

E T Ü D L E R

İşletmenin Murakabesine ve Reviziyonuna Dair Meseleler^[1]

Reviziyon ve murakabe kavramları, reviziyon ve murakabenin mahiyeti ve ergeleri ve Türkiye'deki hukukî gelişmesi.

Yazan:

Prof. Dr. ALFRED İSAAC.

TETKİK (Revision) KAVRAMI VE TETKİKİN KENDİLİĞİ (mahiyeti).

Modern çağlarda bir işletmenin tetkik ve murakabesi, o işletmenin hem bünyesine ve hem de etkinliğine (faaliyetine), (sermaye devrine) şamil bulunmaktadır. Almanyada bu ciheti ifade etmek için kullanılan «revision» kelimesi, Lâtince «revidere» kelimesinden gelmektedir. «Revizyon» tekrar gözden geçirme demektir. Murakabe ve

[1] Bu makale, iktisadî hayat ve hususile memleketimiz için çok mühim olan işletmelerin tetkik ve murakabesi meselesine bir başlangıç mahiyetindedir. Ayrıca yine aynı meseleyi çok daha geniş bir şekilde ele alan bir eserin hazırlanmış olduğuna okuyucularımızın dikkatlerini çekmek istiyoruz. Bu eserin yazılması her ne kadar bitmişse de, henüz Türkçeye tercüme edilmemiş ve tabiatile basılmamıştır. Eser iki ciltten mürekkeptir. Birinci cildin ismi «İşletmenin murakabe ve tetkikine dair esaslar» olup, bu satırların yazarı tarafından kaleme alınmıştır. Bu ciltte bilhassa şu meseleler etraflı bir şekilde incelenmektedir: Tetkik ve murakabe meselesinin Türkiye'deki inkişaf tarzı ve hukukî vaziyeti, tetkikin muhtelif gayeleri ve mevzuları, tetkik tekniği ve metotları, kontrolün rolü, işletmelerin birbirile kıyaslanması (Betriebsvergleich).

İkinci cilt, işletme ve muhasebe uzmanı Konrad Engelmann tarafından telif edilmiş olup, bu kitabın ismi «İşletmelerin tetkik ve murakabesine ait pratik meseleler» dir. İkinci cildin ihtiva ettiği bellibaşlı mevzular şunlardır: Bilanço ve kâr ve zarar hesabının tetkiki, işletmenin malî bünyesinin ve likidite derecesinin tetkiki, yapılan tetkikler neticesini göstermek üzere rapor hazırlanması gibi meselelerdir. Ayrıca eserde bilanço ve kâr ve zarar hesabına ait izahat verilmekte ve işletmenin bünyesine ve sermaye devrine dair bütün meseleler gözönünde bulundurulmaktadır. Nihayet eserin sonuna revizörlere mahsus olmak üzere tatbikatta

tetkik işi, aslı Lâtince olan bu kelimenin manasına uygun olarak, bir işin, bir muamelenin zihinde tekrarlanması ve gözden geçirilmesinden başka bir şey değildir. Çünkü mürakabeye ve tetkike ait bütün faaliyetlerde (etkinliklerde), muayyen bir muameleyi zihinde tekrarlamak lâzımgelir. Şu hale göre mürakabe ve tetkikte bahis mevzuu olan mesele, bir hâdisenin tekml safhaları üzerinde bir defa daha düşünmektir.

Eskiden olduğu gibi bugün dahi, mürakabe ve tetkik işinin konusu, esas itibarile, *ticarî defterlerin* gözden geçirilmesinden ibarettir. Hattâ bugün bile, birçok memleketlerde «işletmenin mürakabe ve tetkiki» mefhumu yerine, «defterlerin ve hesapların tetkiki» gibi tabirler kullanılmaktadır. İngiltere, Fransa ve Hollanda gibi bazı memleketlerde tetkik işinin mevzuunu, ilk sırada defterler ve hesaplar teşkil etmektedir. Nitekim İngilizcedeki «audit», Felemenk dilindeki «accountancy» ve Fransızcadaki «vérification des comptes» kelimelerinin ifade ettikleri mana, defterlerin tetkikinden başka bir şey değildir.

Bununla beraber zamanımızda bu kabil işleri ve muameleleri göstermek üzere «işletmenin mürakabe ve tetkiki» kelimesini kullanmak, şüphesiz çok daha uygun düşmektedir. Gerçi defterlerin, hesapların ve vesikaların tetkiki, işletmenin tetkik ve mürakabesine ait bütün faaliyetlerin esasını teşkil etmekteyse de, bazı tetkik muameleleri, muhasebe defterlerinin, hesapların vesairenin dışında kalan alanları da içine alır. Bunun için makalemize, «Muhasebeye ait tetkikler» başlığı yerine «İşletmenin mürakabe ve tetkiki» başlığını koymayı daha uygun ve elverişli gördük.

TETKİK İŞİNİN HEDEF TUTTUĞU GAYELER VE TETKİKİN MEVZULARI.

Yukarıda verdiğimiz izahların daha iyi anlaşılabilmesi için, tetkik faaliyetlerinin hedef tuttıkları maksatla, tetkikin mevzularını gözden geçirelim. Bunun için ilk olarak tetkiki, şekil bakımından yapılan tektik ve muhteva bakımından yapılan tetkik olarak iki kısma ayırmak suretile mütalea edelim.^[2]

[2] Bu makalede tetkik meselesinin gayeleri ve mevzuları hakkında ancak umumî mahiyette malûmat vermek mümkündür. Bir numaralı haşiyede zikrettiğimiz eserde bu meseleler inceden inceye araştırılmaktadır.

Şekil bakımından yapılan tetkiklerde bilhassa gözönünde bulundurulacak nokta, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlar neticelerinin doğru olup olmadığıdır. Meselâ muhtelif vesika ve faturaların doğru olarak yevmiye defterine kaydedilip edilmemiş oldukları, yevmiye defterindeki kayıtların defteri kebire sıhhatlı bir şekilde geçirilmiş olup olmadıkları ve nihayet işletme dahilinde tatbik edilen muhasebe sistemine göre, hesapların doğru olarak kapatılıp kapatılmadıkları, bilânço ve kâr ve zarar hesabının tanzimi vesaire gibi meseleler, tetkikin amacım teşkil edebilir. Bundan sonra hukukî hükümlerin de gözönünde tutulması lâzımgeldiğine işaret edelim. Nihayet büyük işletmelerde, mevzuat ve talimatnameler dahilinde hareket edilip edilmediği hususu da, şekil bakımından yapılan tetkikin mevzuunu teşkil edebilir.

Muhteva bakımından yapılan tetkikin amaç tuttuğu maksatlara gelinece; yukarıda ismi geçen bütün meseleler ve alanlar, bu bakımdan yapılacak olan bir tetkikin de mevzuu olabilir. Meselâ bilânço tetkikinde kıymet takdiri, amortismanların nasıl yapıldığı, hesapların maksada uygun bir şekilde tevzi edilip edilmediği ve nihayet bilânçonun iyi bir şekilde tanzim edilmiş olup olmadığı meselesi muhteva bakımından yapılan tetkiklerin çerçevesine girer. Kâr ve zarar hesabının muhteva bakımından yapılan tetkikinde, neticelerin ve maliyet masraflarının hesaplanması gibi meselelerle, ticarî muamelelerin nasıl oldukları ve bunların ne suretle neticelendirildiklerinin de dikkate alınması lâzımdır.

Tetkik meselesinin sahaları, modern ekonomik hayatın icaplarına göre pek çeşitlidir. Muhasebe ve bilânçodan maada envanter, işletmenin malî bünyesi, işletmenin sevk ve idaresi, işletmelere ait teknik meseleler, rantabilite ve rasyonellik hesapları gibi işler, tetkikin mevzuunu teşkil edebilir.

«TETKİK», «KONTROL» VE «TEFTİŞ» ARASINDAKİ MÜNASEBETLER VE FARKLAR.

Tetkik mefhumunun ifade ettiği manaya çok yakın bir mefhum da «kontrol» dur. Bu iki mefhum bazan aynı zamanda kullanılmaktadır. Bununla beraber bazı mühim sebeplerden dolayı bu iki mefhumun birbirinden ayrılması lâzımdır. Kontrol işinde tetkikte olduğu gibi, bir hadisenin «tekrar gözden geçirilmesi» bahis mevzuu değildir. Denilebilir ki, kontrol işi, işletmenin devamlı bir şekilde mürakabe edil-

mesi için vücade getirilen devamlı teşkilâtın başka bir şey değildir. Söylemeye lüzum yoktur ki, kontrol, tetkik işinde de olduğu gibi, aynı maksadı hedef tutar. Kontrol teşkilâtının belli başlı vazifesi, devamlı bir şekilde hatalara işaret etmek ve yapılmış hataları meydana çıkartmaktan ibarettir.

Kontrol işi daima tetkik işine bağlıdır. Birçok hallerde kontrol teşkilâtı, tetkik işini yürütebilmek için bir şart ve mühim bir yardımcı vasıta olduğundan, kontrol işi hakkında burada biraz malûmat vermeyi faydalı görmekteyiz.

«Kontrol» kelimesi Lâtince «contrarotula» kelimesinden gelmektedir. Ayrıca Fransızca «contrôle» kelimesi de aynı kökten gelmektedir. Lâtince contrarotula, kontrol vazifesi gören liste veya defter demektir. Geçmiş asırlarda iktisadî müesseselerde, defterler yerine ayrı ayrı listeler kullanılmaktaydı. Aynı muhasebe kayıtlarını geçirmek suretile tanzim edilen bir liste, kontrol vazifesini görmekte ve bu suretle de kontrol teşkilâtı meydana çıkmış bulunmaktaydı. Zamanla kontrol mefhumunun ifade ettiği bu eski mana genişlemiş ve bugünkü bildiğimiz geniş mahiyetini almıştır.

Hemen hemen bugüne kadar bankalarda da, aynı kayıtlar için tanzim edilen karşılıklı listelere benzer bir kontrol vasıtasından faydalanılmaktadır. Muhasebe kayıtlarını gayet doğru ve emin bir şekilde yapabilmek maksadıyla, her şahıs hesabı, hem defteri kebirdeki cari hesaba ve hem de ayrıca diğer bir deftere kaydedilmektedir. Bu suretle hataların meydana çıkarılması her zaman mümkün olabilmektedir. Bu prensip modern banka işletmelerinde bugün dahi tatbik edilmektedir. Meselâ kasa muamelelerini daha iyi kontrol edebilmek için hem veznedar ve hem de başka bir şahıs aynı hesapları ayrı ayrı tutarlar ve bu kayıtlar biribirle karşılaştırılarak hatalar kolaylıkla meydana çıkarılır.

Hiç şüphesiz her kontrol işinde ve teşkilâtında az çok bazı eksiklikler olabilir. Muayyen bir kontrol mekanizması vasıtasıyla bazı hatalara işaret edilebilirse de, bütün hataların bu suretle meydana çıkarılması mümkün olmayabilir. Buna tipik bir misal olmak üzere, muzaaf defter tutma usulünü gösterebiliriz. Hernekadar bu sistemde, mizan hanesindeki zimmet ve matlup yekûnları biribirine müsavi ise de, buna rağmen mizanın bazı hallerde yine bir takım hataları ihtiva etmesi ihtimal içindedir.

Şimdi biraz da «teftiş mefhumundan bahsedelim: Bu mefhum ekseriya «tetkik» (revision) ve «kontrol» mefhumlarının delâlet ettiği manada kullanılmaktaysa da, bunun yanlış olduğunu söylemeye lü-

zum yoktur. Tatbikata ait bazı sebeplerden dolayı teftiş mefhumunun, herhalde diğer mefhumlardan ayrılması lâzımdır. Teftiş kelimesi Fransızca «inspection» kelimesine tekabül etmektedir. Teftiş mukabili olmak üzere Alman dilinde de kullanılan bu Fransızca kelime, Lâtincede «inspicere» kelimesinden gelmektedir. «İnspicere» kelimesi, aşağı yukarı teftiş etmek ve gözden geçirmek demektir. Zaten teftiş işi, aslında gözden geçirmeden başka bir şey de değildir. İşletme faaliyetlerinin murakabesinde teftiş işi, belirli manada bir rolü haizdir. Bunu bir misal ile aydınlatalım: Bir müdürün veya bir servis şefinin, işletme dahilinde işlerin maksada uygun bir şekilde yürütülüp yürütülemediğini anlamak maksadile, işletmenin muhtelif kısımlarını gözden geçirmesine «teftiş» denilebilir. Şu hale göre «görme», vaziyete hâkim olmak için bir vasıta olarak kullanılmaktadır. Hattâ birçok hallerde böyle bir «görme» alâkadarâ, işletmenin bünye ve faaliyeti hakkında lüzumlu olan malûmatı vermiye de kâfi gelebilir. Bu teftiş faaliyetini pratik hayattan aldığımız bir misalle aydınlatmaya çalışalım: Farzedelim ki büyük bir sanayi müessesesi küçük bir fabrikayı satın almak istemektedir. Bu takdirde fabrikaya gönderilen bir uzmanın bu fabrikayı «görme» si maksada yetebilir. Yani mütehassıs ilk nazarda bu fabrikada büyük bir nizamsızlık olduğunu müşahede edebilir. Bu vaziyet karşısında işletmenin tekmil teşkilâtı hakkında tümdengelim (istidlâl) suretile bir fikir edinilebilmiş olunur ve tabiatile böyle bir müessesenin satın alınmasından da vazgeçilir. Görülüyor ki yapılan bu kabil sathî bir teftiş maksadı sağlamaıya kâfi gelmiştir.

Bunun dışında bazı hallerde teftiş, kontrol ve tetkik işi ile beraber yapıldığı takdirde, çok faydalı ve hattâ tetkik için lüzumlu da olabilir. Buna güzel bir misal olarak, büyük işletmelerde tetkikten önce teftiş yapmaksızın, envanter yapımının mümkün olamayacağı söylenebilir.

Gayet tabiidir ki, işletmenin gerek bünyesi ve gerek faaliyeti hakkında yapılan teftiş, askerlikte mutat teftiş derecesinde bir rolü haiz değildir. Askerlik hayatında teftişin önemi çok büyüktür. Çünkü bu alanda yapılan teftiş bir askerî kıt'anın vaziyetini anlamak bakımından en esaslı ve ehemmiyetli malûmatı temin eder.

Teftişin yeri ve rolü, sosyal yardım sahasında da çok büyüktür. Nihayet makalemizin uğraştığı bir de «murakabe» mefhumu vardır. Bu mefhum hertürlü tetkik, kontrol ve teftiş işlerini birleştiren bir mefhumdur.

TETKİKİN NEVİLERİ[3].

Kendiliğinden anlaşılacağı üzere, iyi bir şekilde ve bu sahada yetiştirilmiş mütehasıs kimseler tarafından yapılan tetkikler, yalnız mürakabe vazifesini görmekle kalmazlar, fakat aynı zamanda işletme idarecilerine takip edecekleri yollar hakkında rehberlik de ederler. Bu suretle yapılacak tetkikler, işletmenin sevk ve idaresinde son derece mühim ve faydalı bir âmil olur. Bundan dolayı İngiltere, Hollanda ve Almanya gibi memleketlerde hemen hemen hususî işletmelerin ekserisi sırf kendi istek ve ihtiyarlarıyla işletmelerini tetkik ettirmektedirler.

Memleketimizde şimdiye kadar ilk sırada Devlet iktisadî teşekküllerle anonim şirketler hakkında, kanunlarda tetkik ve mürakabe bir yer ayrılmış bulunmaktadır. Bununla beraber yukarıda ismi geçen teşekküllerle anonim şirketlerin dışında sair işletmeler için de doğru ve maksada uygun bir şekilde yapılacak tetkiklerin, bu işletmelerin sevk ve idarelerinde yol gösterici mahiyette faydalı bir rol oynayacaklarına şüphe yoktur.

SENELİK BİLÂNÇO VE KÂR VE ZARAR HESABININ TETKİKİ.

Senelik bilânço ve kâr ve zarar hesabının tetkiki, bütün memleketlerde yapılan tetkiklerin en ehemmiyetlisi olduğu gibi, hiç şüphesiz bütün tetkik nevilerinin de en eskisidir. Türk ticaret kanununa göre, bu kanunun şumul alanı içine giren her tacir ve şirket hiç değilse her sene sonunda bir bilânço tanzim etmek zorundadır. Her sene sonunda tanzim edilen bilânço münasebetile, hem muhtelif defterlerdeki kayıtların ve hem de muhasebe neticelerinin doğru olup olmadığını, hulâsa işletmenin baştan başa tetkiki mümkün olabilir.

Tetkik işinin en esaslı mevzuları şunlar olabilir:

a) Muhtelif kayıtların, fatura ve senetler gibi her nevi vesikalarla karşılaştırılması ve bunların defteri kebire nakli,

[3] Tetkikin neveleri hakkında metinde verdiğimiz izahat ancak hulâsa mahiyetindedir. Bir numaralı hasivede ismini zikrettiğimiz eserde bu mesele hakkında

- b) Muhtelif mevcutların kıymetlerinin doğru bir şekilde takdir edilip edilmemiş olduğunun tetkiki,
- c) Mevcut muhasebe teşkilâtının maksada elverişli olup olmadığının tetkiki,
- d) Kanunî hükümlere uygun olarak hareket edilip edilmediğinin tetkiki,
- e) Kasa mevcudunun ve kasa muamelelerinin tetkiki.

Tetkik işinin neticelendirilmesi için tayin edilmiş bulunan zaman elverdiği takdirde, muhtelif muamelelerin inkişaf tarzlarıyla, muhtelif carî hesapların vaziyeti de dikkate alınabilir.

Fabrikalarda yapılan tetkikler etraflı olarak yapılmak isteniyorsa, istihsal safhalarının ve istihsal hesaplarının da gözönüne alınması lâzımdır. Buna mişal olmak üzere memleketimizde yüksek mürakabe heyeti tarafından iktisadî devlet teşekkülleri üzerinde her sene yapılan normal tetkiklerin, daima bütün istihsal prosesini nazara aldığı söylenebilir.

Anonim şirketlerde senelik bilânço ve kâr ve zarar hesaplarının tetkiki, kanunca yapılması lâzımgelen bir tetkik olarak gösterilebilir. Umumiyet itibarile bu tetkikler yalnız şekil bakımından yapılan tetkikler olmayıp fakat aynı zamanda işletmenin sevk ve idaresiyle diğer bütün muamelelerini de içine aldığından, muhteva bakımından da yapılan bir tetkik mahiyetindedir.

Hiç şüphesiz pratik hayatta da, yalnız şekil bakımından yapılan bilânço tetkikleri de vardır. Bu kabil tetkiklerde sadece, defter tutma sistemi dahilinde, muhasebe kayıtlarının mevcut nizam ve usullere göre yapılıp yapılmamış olduğu gözönünde tutulur. Şu halde şekil bakımından yapılan bu gibi tetkiklerde, muamelelerin cereyan suretinin revizyonu bahis mevzuu olmayıp, daha ziyade muayyen bazı maksatların temini nazara alınır. Fakat bu tetkikler muhteva bakımından yapılan tetkikler gibi derin ve etraflı olmadıklarından tabiatile faydaları da mahdud kalır.

Yalnız bilânço ve kâr ve zarar hesabına inhisar eden tetkiklerde, umumiyet itibarile emtia, ham madde ve stokların tetkiki itibara alınmaz veya bunlarla pek az meşgul olunur. Yahut bunlar ayrı ayrı da tetkik edilebilir. İleride bu mesele hakkında daha etraflı malûmat verilecektir.

ENVANTERİN TETKİKİ.

Envanter ya müstakil bir şekilde tetkik edilir veya evvelki tetkiklerin çerçevesi içinde yani bilânço tetkiki sırasında nazara alınır. Bu nevi tetkik, ancak envanter yapıldığı anda yapılırsa faydalı olabilir. Çünkü envanter yapıldıktan muayyen müddet sonra, tetkikin faydası mahdut kalır.

Diğer taraftan birçok işletmelerde defterlerin kapatılması ekseriya bilânço tarihinde yani envanterin tanzim edildiği tarihte kabil olamaz. Bu iş ancak birkaç hafta sonra sona erer. Onun için bu iki tetkikin aynı zamanda ve birlikte yapılması teknik sebeplerden dolayı kabil olamamaktadır.

Bundan dolayı büyük müesseselerde ve bilhassa sanayi ve ticaret işletmelerinde bilânço ve kâr ve zarar hesabının tetkikiyle envanterin tetkiki ayrı ayrı yapılır. Envanter tetkiki, envanterin yapıldığı zamana rast getirilir. Tabiatile bilhassa sanayi ve ticaret işletmelerinde envanter yapılması o kadar ehemmiyetlidir ki, envanterde yapılan bir hata, hem bilânçonun ve hem de kâr ve zarar hesabının neticesine tesir edebilir. Hususile ham madde, malzeme, yedek parçalar ve emtia stoklarının tetkiki, envantere müteallık tetkiklerin ön sırada gelen mevzularını teşkil eder. Bu sahada her malın hususiyetini de gözden uzak tutmamak suretile, ancak bu işler hakkında yeter malûmat sahibi olan kimse tetkik işini yapmalıdır. Çünkü kömürde olduğu gibi bazı maddelerde stokların tesbit ve tetkiki, sayım metodu ile değil, fakat ancak muayyen hesap usulleriyle mümkün olabilir.

RANTABİLİTE NİSBETİNİN TETKİKİ.

Bu hususta ilk olarak işletmede çalışan bütün sermaye elemanlarının rantabilite nisbetlerinin tetkiki bahis mevzuudur. Onun için işletmenin esas faaliyetinden doğmıyan yani işletmenin maksadına yabancı faaliyetlerden husule gelen bütün kârların ayrılması lâzımgelir. Ancak işletmenin rantabilite nisbeti hakkında bir karar verirken, bu branştaki ortalama rantabilitenin, konjonktür tesirlerinin ve bu branşı ilgilendiren genel ekonomik durum ile bünye değişikliklerinin de gözönünde bulundurulması lâzımdır. Yani rantabiliteyi mutlak olarak değil fakat nisbî olarak ölçmek icabeder.

Lüzumu hâsıl olursa tetkikte, bilhassa sahibi tek olan işletmelerde, yalnız zatî (öz) sermayenin rantabilite nisbeti de dikkate alınabilir.

İŞLETMENİN MALÎ BÜNYESİNİN VE LİKİDİTESİNİN TETKİKİ.

Bu kabîl tetkikler halden hale muhtelif sebeplerin tesirile yapılır. Bu bakımdan yapılan tetkiklerin mevzuunu, bilhassa işletmenin ödeme kabiliyeti ve işletmenin malî vaziyeti teşkil edebilir.

Yapılan tetkiklerde, yalnız tetkik ânındaki vaziyet değil, ilerideki muhtemel tediyelerle tahsillerin de gözönünde bulundurulması lâzımdır. Bundan maada işletmenin tediyeye kabiliyetsizliğindeki ârizaların geçici veya devamlı olup olmadıkları ciheti de tetkik meselesi bakımından dikkate değer bir mevzudur.

TEKNİK BAKIMDAN YAPILAN TETKİKLER VE RASOYNELLİĞİN TETKİKİ.

Teknik bakımdan yapılan tetkikler, sanayi işletmelerindeki ner nevi tesislere teşmil edilir. Bu kabîl tetkikler çeşitli âmillerin tesirile yapılır. Bilhassa bu hususta emniyet meselesi çok mühim bir rol oynar (bir kazanın tetkikinde olduğu gibi). Bunun dışında sanayi işletmelerindeki tesislerin eskimiş ve yıpranmış olup olmadığı da teknik tetkikin mevzuuna girer. Bu münasebetle son zamanlarda istihsal metotları hakkında yapılan mühim tetkiklere işaret edelim. Yine bu meyanda işletmede elde edilen rasyonellik nisbetinin tetkiki de son derecede ehemmiyetlidir^[4]. Şu hale göre tesislerden istifade derecesi, ham madde sarfiyatı, işçilik randımanı ve nihayet işletmenin umumî organizasyonu gibi meseleler, rasyonelliğin tetkikinde pek mühim mevzuları teşkil ederler.

VERGİ BAKIMINDAN YAPILAN TETKİKLER.

Bu gibi tetkikler Devlet veya maliye daireleri namına yapılırlar. Bu tetkikleri yapan mütehasşısın, sadece vergi kârunlarına vâ-

[4] Bu hususta bak: Alfred Isaac, «Sanayi işletmesinde rasyonellik prensipinin tatbiki», İktisat Fakültesi Mecmuası, cilt III, sayı 1-2, sahife 116-157.

kıf olması kâfi gelmez, ayrıca bunun işletmenin bünye, faaliyet ve hususiyetlerine de yakından âşına olması lâzımdır. Hattâ diyebiliriz ki, murakıp aynı zamanda iyi bir işletmeci olduğu takdirde, Devletin menfaati daha ziyade emniyet altına alınmış olur.

Bundan başka bazı işletmeler, kendi kârlarının vergiye tâbi olan kısmını doğru bir şekilde hesap ve tesbit edebilmek için, bilânço ve defterlerini bazı mütehasıs murakıplara tetkik ettirmektedirler.

Her çeşit kabahatlerin ve suçların önlenmesi veya bunların meydana çıkarılması bakımından yapılan tetkikler^[5].

Hiç şüphesiz tetkikin mahiyet ve gayesi ne olursa olsun, bu noktanın da ehemmiyetle gözönünde bulundurulması âşikâr olmakla beraber, birçok hallerde sırf bir kabahat veya suçun önlenmesi veya meydana çıkarılması işi, bir tetkikin bellibaşlı gayesini teşkil edebilir.

İşletmelerde muhtemel suçlar ve kabahatler çok çeşitlidir. Şimdi aşağı yukarı her işletmede vukua gelmesi ihtimal içinde olan başlıca suç ve kabahatleri gösteriyoruz:

- a) Hırsızlık,
- b) Hile,
- c) İhtilâs,
- d) İşletmenin dürüst olmıyan bir şekilde sevk ve idaresi,
- e) Yolsuzluk.

Umumiyet itibarile bu hususta yapılan tetkiklerde, işletmede çalışan müstahdem ve işçilerin karakterleri ile, işletme içinde suçlara konu teşkil edebilecek hususiyetlerin gözden uzak tutulmaması lâzımdır. Bunun dışında diğer mühim bir nokta da, yapılan suçların gizli ve saklı kalmamalarını temin etmek ve suçları ortaya çıkartacak tedbirler almaktır. Bundan dolayı murakıpların bu sahada da mükemmel ve geniş bilgi sahibi olmaları lâzımgelir.

Burada bazı misaller getirmek suretile muhtelif suçların ve kabahatlerin mahiyetini aydınlatmaya çalışalım:

a) Bir kaydın yapılmaması, geciktirilmesi, zamanından evvel yapılması, yapılan bir kaydın başka bir kayıtla hükümden düşürülmesi.

[5] Burada suç mefhumu, hukuki mânadaki suç mefhumuna nazaran daha geniş ve şümulüddür.

b) Bir kaydın yanlış bir şekilde yapılması (yani hakikate uygun olmayan mevhum ve sahte rakamlar kullanılması veya sahte vesikalara dayanılması).

c) Mevhum muamelelerin defterlere kaydedilmesi.

d) Muamelelerin yanlış hesaplara kaydedilmesi.

e) Hesap artıklarının (bakıyelerinin) kasden tahrif edilmesi.

f) Hakikî vaziyeti gizliyen muhtelif tedbirlere başvurulması.

g) Mevhum muameleler yapılması veya mukaveleler akte edilmesi.

h) Reel hukukî vaziyetin gizlenmesi.

Söylemiye lüzum yoktur ki, işletmelerde yapılan ve her zaman için yapılması muhtemel bulunan suç ve kabahatler hakkında esaslı malûmat sahibi olmak, tetkik bakımından son derece faydalı neticeler verir.

Olağanüstü sebeplerden dolayı lüzumlu tetkikler.

Bir işletmede tetkikler yapmak, mutlak surette o işletmede bir suç veya kabahatin mevcut olmasına bağlı değildir. Suç veya kabahat bahis mevzuu olmadan da, başka bakımlardan ve sebeplerden dolayı tetkikler yapmak mümkün ve hattâ zarurî olabilir. Bu ciheti göstermek için bir iki misal veriyoruz: Her tesiste kanunî sebeplerden dolayı, bazı tetkikler yapmak lâzımdır. Bundan başka, işletmenin *hukukî şekli değiştirildiği* zaman ve işletmenin *sağlamlaştırılmasından* önce, işletmenin vaziyeti ve rantabilitesi tesbit edilmek. Ayrıca işletmenin üçüncü şahıslara devrinde, *füzyonlarda* ve işletmeden bir *ortağın ayrılması* halinde de, bu gibi işletmelerin içinde buldukları vaziyetin aydınlatılması lâzımgelir. Nihayet işletmenin *tasfiyesinde* ve tasfiyeden önce mevcutların alacaklılar ve ortaklar arasında dağıtımından evvel, işletmeyi tetkik etmek şarttır.

TETKİK METOTLARI HAKKINDA BAZI İZAHLAR.

Yukarıda ismi geçen tetkikleri yapabilmek için, yalnız her tetkikin hususiyetine göre icabeden malûmata vâkıf olmak kâfi gelmez, ayrıca *tetkik metotlarına* da âşina olmak icabeder. Çünkü mahiyeti ne olursa olsun, her tetkikte zaman problemi çok mühim bir rol oynar. Onun için tetkiki yapan, zamandan tasarruf edebilmek

için elverişli metodlar kullanmak zorundadır. Ayrıca zamandan sarfinazar, tetkike en uygun gelen metodların seçilmesinin de büyük faydası olduğu açıktır.

Yukarıda da gördüğümüz gibi ancak pek nadir hallerde, bütün teferruatın gözönünde bulundurulması icabedebilir. Bundan dolayı metod bakımından aşağıdaki problemin çok esaslı bir ehemmiyeti olduğu söylenebilir.

Ekser hallerde tekmi teferruatın gözönünde tutulmasının imkânsızlığı karşısında, tetkik edilecek kayıtlar, vesikalar, muameleler ve hâdiseler arasında bir seçim yapmak son derecede lüzumludur. Yapılacak seçimin hangi esasa dayanacağı meselesi de tabiatile çok mühim bir noktadır. Şu halde yapılacak seçim hangi prensibe dayanmalıdır? Burada tavsiyeye değer gördüğümüz usul şudur: Hal ve vaziyete göre muayyen bir zaman devresi (gün, hafta veya ay) esnasındaki muameleler, üzerinde tetkik yapılmak üzere seçilir. Bilhassa en fazla suç ve kabahat işlenmesi muhtemel görülen zaman devresi, tetkikin yapılacağı devre olarak seçilir ve bu takdirde bu metod çok faydalı neticeler verir.

Bu metodun dışında diğer bir metod da, yalnız *muayyen muamelelerin* seçilmesi ve tetkike mevzu ittihaz edilmesidir. Bazı hallerde yani bu ikinci metod tatbik edilmek istenildiği takdirde, sadece büyük paralarla yapılmış bulunan alımları veya satışları yani yalnız birkaç büyük muameleyi seçerek bunları tetkikten geçirmek maksada uygun olabilir ve tetkikin gayesini teşkil edebilir.

Pratikte çok mühim bir yer tutan ve sık sık kullanılan üçüncü bir metod, muayyen bazı kayıtların seçilmesi ve yalnız bu kayıtların tetkik edilmesidir. Fakat kayıtlar sayısının çok büyük bir yekûn teşkil ettiği müesseselerde, tetkik edilecek kayıtların seçilmesi, tetkike tâbi tutulacak kayıt adedinin tayini, ve nihayet tetkik olunacak kayıtların zaman ve tarih bakımından intihabı, bilhassa gözönünde bulundurulması lâzımgelen mühim meselelerdir. Diğer bir ifade ile seçilecek kayıtların, bilhassa hatâ, suç ve kabahatlerin yapılmasının ihtimal içinde görüldüğü zaman devrelerin tesadüf ettirilmesi, tetkikin muvaffak olması bakımından çok önemlidir. Söyleniye lüzum yoktur ki, tetkik edilecek kayıtların miktarı arttırıldıkça, hatâ, suç ve kabahatlerin meydana çıkarılması ihtimali de o nisbette fazla olur. Ayrıca aynı şartlar altında, seçim işinin daha büyük zaman devrelerine hasredilmesi, nisbeten küçük zaman devrelerine nazaran, daha muvaffakiyetli neticeler vâdeder.

Söylediklerimizi hülâsa edersek şu neticeye varırız: Tetkik işi

için ayrılan zaman devresi (gün, hafta, ay... ilâh.) gözönünde bulundurulmakla beraber, bu devre zarfında mümkün olduğu kadar fazla kayıt, muamele vesaire tetkik edilmeli ve gözden geçirilmelidir.

Nihayet tetkik için çok mühim olan bazı teknik meselelerin de burada zikredilmesi faydalıdır. Teknik meseleler bakımından (1) numaralı haşiyede ismi geçen ve henüz intişar etmemiş bulunan eserimizde etraflı malûmat mevcuttur; burada bu meselelere yalnız dokunmakla kanaat etmek zorundayız. Şöyle ki: her tetkik içinde *kıyaslama* çok mühim bir rol oynar. Bazı hallerde tetkiki yapan murakıp, bizzat *hesap ameliyeleri yapmak* zorundadır. Bundan maada istatistik metotlarına müracaat da faydalı neticeler verebilir. Hiç şüphesiz bu makale çerçevesi içinde, tetkikte başvurulacak istatistik metotlarını izah etmek ve bunların tatbikini göstermek mümkün olamamakla beraber, yalnız şu kadarını söyliyelim ki, tetkik işlerini ve hareketlerini bir usul altında *sıraya koymak* faydalı olabilir. Bunu bir misal ile aydınlatalım: Bir bilânçoda gözüken emtia stokunun tetkike tâbi tutulduğunu farzedelim. Bu takdirde yani emtia stokunun tetkik edilebilmesi için başlıca iki metot vardır. Bunlardan birincisi «*ileri gitme*» (progresif) metodu ve ikincisi ise, «*geri gitme*» (retrograd) metodudur. Progresif metot tatbik edilmek istenildiği takdirde, evvelâ faturalar vesair vesikalardan başlanarak tetkik işi gitgide yevmiye defterine, defteri kebire, envantere ve nihayet bilânçodaki rakamlara teşmil edilir. Tetkikte ikinci metot yani geri gitme metodu kullanılmak istenildiği takdirde ise birinci metodun tamamen aksine olarak hareket edilir ve evvelâ bilânçodaki rakamlar ve daha sonra sırasile envanter, defteri kebir, yevmiye defteri ve nihayet faturalar ve vesikalar tetkikten geçirilir.

Bununla beraber bir noktaya işaret edelim ki, tetkik işinde hangi metoda başvurulursa vurulsun, işletmede aslında mevcut olan kontrol vasıtalarından ve murakabe teşkilâtından büyük ölçüde faydalanmak şarttır.

İçinde bulunduğumuz modern çağlarda diğer bir tetkik metodu olarak, muhtelif işletmeler arasında mukayeseler yapılması (Betriebsvergleich) usulünü burada saymak yerinde olur. İşletmelerin birbirile mukayesesi demek, aynı işi yapan, mevzuları bir olan ve aynı işletme gurupunu teşkil eden çeşitli işletmelerin faaliyetleri ve elde ettikleri neticeleri yekdiğerile mukayese etmek suretile, muayyen işletmelerin çalışmaları ve başarı dereceleri hakkında bir fikir edinmek demektir. Memleketimizde Devlet iktisadî teşekkülleri böyle bir mukayese bakımından çok kıymetlidirler. Zaten Devlet ik-

tisadî teşekküllerine ait kanunun onuncu maddesi de, bu kabîl mukayeseleri, bir tetkik metodu olarak kabul etmiş bulunmaktadır.

İŞLETMELERİN TETKİK VE MURAKABESİ MESELESİNİN GELİŞİMİ HAKKINDA BAZI MALÛMAT.

Defter ve hesapların tetkiki, çok eski bir tarihe maliktir. Defter ve hesapların tetkiki işi, önceleri bilhassa Devlet idaresinde önem kazanmış ve sonraları Devlete bağlı iktisadî teşebbüslerin meydana gelmesiyle beraber, bu müesseselerin tetkik ve murakabesi işi de zamanla mühim bir mesele halini almıştır. Bundan sonra tetkik ve murakabe, hususî iktisat sahasında dahi yerleşmiştir. Bu inkişafın muhtelif sebepleri vardır. Bu hususta ilk olarak, bankalardan kredi isteyen işletmelerin, alâkalı bankalarca krediye lâayık olup olmadıkları ve kredi haddini tayin bakımından bir tetkike tâbi tutulmaları icabetmiştir. Ondan sonra anonim şirketlerde aksiyonerlerin alâka ve menfaatlerini sağlamak maksadile, bu şirketlerin bilânço ve kâr ve zarar hesaplarının tetkik edilmesi zarureti de kendini hissettirmiştir. Nihayet iktisadî faaliyetlerin inkişafına uygun olarak, işletmeler gittikçe serpilip geliştikçe, adetleri artan ve büyüyen bu işletmelerin daha iyi bir şekilde sevk ve idareleri bakımından tetkik edilmeleri lâzımgelmiştir.

Bu inkişafa uygun olarak, işletmelerin tetkik ve murakabesi meselesine muhtelif memleketlerde farklı derecelerde dikkat ve itina edilmiştir. Bu sahaya İngilterede binnisbe daha erken çağlarda ehemmiyet verilmiş olmasına mukabil, Almanyada bu mesele İngiltereye nazaran, daha geç dikkati çekmiştir. Bu memlekette takriben kırk sene kadar önce, işletme iktisadı ilminin inkişafı ile birlikte murakiplarla işletme ve muhasebe mütehasıslarının yetiştirilmesi bakımından birtakım yetiştirme ve deneme usulleri konulmaya başlanmıştır. Bunun dışında gerek üniversitelerde ve gerek yüksek iktisat ve ticaret mekteplerinde mutata tahsil haricinde, tetkik ve murakabe meselelerine dair ihtisas kurları vücuda getirilmiştir; bu ihtisas derslerinde bilhassa tetkik tekniği gözönünde bulundurulmaktaydı. Bazı üniversite ve yüksek mekteplerde gerek lisans ve gerek doktora imtihanlarında tetkik ve murakabe meselesi, ihtiyarî imtihan olarak kabul olunmuştu. Nihayet ticaret ve sanayi odalarında da imtihan heyetleri olduğunu söyleyelim. Bu imtihan heyetleri tetkik ve murakabe işlerinde çalışacak resmî şahsiyetlerin imtihanlarını

yapar. İmtihani kazanan kimse, bu mesleği, esas meslek olarak ve serbestçe yapmaya hak kazanır.

TÜRKİYEDE İŞLETMELERİN TETKİK VE MURAKABESİ MESELESİ VE HUKUKİ ESASLARI.

Giriş:

Türkiyede işletmeler sahasında tetkik ve murakabe meselelerinin gelişmesi, bilhassa memleketin sanayileştirilmiye başladığı devreden itibaren hız almıştır. Her nekad bu sahada diğer memleketlerin vaziyetine uymıya çalışılmakta ise de, memleketin hususî inkişaf tarzını tetkik etmek kabildir. Hattâ Türkiyede tetkik ve murakabe meselelerine ait bazı hukukî esaslar, bu sahada daha eski ananeye malik bulunan memleketlere nazaran, daha mükemmeldirler.

Memleketimizde tetkik ve murakabe sahasında son zamanlarda vukua gelen inkişafı takribî olarak şu sebeplerde toplamak mümkündür:

- 1) Hertürlü ekonomik faaliyetler sahasında meydana gelen entanzifleşme,
- 2) Devletin, memleketin iktisadî faaliyetlerine karşı gittikçe artan alâkasi,
- 3) Vergi kanunlarındaki tekâmül ve gelişme.

Türk Ticaret Kanununda tetkik meselesi hakkındaki hükümler:

Türk Ticaret Kanununun anonim şirketlere ait üçüncü kısmında murakiplere dair bazı hükümler vardır. Ticaret Kanunumuzdaki murakabe müessesesi Alman ticaret hukukundaki «Aufsichtsrat» denilen teşkilâta tekabül etmektedir. Bununla beraber hukukî teşkilât bakımından olmamakla beraber, hakikî inkişaf itibarile iki hukuk sistemi arasında bir farkın mevcut olduğunu zannetmekteyiz. Türkiyede olduğu gibi Almanyada da, tetkik ve murakabe heyetinin başlıca vazifesi ve esaslı fonksiyonu, tetkik ve murakabe işidir. Bununla beraber Türkiyeye nazaran Almanyada murakıpların ve murakabe heyetinin meydana gelmesinde âmil olan iktisadî inkişaf farklı olup bu gelişme şu şekilde hülâsa edilebilir:

Takriben 1870 senesinden itibaren Almanyada meydana gelen çok büyük endüstriyel inkişaf esnasında, bilhassa iktisadî hayatta

pek ziyade tecrübe kazanmış olan kimseler tetkik ve murakabe heyetine (Aufsichtsrat) âza seçilmiye başlanmışlardır. Hattâ çok defalar bu gibi şahıslar aynı zamanda muhtelif şirketlerin tetkik ve murakabe heyetlerine birden âza seçilmekteydiler. Bu suretle zamanla tetkik ve murakabe heyeti âzaları, tetkik ve murakabe işi dışında sair vazifelerle de meşgul olmiya başlamışlardı. Bu hareket tarzının sebebini daha ziyade diğer teşebbüslerle münasebet tesisi endişesi teşkil ediyordu. Bu hal karşısında murakabe heyeti âzaları ekseriya kendi esas vazifeleri olan tetkik ve murakabe işini salim bir şekilde göremeyecek vaziyete gelmekteydiler. Gerek bu sebepten ve gerek murakabe heyeti âzasından birçoklarının pek mudil olan tetkik tekniğine hakkile vâkıf olmamalarından dolayı, zamanla şu hareket tarzına başvurulmuştur:

Esas meslekleri tetkik ve murakabe olan diplomalı mütehasşislar. gerek kanunî ve gerek ihtiyarî tetkik işlerini yapmiya mezun sayılmışlardır. Bu suretle murakabe heyeti âzaları işin yalnız mesuliyetini taşımakta idiyeler de bilfiil tetkiki yapanlar bunlar olmayıp, yukarıda söylediğimiz diplomalı mütehasşislardı.

Kanaatimize göre Türk Ticaret Kanununda, anonim şirketlerde yapılacak tetkiklere dair olan hükümler, Alman Ticaret Kanununa nazaran daha etraflıdır. Aşağıda Türk Ticaret Kanununun bu hükümleri hakkında izahat vermiye çalışacağız. Bu meyanda kanunî hükümler madde sırasile mütalea edilmiyerek daha ziyade bu hükümlerin muhtevaları gözönüne alınacak ve çeşitli hükümler mevzuumuza uygun olan mantıkî bir teselsül dairesinde mütalea olunacaklardır. Bunun dışında Türk Ticaret Kanunundan sonra neşredilen bazı kararnamelerle nizamnameler de gözden uzak tutulmıyacaklardır:

1) *Murakıpların adedi hakkında Türk Ticaret Kanunundaki hükümler:*

Ticaret Kanunumuza göre anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya müteaddit murakıp bulunur. Birden fazla murakıp mevcut olduğu takdirde bunlar bir «murakıplar heyeti» teşkil ederler.

2) *Murakıpların şahsiyeti:*

Murakıplar, aksiyonerlerden seçilebilir. Bununla beraber murakıp seçilebilmek için aksiyoner olmak şart değildir.

Kanunda murakıpların tarafsızlıkları hakkında hükümler de vardır. Bilhassa murakıpların idare meclisi âzalarının akrabaları olmaması şarttır. Bu hususta Ticaret Kanunumuzun 350 nci maddesinde mufassal hükümler mevcuttur. Tetkik tekniği bakımından bu hükümler mevzuumuzun dışında kaldıklarından, burada bahis mevzuu edilmeyeceklerdir.

Ayrıca bir murakıp ne idare heyeti âzası ve ne de şirketin müstahdemi olamaz. İdare heyeti âzaları, âzalıktan çekildikleri takdirde bunların murakıp seçilmeleri mümkünse de, bunlar şirket umumî heyetinden beraet iktisap etmedikçe murakıplığa seçilemezler.

Murakıpların tâbiyetine gelince; şayet bir tek murakıp varsa bunun Türk, müteaddit murakıp mevcutsa, bunların yarısından bir fazlası Türk tâbiyetinde olacaktır.

3) Murakıpların seçimi:

Murakıplar aksiyonerlerden ve aksiyonerlerin gayrisinden olmak üzere ilk defa bir sene müddetle tesis umumî heyeti ve sonra en çok üç sene için şirket umumî heyeti tarafından seçilirler. Müddetleri sona eren murakıpların yeniden seçilmeleri caizdir.

Murakıp, umumî heyet tarafından her vakit azil ve yerine başkaları tayin edilebilir. Aksiyonerler arasından seçilen murakıplar, azillerinden dolayı tazminat istiyemezler.

Murakıpların tayin ve değiştirilmeleri, idare meclisi tarafından derhal ticaret siciline tescil ettirilmekle beraber, şirket ilânlarının konulmasına mahsus gazetelerle de ilân ettirilir.

Bir murakıbın ölümü, istifası, bir mâniden dolayı vazife görmeye iktidarı olmaması, iflâs ve haczedilmesi gibi bir sebeple vekâletten sukutu dolayısıyla şirketten ayrılması halinde, diğer murakıplar umumî heyetin ilk içtimama kadar vazife görmek üzere yerine birisini seçerler.

Şayet murakıp bir kişiden ibaretse, yukarıda sayılan hallerin meydana gelmesi takdirinde, gelecek umumî heyet toplantısına kadar muvakkat bir murakıp tayin edilir.

4) Murakıpların vazifeleri:

Türk Ticaret Kanununun 384 üncü maddesi murakıpların vazifelerini umumî olarak tesbit etmektedir. Bu maddeye göre murakıpların vazifesi, şirketin umumî muamelelerini murakabe ve bütçeyi tetkik etmektir.

Aynı kanunun 354 üncü maddesi, murakıpların vazifelerini etraflı bir şekilde incelemektedir. Ayrıca diğer maddelerde, murakıpların görecekleri sair vazifeler hakkında bazı hükümler vardır.

Ticaret Kanunumuza göre murakıpların vazifeleri şu şekilde hü-lâsa edilebilir:

a) Bilânçonun tanzim şeklini tayin etmek (şirketin idare meclisi ile ittifak ederek),

b) Şirketin muamelelerine vâkıf olmak ve kayıtların muntazam bir şekilde cereyan edip etmediklerini tetkik maksadile hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini muayene etmek. (Şüphesiz bu kabîl tetkikler, câri tetkiklerden başka bir şey değildir).

c) Üç aydan ziyade ara vermeksizin, sık sık ve birdenbire şirket kasasını teftiş etmek.

d) En az ayda bir defa şirket defterlerini tetkik ederek rehin veya teminat veyahut şirket kasasında saklanmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve bunları kayıtlarla karşılaştırmak,

e) Şirket mukavelenamesinde şeriklerin umumî heyet içtimalarına iştirakleri için lâzım olduğu bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini tetkik etmek,

f) Bilânço-yu tetkik etmek,

g) Tasfiye muamelelerine nezaret etmek,

h) İdare meclisinin ihmali halinde âdi ve fevkalâde olarak umumî heyeti içtimaa çağırarak,

i) Umumî heyet içtimalarında hazır bulunmak,

k) İdare meclisi âzasının kanun ve şirket mukavelenamesi hükümlerine tamamen riayet etmelerine nezaret etmek vazifeleriyle mükelleftirler.

Türk Ticaret Kanununun 355 inci maddesine göre, murakıplar her sene sonunda şirketin hal ve vaziyetine, idare meclisinin tanzim ettiği bilânço-yu ve sair hesaplara ve dağıtılmasını teklif ettiği temettülere müteallik olarak idare meclisinin vereceği rapor ve sair evrak hakkındaki mütalealarını havi olmak üzere umumî heyete hitaben bir rapor tanzimile mükelleftirler.

Aynı kanunun 357 nci maddesi mucibince, murakıplar mübrem

ve acele sebeplerin meydana çıkması halinde, umumî heyeti fevkalâde olarak içtimaa davete mecburdurlar.

5) Murakıpların mesuliyeti:

Murakıplar vazifelerini iyi bir surette görmemelerinden dolayı müteselsilen mesuldürler. Dâva hakkı mesuliyeti mucip olan sebebin tahakkuku tarihinden itibaren beş sene sonra sakıt olur.

6) Aksiyonerlerin hakları:

Her aksiyoner şirketin idare meclisi âzası veya müdürleri aleyhinde murakıplara müracaat edebilir. Yapılan müracaati murakıplar tahkike mecburdur. Tahkikat neticesinde yapılan müracaatin doğruluğu meydana çıkarsa, keyfiyet, murakıpların senelik raporuna geçirilir.

Müracaat edenler şirket sermayesinin onda birine muadil hisse senetlerine malik oldukları surette, murakıplar yapılan müracaate dair olan fikir ve mütalealarını raporlarında bildirmeye ve lüzum gördükleri halde umumî heyeti fevkalâde olarak derhal çağırma mecburdurlar.

7) Murakıpların idare meclisinin müzakerelerine iştiraki:

Murakıplar idare meclisi müzakerelerinde rey ve müzakereye iştirak etmemek şartıyla, hazır bulunabilirler ve münasip gördükleri teklifleri idare meclisi ve umumî meclisin âdi ve fevkalâde toplantıları ruznamelerine sokturabilirler.

Türk Ticaret Kanununun yukarıda sayılan bu hükümleri dışında, Türk Ticaret Kanununun sureti tatbikine ait kanunun 13 üncü maddesinde ve 23/3/1927 tarihli «Yerli anonim, limited ve kooperatif şirketlerin sureti murakabesine dair talimatname» de tetkik ve murakabe hakkında hususî hükümler vardır^[6].

Kararname mucibince aşağıdaki komiserlere geniş haklar verilmiş ve Devletin anonim şirketler üzerindeki müdahale hakları bir kat daha arttırılmıştır.

Yerli anonim şirketler hakkında mevcut kanun ve nizamların hükümlerini yerine getirmek ve aşağıda tasrih olunacak hususları murakabe etmek üzere ilgili vekilliklerce anonim şirketler nezdine birer komiser gönderilecektir. Bunlar, şirketlerin tesis umumî hey-

etlerinde, âdi ve fevkalâde umumî heyet toplantılarında ve hisse senedi amortisman toplantılarında hazır bulunacaklardır. Bunların esas itibarile defterleri tetkik salâhiyetleri mevcut değilse de, herhangi bir şikâyet veya görülecek lüzum üzerine bir meselenin tetkiki icabettiği halde, idare meclisi kararları da dahil olmak üzere o meseleye müteallik bilûmum evrak ve kayıtları, -hattâ bazı hususların ifşasında şirket menafii namına bir mahzur görülecek olsa bile- tetkik edebileceklerdir. Komiserler, yanında buldukları şirkette fevkalâde bir hal tahaddüs ederse, keyfiyeti bir raporla derhal bağlı oldukları müdürlüğe bildirmek zorundadırlar. Bundan başka altı ayda bir, şirketin umumî vaziyetini gösterir bir rapor tanzim edeceklerdir. Senelik raporları ise, şirketin malî vaziyeti hakkında doğru ve açık bir kanaat verecek mahiyette olmalıdır.

Komiserler, yanında buldukları şirkette, bilânçolardaki rakam ve kıymetlerin hakikî olup olmadığını, şirket sermayesi mukabilinde çıkartılacak hisselerin tamamen ve muvazaasız olarak taahhüt edilip edilmediğini, yedek akçesi teşekkülüne dair kanun ve şirket mukavelesinde mevcut hükümlere riayet edilip edilmediğini tetkik ve hazır buldukları umumî heyetlerde kanun ve şirket mukavelesi hükümlerinin icrasını murakabe edeceklerdir.

Bu hükümlere aykırı bir karar alınmasına mahal vermiyecekler ve ancak esas mukaveleye muvafık olan müzakere zabıtlarını imza edeceklerdir.

Bu son hükmün muhalif mefhumundan anlaşılacağı veçhile, komiserler, esas mukavelenameye ve dolayısıyla şirket maksadına aykırı olan bir karar imza etmek salâhiyetini haiz değildirler. Ticaret Kanununun 377 nci maddesi mucibince, âdi veya fevkalâde umumî heyetlerde alınan kararların muteber olması için zabıtnamelerin 297 nci maddede yazılı şartlar dairesinde tanzim edilmesi lâzımdır. Ticaret Kanununun 297 nci maddesi, bu umumî heyetlerde alınacak kararların muteberiyetini komiserlerin huzuru ve imzası şartına tâbi tutmuştur. Komiserler kararnamesinin B. fıkrası mucibince ancak esas mukavelenameye uygun olan bir kararı imza edebileceklerinden ve imza etmedikleri kararlar da muteber olmayacağından, umumî heyetin maksat veya nizamname dışında bir karar almasına hukukan imkân yoktur.

Komiserler, umumî heyetlerde verilen kararların tatbik olunup olunmadıklarını da araştırmak zorundadırlar.

Komiserler yalnız umumî heyet kararlarını murakabe ile kalmayıp, idare meclisi kararlarının da Ticaret Kanununun 330 uncu

maddesine göre verilip verilmediğini, zabıtların tanzim şekli ile imzasını, verilen kararların gerek Ticaret Kanununun, gerek şirket esas mukavelenamesinin hükümleri dahilinde olup olmadığını murakabe ve tetkik edeceklerdir. Bu hüküm ile de idare meclisinin maksada aykırı karar vermesi imkânsız bir hale gelmiş sayılır.

Ancak şunu ilâve edelim ki, komiserlerin şirket nezdindeki vazifeleri murakabeden ibaret olup, bunların icraî sıfat ve salâhiyetleri yoktur. Bununla beraber imzadan istinkâf etmek suretile, şirket maksadına veya nizamnameye aykırı karar alınmasını önlemek imkânını haizdirler. Ticaret Kanununun sureti tatbiki hakkındaki kanunun 13 üncü maddesi mucibince kullanılacak dâva salâhiyetleri, komiserlerin raporlarına dayanarak mıntaka müdürü tarafından verilecek işaret üzerine, Ticaret Vekilliğince emir ve icra olunur.

Kararnamenin 9 uncu maddesi mucibince Ticaret Vekilliği, idare meclisinin imtinai halinde, şirketlerin senelik umumî heyetlerini ve lüzum gördüğü hal ve zamanlarda fevkalâde umumî heyetleri içtima çağırır ve bu içtimaların ruznamesini tayine ve zaten içtimaı kararlaştırılmış olan umumî heyetlerin ruznamesine lüzum gördüğü hususları ithal ettirmeye dahi salâhiyettardır.

Ticaret Vekilliğinin 30/1/1942 tarih ve 9570/4 numaralı bir emrine göre, bütün şirketler esas nizamnamelerinde değişiklikler yapmayı ve nizamnamelerine yeni maddeler ilâvesini taahhüt etmişlerdir. Bu meyanda ilâve edilecek muayyen maddeler hakkında şirketler, Ticaret Vekilliği tarafından her istek vâki oldukça gerekli malûmatı vermek zorundadırlar. Bu suretle Ticaret Vekilliği her zaman tetkikler yaptırmak imkânına sahip bulunmaktadır.

Nihayet bu hususta *4180 numaralı Millî Korunma Kanununa ek kanunun* da zikredilmesi lâzımgelir. Bu ek kanunun üçüncü maddesine göre, Hükümet, malî müesseselerin açtıkları ticarî kredileri murakabe, tahdit, takyit veya menedebilir:

«I. Hükümet malî müesseselerin açtıkları ticarî kredileri murakabe, tahdit, takyit veya menedebilir.

II. Hükümet, ticaretle iştigal etmek üzere kurulacak her türlü şirketlerin ve kooperatiflerin teşekkül ve tescil muamelelerini ve kurulmuş olanlarının da her nevi faaliyetlerini murakabe, takyit, tahdit veya menedebilir.»

**SERMAYESİNİN TAMAMI DEVLET TARAFINDAN
VERİLMEK SURETİLE İKTİSADÎ TEŞEKKÜLLERİN
TEŞKİLÂTI İLE İDARE VE MURAKABELERİ
HAKKINDA KANUN.**

(Kanun numarası: 3460 — 26 haziran 1938)

Bu kanunun 7-13 üncü maddeleri tetkik ve murakabe bakımından bilhassa ehemmiyetlidirler. Bu maddeler umumî murakabe heyeti hakkında birçok hükümleri ihtiva etmektedir. Umumî murakabe heyeti, Türkiyede Devletin elinde bulunan konsernlerin hususî vaziyetinden doğmuş resmî bir teşekküldür.

Umumî murakabe heyeti, reis de dahil olmak üzere, yedi âzadan mürekkeptir. Reis ve âzalar, Maliye ve İktisat Vekilliklerinin gösterdikleri müsavi adetteki namzetler arasından İcra Vekilleri Heyetine tayin olunurlar.

Umumî murakabe heyeti reis ve âzaları yüksek tahsil görmüş, sınaî veya ticarî işlerde veya banka tekniğinde mütehasıs ve bu kanunun kendilerine yüklediği vazifeleri hakkile başarmaya muktedir kimselerden ibaret olmak şarttır.

Aşağıdaki işler umumî murakabe heyeti âzasının vazifelerini teşkil etmektedir:

- 1.) Bu kanunun hükümlerine tâbi teşekküllerle 26 ncı madde mucibince kurulacak müesseselerin idare şekil ve tarzlarını,
- 2.) İktisadî ve sınaî esas ve icaplara uygun ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini,
- 3.) Mevcut şartlara göre emsali müesseselerle mukayeseli maliyet hesaplarını, her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik, tahlil ve murakabe etmek ve buna dair raporlarını İktisat Vekâletile alâkalı vekâlete ve teşekküle vermektir.

İktisat Vekâletiyle alâkadar vekâlet lüzum gördükçe bu kanun hükümlerine tabi teşekküllerle yirmi altıncı madde mucibince kurulacak müesseselerin muamele ve hesaplarını ve idare tarzlarıyla ekonomik vaziyetlerini tayin edeceği memurlar marifetiyle tetkik, teftiş ve murakabe edebilir.

Bu kanun münasebetiyle 2/17388 numaralı ve 3.3.1942 tarihli «İktisadî Devlet teşekküllerinin kurdukları müesseselerle münase-

betleri ve müesseselerin alâkalı teşekküller tarafından teftiş ve murakabeleri hakkında nizamname.» yi zikretmek lâzımgelir. Bu nizamnamenin beşinci bölümü teftiş ve murakabe hakkında bazı hükümleri ihtiva etmektedir:

Madde 30. — Teşekküller müesseseleri ve bunlara bağlı işletmeleri *hukukî, idarî, malî, iktisadî ve teknik* bakımından her zaman teftiş ve murakabeye salâhiyetlidir. Teftiş ve murakabe:

1.) Teşekküller tarafından tesbit edilecek esaslar dairesinde müesseselerce muayyen zamanlarda tanzim edilecek evrak, vesika ve cetveller üzerinde teşekküllerin alâkalı servislerinde tetkikat ile;

2.) Umum müdür namına harekete mezun kılınacak memurlar tarafından müessese ve işletmelerin bütün faaliyet sahaları üzerinde yerinde yapılacak tetkik ve murakabe ile;

(Bunlar bu vazifelerin devamı müddetince teşekkül müfettişi sıfat ve salâhiyetini kullanabilirler.)

3.) Teşekkülün teftiş heyeti tarafından umum müdürlükçe tesbit ve tayin olunacak program ve esaslar dairesinde yapılacak teftiş, tetkik ve tahkikler ile;

4.) Müesseselerde ve bunlara bağlı fabrika ve işletmelerde teşekküle bağlı olmak üzere lüzumu halinde bulundurulacak daimî kontrolcüler marifetiyle yapılır.

Madde 31. — İktisadî Devlet teşekküllerinde umum müdürlüğe bağlı bir müdürün idaresi altında ve dereceleri kadro ile muayyen müfettiş ve müfettiş muavinlerinden müteşekkil birer teftiş heyeti bulunur.

Teftiş heyeti müdürü müfettiş sıfat ve salâhiyetini haizdir.

Teşekküller ayrıca teknik hususatın teftiş ve tetkiki için teknik müfettişler istihdam edebilirler.

Madde 32. — Müfettişler teftiş heyeti müdürü tarafından teklif ve teşekkül umum müdürlüğünce tasdik olunan teftiş programlarına göre teşekkülün merkez teşkilâtiyle teşekküle bağlı müessese, fabrika, maden, şube, sandık ve idarelerde teftişler yapmak ve her teşekkülce tanzim olunacak talimatnameler dairesinde memurlar hakkında tahkikatta bulunmak ve kendilerine tevdi edilecek işleri tetkik etmekle mükellef olup vazifelerine müteallik emirleri teşekkül umum müdüründen veya teftiş heyeti müdüründen alırlar.

Madde 33 — Müfettişler lüzum ve icaba göre ya grup halinde veya münferiden vazife görürler. Talimatnamesindeki hükümlere uygun olarak hazırlayacakları raporları teşekkül umum müdürlüğüne verirler.

Madde 34. — Müfettişler tetkik, teftiş ve tahkik vazifelerini ifa sırasında, teşekküle bağlı teşkilâta bulunan vazife sahiplerinin muhafaza ve idaresindeki -mahrem de olsa- bütün evrak ve defterleri ve para hükmündeki evrak ve senetleri ve eşyayı görmek, tetkik etmek ve saymak salâhiyetini haizdir. Vazifeleri, kendilerine vâki olacak ilk talepte bunları müfettişe göstermeğe ve tadat ve tetkik eylesmesine yardım etmiye mecburdurlar.

Madde 35. — Müfettişler vazifelerinin ifası sırasında lüzumlu gördükleri yardımları ve her türlü muamelâta ait evrak, kayıt ve vesikaların suretlerini ve bunlar herhangi bir yolsuzluğun sübut delilini teşkil ettiği takdirde asıllarını, alâkalı daire, müessese, kurum ve fertlerden istemek hakkını haiz olup, bunlar da kanunî bir mâni bulunmadığı takdirde, bu istekleri yerine getirmekle mükelleftirler.

Asılları alman vesikaların müfettişin mühür ve imzasıyla tasdikli bir sureti dosyasında muhafaza edilmek üzere alâkalı daire veya müesseseye tevdi olunur.

Madde 36. — Teşekküller, müfettişlerin umumî mesailerini, nümunesine uygun şekilde tanzim edecekleri aylık cetvellerde bağlı buldukları vekâlete bildirirler.

Madde 37. — Teşekküller, sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları şirketin muamele ve hesaplarını kendi teftiş heyetlerine veya tefrik edecekleri memurlara tetkik ve teftiş ettirebilirler.

Sermaye nisbeti bundan aşağı olduğu takdirde tetkik ve teftiş şirket idare meclisinin kararıyle yapılır.

Madde 38. — Memur aleyhine tahkikat açılması veya işten elçektirmek muamelesi memuru tayine salâhiyetli mercilerin veya üst mercilerin tasvibiyle yapılır.

Ancak müfettişler tahkikat sırasında:

A) Kasasını muayene ettirmekten, para ve para hükmündeki evrakı, ayniyatı ve bunların hesaplarını ve defterlerini göstermekten ve sorulan suallere kanunî bir sebep olmaksızın cevap vermektan imtina eden;

B) Para ve para hükmündeki evrak ve senetleri ve sair malları aleyhinde ve bilânço, zabıtname, rapor ve diğer her nevi evrak ve

defterleri ve vesikaları üzerinde cürüm işlediklerine dair kuvvetli deliller bulunan ve derhal haklarında harekete geçilmesi tahkikatın selâmeti için lüzumlu görülen memurları, sebeplerini hemen bunları tayine salâhiyetli mercilerle beraber üst mercilere bildirmek şartıyla, işten çektirebilirler.

Madde 39. — Teşekkül tarafından tetkik ve tahkike memur edilenlerle müfettişler vazifelerini ifa sırasında faaliyeti en küçük şekilde sekteye uğratmaktan sakınacaklardır.

Madde 40. — Yukarıki maddelerde yazılı teftiş ve murakabenin icra tarzları teşekküller tarafından hazırlanacak talimatname ve izahnamelerle tesbit ve tayin olunur.

Madde 41. — Bu nizamnamede yazılı talimatname, izahnameler, bu nizamnamenin neşrinden itibaren en çok bir sene içinde ihzar ve tasdik edilerek tatbik edilir ve örnekleri alâkalı vekâlete de gönderilir.

Madde 42. — 3460 sayılı kanunun 49 uncu maddesi mucibince hazırlanmış ve Devlet Şûrasmca tetkik edilmiş olan bu nizamname, Resmî Gazete ile neşrinden bir ay sonra yürümiye başlar.

Madde 43. — Bu nizamname hükümlerini İcra Vekilleri Heyeti yürütür.

Bankalar kanununda bu ciheti alâkalandıran hükümler.

Bankalar kanununun 39 uncu maddesine göre, kanunun tatbikını murakabe vazifesiyle mükellef olmak üzere Maliye ve İktisat Vekillerince müştereken lüzumu kadar «yeminli murakıp» unvanlı memurlar seçilir ve tayin olunur. Bu murakıplara İcra Vekilleri Heyeti huzurunda yemin ettirilir.

Yeminli murakıpların haiz oldukları vasıflar ve şartlarla, çalışma usulleri Maliye ve İktisat Vekilliklerince tesbit olunur.

Bankalar kanununun 40 nci maddesi mucibince yeminli murakıplar bankalardan, mevduat sahiplerinin isimlerinin bildirilmesini hiçbir suretle istiyemezler. Bankalardan kredi, kefalet, teminat ve sair banka muamele ve hizmetlerinin müfredatı ve alâkalıların isimleri ve hesapları hakkında da malûmat talep edemezler.

Tetkik ve murakabe bakımından vergi kanunları.

Diğer memleketlerin vergi kanunları gibi, Türk vergi kanunları da tetkik ve murakabe meselesi hakkında birçok hükümleri ihtiva eder. Bilhassa bu meyanda kârın, sâfi servetin ve muamelelerin doğ-

ru bir şekilde hesap edilmesi, yani bu hesapların vergi kanunlarına aykırı surette hesaplanmaması, tetkik işinin mevzuunu teşkil etmektedir.

Kazanç vergisi kanunu dışında, 30/5/1940 tarihli muamele vergisi kanunu tetkik ve kontrol hakkında birtakım hükümleri ihtiva etmektedir.

Muamele vergisi kanununun 35 inci maddesine göre, vergiye tabi müesseselere giren ve çıkan maddeler, lüzum görüldükçe, salâhiyetli memurlar tarafından kontrole tabi tutulur. Kontrol esnasında malların müessese kayıtlarına uygun olup olmadıkları araştırılır.

Maliye Vekilliği lüzum gördüğü sınaî müesseselerde kontrolün devamlı bir şekilde yapılmasını emniyet altına alabilmek maksadile, bu müesseselere memur ikame edebilir.

Yine muamele vergisi kanununun 36 ncı maddesi mucibince bilhassa aşağıdaki mevzular tetkike tabi tutulmaktadır:

- İptidaî madde ithalâtı,
- Stok mevcudu,
- İmale sevkedilen ve imal olunan maddeler,
- Randıman hesapları,
- Maliyet bedelleri,
- Satılan miktarlar ve satış bedelleri,
- Mamul madde stokları.

Muamele vergisi kanununun 72 ve 73 üncü maddelerinde banka ve sigorta işletmelerinin tabi oldukları muamele vergisi hakkında kontrol hükümleri vardır.

Yukarıda saydığımız kanunların tetkik ve kontrol meselesini alâkalandıran bütün hükümleri burada gösterilmiyerek ancak bunlar, yazımızın hedef tuttuğu maksada göre, hulâsa olarak alınmıştır. Bu meyanda bilhassa mevzuumuzu alâkalandıran ve yazımız bakımından karakteristik olan kanunların ve kanun hükümlerinin belirtilmesine ehemmiyet verilmiştir.

Aşağıdaki fasılda tetkik ve murakabe işini kendilerine mutat meslek edinmek isteyen kimselerin bu sahada yetiştirilmeleri bakımından bazı lüzumlu izahat verilecektir.

YUKARIDA VASIFLANDIRILAN HUKUK GELİŞMESİNDEN, MURAKIPLARIN YETİŞTİRİLMESİ HUSUSUNDA ORTAYA ÇIKAN BAZİ MESELELER.

Yukarıda ana hatlarını belirttiğimiz tarihi inkişaftan kolaylıkla anlaşılacağı üzere, memleketimizde işletmelerin tetkik ve murakabesi sahasında geniş ölçüde hukukî esaslar meydana gelmiştir. Başka bir deyişle, gerek kanun vaznı ve gerek ilgili vekillikler bu meseleye lâzım gelen önemi vermişlerdir. Hattâ daha ileri giderek iddia edebiliriz ki, Türkiyede şimdiye kadar vazedilen hukukî esaslar, diğer memleketlere nazaran daha geniş ve daha etrafh olup, bu suretle hakikî tetkik ve murakabe işi, mevzuat bakımından son derece kolaylaştırılmış bulunmaktadır.

Bu vaziyet karşısında, gerek devlet hizmetinde çalışan murakıpların ve gerek serbest bir şekilde tetkik ve murakabe işile uğraşan mütehasısların *yetiştirilmeleri işinin* hukukî esaslara uydurulması mühim bir mesele halini almıştır.

Şüphesiz ki İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde tahsilini muvaffakiyetle bitirmiş olanlar, diğer bütün iktisadî faaliyetlerde olduğu gibi, tetkik ve murakabe işinde de en lüzumlu olan iyi bir meslekî esasa malik bulunmaktadırlar. Yani bunların tetkik ve murakabe sahasında yetiştirilmeleri için lüzumlu esaslar mevcuttur. İktisat Fakültesinde seçim hakkına dayanan muhtelif ihtiyarî derslerin bulunduğu malûmumuzdur. Bu hale göre aynı tedaris sistemi çerçevesi içinde, işletme iktisadî ilmi disiplinine dahil olmak üzere tetkik ve murakabe meselesine dair birtakım ihtisas dersleri ihdası ve bu derslerin seçme ders olarak programa sokulmaları da pekâlâ mümkün olabilir. Bu suretle ayrı bir teşkilât kurmaya lüzum kalmadan, mevcut tedarisat usulünden istifade etmek suretile, bu bakımdan memleketin iktisadî inkişafı itibarile çok faydalı olabilecek esaslar vazetmek kabildir. Bu takdirde Fakültemiz talebesinin tetkik ve murakabe sahasında esaslı bilgi sahibi olması emniyet altına alınmış olur.

Ancak bunun dışında başka bir mesele daha meydana çıkmaktadır. Şöyle ki, tetkik ve murakabe mesleğini filen icra eden kimseler için ayrıca *tekâmül kursları* vücade getirmek icabetmektedir. Tekâmül kurslarının teşkilâtlandırılması ve alâkadarlara icabeden derslerin okutulması işini, İktisat Fakültesine bağlı İktisat ve İçtimaiyat Enstitüsü üzerine alabilir. Hiç şüphesiz bu hususta kurslara iştirak

edenlerin ihtiyaçlarının bilhassa gözönünde bulundurulması lâzımdır.

Murakıp ve her nevi işletme mütehassısı yetiştirilmesi sahasında geniş ölçüde beynelmilel tecrübeler vardır. Bu makale muharriri gerek kendi şahsî tecrübelerine ve gerek bu beynelmilel tecrübelere dayanarak aşağıdaki teklifleri alâkâlıların gözlerinin önüne koymayı düşünmektedir. Tetkik ve murakabe sahasında talim ve terbiye meselesinin inceden inceye araştırılması bu yazı çerçevesi içinde mümkün olamamakla beraber, tekliflerimiz, bu mühim meselenin üzerinde ehemmiyetle durulmasına ve münakaşa edilmesine kifayet edebilir, zannındayız.

1) *Normal iktisat tahsili çerçevesi içinde murakıpların yetiştirilmesi bakımından bazı dersler ve seminerler yapılması meselesi.*

Aşağıda isimleri sayılan dersleri hazmedebilmek için başlıca iki şartın gerçekleştirilmesi lâzımdır: Evvelâ talebenin iktisadî ilimler sahasında en mühim hesap ameliyelerine vakıf ve âşına olması lâzımdır. Yani bu derslere devam edecek olan kimselerin evvel emirde ticarî hesap ve malî cebir (faiz ve iskonto, cari hesap, rantlar, istikraz, sigorta hesabı... ilh..) sahalarında derin malûmat sahibi olması gerektir. İkinci olarak, kurs talebesinin, muhasebe ve bilânço tekniği bilgisinin de sağlam olması lüzumludur. Bundan dolayı bahis mevzuu olan ihtisas derslerinin yalnız İktisat Fakültesinin dördüncü sınıfı talebesine hasredilmesi faydalı olur.

Teklif edilen ihtisas dersleri haftada bir veya iki saat olmak üzere şu mevzulara teşmil etmelidir:

İşletmelerin tetkik ve murakabesi meselesinin hedef tuttuğu gayeler,
Muhtelif tetkik usulleri,
Kontrolün ehemmiyeti,
İşletmelerde meydana gelen yolsuzlukların mahiyeti ve neveleri.

Her mevzu ve ders için haftada iki saat tahsis edildiği takdirde, bu saatlardan birisi amelî derse hasrolunarak bilhassa muayyen ve muhtelif misaller gösterilmek suretile, nazarı derslerde gösterilen problemlerin daha iyi bir şekilde kavranmasına imkân verilmiş olur.

2) *Normal iktisat tahsili çerçevesi dışında tekâmül dersleri şeklinde verilecek konferanslar ve yapılacak seminerler.*

Böyle bir teşkilât, evveleminde tetkik ve murakabe işlerinin muh-

telif tatbik şekilleri nazara alınmak suretile meydana getirilmelidir.

Bu hususta bahis mevzuu olabilecek sahalara dair bazı misaller zikrederim:

- Bilânço ve kâr ve zarar hesabının tetkiki,
- Kredi işlerinin tetkiki,
- Vergi sahasındaki tetkikler,
- Rasyonelliğin ve rantabilitenin tetkiki.

Ayrıca mensucat, makine, demir vesaire gibi sanayi işletmelerile, ticaret, banka, sigorta, nakliyat işletmelerinin mahiyet ve hususiyetleri gözönünde bulundurulmak suretile, yapılacak tetkikler hatıra gelebilir. Şüphe yoktur ki, murakıplık mesleğini kendilerine istikbalde mutat meslek olarak seçecek olan kimselerin, iktisadî hayatta en az birkaç sene pratik bir şekilde çalışmaları lâzımdır. Şu hale göre murakıp ve mütehassıs olmak isteyen herkes, gerek idarî ve gerek icraî (memur ve müstahdem gibi) vazifelerde muvaffak olabilmek için, önce yüksek tahsil yapmalı ve sonra da muayyen bir müddetle ticarî hayatta staj görerek satış, istihsal, depo, muhasebe ve her türlü işletme meselelerinde bilgi sahibi olmalıdır. Murakıp ve işletme mütehassıslarının resmî makamlarca imtihana tabi tutuldukları memleketlerde, bu imtihanlara girecek namzetlerin evvelâ 3-5 sene işletmelerde filen çalışmış olmaları, fakat ikinci olarak tetkik ve murakabe meseleleri hakkında nazarî bilgi sahibi bulunmaları da lâzımdır. Bu suretle hem nazarî tahsili ve hem de pratik tecrübeleri şahsında birleştiren murakıp ve mütehassıs bu mesleğin yüklediği büyük mesuliyetleri müdrik olarak ağır vazifesini muvaffakiyetle ifa edebilecek vaziyete gelmiş olur.

Diğer bütün memleketlerde olduğu gibi memleketimizde de, gelecek yıllar içinde iktisadî sahada meydana çıkacak olan mühim ve şümüllü meselelerin iyi bir şekilde halledilebilmeleri için, murakıplarla işletme mütehassıs ve müşavirlerinin bir an önce yetiştirilmeleri meselesinin acele bir iş mahiyetini aldığı kanaatindeyiz. Bu mühim meselenin halli, memleketimizde iktisadî tahsil müesseselerinin mevcudiyeti gözönünde tutulacak olursa, nisbeten kolay olacaktır.

Tercüme eden: *Orhan Tuna*