

Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin son fıkrasına göre, bankaları denetleme yetkisine sahip kuruluşlar da, sermaye piyasası alanında denetleme yapmak yetkisine sahiptirler.

Bağımsız denetleme kuruluşları, hem bankalar için, hem de sermaye piyasası için izin almaktadırlar. Yani aynı kuruluşlar, her iki alanda da denetim yapabilmektedirler.

Bağımsız denetleme kuruluşlarının yöneticilerinde ve denetçilerinde aranan koşullar, bankalarda bağımsız denetleme yapacak kuruluşlarınkine paraleldir.

Yönetmeliğin 13 üncü maddesine göre, bağımsız denetleme kuruluşları, faaliyette bulunabilmek için, Sermaye Piyasası Kurulundan izin almak zorundadırlar. Faaliyet izni verilen kuruluşlar, Bağımsız Denetleme Kuruluşları Listesine alınırlar. Yönetmelikte belirlenen nitelikleri yitiren ya da yasaklara uymayan kuruluşlar Sermaye Piyasası Kurulu tarafından listeden çıkarılmaktadır.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre, denetlemeler, sürekli, özel ve isteğe bağlı denetim olmak üzere üç türdür. Sürekli denetleme, yönetmeliğe göre her yıl yaptırılması zorunlu olan denetlemelerdir. Özel denetleme, menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuran veya 2499 sayılı Kanuna tabi olup birleşme, devir ve tasfiye

durumunda olan ortaklıklarla aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenmiş olan tablo ve raporların yönetmelik esaslarına göre denetlenmesidir. Yukarıda sayılanlar dışında yapılan denetlemeler isteğe bağlı denetimlerdir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerine göre aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının birinci pazarında işlem gören anonim ortaklıklar, Sermaye Piyasası Kanununa göre kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş ortaklıklardan sermayeleri 3 milyar lirayı aşanlar, 2499 sayılı Kanuna göre hisse senetleri halka arz edilmiş olan ortaklıklardan kayıtlı sermaye sistemini kabul etmemiş olanlardan ödenmiş sermayeleri 5 milyarın üstünde olanlar devamlı denetime tabidir.

Yönetmeliğin 11 inci maddesi ile denetime tabi kuruluşların denetçilere karşı yükümlülükleri belirlenmiştir. Denetçiler, ortaklık genel kuruluna katılabilmekte, sağlıklı bir denetim için teşebbüste her türlü inceleme ve araştırmaları yapabilmektedirler. Denetimlerin, Sermaye Piyasası Kurulunun belirleyeceği denetim ve raporlama standartlarına göre yapılıp rapora bağlanması zorunludur.

Bağımsız denetleme kuruluşları, denetime tabi kuruluşlarca denetçiler listesinden seçilmekte, seçilen kuruluşla denetime tabi kuruluş arasında denetim sözleşmesi yapılmaktadır.

Yönetmeliğin 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, sürekli denetleme sonucunda düzenlenen yıllık denetleme raporu ve özeti, denetlenen kuruluşun yönetim kuruluna verilir ve ilgili oldukları yıla ilişkin mali tablo ve raporlarla birlikte genel kurula sunulur. Bu raporlar, ortaklık denetçilerinin raporları ile birlikte yayımlanır. Halka arz nedeniyle yapılan denetlemeler sonucunda düzenlenen raporların özetlerine izahnamelerde yer verilir.

Yönetmeliğin 18 inci maddesine göre, yönetmelik kapsamına giren denetleme işi denetçi niteliğinde bir veya birkaç ortağın kişisel sorumluluğu ve gözetimi altında yürütülerek sonuçlandırılır; rapor denetlemenin hukuki sorumluluğunu üstlenen ortaklar tarafından imzalanır. Denetleme nedeniyle doğacak zararların hukuki sorumluluğu bağımsız denetleme kuruluşuna aittir. Kuruluş ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının hukuki ve cezai sorumlulukları genel hükümlere tabidir. Sermaye Piyasası Kurulu, denetim nedeniyle doğabilecek zararların tazmini amacıyla, ilgili kuruluş ve kişilerden sorumluluk sigortası yaptırmalarını isteyebilir.

Görüldüğü gibi, Sermaye Piyasası kurulunun oluşturduğu sistemde de ağırlık bağımsız denetleme kuruluşlarına verilmiş, mesleki örgütlenme, denetçiliğe alınma ve denetçilerin yetiştirilmesi ve mesleğin kurallarını belirleyip geliştirecek bir mekanizma öngörülmemiştir.



### 3. 1.6.1989 Gün ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Getirdiği Sistem

#### a. Düzenlemenin Amacı ve Kapsamı

Kanunun 1 inci maddesinden, düzenleme ile güdülen amacın, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ile bunların meslek kuruluşlarının kuruluş, örgütlenme, çalışma ve denetim esaslarının düzenlenmesini ve organlarının oluşum ve çalışma esaslarını belirleyerek işletmelerde faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanmalarına sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, Kanunun bütünü ve yapılan düzenlemeler gözönünde bulundurulduğunda, esas amacın, bağımsız muhasebe ve muhasebe denetimi müesseselerine disiplin getirerek ülkede güvenilir, sağlıklı muhasebe tutulmasını sağlamak, özellikle vergi alanında arzulanan nicelik ve nitelikte olmayan denetimi, bağımsız denetçilerden yararlanarak daha yaygın ve etkin bir hale getirmek ve bankacılık, sermaye piyasası, dış ekonomik ilişkilerdeki gelişmelerin gerektirdiği bağımsız dış denetime olan gereksinimleri karşılamak olduğu söylenebilir.

Kanunla düzenlenen iki alan muhasebe tutulması ve muhasebe denetimidir. Kanun, ilgili kuruluşun elemanları tarafından tutulan, muhasebe ve muhasebe denetimiyle ilgili hükümleri içermemekte, serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından muhasebe tutulmasını ve serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan bağımsız muhasebe denetimi yapılmasına ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır.

#### b. Meslek Mensupları ve Yapabilecekleri İşler

Kanuna göre üç gruba ayrılan meslek mensupları yapabilecekleri işler şöyledir :

**Serbest Muhasebeciler :** Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço ve kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzer işler yapmak.

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler :** Muhasebecilerin yaptukları işler yanında, muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri görmek ve bu konularda müşavirlik yapmak; yukarıdaki konularda, belgelerine dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

**Yeminli Mali Müşavirler :** Yeminli mali müşavirler, muhasebe tutma ve beyanname düzenleme dışında serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılabilecek işlerden başka, Kanunun 12 nci maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işi yapmak.

Muhasebeciler, yalnız muhasebe tutmak ve beyanname düzenlemek yetkisine sahipken, serbest muhasebeci mali müşavirler, farklı nitelikleri gerektiren muhasebecilik ve muhasebe ve mali konularda danışmanlık ve tasdik yetkisine sahip olmaksızın muhasebe denetimi yapma yetkisine sahip bulunmaktadırlar. Tasdik yetkisiyle muhasebe denetimi sadece yeminli mali müşavirler tarafından yapılabilmektedir. Tasdiksiz bir muhasebe denetimini, denetim kavramı yönünden noksansız bir denetim olarak kabul etmek mümkün değildir.

Kanunun 12 nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre tasdik, denetleme konusu teşebbüs veya işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensip ve standartlarına uygunluğunu ve muhasebenin denetim standartlarına göre incelendiğinin incelemeyi yapanlar tarafından onaylanmasıdır. Maddenin 3 üncü fıkrasına göre tasdik edilmiş mali tablolar kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edilir. Ancak yasalarla verilen yetkiler çerçevesinde bunlar üzerinde tekrar inceleme ve denetleme yapılabilir.

Yukarıda yapılan açıklamadan, tasdik yetkililerce imzalanmış muhasebe denetim raporuna tekabül ettiği söylenebilir. Ancak Kanunun 12 inci maddesinin 4 üncü fıkrasındaki "yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar" ibaresi, yeminli mali müşavirlerin çalışma alanlarını sınırlar nitelikte görülmesine yol açmaktadır. Ancak, Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemeler, yeminli mali müşavirlerin denetimlerinin vergi dışı alanları da kapsar şekilde anlaşıldığını göstermektedir.

### c. Meslek Mensubu Olmanın Koşulları

1. Serbest muhasebeci olabilmek için, hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında ön lisans düzeyinde öğrenim görmüş ve 4 yıllık staj süresini tamamlamış olmak veya ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olmak ve 6 yıllık staj süresini tamamlamış olmak ve serbest muhasebecilik belgesini alarak ilgili bulunan odaya kaydolunmak şarttır.

2. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için, 1'de sayılan alanlarda yüksek öğrenim görmüş olmak, staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış ve serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak şarttır. Kamu bankaları müfettişleriyle vergi inceleme elemanlarına ve üniversite öğretim üye ve görevlilerine belli koşullarla sınavsız olarak mesleğe girme olanağı tanınmıştır.

3. Yeminli mali müşavir olabilmek için, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak, yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şarttır. Kanunlarına göre vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlarla, meslekle ilgili konularda profesörlük ünvanı almış olanlar için sınav şartı aranmaz. Yeminli mali müşavirler asliye ticaret mahkemesinde yemin ederler.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınavları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

tarafından yazılı olarak yapılır. Sınav komisyonu iki Maliye ve Gümrük Bakanlığı temsilcisi, üç Yüksek Öğrenim Kurulu temsilcisi, iki Birlik temsilcisi olmak üzere yedi kişiden oluşur.

#### d. Mesleki Kuruluşlar

3568 sayılı Kanun, mesleği ve mensuplarını disiplin altına almak ve işlerin sağlıklı görülmesini sağlamak üzere Maliye ve Gümrük Bakanlığının yakın gözetimi altında faaliyet göstermek üzere mesleki kuruluşlar oluşturmuştur. Bu kuruluşlar, serbest muhasebecileri ve serbest muhasebeci mali müşavirleri bünyesinde toplayan, serbest muhasebeci mali müşavirler odaları; yeminli mali müşavirleri bünyesinde toplayan yeminli mali müşavirler odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğidir.

Gerek odalarda, gerekse Birlikte, genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu olarak dört ana organ öngörülmüştür.

Odalardan giderlerinin üyelerin katkılarıyla karşılanması yolu tutulmuş, demokratik seçim sistemiyle kurulan organların etkin çalışmasına olanak verecek bir sistem oluşturulmaya özen gösterilmiştir.

#### e. 3568 Sayılı Kanun'un Uygulanması İle İlgili Çalışmalar

Kanun yürürlüğe girdikten sonra, Geçici 4 üncü maddeye göre oluşturulan Geçici Kurul, uygulama ile ilgili yönetmelikleri çıkarmış, Kanunun belli ettiği koşullara sahip olanlardan başvuranların başvurularını değerlendirerek mesleğe girmeye hak kazananları belirleyerek geçici belgelerini vermiş; meslek odalarıyla ilgili seçimlerin yapılmasını sağlayarak bunların organlarını oluşturarak faaliyete geçmelerini sağlamıştır. Bu suretle Kanunun öngördüğü mekanizma işlemeye başlamıştır.

Hazırlık döneminde Geçici Kurulun bağımsız muhasebe denetimi bakımından yaptığı en önemli düzenlemeler, kanıma göre, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılan, 2 Ocak 1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve 3 Ocak 1990 gün ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik'tir.

Yönetmelikler bütünüyle, muhasebe denetiminin kapsam ve yöntemlerini, müessesenin gereklerine genellikle uygun olarak düzenlemiştir. Örneğin, ilk yönetmeliğin "Tasdik" başlığını taşıyan 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası şöyledir : "muhasebe (denetim raporu düzenleme anlamında kabul edilebilir) gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının.....tesbiti ve rapora bağlanmasıdır". Yönetmelikte muhasebe ilke ve standartlarıyla denetim esas ve standartlarına uyulacağına ilişkin hükümler vardır. Ancak, düzenleyici olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı, yönetmeliğin denetlemeye tabi olan alanları belirleyen 7 inci maddesinde denetim alanları vergi konularıyla sınırlandırılmış, örneğin sermaye piyasası ve bankacılık alanlarında yapılacak

denetimlerin 3568 sayılı Kanunla kurulan sistem içinde yapılacağı hakkında bir hüküm getirmemiştir.

Yönetmelikte, yeminli mali müşevirlerin tasdikine tabi vergi ile ilgili beyan ve belgeler oldukça geniş tutulduğu halde, uygulamada denetim sadece yeniden değerlemeye tabi tutulan değerleri belli bir tutarın üstünde olan yeniden değerlendirmeler, katma değer vergisi iadesine ait işlemler ve vergi muafliğından yararlanacak vakıflarla sınırlı kalmıştır.

Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 17 Mart 1992 gün ve 21174 Numaralı Resmi Gazete'de yayınlanan 5 Sıra Numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" ile toplam tutarları 300.000.000 lirayı aşan aşağıdaki işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesini zorunlu kılmış, tasdik ettirmeme halinde tanınan istisna ve indirim hükümlerinden yararlanılamayacağını hükme bağlamıştır :

1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 maddesinin,
  - 6. bendinde yer alan sanayi ürünleri ihracat istisnası,
  - 7. bendinde yer alan tarım ürünleri, ihracat istisnası,
  - 8. bendinde yer alan dış navlun istisnası,
  - 10. bendinde yer alan turizm hasılat istisnası,
  - 15. bendinde yer alan eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin istisna,
  - 17. bendinde yer alan Devlet tahvili, Hazine bonusu ve gelir ortaklığı senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara ilişkin istisna,
2. Kurumlar Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan kurumların (kooperatifler hariç) iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna.
3. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre kurumların kurum kazancından indirdikleri kazanç ve iratlar (ticari işletmeye dahil olup iratları vergiden müstesna bulunan menkul kıymetlerin iratları, kurumlardan elde edilmiş Kurumlar Vergisine tabi tutulmuş veya üzerinden vergi tevkifatı yapılmış kar payları ile Hazine bonusu ve Devlet tahvilleri faizleri).

Burada üzerinde önemle durulması gereken bir husus, yönetmeliğin 9 uncu maddesidir. Maddenin 2 inci fıkrasına göre, " bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları..... hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirirler. Aynı maddenin son fıkrasına göre ise, "Mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin yeminli mali müşaviri herhangi bir nedenle seçmemesi halinde, bu seçim Birlik Geçici Kurulu tarafından ilgili odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir."

Yukarıya alınan hükümler işletilememiştir. Bankalar ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliğe göre denetime tabi kuruluşlar, bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, sadece denetimin kendi düzenlediği listede yer alan kuruluşlarla

bankalarda denetim yapma yetkisine sahip bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği şeklinde bir düzenleme yapmıştır.

Bu durumda mevzuatımızda birbiriyle çelişen iki uygulama yer almış bulunmaktadır. Ülke mevzuatının bütünlüğü ve sağlıklı bir uygulama için bu farklılığın ortadan kaldırılması gerektiği kanısındayım.

#### 4. Bağımsız Muhasebe Denetimine Tabi Olabilecek Kuruluşlarla Bağımsız Denetim Elemanları Hakkında Bilgiler.

##### a. Bağımsız Muhasebe Denetimine Tabi Olan ve Olabilecek Kuruluşlar

Bağımsız muhasebe denetimine tabi olan ve olabilecek kuruluşlar Tablo 1'de gösterilmiştir :

**Tablo 1**

Tabi olduğu Denetim Sistemi	Kuruluş Şekli	Sayısı
Bankacılık yönünden Denetim (1)	Banka	66
"	Kuruluş izni almış faaliyete geçmemiş banka	6
"	Banka Şubesi	6.583
Sermaye Piyas.Kur. yönünden denet.(2) (4)	Anonim Ortaklık (115'i borsa 1 inci pazarında)	229
"	Banka	59
"	Aracı Kurum	82
"	Menkul Kıymet. Yat. Fonu	73
"	Borsada işlem yapan aracı kurum	109
Vergi yönünden denetim (3)	Anonim Şirket	24.841
"	Limited Şirket	39.638
"	Eshamlı Kom. Şirket	234
"	Kooperatif	17.816
"	K.I.T.	757
"	Dar mükellefler	274
"	Diğer kurumlar	5403
"	1. sınıf gelir vergisi mükellefi	102.591
"	2. sınıf gelir vergisi mükellefi	982.037
"	Zırai kazanç	96.864
"	Serbest meslek kazancı	56.180
"	Diğer gelir vergisi mükellefi	197.893
"	Katma Değer Vergisi mükellefi	2.084.157

1. Türkiye Bankalar Birliği, 30.9.1991 tarihi itibarıyla.

2. Sermaye Piyasası Kurulu, Ocak 1991 ayı sonu itibarıyla.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Eylül 1991 ayı sonu itibarıyla.

4. Sermaye Piyasası Kurulunun, 28.2.1992 gün ve 21416 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliği ile devamlı denetime tabi anonim ortaklık sayısı artırılmıştır. Daha önce ödenmiş sermayesi 5 milyar TL. olan kayıtlı sermayeli ortaklıklar denetime tabi iken limit 3 milyara indirilmiş, ayrıca hisse senetlerini halka arzemiş olan ortaklıklardan kayıtlı sermaye sistemine girmeyenlerden ödenmiş sermayeleri 5 milyarı aşanlar devamlı denetlemeye tabi tutulmuştur. Bu uygulama sayıyı arttıracaktır.

#### b. Bağımsız Muhasebe Denetim Elemanı Potansiyeli

Ülkemizde bağımsız muhasebe denetim elemanı potansiyeli Tablo 2'de gösterilmiştir :

Tablo 2

#### ba. Bankalar ve Sermaye Piyasası Alanında (1)

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı
47	338 (3)	32 (3)	135	100

#### bb. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında (2)

	Belge almış olup meslekte çalışmayanlar	Belge almış olup meslekte çalışanlar	Yeni belge almış olanlar	Toplam
Serbest muhasebeci	10.400	5.197	1.007	16.597
Serbest muhasebeci mali müşavir	4.756	3.497	409	8.639
Yeminli mali müşavir	423	1.464	10	1.897

- (1) Sermaye Piyasası Kurulu, 1991 yılı sonu itibariyle,
- (2) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Şubat 1992 ayı sonu itibariyle.
- (3) Bu elemanlardan bazıları yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirdir.

#### 5. Türkiye'deki Bağımsız Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi

##### a. İkili Bir Yapılanma

Yukarıda açıklandığı gibi, uzun bir bekleyişten sonra 1987 ve izleyen yıllarda ülkemizde oluşturulan bağımsız muhasebe denetim sistemi ikili bir yapılanma şeklinde gerçekleşmiştir. Bir yanda 3568 sayılı Kanunla kurulan, denetimde yeminli mali müşavirlere ağırlık veren sistem, öte yanda bankalarda ve Sermaye Piyasası Kanununa göre bağımsız muhasebe denetimine tabi ortaklık ve kuruluşlarda denetim yapma yetki ve imtiyazına sahip bağımsız denetleme kuruluşlarının yer aldığı bir sistem.

3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkisi hernekadar Türkiye'deki bütün bağımsız denetimleri kapsar biçimde düzenlenmiş ise de T.C. Merkez Bankası, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık ve Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde yapılacak denetimlerin mutlaka bir bağımsız denetleme kuruluşu tarafından yapılması zorunludur.

Sermaye Piyasası Kurulu ve T.C. Merkez Bankası, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesine rağmen, kendi düzenlemeleri kapsamına giren denetimlerin, bağımsız denetleme kuruluşları tarafından yapılmasını istemektedirler. Kanun hükümleri ile Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğler hükümleri arasında çelişme vardır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının temel yapısı, bankalarda denetim yapacaklarla, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklık ve kuruluşlarda aynıdır denebilir. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde, bankalarda denetim yapmak yetkisine sahip kuruluşların yapacakları denetim kabul edilmektedir. Bundan başka, bağımsız denetim kuruluşları, hem Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıktan, hem de Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak iki alanda denetim yapmaktadırlar. Bu suretle, bağımsız denetleme alanında iki sistemli bir yapı ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Bağımsız denetleme kuruluşlarında anonim şirket şeklinde kurulmuş olma şartı aranmaktadır. Denetimde, denetçi niteliğine sahip ortaklara önemli rol verilmiştir; denetim raporları bunlar tarafından imzalanır. Sermaye Piyasası Kurulu Yönetmeliğinin 18'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre, "denetleme nedeniyle doğacak zararların hukuki sorumluluğu bağımsız denetleme kuruluşuna aittir. (Bu hüküm kanıma göre genel hukuk esasları bakımından tartışılabilir). Kuruluş ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının hukuki ve cezai sorumlulukları genel hükümlere tabidir.

3568 sayılı Kanunda esas olarak denetçi birim tek tek yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirdir; tasdik yetkisi bulunmayan serbest muhasebeci mali müşavirler bir yana bırakılırsa, gerçek bir bağımsız muhasebe denetimi biriminin tek tek yeminli mali müşavirler olduğu söylenebilir. Kanunun 13 üncü maddesinde, ortak bürolardan söz edilmekte ve Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 14 ve 15 inci maddelerinde ortaklık bürosu ve şirketten bahsedilmektedir. Ortaklık büroları, birden çok meslek mensubunun aynı işyerinde ortak giderleri paylaşarak ayrı ayrı çalışmalarını veya adi ortaklık oluşturmaları şeklinde olabilir. Şirket ise Türk Ticaret Kanununda yer alan şirket şekillerinden biri şeklinde oluşturulabilir. Ancak, Kanunun 12 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar; denetim işinde yardımcı çalışmalarını halinde bunların fiillerinden de sorumludurlar. Birden fazla yeminli mali müşavirin denetimi birlikte yürütmeleri halinde müteselsil sorumluluk söz konusu olmak gerekir. Görüldüğü gibi, 3568 sayılı Kanun, esas olarak ortaklık şeklinde çalışmayı değil, münferit çalışmayı öngörmüştür. Oysa günümüzün koşulları ortaklık statüsünde çalışmayı gerektirmektedir. Bu nedenle Kanunda bağımsız denetimin ortaklık statüsünde yürütülmesi esaslarının düzenlenmesi yerinde olurdu. Kanunun bu noksanlığı alt mevzuat ile giderilebilir.

Kanıma göre ülkemizde ikili bir sistemin oluşturulması, mesleğin gelişmesi ve sistemin işlerliği bakımlarından sakıncalı olmuştur. Muhasebe denetim elemanı

yönünden zengin olmayan ülkemizde, yetişmiş elemanların sistemler arasında dağılması mesleğin gelişmesini engeller niteliktedir.

İkili denetim sisteminin ortak bir organının bulunmaması ve aralarında hesap planı, muhasebe esas ve ilkeleri, denetim esas ve standartları v.b. konularda eşgüdüm ve yeknesaklık sağlanmasını sağlayacak bir mekanizma kurulmaması da güç dağılımına, etkin bir uygulamanın gerçekleştirilmesine engel olacaktır.

Ancak, en büyük sakınca, aynı kuruluşun birden çok denetime tabi olabilmesidir. Bankalar, Sermaye Piyasası Kanununa giren işlemlerinde üç ayrı denetime, anılan Kanuna tabi olup vergi mükellefi olan kuruluşlar iki ayrı denetime tabi olacaklardır. Örneğin bugün, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesine göre denetime tabi ortaklık, bütün işlemlerini bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirmek zorundadır. Bu kuruluşlar varlıklarını yeniden değerlendiriyorlarsa ve ihracatları için KDV iadesinden yararlanıyorlarsa, iştirak kazançları varsa v.b. durumlarda, bunlar için ayrıca yeminli mali müşavir denetimine tabidirler. Bir de gelir kurumları, katma değer vergileri beyannamelerinin bütünü ile onaya tabi tutulması halinde, bütün işlemleri için yeminli mali müşavir denetimine tabi olacaklardır. İki geniş kapsamlı denetimin, denetime tabi kuruluşlara yükleyeceği iş külfeti ve mali külfet büyük boyutlara ulaşabilecektir.

Ancak, uygulamada bağımsız denetim kuruluşları, "yeminli mali müşavirlik A.Ş." veya "bağımsız denetim ve yeminli mali müşavirlik A.Ş." unvanlarıyla kurularak düzenlemelerin yarattığı sakıncalar giderilmeye çalışılmaktadır.

Yukarıda açıklanan ve diğer nedenlerle, Türk Devleti, ülkede oluşturulacak bağımsız muhasebe denetim sistemlerini tekleştirme, bu mümkün görülmez, ya da işin gereğine uygun bulunmazsa sistemler arasında işbirliği ve ortak organlar oluşturarak azami ölçüde esas ve yöntem birliği sağlayacak bir mekanizma oluşturma yoluna gitmelidir. Birbirinden kopuk iki sistem, yükümlüler için külfet, mesleğin gelişip rasyonel biçimde işleyişine büyük bir engel olacaktır.

## **b. 3568 Sayılı Kanunla Getirilen Sistem Hakkında Görüşler**

### **1. Muhasebe Mesleği ile Muhasebe Denetim Mesleğinin Ayrı Ayrı Düzenlenmesi Gereği**

3568 sayılı Kanun, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin kuruluş ve çalışma esaslarını ve örgütlerini düzenlemektedir.

Kanunda iki ayrı uzmanlık kolu birlikte ele alınmış, bir de hem muhasebecilik, hem de muhasebe denetimi işlerinde çalışabilecek melez bir işkolu yaratılmıştır. Kanun, serbest muhasebecilerle, serbest muhasebeci mali müşavirleri aynı mesleki kuruluşta toplamak ve bu mesleki kuruluşla yeminli mali müşavirler odalarını da tek bir üst kuruluşta tabi tutmak suretiyle iki ayrı iş kolunu aynı merkezi örgütte toplamıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, ortak alanları muhasebe olan, muhasebecilerle, muhasebe denetçilerini aynı mesleki kuruluşta bir arada toplamak işin gereğine uygun düşmemektedir. İki ayrı iş alanını aynı kişide birleştiren muhasebeci mali müşavirlik mesleği de uzmanlaşma gereğine aykırı düşmektedir.



Yukarıda belirtilen nedenlerle, iki ayrı meslek için ayrı esas ve koşullar öngören, bunları ayrı meslek kuruluşlarında toplayan, serbest muhasebeci mali müşavirlik müessesesini ortadan kaldırarak bağımsız muhasebecilik ve bağımsız muhasebe denetçiliği mesleklerini ayrı ayrı düzenleyen yeni bir yapıya gidilmesi kanıma göre uygun olacaktır.

Böyle bir yapılanmada, bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği, staj dönemini de kapsayacak şekilde düzenlenmelidir. Bağımsız muhasebe denetimi mesleğine giriş, yüksek öğrenim ve yarışma sınavında başarılı olma koşullarına bağlanmalı, stajyerlik dönemi için teorik ve pratik bir eğitim programı öngörülmesi, en çok beş yıl sürecek bir stajyerlikten sonra yapılacak yeterli sınavında başarı kazananlara bağımsız muhasebe denetçisi unvanı verilmelidir.

Bağımsız muhasebe denetçileri arasında 3 ya da 5 yıllık deneyimi öngören kıdemlilik ayrımı yapılmalı, büyük birimlerin denetiminde ve ekip çalışmalarında kıdemli denetçinin yetkisi daha geniş olmalıdır.

#### e. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikten Yeminli Mali Müşavirliğe Geçiş

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği 3568 sayılı Kanunda, yeminli mali müşavirliğin staj dönemi olarak kabul edilmiştir. Yeminli mali müşavir olabilme bir kısım kamu denetim elemanlarıyla üniversite profesörleri dışında, 10 yıllık bir süre serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışma koşuluna bağlanmıştır. Serbest muhasebeci mali müşavir olmak için aranan iki yıllık staj süresi de nazara alındığında, bu süre 12 yıla ulaşmaktadır ki, bu çok uzundur. Kanıma göre, 10 yıllık süre 3 ya da 5 yıla indirilmelidir. Mesleğin gelişmesi yönünden böyle bir düzenleme gereklidir.

Ayrıca, serbest muhasebeci mali müşavirlere uzun süreli deneyim gerektirmeyen alanlarda sınırları iyi belirlenmek suretiyle tasdik yetkisi verilmelidir. Tasdik, yani rapor düzenleme yetkisi olmaksızın yapılacak denetimin müşteri bulması güçtür.

### 3. Mesleğe Dışardan Girişin Devamlı Rejim Olmaktan Çıkarılması

Sınırları uygulamada çok genişlemiş bulunan, genellikle kamu denetim örgütlerinde çalışanlarla öğretim üye ve görevlilerine bir süre sınırı getirilmeksizin, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleklerine girme olanağı tanınması, kanıma göre işin gereğine uygun değildir. Bu uygulama, muhasebe denetimi işinin özel nitelikler gerektiren bir uzmanlık alanı olma niteliğiyle bağdaşmaz; mesleğin gereklerine uygun standartların oluşmasını ve meslek disiplininin gerçekleşmesini engeller nitelikte görülmektedir. Bu uygulama ile, bağımsız muhasebe denetiminde formasyonları, yetişme şekilleri ve iş disiplinleri çok farklı olan elemanlar bir araya gelecek, denetimde gereken uygulama birliği ve etkinlik sağlanamayacaktır. Öngörülen uygulama bazı kamu görevlilerinin çalıştıkları kurumlarla olan bağlarını zayıflatacak niteliktedir. Bu nedenlerle, mesleğe dışardan kaulma olanağının geçici bir madde ile, örneğin en çok beş yıllık bir süre için tanınması yerinde olur.

3568 sayılı Kanunda, mesleğe girişte, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim görevlilerine ve

üyelerine tanınan olanak çok geniş tutulmuştur. Sayılan alanlardan birçoğunun muhasebe ve muhasebe denetimi meslekleriyle ilgisini bulmak kolay değildir. Gerçi kendilerini yeterli görmeyen öğretim elemanlarının bu haktan yararlanma yoluna gitmeyecekleri söylenebilir. Ancak, bir kanunun kendi ilkeleriyle tutarlı olması gerekir. Bu nedenle hak yalnız muhasebe alanındaki öğretim elemanlarına tanınmalıdır.

### **c. Bağımsız Denetim Kuruluşları Hakkında Görüşler**

Bankalarda ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklık ve kuruluşlarda denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşları için mesleki bir örgütlenme öngörülmemiş, her bir kategoriye giren denetim elemanlarının nitelikleri belirlenmiş, ancak bu niteliklere sahip olup olmadıklarının belirlenmesi için sınav ve yetiştirme sistemi yetkili organlarına verilmiştir. 3568 sayılı Kanun sisteminde olduğu gibi burada da gereksinme duyulan elemanların kamu ve özel kesimde yetişmiş kişiler arasından seçilmesi düşünülmüştür.

Ülkemizde ikili muhasebe denetim sisteminin devam edeceği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, T.C. Merkez Bankası ve Sermaye Piyasası kurulu elbirliği yaparak, denetim kuruluşlarının oluşumunu ve çalışma esaslarını ve mesleki kuruluşları ve denetçilerin mesleğe giriş, yetiştirme ve sınav mekanizmalarını ortak bir esasa bağlamalıdır. Bu suretle sistemler arasında paralellik sağlanmış olacaktır.

## KAYNAKLAR

- R. E. Glas, H.A. Baker, **Introduction To Business**, South-Western Publishing Comp, New York, 1967.
- M. J. Gordon, G. Shillinglow, **Accounting, A. Management Approach**, The Willard J. Graham Series in Accounting, 5. Baskı, Georgetown, Ontario.
- Ersin Güredin, **Denetim**, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- J. B. Heckert, J.D. Willson, **Controllershıp**, 2. Baskı, The Ronald Press Comp. New York, 1963.
- A. W. Holmes, W.S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi-Auditing-Standartları ve Yöntemleri**- Tercüme 8. Baskı, Ankara.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, 1990, Ankara.
- Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetleme Semineri**, 1985, Ankara.
- H.F. Stettler, **Auditing Principles**, 4. Baskı, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1977.
- Nejat Tenker, **Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi**, Gazi Üniversitesi, Ankara, 1982.
- Guran Yahyoğlu, "Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi", **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı 32, s. 81-104.
- İlgili Mevzuat.