

BAĞIMSIZ DIŞ DENETLEME VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

Ümit GÜCENME¹

1. GİRİŞ

Anonim şirketlerin gelişmesi ve tasarrufunu sermaye piyasasından satın alacağı hisse senedi ve tahvillere yatıran çok sayıda kişi ve kurumların ortaya çıkması, işletmenin mali bünyesi ve faaliyetleri ile ilgilenen grupların sayısını arttırmaktadır. Bu durum işletmeler hakkında toplumun bilgi alma hakkının doğmasına veya bir başka deyişle kamuyu aydınlatma kavramının ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Kamuyu aydınlatma, anonim ortaklıkların yönetimi tarafından işletmenin durumu ve ekonomik faaliyeti hakkında verilen bilgilerin, yapılan açıklamaların tümü olarak tanımlanmaktadır. Böylece pay sahibine haklarını bilerek kullanması için, işletmenin durumunu ve ortakların menfaatlerini göstermek, menkul kıymetlerin alım satımı ile ilgilenen halkın, kararlarını bilgi ile şekillendirmelerini sağlamak ve bunları, herhangi bir işletmenin durumu hakkında aynı işkolunda çalışan diğer işletmelerle karşılaştırma yapacak kadar bilgi sahibi yapmak amaçlanmaktadır². Kamuyu aydınlatma ilkesinin yöneldiği ilgi çevreleri; işletmenin pay sahipleri, alacaklıları, gelecekteki pay sahipleri, işçiler, tüketiciler, sermaye ve para piyasası kurumları, devletin vergi toplayan ve türlü biçimlerde işletmeleri denetleyen organları ve genel olarak kamuoyudur. Tüm ilgi çevrelerinin işletmeler hakkında yeterli ve doğru bilgi sahibi olması, sermaye piyasasında açıklık

1 Doç. Dr.; U.Ü. İktisadi ve İdarî Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

2 Tekinalp (1979: 13).

ve güvenin oluşturulması açısından önemlidir. İşletmelerin durumlarını kamuya açıklama yolları, yıllık faaliyet raporlarının çıkarılması ve mali tablolarının ilan edilmesi ile gerçekleşir.

Eğer yayınlanan muhasebe rakamları, işletme kararları ile ilgili olayları yansıtırsa, bunlar, sermaye piyasası içinde, tasarruf sahibi tarafından işletmenin değerlendirilmesi açısından sürekli bir bilgi kaynağı olarak hizmet edebilir³. İşletmeler hakkında piyasaya duyurulan haberler çeşitli şekillerde olabilir. Üst yönetim örgütündeki bir değişiklik, rakip işletmeyle yapılan büyük bir anlaşmanın öğrenilmesi, büyük bir aracı kuruluş tarafından işletmenin araştırma raporlarının açıklanması veya menkul kıymet analistlerinin bir toplantısında, işletme yöneticisi tarafından gelecek yıllara ait kazançların tahmin edilmesi gibi. En yaygın olarak kullanılan bilgi kaynağı işletmenin finansal raporlarıdır⁴. Açıklanan bilgilerin ilgili gruplara yararlı olabilmesi için, işletmenin gerçek durumunu yansitmeleri ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre hazırlanmaları gerekir. Aksi takdirde açıklanmış olan bilgiler güvenilir değilse, yapılan iş kırtasiye israfından öteye geçemez. Bu nedenle mali tabloların bir muhasebe uzmanının onayı ile güvenilir bilgi olduğu ortaya konmalıdır.

2. BAĞIMSIZ DIŞ DENETLEME

Hangi amaç için kullanılacak olursa olsun, işletmelerin hazırladıkları finansal tablolar gerçeği yansıtmıyorlarsa ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre hazırlanmamışlarsa bilgi verme amacına hizmet edemezler. Bu nedenle finansal tabloların doğruluğunu ortaya koyacak işletmeden bağımsız bir dış denetleyiciye, bağımsız bir muhasebe uzmanına ihtiyaç vardır.

Finansal tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtıp yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip sonucun bir raporla belirtilmesi işlemine bağımsız dış denetleme veya muhasebe denetimi denir⁵. Bir başka deyişle bağımsız dış denetleme, işletmenin kayıtlarının ve bu kayıtların dayandığı belgelerin samimiyet ve doğruluğunu gerçekleştirmekten ibaret olan bir çalışmadır. Kayıtların ve belgelerin doğruluğu, bunların kanuna ve uygulanan yöntemlere uygunluğunun gerçekleşmesi, samimiyet ise, belgelerin ve kayıtların kapsamının işletme ile gerçekten ilişkili işlemleri yansıtmasıdır. Bir denetçinin temel görevi firmanın yıllık hesaplarının tümünün gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ortaya koymaktır. Ayrıca denetçi, kullanılan defterlerin ve hesapların tümünün kurallara uygun olarak tutulup tutulmadığını da belirlemek durumundadır. "Gerçek" ve "kurallara uygun-

3 Gonedes (1976: 611).

4 Dyckman (1975: 2).

5 Çömlekçi (1978: 6).

luk" denilirken, çoğu zaman genel kabul gören muhasebe prensipleri kastedilmektedir⁶.

Bağımsız denetim işletmenin yıllık finansal tablolarında bulunan bilgilere güvenin sağlanmasıyla ilgilidir. Denetçi tablolar hakkındaki uzman ve bağımsız görüşünü bildirerek yatırımcılara güvenilirlik konusunda rehberlik etmek durumundadır. Finansal tablolardaki değerlerin doğruluğunu ispat etmek için denetçi, işletme içindeki yönetici ve elemanlarla yaptığı görüşmelerden veya işletme dışındaki üçüncü kişilerden elde ettiği kanıtları denetim çalışmasında kullanır. Denetim çalışması bu kanıtların incelenip yorumlanması şeklinde olur.

Bağımsız dış denetleme uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır. Burada denetçinin bağımsız oluşu, denetimi yapılan işletme ile denetçi arasında organik bir ilişkinin bulunmamasına bağlıdır. Bir başka deyişle denetçi, işletme organizasyonu içinde yer alan bir ünite değildir. Denetçi ile işletme arasında, denetçinin işletme ile yaptığı bir sözleşme veya kanuni bir zorunluluktan doğan bir ilişki vardır⁷.

3. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖRGÜTLENMESİ İÇİN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türkiye'de bağımsız dış denetleme ve serbest muhasebe uzmanlığı mesleğinin yasal yol ile düzenlenmesi ve örgütlenmesine ait çalışmalar 1947 yılında başlamıştır. Konu ile ilgili çeşitli yıllarda hazırlanmış çalışmalar kanunlaşmadan geçersiz hale gelmiştir. Muhasebe mesleği Vergi Usul Kanunu'na ilave edilen ek bir madde ile düzenlenmek istenmiş, ancak düzenleme ile ilgili hüküm Anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Konu ile ilgili aşağıda belirtilecek olan bugünkü yasal çerçeve ile ilgili ilk kalıcı çalışma 1987 yılında yapılmıştır. Son olarak 1989'da getirilen düzenleme ile bugün muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ile ilgili yasal çerçeve hazırlanmış bulunmaktadır. Ancak henüz yasal çerçeve hazırlanmadan da, muhasebe mesleği kendi içinde örgütlenmediği, yasal esaslara dayandırılmadığı halde, organik bir gelişme sonucu ülkemizde muhasebe uzmanlığı mesleği ortaya çıkmıştır.

Türkiye'de ekonomik gelişme ile birlikte ekonominin yapısında da önemli değişimler olmuştur. Devlet işletmeciliği, zamanla yerini özel kesim işletmelerine bırakmaya başlamış, sanayileşme ve dışa açılma ile birlikte, kamuyu aydınlatıcı güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyaç artmıştır. Çok uluslu şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artması, uluslararası ticaretin gelişmesi Türkiye'de bir denetim ihtiyacının doğmasına neden olmuştur. Yurtdışı ilişkilerinde kendilerinden denetlenmiş finansal tablolar istenmesi işletmeleri denetim yaptırma

6 Kempner (1977: 45).

7 Kotar (13).

zorunluluğunda bırakmıştır. Bu gelişmeler sonucu ülkemizde yasal anlamda kurulamamış olan denetim düzeni ekonomik koşulların zorlaması ile organik olarak ortaya çıkmıştır⁸. Son birkaç yıldır ülkemizde faaliyet gösteren yerli ve yabancı uluslararası denetim şirketlerinin varlıkları böyle bir gelişme ile açıklanabilir.

4. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN YASAL ÇERÇEVESİ

Bağımsız dış denetleme ile ilgili ülkemizde bugün yürürlükte olan yasal düzenlemeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği: Bu tebliğin amacı, bankaların mali durumlarının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na gözetim ve denetiminin sağlanması için bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esasları düzenlemektir. Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak bağımsız denetim kuruluşlarını kapsayan tebliğde kuruluş şartları, yönetici denetim elemanlarının bulunması gereken şartlar belirtilmiştir. Tebliğe göre bankalar, yönetim kurulu kararı ile her takvim yılı başında, mali durumlarının T.C. Merkez Bankası'na gözetim ve denetimini sağlamak amacıyla Bakanlıkça (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanlık) belirlenen bağımsız denetim kuruluşlarından birini görevlendirmek zorundadırlar. Bağımsız denetim kuruluşları düzenledikleri denetim raporlarını Merkez Bankasına gönderir ve bir nüshasını da ilgili bankaya verirler.

- 24 Aralık 1987 tarih ve 19674 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacak banka denetimleri hakkında TC. Merkez Bankası Tebliği: 16 Ocak 1987 tarihli tebliğ ile TC. Merkez Bankasına verilen yetkiye istinaden bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esas ve şartları bu tebliğ ile belirlenmiştir. Bu tebliğ ile denetim raporlarına ilişkin genel esaslar, denetim raporlarının içeriği belirlenmiştir. Tebliğe göre, yapılan denetim esnasında, bankanın denetim organları tarafından yapılan iç denetimin yeterliliğinin incelenmesi, bunlar tarafından düzenlenen raporların bankanın gerçek durumuna olan uygunluğunun belirtilmesi gerekmektedir.

- 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Sermaye Piyasası Kurulunun, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik: Bu yönetmelik, SP. Kanununa göre menkul kıymetlerini halka arzetmiş olan veya arzetmiş sayılan ortaklıklar, bankalar dahil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarınca düzenlenecek finansal tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmesine dair hükümleri kapsamaktadır. Yönetmelikte sürekli, özel ve isteğe bağlı denetlemeden söz edil-

8 Güredin (1987: 28-29).

mektedir. Buna göre sürekli denetleme, bu yönetmelik uyarınca her yıl yapılacak denetlemeyi ifade eder. Özel denetleme ise menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere Sermaye Piyasası Kuruluna başvuran veya SP. Kanunu kapsamında olup, birleşme devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenmiş finansal tablo ve raporların bu yönetmelik uyarınca denetlenmesidir. Yönetmeliğin 8. maddesinde "zorunlu olarak denetlemeye tabi olacak ortaklık ve yardımcı kuruluşları belirleyecek kısıtlar SP. Kurulu tarafından çıkarılacak tebliğlerle ilan edilir" denmektedir. Yönetmelikte ortakların ve yardımcı kuruluşların dış denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş şartları, genel müdür ve yardımcılarını ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin ve denetçilerin sahip olmaları gereken vasıflar, denetçilerin yetkileri ve uymaları gereken yasaklar belirlenmiştir. Bu yönetmelik çerçevesinde bağımsız denetleme faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar gerekli belgelerle birlikte başvuru dilekçelerini SP. Kuruluna verirler. Kurul gerekli incelemeleri yaptıktan sonra bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşları bir liste halinde ilan eder. Sürekli denetleme sonucunda düzenlenen yıllık denetleme raporu ve özeti, denetlenen ortaklık veya yardımcı kuruluşun yönetim kuruluna teslim edilir. Rapor özetleri, ilgili yıldaki genel kurullarda okunur ve SP. Kurulunun "Standart Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar" Tebliğinde belirtilen denetçi raporları ile birlikte yayımlanır. Yönetmeliğin 19. maddesinde, "Bağımsız denetleme kuruluşlarının SP. Kanunu çerçevesinde yürütecekleri denetleme faaliyetleri sırasında uyacakları muhasebe ve denetleme standartları bu konudaki mevzuat hükümleri ve uluslararası standartlar da dikkate alınarak SP. Kurulu tarafından çıkarılacak tebliğlerle düzenlenir" denmektedir.

- 19 Aralık 1987 tarih ve 19669 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğ ile SP. Kurulu tarafından çıkarılan tebliğlere, "Bağımsız dış denetleme" konulu ve X numaralı bir seri eklenmiştir.

- 18 Aralık 1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre sürekli denetlemeye tabi ortaklık ve kuruluşların belirlenmesi hakkında Seri: X, No: I SP. Kurulu Tebliği yayımlanmıştır. Buna göre sürekli denetlemeye aşağıdaki kuruluşlar, bu nitelikleri kazandıkları tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren tabidirler.

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının birinci piyasasında işlem gören anonim ortaklıklar,
- SP. Kanunu uyarınca kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan anonim ortaklıklardan çıkarılmış sermayeleri 5 Milyar TL.'yi aşanlar.

- 2 Mart 1988 tarih ve 19742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X No: 2 SP. Kurulu Tebliğinde kuruluş ve faaliyete geçme izni almış olan bağımsız denetleme kuruluşlarının listesi verilmektedir.

- 29 Ocak 1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: VII No: 16 SP. Kurulunca yayımlanmış ve yayımlanacak tebliğlere ilişkin hükümler tebliğine ek tebliğ ile XI. seri numaralı muhasebe standartları konusu eklenmiştir. Aynı tarihli Seri: XI, No: I, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ ile ülkemizde ilk kez muhasebe ilke ve kavramları ayrıntılı olarak ele alınarak yasal dayanağa kavuşmuştur. Bu tebliğde muhasebenin temel kavramları, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün inceliği, kişilik, para ölçüsü ve maliyet olarak belirtilmiş ve muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında bu kavramların esas alınması zorunlu kılınmıştır. Bu tebliğin bağımsız dış denetleme açısından önemi, işletme kayıtlarının tutulması ve denetim çalışması esnasında esas alınacak muhasebe prensiplerinin ülkemizde bu tebliğ ile ortaya konmuş olmasıdır.

- 1.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu: Bu kanun ile ülkemizde uzun yıllar bir serüven haline gelmiş olan muhasebe mesleğinin örgütlenmesi meselesine bir nokta konmuştur. Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere muhasebe mesleğinin "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" olarak örgütlenmesini sağlamaktır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, ilgili mevzuat ve muhasebe prensipleri gereğince defterlerini tutar, mali tablolarını ve beyannamelerini düzenler, muhasebe sistemlerini kurar ve bu konularda müşavirlik yaparak gerektiğinde görüş bildirir, bilirkişilik yaparlar. Bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olarak yukarıda sayılan bilim dallarından lisans üstü diploma almış olmak gerekir. Bunun yanında staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak ve ruhsat almış olmak gerekir.

Serbest muhasebeci olabilmek için, yukarıda sayılan konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş veya ticaret lisesi ile maliye meslek liselerinden mezun olup staj şartını (4 yıl veya 6 yıl) yerine getirmiş olmaları gerekir. Serbest muhasebeciler sadece, muhasebe prensipleri ve mevzuat hükümlerine göre defter tutar, mali tablo ve beyannameleri düzenler.

Yeminli mali müşavirler, muhasebe sistemlerini kurmak, müşavirlik ve bilirkişilik yapmanın yanısıra daha sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenecek esaslar çerçevesinde, mali tablo ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediğini tasdik eder. Ye-

minli müşavirler, muhasebe defteri tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Yeminli mali müşavir olabilmek için en az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak (veya aynı süre kamu kuruluşlarında vergi inceleme yetkisini kullanıyor ya da ilgili dallarda öğretim üyeliği yapıyor olmak), yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak (vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz) ve yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak gerekir.

- 28 Temmuz 1989 tarih ve 20235 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun Geçici Maddelerinin Uygulama Usul ve Esasları İle Başvurular Hakkında Yönetmelik" ile meslek mensuplarının müracaatlarına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

5. SONUÇ

Ülkemizde yıllardır hissedilen ve son yıllarda yoğunlaşan bağımsız dış denetim ihtiyacının ortaya çıkardığı zorunluluk sonucu gerçekleştirilen son yasal düzenlemeler ile muhasebe mesleği hak ettiği onur ve haysiyeti kazanmıştır. Ancak belirttiğimiz gibi denetime alınan işletmeler SP. Kanunu kapsamındaki işletmelerdir ve Türkiye'deki işletmelerin bir kısmını oluşturmaktadır. Dileğimiz odur ki, vasıfları belirlenen muhasebe mesleğinin onur ve haysiyetine yaraşır bir biçimde, denetim dışı küçük işletmelerde de belirlenen muhasebe prensip ve standartlarına uygun bir belge denetim düzeninin gelenekselleşmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

Çömlekçi, Ferruh; Muhasebe Denetimi, Eskişehir İTİA Basımevi, Eskişehir, 1978.

Dycman Thomas, Downes David H., Magee, Robert P.; Efficient Capital Markets and Accounting: A Critical Analysis, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1975.

Gonedes Nicholas J.: "Capital Market, The Market for Information and External Accounting", Journal of Finance, Volum: 31, May 1976.

Güredin Ersin: "Türkiye'de Denetim Standartlarının Oluşumu", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 13, Ağustos-Kasım 1987, Sayı: 49-50.

Kempner T.; A Handbook of Management, Penguin Books., England, 1977.

Kotar, Erhan; Muhasebe Kontrolünde İş Kağıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanışı, Eskişehir İTİA Yayınları, Yayın No: 88.

Tekinalp, Ünal; Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.