



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRK TİCARET KANUNU VE DİĞER
DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME
GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuba BORA

BURSA - 2013

**U.Ü. S.B.E.
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN
BİLİM DALI**

**TÜRK TİCARET KANUNU VE DİĞER
DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ
DENETİME GETİRDİĞİ YENİLİKLER
VE BİR ARAŞTIRMA**

**Tuba
BORA**

**BURSA
2013**



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRK TİCARET KANUNU VE DİĞER DÜZENLEMELERİN
BAĞIMSIZ DENETİME GETİRDİĞİ YENİLİKLER
VE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuba BORA

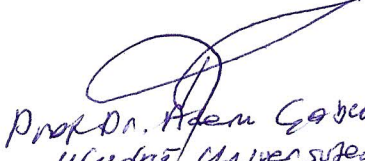
Danışman:

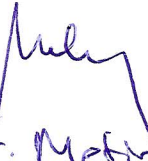
Prof. Dr. Adem ÇABUK

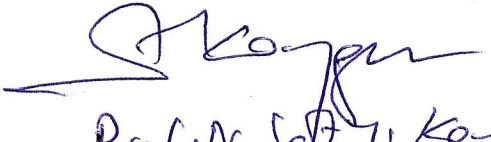
BURSA - 2013

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....İşletme..... Anabilim/Anasanat Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı'nda
.....701114054.....numaralıTuba BORA.....'nın
hazırladığı“.....Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız.....
.....Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma.....” konulu
.....Yüksek Lisans..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması)
ile ilgili tez savunma sınavı, 26./07/ 2013 günü 15:00 - 16:00...saatleri arasında
yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının
.....başarılı..... (başarılı/başarısız) olduğunaoybirliği.....
(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adem Çabuk
Uludağ Üniversitesi
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Metin Erdem
Uludağ Ün.
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Saif Y. Koyuncu
Uludağ Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

26./07./ 2013.

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Tuba BORA
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe - Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XIII + 140
Mezuniyet Tarihi : / / 2013
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adem ÇABUK

TÜRK TİCARET KANUNU VE DİĞER DÜZENLEMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE BİR ARAŞTIRMA

14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak genel hatlarıyla 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim uygulamalarında köklü değişiklikler getirmiştir. Bu değişikliklerden en önemlisi, denetim kurulunun şirket bünyesinden çıkarılması ve denetimin bağımsız denetçiler tarafından yapılacak olmasıdır. Bu durumda denetimin daha işlevsel hale geleceği aşikardır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nın oluşturulması, yayınlaması, denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bunların faaliyetlerinin denetlenmesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkili kılınmıştır. Böylece TTK’nın yanı sıra KGK’nın yaptığı düzenlemeler de bağımsız denetim uygulamalarına yön vermektedir.

Bu çalışmada öncelikle denetime ilişkin açıklamalar yapılmış ve bağımsız denetimin Türk mevzuatındaki yeri incelenmiştir. Daha sonra TTK ve KGK’nın bağımsız denetim düzenlemelerine yer verilmiştir. KGK’nın yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarının bu düzenlemelere bakış açıları araştırılmış ve bu konuda SWOT analizi yapılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 paket programı aracılığıyla analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

Bağımsız Denetim	Türk Ticaret Kanunu	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	SWOT Analizi
------------------	------------------------	---	--------------

ABSTRACT

Name and Surname : Tuba BORA
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting - Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : XIII + 140
Degree Date : / / 2013
Supervisor : Prof. Dr. Adem ÇABUK

THE INNOVATIONS IN INDEPENDENT AUDIT VIA TURKISH COMMERCIAL CODE AND OTHER REGULATIONS AND A RESEARCH

The Turkish Commercial Code, issued in the Official Gazette; dated February, 14th, 2011 and numbered 27846 and generally became effective on July 1st, 2011, leads radical changes in accounting and auditing practices. The most important one of these changes is to taking off the auditing board from the company structure and let independent auditors to perform auditing. In this case, it is clear that auditing will become more functional.

By the Decree Law numbered 660; establishment of Turkish Accounting Standards compatible with international accounting standards, determination of auditing standards, authorization of independent auditors and independent audit firms and overseeing of their activities by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority were regularized. Hence, the requirements of the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority effect independent audit practices as well as Turkish Commercial Code.

In this thesis, firstly explanations regarding audit are performed and the place of independent audit in the Turkish legislation is examined. Also the independent audit requirements of the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and Turkish Commercial Code are examined. The view of independent audit firms, authorized by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, to these requirements is researched and a SWOT analysis is performed. The data is analyzed and by the SPSS 20 programme and the results are interpreted.

Keywords:

Independent Audit Turkish Public Oversight SWOT Analysis
Commercial Code Accounting and Auditing
Standards Authority

ÖNSÖZ

Son yıllarda hızla artan teknolojik, ekonomik ve sosyal alandaki gelişmeler, ülkemizi ve şirketleri derinden etkilemiştir. Bu gelişmelerle birlikte ulusal sınırlar kalkmış, ticaret küresel düzeyde yapılmaya başlamıştır. Hem ülkeler hem de şirketler arasında rekabet hızla gelişmiş, karar alıcıların doğru ve güvenilir finansal bilgi elde etme ihtiyacı artmıştır. Bunların sonucunda şirketlerde bağımsız denetim yapılması önem kazanmıştır.

Bağımsız denetim düzenlemelerinin ülkemizdeki önemi doğrultusunda hazırladığım bu çalışmada, başından itibaren bilgi ve deneyimleriyle, yardım ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen danışman hocam sayın Prof. Dr. Adem ÇABUK'a, görüş ve önerileriyle çalışmama önemli katkılar sağlayan değerli hocalarım sayın Prof. Dr. İbrahim LAZOL'a ve sayın Doç. Dr. Aylin POROY ARSOY'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

Yoğun çalışma temposunda zaman ayırıp ankettin şekillenmesine yardımcı olan Denge Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim A.Ş. Bursa Ofisi Sorumlu Ortak Başdenetçi SMMM Emre A. DİŞPENÇE'ye ve araştırmanın sonuçlanmasına katkı sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilere de teşekkür borçluyum.

Son olarak, bugüne kadar maddi ve manevi desteğini esirgemeyen aileme de sonsuz teşekkür ederim.

Bursa, 2013

Tuba BORA

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
TABLolar.....	xii
ŞEKİLLER	xiii
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1

MUHASEBE DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

1. Denetimin Ekonomideki Rolü	4
1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	5
1.2. Denetim İle İlişkili Kavramlar	9
1.3. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	10
1.4. Denetim Türleri	14
1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	14
1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi	14
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi	15
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi	16
1.4.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	18
1.4.2.1. Zorunlu Denetim	18
1.4.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	18
1.4.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	18
1.4.3.1. İç Denetim.....	18
1.4.3.2. Kamu Denetimi	21

1.4.3.3. Bağımsız Denetim	22
1.4.3.3.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim – Yılsonu Denetimi).....	25
1.4.3.3.2. Sınırlı Denetim (İnceleme – Ara Dönem Denetim) ..	26
1.4.3.3.3. Özel Denetim	27
2. Bağımsız Denetimin Türk Mevzuatındaki Yeri	27
2.1. Bankalar Mevzuatında Bağımsız Denetim	30
2.2. Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim	32
2.3. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim	34
2.4. Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri Mevzuatında Bağımsız Denetim	36
2.5. Enerji Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim	37
2.6. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Düzenlemeleri Kapsamında Bağımsız Denetim.....	39

BÖLÜM 2

TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU’NUN DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİNE YÖNELİK GETİRİLEN YENİLİKLER

1. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticaret Şirketleri	44
1.1. Şahıs Şirketleri	45
1.1.1. Kollektif Şirket	45
1.1.2. Komandit Şirket	46
1.2. Sermaye Şirketleri	48
1.2.1. Anonim Şirket	48
1.2.2. Limited Şirket	51
1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	53
2. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Bağımsız Denetim Düzenlemeleri	54
2.1. Bağımsız Denetimin Konusu, Kapsamı ve Kısıtası	56
2.2. Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	59
2.3. Bağımsız Denetim Yapma Yetkisine Sahip Kişi ve Kuruluşlar	69

2.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları	70
2.3.1.1. Kuruluş Şartları	70
2.3.1.2. Denetim Ekipleri	74
2.3.1.3. KGK'ya Başvuru ve Yetkilendirme	75
2.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler	76
2.4. Denetçi Olamayacak Meslek Mensupları	82
2.5. Denetçilerin Seçimi/Atanması ve Görevden Alınması.....	84
2.6. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeler.....	86
2.7. Bağımsız Denetim Sözleşmesi	90
2.7.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Düzenlenmesi	90
2.7.2. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	91
2.7.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Feshi	91
2.8. Bağımsız Denetim Kuruluşları ile Denetçilerin Sorumluluğu ve Yaptırımlar	93
2.9. Denetim Raporları	97

BÖLÜM 3

TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

1. Araştırmanın Amacı	102
2. Araştırmanın Kapsamı.....	102
3. Verilerin Toplanması ve Analizi.....	103
4. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular	104
4.1. Katılımcılara İlişkin Genel Bilgiler	104
4.1.1. Katılımcıların Yaş Dağılımı	105
4.1.2. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı	105
4.1.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Dağılımı	106
4.1.4. Katılımcıların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları	107
4.1.5. Katılımcıların Mesleki Deneyim Dağılımı.....	108
4.1.6. Katılımcıların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü	109

4.2. TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine İlişkin Denetçilerin Yaklaşımı	110
4.2.1. TTK'dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt.....	110
4.2.2. Şirketlerin Bağımsız Denetime Bakışı.....	111
4.2.3. TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği	113
4.2.4. Bakanlar Kurulu Kararı'yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler.....	114
4.2.5. TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Denetçilerin Bakışı	115
4.3. TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine İlişkin Swot Analizi ..	116
4.3.1. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Güçlü Yönleri	117
4.3.2. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Zayıf Yönleri	119
4.3.3. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağlayacağı Fırsatlar	120
4.3.4. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Oluşturacağı Tehditler	121
SONUÇ	123
KAYNAKÇA	125
EKLER.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	139

KISALTMALAR

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.tb.	:	Adı Geçen Tebliğ
a.g.y.	:	Adı Geçen Yönetmelik
ACFE	:	The Association of Certified Fraud Examiner - Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	:	Bakınız
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ETTK	:	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
GKGMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGDS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	:	International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	:	Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
Md.	:	Madde
p.	:	Page
PCAOB	:	Public Company Accounting Oversight Board - Amerika Birleşik Devletleri Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
pp.	:	Between the Pages
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
SEC	:	Securities and Exchange Commission - Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes Oxley Act - Sarbanes Oxley Yasası

SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	:	Sermaye Piyasası Kanunu
ss.	:	Sayfalar Arası
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TESMER	:	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	:	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
vb.	:	Ve Benzeri
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1.1. : Denetimin Tarihsel Süreci	13
Tablo 1.2. : Ülkemizde Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İlişkin Kilometre Taşları	39
Tablo 2.1. : Denetime Tabi Olma Durumu	62
Tablo 2.2. : Çalışan Sayısının Hesaplanması	65
Tablo 3.1. : Ankete Katılanların Yaş Dağılımı	105
Tablo 3.2. : Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı	106
Tablo 3.3. : Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı	106
Tablo 3.4. : Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları.....	107
Tablo 3.5. : Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı	108
Tablo 3.6. : Ankete Katılanların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü	109
Tablo 3.7. : TTK'dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt	110
Tablo 3.8. : Şirketlerin Bağımsız Denetime Bakışı	113
Tablo 3.9. : TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği	114
Tablo 3.10. : Bakanlar Kurulu Kararı'yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler	115
Tablo 3.11. : TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Denetçilerin Bakışı	116
Tablo 3.12. : Bağımsız Denetim Uygulamalarının Güçlü Yönleri	118
Tablo 3.13. : Bağımsız Denetim Uygulamalarının Zayıf Yönleri	120
Tablo 3.14. : Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağlayacağı Fırsatlar	121
Tablo 3.15. : Bağımsız Denetim Uygulamalarının Oluşturacağı Tehditler	122

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.1. : Denetim Süreci	8
Grafik 3.1. : Ankete Katılanların Yaş Dağılımı (%)	105
Grafik 3.2. : Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı (%).....	106
Grafik 3.3. : Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı (%).....	107
Grafik 3.4. : Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları (%)	108
Grafik 3.5. : Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı (%)	108
Grafik 3.6. : Ankete Katılanların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü (%)	109
Grafik 3.7. : TTK'dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt (%).....	111
Grafik 3.8. : TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği (%)	114
Grafik 3.9. : Bakanlar Kurulu Kararı'yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler (%).....	115

GİRİŞ

29/06/1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yakın bir tarihe kadar Türk mevzuatındaki yerini korumuştur. Ancak küresel çapta yaşanan teknolojik, ekonomik, sosyal ve ticari alandaki gelişmeler ülkemizi de etkilemiş ve bu kanun günümüz ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmıştır. Ayrıca Türkiye'nin uluslararası piyasaların bir parçası olma gayreti ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde önündeki engelleri yavaş yavaş kaldırma düşüncesi, bu kanunun değiştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu sebeple Aralık 1999'da yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısını hazırlamakla görevlendirilen bir komisyon kurulmuştur ve bu komisyon uzun süren çalışmalar sonucunda 2005 yılında kanun tasarısını hazırlamıştır. 2005 yılından itibaren Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülen tasarı, 13/01/2011 tarihinde kabul edilerek yasalaşmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Çağın gereklerine uygun olarak hazırlanan Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim uygulamaları konusunda da önemli yenilikler getirmiştir. TTK'nın muhasebe ve denetimle ilgili hükümleri 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. TTK yürürlüğe girdikten sonra 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile TTK'nın bağımsız denetime ilişkin hükümlerinde değişiklik yapılsa da, bu düzenlemeler ülkemiz açısından oldukça önemli bir yere sahiptir.

TTK'nın denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerden en önemlisi, anonim şirketlerde murakıplık organının kaldırılması olmuştur. Murakıplık organının mesleki bilgi ve tecrübe gerektirmemesi ve şirket bünyesinde yer alması denetimin işlevselliğini azaltmaktaydı. Bu sebeple şirketlerin denetimi bağımsız denetim kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere bırakılmıştır. Ancak daha sonra yapılan değişiklikle her SMMM ya da her YMM'nin denetçi olamayacağı, denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının denetçilik eğitimini tamamlayarak bağımsız denetçi belgesi almaları gerektiği hükmü yer almıştır.

Finansal tabloların uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması ve bağımsız denetimin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması bu alanda yapılan önemli yeniliklerdir. Böylece doğru ve güvenilir bir raporlama hedeflenmekte, şeffaf ve hesapverebilir bir denetim anlayışı benimsenmektedir.

Ancak TTK'nın ilk haliyle tüm sermaye şirketlerinin denetimi zorunlu iken, 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler için kriterler konulması, bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısını azaltmıştır ve bu yönüyle de eleştirilmektedir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkili kılınmıştır. Böylece ülkemizde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler TTK ile KGK'nın yönetmelik ve tebliğlerinde yer almaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetim konusunda oldukça önemli bir yere sahip olan TTK ve KGK'nın düzenlemeleri, bu çalışmanın genel konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetimin toplumdaki rolünden bahsedilmiş, denetimin tanımı yapılmış ve özellikleri açıklanmıştır. Daha sonra, muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi üzerinde durulmuş, denetim türleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde bağımsız denetimin Türk mevzuatındaki yeri incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, öncelikle TTK'da yer alan ticaret şirketlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra TTK ve KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri kapsamında; bağımsız denetimin konusu, kapsamı ve kıstası, bağımsız denetime tabi olacak şirketler, bağımsız denetim yapma yetkisine sahip kişi ve kuruluşlar, denetçi olamayacaklar, denetçinin seçimi/atanması ve görevden alınması, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin uyması gereken etik ilkeler , bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin sorumluluğu ve yaptırımlar ile denetim raporları açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, TTK ve KGK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine denetçilerin bakış açıları tespit edilmeye çalışılmış ve konuya ilişkin SWOT analizi yapılmıştır. Bu amaca uygun olarak hazırlanan anket formu KGK'nın yetkilendirdiği 92 bağımsız denetim kuruluşuna gönderilmiştir. Elde edilen sonuçlar SPSS 20 paket programı aracılığıyla analiz edilmiştir.

BÖLÜM 1

MUHASEBE DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

1. DENETİMİN EKONOMİDEKİ ROLÜ

Kaynakların kıt ve ihtiyaçların sonsuz oluşu, bir toplumda alınan ekonomik kararların öneminin ne derece büyük olduğunu göstermeye yeterlidir. Diğer yandan işletmelerin, bireylerin ve devletin aldığı ekonomik kararlar, kendi ekonomik durumları kadar, birbirlerinin ve dolayısıyla toplumun ekonomik durumunu da etkiler. Bu bakımdan ekonomik kararların finansal bilgiye dayandırılması gerekir.¹ Finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması, karar alıcıların sağlıklı karar vermeleri açısından önem taşımaktadır.

Toplumların gelişmesi ve ekonomik hayatın karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme ihtiyacını daha da artırmaktadır.² Ancak toplumlar gelişip karmaşıklaştıkça karar alıcıya sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır.³ Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu riskin azaltılması gerekmektedir.⁴ Bunun için uygulanabilecek üç seçenek bulunmaktadır:⁵

- Karar alıcıların bilgileri denetlemesi,
- Karar alıcılar ile yönetimin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması,
- Karar alıcılara denetlenmiş mali tabloların sunulması.

Bilgilerin karar alıcılar tarafından denetlenmesi ve güvenilir olmayan bilgilerin doğurduğu risklerin karar alıcılar ile işletme yönetimi arasında paylaşılmasının güç olması denetim yapılması gereğini ortaya koymuştur. Tüm karar alıcıların güveneceği bir kişi

¹ Ferruh Çömlekçi – Celal Kepekçi – Melih Erdoğan, **Muhasebe Denetimi**, 2. b., Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s. 1.

² Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, 3. b., Barış Yayınları, İzmir, 1996, s. 84.

³ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri (SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler)**, 11. b., Arıkan Yayınları, İstanbul, 2007, s. 9. ; – Alvin A. Arens - Randal J. Elder – Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services An Integrated Approach**, 13th Edition, Pearson, Boston, 2010, p. 7; Aktuğlu, a.g.e., s. 84.

⁴ Ümit Ataman – Rüstem Hacırüstemoğlu – Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s. 14.

⁵ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 5.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2010, s. 20.; Güredin, a.g.e., s. 10.; Arens - Elder - Beasley, a.g.e., p. 8.

tarafından bilgilerin güvenilir olup olmadığının denetim yoluyla ortaya konulması, sorunları zaman ve maliyet açısından da çözecektir.⁶ Görüldüğü üzere, karar alma sürecinde finansal bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir rol üstlenmektedir.⁷

1.1. DENETİMİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “auditing”dir. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır.⁸ Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmalarıdır.⁹

Teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi güç ve karmaşık bir durum almıştır. Bu nedenle “dinlemek” biçimindeki muhasebe denetimi bu anlamından sıyrılarak günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık dalı olmuştur.¹⁰

Dar anlamda denetim, işletmelerin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Ancak, bugün gelmiş olduğu noktada denetimin bu tanımı yetersiz kalmaktadır.¹¹

Denetim Kavramları Komitesi (Auditing Concepts Committee) muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır:¹²

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

⁶ Bozkurt, a.g.e., s. 21.

⁷ Cem Niyazi Durmuş – Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, 1.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2008, s. 3.

⁸ Bozkurt, a.g.e., s. 17.; Lee Teck Heang – Ali Azham Md, “The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development”, **Journal of Modern Accounting & Auditing**, Vol. 4, No. 12, 2008, p. 1.

⁹ Bozkurt, a.g.e., s. 17.

¹⁰ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.b., Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 1.

¹¹ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. b., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011, s. 2.

¹² Güredin, a.g.e., s. 11.

Başka bir ifadeyle “denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.”¹³

Daha geniş bir yaklaşımla denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter, kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir.¹⁴

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, denetim birtakım unsurları içerisinde barındırmaktadır. Bu unsurlar altı ana başlık altında toplanabilir.

➤ *Denetim, ekonomik bir birim ve döneme ait bilgileri kapsar.*

Denetimin konusu, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı işletmenin bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.¹⁵ Dönem ise denetimin hangi zaman dilimini kapsadığını ortaya koyar. Bu ise genelde 1 yıl olabileceği gibi, 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreç de olabilir.¹⁶

➤ *Denetimde işletmenin doğruluğunu iddia ettiği finansal bilgilerle önceden saptanmış ölçütler karşılaştırılır.*

Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında karar verir.¹⁷ Yapılan denetimin türüne göre önceden saptanmış ölçütlerin niteliği

¹³ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5. b., Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s. 1.

¹⁴ Haftacı, a.g.e., s. 2.

¹⁵ Kepekçi, a.g.e., s. 2.

¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s. 23.

¹⁷ Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 3.

değişmektedir. Örneğin; vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt vergi mevzuatıdır. İç denetim yapılıyorsa, ölçüt devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş kurallardır.¹⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla (TTK) birlikte mali tabloların denetiminde kullanılacak ölçüt ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla (UMS/UFRS) uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'dır.

➤ *Denetimde kanıt toplanır ve kanıtlar değerlendirilir.*

Denetimin amaçlarına ulaşılması için denetimde elde edilen her türlü bilgi kanıt olarak kullanılabilir.¹⁹ Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplar.²⁰ Denetçi topladığı bu kanıtları, işletmece hazırlanmış olan finansal tabloların ekonomik kararlarda etkin olarak kullanılabilecek nitelikte olup olmadığı ile işletmenin incelemeye alınan dönemdeki gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtır yansıtmadığı yönünden değerlendirir.²¹ Bu değerlendirme sonucunda denetçi, işletmenin finansal tablolarına ilişkin denetim görüşünü oluşturur.

➤ *Denetim uzman kişilerce bağımsız olarak yürütülür.*

Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin ve bunları karşılaştıracığı ölçütlerin ne anlama geldiğini çok iyi bilmeli, denetim süreci içinde yeterli nicelik ve nitelikte kanıt toplayabilmeli ve denetlenen işletme ile ilgili olarak bir kanı oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi, yüksek düzeyde bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişi olmalıdır.²² Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak davranışlar ve anlayışlar bütünüdür.²³

➤ *Denetim sonucunda rapor düzenlenir ve bilgi kullanıcılarına iletilir.*

Denetçinin denetim raporunu hazırlaması denetim sürecinin de sonuna geldiğini yani denetimin tamamlandığını gösterir. Çünkü denetçi artık işletmenin finansal

¹⁸ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1. b., Aktüel Yayınları, Bursa, 2004, s. 1.; Bozkurt, a.g.e., s. 24.

¹⁹ Kepekçi, a.g.e., s. 2.

²⁰ Kaval, a.g.e., s. 4.

²¹ Seval Kardeş Selimoğlu ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, ed. Seval Kardeş Selimoğlu – Şaban Uzun, 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 7.

²² Haftacı, a.g.e., s. 3.

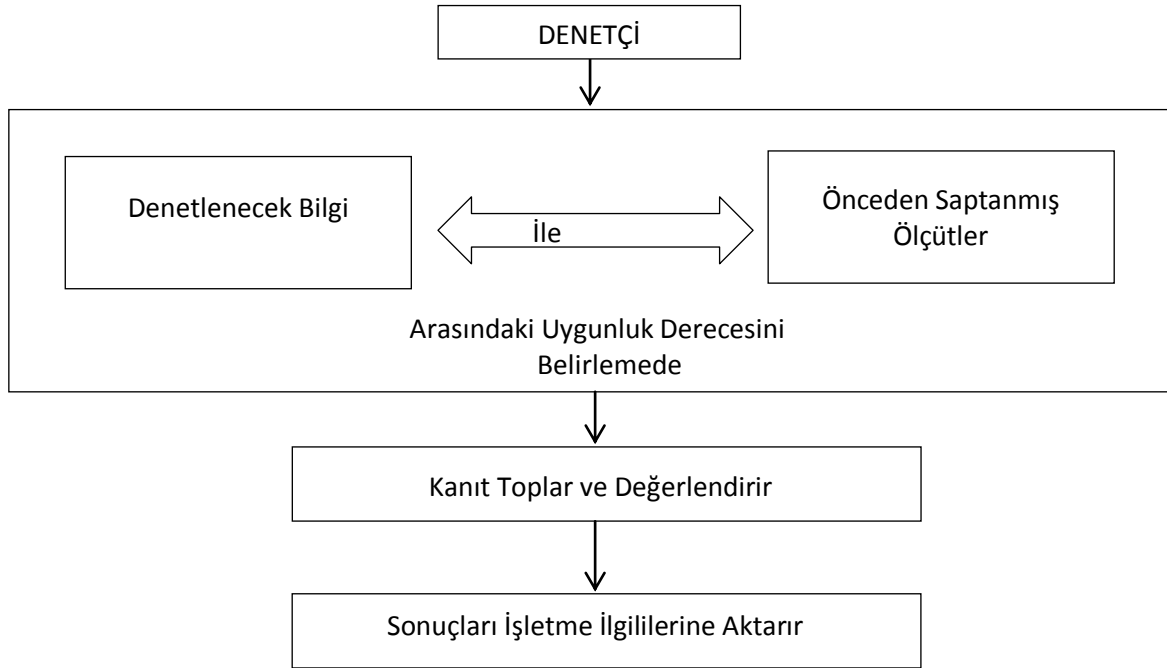
²³ SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete, İkinci Kısım, Md. 12(1).

raporlarına ilişkin yargıya varmıştır. Bu yargısını da raporuyla ortaya koyar.²⁴ Bilgi kullanıcıları; ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade eder. Buna ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu dahildir.²⁵

➤ *Denetim sistematik bir süreçtir.*

Denetim faaliyeti çeşitli aşamalardan oluşur.²⁶ Bu aşamalar; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi sürecini içerir.²⁷ Denetimin bütün aşamalarındaki çalışmaların planlı, akılcı ve örneklemeye dayalı olarak yapılması, onun sistematik olma özelliğini gösterir.²⁸

Şekil 1.1.: Denetim Süreci



Kaynak: Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 5.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2010, s. 25.; Seval Kardeş Selimoğlu ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, ed. Seval Kardeş Selimoğlu – Şaban Uzay, 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 6.; Dan M. Guy – C. Wayne Alderman – Alan J. Winters, **Auditing**, 3rd Ed., The Dryden Press, Philadelphia, 1993, p. 5.

²⁴ Melih Erdoğan, **Denetim**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 296.

²⁵ Güredin, a.g.e., s. 12.

²⁶ Kaval, a.g.e., s. 3.

²⁷ Güredin, a.g.e., s. 11.

²⁸ Selimoğlu ve diğerleri, a.g.e., s. 7.

Şekil 1.1.'den de anlaşılacağı üzere, denetçi öncelikle işletmenin doğruluğunu iddia ettiği finansal bilgilerle önceden saptanmış ölçütleri karşılaştırır. Bunların arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir. Son olarak, bu değerlendirme sonucunda ulaştığı görüşünü denetim raporunda açıklayarak denetim sürecini tamamlar.

1.2. DENETİM İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

Kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlar genellikle denetim kavramı ile karıştırılmaktadır. Bu kavramlar denetimle aynı anlama gelmemekle birlikte, denetimle yakından ilgilidir.

Kontrol: Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir.²⁹ Kontrol, içinde denetim kavramını da barındıran geniş bir kavramdır. Bu nedenle her denetim aslında bir kontroldür, fakat her kontrol bir denetim değildir.³⁰ Kontrol ile denetim arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.³¹

- Kontrol, işlem ve kayıtlar yapıldığı sırada yapılırken; denetim, işlemler tamamlandıktan sonra yapılır.
- Kontrol sürekli, denetim bir defa yapılır.
- Kontrolün insanlar tarafından yapılması gerekmez, ancak denetim zihinsel ve analitik bir uygulamadır.
- Kontrol işletmeye bağlı birimler tarafından yapılırken, denetim genellikle işletmenin dışındaki bağımsız kişiler tarafından yapılır.

Teftiş: Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş, denetimin daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim, bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Teftiş ile denetim arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.³²

²⁹ Selimoğlu ve diğerleri, a.g.e., s. 4.

³⁰ Münevver Yılandı – Birol Yıldız – Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, Ed. Melih Erdoğan, 1. b., Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012, s. 4.

³¹ Durmuş – Taş, a.g.e., s. 8.

³² Kaval, a.g.e., s. 4.

- Teftiş, işletme personeli tarafından yürütülürken, denetim genellikle işletme dışındaki bağımsız kişiler tarafından yürütülür.
- Teftiş finansal ve finansal olmayan olayları kapsarken, denetim sadece finansal olayları kapsar.
- Teftiş, uygunluk denetimidir; denetim ise, uygunluk denetimi, mali tablolar denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde yapılabilir.

Revizyon: Gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Buradaki gözden geçirme eleştirel bir gözle yapılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandıktan ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına ve uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.³³

1.3. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim, ekonominin ve buna bağlı olarak muhasebe faaliyetlerinin gelişmesine paralel bir tarihsel gelişim göstermiştir.³⁴ Denetim mesleğinin gelişim aşamaları "Sanayi Devrimi" öncesi ve sonrası olarak ayrılabilir. Sanayi Devrimi öncesinde denetim mesleği biçimsel bir yapıya sahip olmasa da uygulaması oldukça eskiye dayanmaktadır.³⁵

Mezopotamya uygarlığının kayıtlarında finansal işlemleri gösteren rakamların yanında bir doğrulama sistemi kullanıldığına delalet eden işaret ve noktalar bulunmaktadır. Dolayısıyla bir kişi tarafından hazırlanan kayıtların başka bir kişi tarafından doğrulanma işlemi, denetimin günümüzden 5500 yıl önceye kadar uzandığını ortaya koymaktadır.³⁶ Ancak bugünkü anlamda denetim uygulamalarını oluşturan gelişmeler, Sanayi Devrimi'nden sonra kendini göstermektedir.³⁷

³³ Kaval, a.g.e., s. 5.

³⁴ Çömlekçi – Kepekçi – Erdoğan, a.g.e., s. 8.

³⁵ Ataman – Hacırüstemoğlu – Bozkurt, a.g.e., s. 16.

³⁶ Selimoğlu ve diğerleri, a.g.e., s. 1.

³⁷ Gürbüz, a.g.e., s. 2.

Muhasebe denetimi, Sanayi Devrimi'nden günümüze gelene kadar zaman içerisinde değişime ve gelişime uğrayarak farklı yaklaşımlarla ele alınmıştır. Denetimin tarihsel gelişim sürecine göre bu yaklaşımları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

➤ ***Belge Denetimi Yaklaşımı***

Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya başlamış ve yönetimlerini profesyonel yöneticiler devralmıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır.³⁸ Bu süreçte %100'lük bir incelemeyle yanıltmaların bulunması ve işletme çalışanlarının dürüstlüklerinin saptanması şeklinde denetim yapılmıştır. Bu dönemde denetim ile ilgili taraflar; ortaklar ve işletmeye borç verenlerdir.³⁹

➤ ***Mali Tablolar Denetimi Yaklaşımı***

1900 – 1930 yıllarında gelişen ekonomik koşullara bağlı olarak, işletmelerle ilgili tarafların sayısının artması (ortaklar ve işletmeye borç verenlerin yanında devletin de yer alması) nedeniyle denetim gelişmiş ve mali tablolar denetimi ön plana çıkmıştır.⁴⁰ Muhasebe denetiminin gelişmesinde ikinci aşamayı oluşturan bu dönemde mali tablolarda, özellikle bilançoda, yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak asıl amaç olmuştur. Tüm belge ve kayıtların incelenmesi yerine iradi örnekleme yöntemi kullanılmaya başlanmıştır.⁴¹ Yani işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkarılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varılmıştır. Böylece bu dönemde günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır.⁴²

➤ ***Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı***

1930'lardan sonra muhasebe denetimi ile ilgili yayınlarda hızlı bir artış görülmüştür. Muhasebe denetiminin gelişiminde üçüncü aşamayı oluşturan bu dönemde iradi örnekleme yöntemi yanında istatistiki örnekleme yöntemlerinin kullanımı için de çaba sarf edilmiştir. Örnekleme yönteminin kullanımı denetim uygulamasında yaygınlaştıkça iç

³⁸ Bozkurt, a.g.e., s. 17.

³⁹ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 4; Güredin, a.g.e., s.14.

⁴⁰ Lerzan Kavut - Oktay Taş - Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayın No: 130, İstanbul, 2009, s. 47-48.

⁴¹ Gürbüz, a.g.e., s. 2-3.

⁴² Bozkurt, a.g.e., s. 18.

kontrol sisteminin önemi anlaşılmaya başlanmıştır. 1950'lerden sonra örnekleme yönteminin başarılı bir biçimde kullanımı için iç kontrol sisteminin incelenmesi, ön şart olarak kabul edilmiştir.⁴³

➤ ***Yönetim Denetimi Yaklaşımı***

Bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmelerin bir yansıması olarak muhasebe kayıtları ve muhasebe belgeleri dışındaki diğer işletme faaliyetlerinin de denetlenmesi ihtiyacı doğmuştur.⁴⁴ Bu aşamada denetimin alanı genişlemiş, denetçiler işletmelere yönetim alanında da katkı sağlamaya başlamışlardır. Bu dönemde denetlenen işletmelerin bilişim altyapısının incelenmesi de ön plana çıkmıştır. Ayrıca bu dönemde geliştirilen çeşitli yazılımlarla denetimde bilgisayar programlarından da yararlanılmıştır.⁴⁵

➤ ***Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı***

Günümüzde yaşanan denetim skandalları ve denetim kaynaklarını en iyi şekilde kullanma ihtiyacı risk odaklı denetim olgusunu ön plana çıkarmıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımında inceleme yapılacak işletmelerin riskleri ayrıntılı olarak analiz edilir. Risk analizi ile elde edilen veriler ışığında ortaya çıkarılan tespitler kullanılarak denetim yapılır. Risk odaklı denetim yaklaşımında incelenecek işletmenin denetim sürecini ilgili işletmenin risk profili şekillendirir. Ortaya çıkan risk yapısı göz önünde bulundurularak denetim planlanır ve denetim kaynakları önemli ölçüde riskli kısımların ayrıntılı incelenmesini ön planda tutacak şekilde oluşturulur. Risk odaklı denetim sayesinde denetim daha etkin yapılır. Bu sayede denetim sürecinde kaynakların daha etkin kullanılması sağlanır.⁴⁶

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılabacağı üzere, denetim insanoğlunun varoluşu kadar eskidir. Ekonomik gelişmelere paralel olarak zamanla denetimin uygulanma şekillerinde farklılaşma olmuştur. Sanayi Devrimi'nden sonra biçimsel bir yapıya kavuşan ve tüm defter ve belgelerin incelenmesiyle başlayan denetim, günümüzde işletme risklerinin belirlenerek yapıldığı bir uygulama haline gelmiştir. Denetimin tarihsel süreci Tablo 1.1.'de yer almaktadır.

⁴³ Gürbüz, a.g.e., s.3.

⁴⁴ Haftacı, a.g.e., s. 2.

⁴⁵ Kavut - Taş - Şavlı, a.g.e., s. 52.

⁴⁶ Kavut - Taş - Şavlı, a.g.e., s. 52.

Tablo 1.1.: Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900’lü yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900-1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi / aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930-1960	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960-1990	Örnekleme yoluyla denetim, istatistiki örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk odaklı denetim, bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Lerzan Kavut - Oktay Taş - Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayın No: 130, İstanbul, 2009, s. 45.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin yapılabilmesi için finansal bilgiler ile önceden saptanmış ölçütler olmak üzere iki unsur gereklidir. Bu unsurlardan ilki denetimin konusunu oluştururken, ikincisi bilgilerin karşılaştırılacağı standartları ifade eder. Denetimin konusuna giren finansal bilgiler mali tablolar ve kayıtlar olabilir. Önceden saptanmış ölçütler ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ), Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), şirket ana sözleşmesi, kanun ve yönetmelikler, yönetim karar ve politikaları ile usulleri olabilir. Bu iki unsur değiştikçe, denetim türleri de farklılaşmaktadır.⁴⁷

Literatürde kullanılan en yaygın şekliyle denetim; amaçlarına, yapılış nedenine ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

1.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında toplanmaktadır.

1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst ve GKGMİ'ye ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır.⁴⁸

Günümüzde mali tablolar denetimi “bağımsız denetim”, “dış denetim” veya “bağımsız dış denetim” olarak da adlandırılmaktadır.⁴⁹

Mali tablolar denetiminin asıl amacı, mali tabloların GKGMİ'ye, TMS/IFRS'ye uygunluğunun denetimi olup, mali tablolar hakkında rapor vermektir. Bunun yanında mali tablolar denetiminin alt amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁵⁰

- Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak,

⁴⁷ Çömlekçi – Kepekçi – Erdoğan, a.g.e., s. 4.

⁴⁸ Ataman – Hacırüstemoğlu – Bozkurt, a.g.e., s. 18.; Haftacı, a.g.e., s. 6.

⁴⁹ Bozkurt, a.g.e., s. 27.; Ataman – Hacırüstemoğlu – Bozkurt, a.g.e., s. 18.

⁵⁰ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Genişletilmiş 4. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s. 27.

- Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak,
- Yönetime önerilerde bulunmak.

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa, bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için vardır.⁵¹ Zira, işletmeyle ilgili birtakım kararlar vermek zorunda olan bilgi kullanıcıları açısından işletmeye ait mali tablolar, karar alma sürecinde etkin bir rol oynamaktadır.⁵²

1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimi tarafından oluşturulan ve işletmenin daha kolay, verimli yönetilebilmesi için geliştirilen yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir.⁵³

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumları tarafından oluşturulmaktadır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluştururlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından

⁵¹ Güredin, a.g.e., s. 16-17.; Erkan Çalgan ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayın No:113, İstanbul, 2008, s. 36.

⁵² Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 34-35.

⁵³ Kaval, a.g.e., s. 11.

yapılmaktadır. Devlet kurumları ise, kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin, Maliye Bakanlığı denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girerken, özel sektör üzerinde yaptıkları uygunluk denetimleri kamu denetimi kapsamında değerlendirilmektedir.⁵⁴

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için;⁵⁵

- Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması

koşulları gereklidir.

1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkililiğini, verimliliğini ve ekonomikliğini değerlemek amacıyla işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerleyen ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunan denetim faaliyetidir.⁵⁶

Literatürde faaliyet denetimi yerine, “yönetim denetimi”, “etkinlik (verimlilik) denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik (iktisadilik) denetimi” gibi kavramlar da kullanılmaktadır.⁵⁷

Faaliyet denetiminin amacı, kurumun faaliyet sonuçlarının geliştirilmesi için yollar olarak kuruma değer katmaktır. Bunun için genel yaklaşım; performans problemlerini ve bunların etkilerini tanımlamak ve düzeltici faaliyetlerin nedenlerini ortaya koymaktır. Denetlenen kurumlarda tasarruf sağlamak veya maliyetleri azaltmak, hizmetleri daha iyi kalitede sağlamak, yönetim ve organizasyon süreçlerini geliştirmek ve güçlendirmek, amaçlarına ve hedeflerine maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde ulaşmak için geliştirebilecekleri yöntemleri göstererek veya bu yöntemlere dikkat çekerek kurumların

⁵⁴ Bozkurt, a.g.e., s. 28.

⁵⁵ Güredin, a.g.e., s. 17.

⁵⁶ Akgül, a.g.e., s. 9.

⁵⁷ Şaban Uzay, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 25-29 Nisan 2007, s. 1.

ekonomiklik, verimlilik ve etkililiğini artırmaya çalışmak faaliyet denetiminin temel amaç ve işlevlerindendir.⁵⁸

Faaliyet denetiminin temelini ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kavramları oluşturduğuna göre, bu noktada bu kavramları açıklamak yararlı olacaktır.⁵⁹

- *Ekonomiklik (Economy)*, organizasyonun amaçlarının göz önünde bulundurularak kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesidir. Bu, kaynakların doğru maliyetle, doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda ve doğru kalitede elde edilmesini ifade eder.
- *Verimlilik (Efficiency)*, organizasyonun amaçları göz önünde bulundurularak kaynakların optimum kullanılmasını ifade eder. Bu, veri kaynakla en yüksek çıktının elde edilmesi veya veri çıktının en az girdi ile elde edilmesi anlamını taşır.
- *Etkililik (Effectiveness)*, amaçların başarılması ile ilgili olup, program ve projelerin sonuçlarının değerlendirilmesini içerir. Bu değerlendirme genellikle organizasyon bakımından dışarıdandır.

Faaliyet denetimi, mali tablolar denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor ve kapsamlıdır. Zor olmasının en önemli nedeni; mali tablolar denetiminde ve uygunluk denetiminde bulguların mukayese edilebileceği kesin kurallar, kararlar, düzenlemeler ve kriterler bulunması ancak, faaliyet denetiminde işletmenin başarısını, işletme politikalarının ve iç kontrolün etkinliği ölçülmeye çalışıldığı için diğer denetim türlerinde olduğu kadar kesin ve objektif kurallar bulunmamasıdır.⁶⁰ Ayrıca faaliyet denetiminin uygulama alanı, muhasebe yanında üretim, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarını da kapsadığından daha karmaşıktır.⁶¹

⁵⁸ Fatih Akbulut, "Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği", *İç Denetim Dergisi*, Sayı 18, Bahar 2007, s. 23.

⁵⁹ Akbulut, a.g.m., s. 23-24.

⁶⁰ Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2, 2003, s. 73.

⁶¹ Gücenme, a.g.e., s. 3.

1.4.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim, zorunlu denetim ve isteğe bağlı (ihtiyari) denetim olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır.

1.4.2.1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, yürürlükte bulunan kanunlar gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarıdır.⁶² Bu çalışmaları yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetim konusu, amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir.⁶³ 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten (aktif toplamı yüz elli milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 500 ve üstü) en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir.

1.4.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetimdir. Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir. Bununla birlikte denetçi, tüm çalışmalarında olduğu gibi isteğe bağlı denetimlerde de mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır. Bu nedenle zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetimler arasında uygulama yönünde önemli bir fark yoktur.⁶⁴

1.4.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

1.4.3.1. İç Denetim

İç denetim, firma değerinin maksimum kılınmasını hedefleyen, başka bir ifade ile firmaya değer katmayı amaçlayan bir işletme fonksiyonudur. Firma değerini maksimum

⁶² Akgül, a.g.e., s. 13.

⁶³ Haftacı, a.g.e., s. 8.

⁶⁴ Gürbüz, a.g.e., s. 15-16., Haftacı, a.g.e., s. 8.

kılan tek faktörün kar olmadığı artık bilindiğine göre firmanın karlılığını da etkileyen tüm diğer faaliyetlerin izlenmesi ve denetimi iç denetimin konusunu oluşturur.⁶⁵

İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors (IIA)) Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır.⁶⁶

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Literatürde kullanılan en geniş kapsamıyla iç denetim; işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünde bağımsız olan denetçiler tarafından yürütülen denetimdir.⁶⁷ Bağımsızlık, iç denetim için kilit bir kavramdır. Aksi takdirde kurumun kendi bünyesinde yer alan ve kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak faaliyet gösteren kişilerin gerçekleştirecekleri denetimin gerçek anlamda bir denetim olması beklenemez.⁶⁸

İç denetim çalışmaları; mali tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. Mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, ayrıca hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığını belirlemek iç denetimin *mali tablolar denetimi yönünü*; örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlemek iç denetimin *uygunluk denetimi yönünü*; iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek örgütün amaçlarına ve

⁶⁵ Güler Aras, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 16, Sonbahar 2006, s. 18.

⁶⁶ İç Denetçiler Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap)**, 4. b., Print Center, İstanbul, 2010, s. 4.

⁶⁷ Niyazi Kurnaz – Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, 1. b., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 31.; Münevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. b., Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s. 6.

⁶⁸ Ömer Köse, **Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Gözden Geçirilmiş 2. b., T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007, s. 15.

hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığını değerlemek iç denetimin *faaliyet denetimi yönünü* oluşturur.⁶⁹

İç denetim faaliyetlerinin şirkete sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷⁰

- Şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgilenen, bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlayacaktır. İç denetim, işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik yaptığı etkinlik ve verimlilik değerlendirmeleri ile yönetimin bilinçlendirilmesine, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun yönetim uygulamalarının geliştirilmesine ve bu şekilde işletmenin devamlılığının sağlanmasına ve işletme itibarının arttırılarak işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.
- İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetimin önemli bir rolü vardır. Böylece hata ve hilelerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesi mümkün olacaktır.
- İç denetim, risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici bir niteliği de sahiptir. İç denetimin, işletmedeki risk yönetim sistemine ilişkin denetim çalışmaları ve değerlendirmeleri ile bu sistemi etkinleştirmede çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Böylece şirketlerin karşı karşıya kaldıkları riskleri bilmesi, ölçmesi, değerlendirmesi ve yönetebilmesi mümkün olacaktır.
- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Ayrıca bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır.

⁶⁹ Kepekçi, a.g.e., s. 4-5.

⁷⁰ Ali Kamil Uzun – Gürdoğan Yurtsever, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 29, Bahar – Yaz 2011, s. 25-26.

İç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdırlar. İç denetim faaliyetini gerçekleştirirken dürüst hareket etmeli ve objektif davranmalıdırlar. Ayrıca iç denetçiler görevleri gereği ulaştıkları bilgileri sadece kurum dışı kişilerle değil, kurum içinde de konuyla ilgisi olmayan kişilerle paylaşmamalıdırlar.⁷¹

1.4.3.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eder.⁷²

Kamu denetiminin temel amacı, toplumun huzur ve güvenini sağlamak, vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetiminde kamu adına toplanan gelirler ve yapılan harcamalar denetlenebileceği gibi, iki kişi yada kurum arasındaki uyumsuzluklar da çözüme de kavuşturulabilir.⁷³

Bütün kamu kurum ve kuruluşların mali denetimini yapan, yasaların belirlediği kural ve yöntemlere göre görev yapan dört temel denetim kurulu vardır. Bunlar:⁷⁴

- Devlet Denetleme Kurulu
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Başbakanlık Teftiş Kurulu.

Ayrıca, kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları da bulunmaktadır.⁷⁵ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu, Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu bağlı denetim kurullarına örnek olarak gösterilebilir. Kamu denetimleri bu kurullarda çalışan denetmen, müfettiş, kontrolörler tarafından yapılmaktadır.

⁷¹ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim (Güncel İç Denetim Uygulamaları)**, 1. b., Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010, s. 18-19.

⁷² Ahmet Tokaç, **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, 1. b., Tunca Kitabevi, İstanbul, 2006, s. 224.; Erkan Çalgan ve diğerleri, a.g.e., s. 37.

⁷³ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 2. b., Detay Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 6.

⁷⁴ Ahmet Nohutçu, **İdare Hukuku**, 1. b., Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 648.

⁷⁵ Kepekçi, a.g.e., s. 5.

1.4.3.3. Bağımsız Denetim

Daha önceden de ifade edildiği üzere, bağımsız denetim yerine “dış denetim”, “bağımsız dış denetim”, “mali tablolar denetimi” kavramları da kullanılmaktadır. Bağımsız denetim, farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmektedir. Ancak bir bütün olarak bakıldığında hepsi aynı anlamı taşımaktadır.

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında yönetim savı olarak yer alan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda GKGMİ, TMS/IFRS doğrultusunda uygun bir kanıya ulaşabilmek ve ilgili tarafları aydınlatabilmek amacıyla denetçi yada denetçilerce yürütülen çalışmalardır.⁷⁶

En geniş kapsamıyla bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapora bağlanmasıdır.⁷⁷

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’in 5. maddesinde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır:⁷⁸

Bağımsız denetim, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.

Seri:X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:⁷⁹

Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca (SPK) istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına

⁷⁶ Haftacı, a.g.e., s. 8-9.

⁷⁷ Selimoğlu ve diğerleri, a.g.e., s. 5.

⁷⁸ BDDK, **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**, 01.11.2006, 26333 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(1).

⁷⁹ SPK, a.g.tb., Md. 4(b).

uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ifade eder.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesinin 1. fıkrasına göre;⁸⁰

Bağımsız denetim; şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların Kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve Kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanmasıdır.

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ise bağımsız denetimi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:⁸¹

Bağımsız denetim; denetlenene ait faaliyetlerin, uygulamaların, işlem, hesap ve mali tabloların, bağımsız denetim kuruluşunca görevlendirilen denetçiler tarafından bu kuruluşlar adına, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Kurulca (EPDK) yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve denetlenenin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, denetlenen tarafından tutulan hesap, işlem ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtır yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸²

- Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,

⁸⁰ Hazine Müsteşarlığı, **Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**, 12.07.2008, 26934 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(1).

⁸¹ EPDK, **Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik**, 03.10.2003, 25248 Sayılı Resmi Gazete, Md. 5.

⁸² Haftacı, a.g.e., s. 9.

- Denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlayarak ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Uygulamada bağımsız denetimin sosyal gruplara sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:⁸³

➤ ***Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar***

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetiminin ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

➤ ***İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar***

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması yada başka bir işyeri ile birleşilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

⁸³ Güredin, a.g.e., s. 25-26.

- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgi sağlar.

➤ ***Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar***

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

Bağımsız denetim ek maliyetlere neden olacağı gerekçesiyle ülkemizde çok fazla tercih edilmese de (zorunluluk dışında), işletmeyle ilgili karar alıcılara birçok yarar sağlamaktadır. Kısaca özetlemek gerekirse, denetlenmiş finansal tablolar sonucunda;

- İşletme ortakları işletmenin karlılığı konusunda güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Yatırımcıların sağlıklı karar almaları mümkün olacaktır.
- Kreditörler işletmenin mali durumu hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Çalışanların hile yapma olasılığı az da olsa azalacaktır.
- Kamu kurumlarının finansal raporlara olan güveni artacaktır.

Sermaye Piyasası mevzuatına göre bağımsız denetime tabi şirketlerin denetimi; sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

1.4.3.3.1. Sürekli Denetim (Yıllık Denetim – Yılsonu Denetimi)

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim

standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği, tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak bulması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.⁸⁴ Sürekli denetim; yıllık denetim veya yılsonu denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

Bu tür denetimde denetçi denetim planını yapar, denetim işlemlerini yürütür, özünde bir denetim riski taşısa ve finansal tabloların % 100 doğru olduğu anlamına gelmese de güvenilirlik derecesi oldukça yüksek bir denetim görüşüne ulaşır.⁸⁵

1.4.3.3.2. Sınırlı Denetim (İnceleme – Ara Dönem Denetim)

Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tablolarının SPK'nca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin "finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur.⁸⁶

Aşağıda adı geçen işletmelerin, SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır:⁸⁷

- Yatırım kuruluşları,
- Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut

⁸⁴ Kaval, a.g.e., s. 13.

⁸⁵ Haftacı, a.g.e., s. 11.

⁸⁶ SPK, a.g.tb., Otuzdördüncü Kısım, Md. 2(2).

⁸⁷ SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, Seri:X, No:28, 28.06.2013, 28691 Sayılı Resmi Gazete, Md. 5(2).

paylarının hissedarları tarafından halka arzında, SPK'nın sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.⁸⁸

Bu denetimi sürekli denetimden ayıran husus, denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Bu kurumlarda mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir ki, bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda kuşku yaratır. Gerçekten de bu denetim ara bir döneme aittir ve bu dönemde mali tablolar işletmenin ekonomik durumu, karlılıkta gelişmeler ve nakit akımlarında gelişmeler hakkında bir fikir verir. Ancak geçici rakamlardır ve değişikliğe uğrama olasılıkları yüksektir.⁸⁹

1.4.3.3. Özel Denetim

Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların Seri:X, No:22 sayılı tebliğin "Başlangıç Hükümleri" kısmının "Tanımlar" başlıklı maddesinde yer alan "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.⁹⁰

Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur.⁹¹

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ

Türkiye'de muhasebecilik ve denetçilik mesleği, devlete ve yasalara güdümlü olarak örgütlenmiş ve buna bağlı olarak belirli denetim standartları kanun koyucu tarafından yazılı kurallar halinde ve yasalar kapsamında düzenlenmiştir.⁹² Ancak ülkemizde muhasebe ve denetim mesleğinin yasalaşması diğer ülkelere göre oldukça gecikmiştir. Pek çok ülkede (İngiltere, Almanya, ABD) 1800'lü yılların sonlarında, bazılarında (Hindistan,

⁸⁸ SPK, Seri:X, No:28 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Md. 5(2).

⁸⁹ Kaval, a.g.e., s. 14.

⁹⁰ SPK, a.g.tb., Başlangıç Hükümleri, Md. 6(1).

⁹¹ SPK, a.g.tb., Başlangıç Hükümleri, Md. 6(3).

⁹² Oktay Güvemli – Mehmet Özbirecikli, "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011", **Mufitad Dergisi**, Sayı 1, Temmuz 2011, s. 148.

Yunanistan) ise 1900'li yılların ilk yarısında tamamlanan yasalaşma süreci, bizde 1980'li yılların sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Son yıllarda ise denetim mesleğiyle ilgili dünyadaki gelişmelere paralel önemli adımlar atılmıştır.⁹³

2000'li yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandallarına paralel olarak ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission: SEC) tarafından 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası'sı (SOX) uyarınca, ABD'de bağımsız denetçileri ve denetim firmalarını denetlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) oluşturulmuştur. Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bu yasaya benzer düzenlemeler yapmıştır. Ayrıca 02/11/2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasında bu yasanın etkileri görülmektedir.⁹⁴

660 sayılı KHK'nin 1. maddesi uyarınca, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmakla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. Bu KHK uyarınca KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir.⁹⁵ Yani SPK, BDDK, EPDK vb kurumların bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri, KGK'nın bu konuda yayınladığı düzenlemelere kadar geçerli olmuştur. Ancak denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz.⁹⁶

660 sayılı KHK, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisini KGK'ya vermesine rağmen, kendi alanlarıyla ilgili sınırlı düzenlemeler yapmaları için SPK, BDDK, EPDK vb kurumlara da hak tanımıştır. Şöyle ki; kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, KGK'nın onayını almak ve KGK tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla Türkiye

⁹³ Yılancı – Yıldız – Kiracı, a.g.e., s. 9.

⁹⁴ Yılancı – Yıldız – Kiracı, a.g.e., s. 9.

⁹⁵ 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011, 28103 sayılı Resmi Gazete, Geçici Md. 1(1).

⁹⁶ 660 sayılı KHK, Geçici Md. 1(2).

Muhasebe ve Denetim Standartlarına ek olarak kendi alanları için geçerli olacak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.⁹⁷ Dolayısıyla bu kurumları ilgilendiren özel durumlar hariç, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler tek bir çatı altında toplanmıştır.

26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de (RG) KGK tarafından çıkarılan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin amacı; 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek ⁹⁸ olarak belirlenmiştir. Ayrıca 23/01/2013 tarihli 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı için de bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir.

Ülkemizde bugüne kadar bağımsız denetime ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler altı ana başlık altında incelenebilir:

- Bankalar mevzuatı
- Sermaye Piyasası mevzuatı
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketleri mevzuatı
- Enerji Piyasası mevzuatı
- Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun düzenlemeleri

⁹⁷ 660 sayılı KHK, Md. 27(3).

⁹⁸ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, 26.12.2012, 28509 sayılı Resmi Gazete, Md. 1.

2.1. BANKALAR MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Ülkemizde bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir.⁹⁹ Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16/01/1987 tarih ve 19343 sayılı RG’de yayımlanan "Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ"dir. Daha sonra, "Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik" 21/03/1997 tarih ve 22940 sayılı RG’de yayımlanmış ve söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁰⁰

4389 Sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) oluşturulmasıyla birlikte, önceki düzenleme mülga olmuş, "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. "4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik" ise, 01/02/2002 tarih ve 24658 Sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹⁰¹

19/10/2005 kabul tarihli ve 25983 sayılı mükerrer RG’de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 01/11/2005 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. BDDK, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 15, 33, 36, 39/2 ve 93. maddelerine dayanarak 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı RG’de "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik"i hazırlamıştır.

Bu yönetmeliğe göre; bankaların düzenledikleri konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar bağımsız denetime tabi tutulur. Bağımsız denetim, bankalar ile konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıklarının defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Bankaların hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin, muhasebe ve iç sistemlerinin etkinliği de bu kapsamda değerlendirilir.¹⁰²

⁹⁹ Akgül, a.g.e., s. 5.

¹⁰⁰ Burak Pirgaip, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmanizasyonu", **SPK Yeterlilik Etüdü**, Ankara, 2004, s. 11.

¹⁰¹ Pirgaip, a.g.e., s. 11.

¹⁰² BDDK, a.g.y., Md. 5(1), Md. 5(2).

Ayrıca BDDK, 16/05/2006 tarih ve 26170 sayılı RG’de "Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik"i yayımlamıştır. Böylece bağımsız denetim kuruluşları bankalarda sadece mali tabloların bağımsız denetimini değil, bunların kullandıkları bilgi teknolojilerini de inceleyip rapora bağlayabilirler. Bu durumda, bağımsız muhasebe denetiminin sağlığı veya güvenilirliği açısından olmazsa olmaz koşullardan birisi olan ve iç kontrol sisteminin de bir unsuru olan bilgi sistemlerinin güvenilirliği sayesinde bağımsız denetimin kalitesi de artmaktadır.¹⁰³

Söz konusu yönetmelik 13/01/2010 Tarih ve 27461 Sayılı RG’de yayımlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik"in yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu’nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK’nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden hangilerinin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Bunlar;

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketlerdir.

¹⁰³ Kaval, a.g.e., s. 47.

2.2. SERMAYE PİYASASI MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı ortaklıkların zorunlu denetimi gündeme gelmiştir.¹⁰⁴ Bağımsız denetime ilişkin SPK'nın yapmış olduğu ilk düzenleme 13/12/1987 tarih 19633 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"tir. (Bu yönetmelik 04/04/1996 tarih ve 19/438 sayılı Kurul kararı ile uygulanmamaktadır.)¹⁰⁵

Daha sonra SPK, 18/06/1988 tarihinde Seri:X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliği ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No:3 Tebliği Seri:X, No:16 Tebliği'nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır).¹⁰⁶

Uluslararası gelişmelere paralel olarak 04/03/1996 tarih ve 22570 sayılı RG'de yayımlanan Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile SPK, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak amacıyla başvuruda bulunan şirketlerin kuruluş, çalışma ve raporlama standartlarını belirlemiştir. Bu düzenleme kamunun aydınlatılmasında ve bağımsız denetimin uluslararası seviyede yürütülmesinde başrol oynamaktadır.¹⁰⁷ No:19 ve No:21 sayılı tebliğlerle Seri:X, No:16 sayılı tebliğde değişiklikler yapılmıştır.

2000'li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları dünyada bağımsız denetim alanındaki düzenleme ve gözetim anlayışını derinden etkilemiş ve bu kapsamda gerek ABD'de de gerekse AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde yoğun bir düzenleme çalışması içine girilmiştir. Bu çerçevede, ülkemiz sermaye piyasalarına ilişkin düzenleme çalışmaları da hız kazanarak bağımsız denetim alanında geline son aşamayı oluşturan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan "Uluslararası Denetim Standartları (UDS)" ile uyumlu Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12/06/2006 tarihinde 26196 sayılı mükerrer RG'de yayımlanmıştır.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Adnan Dönmez – Ayten Ersoy, "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, Kış 2006, s. 73.

¹⁰⁵ Muhammet Bezirci – Fehmi Karasioğlu, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", **Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 15, Sayı 21, 2011, s. 582.

¹⁰⁶ Dönmez – Ersoy, a.g.m., s. 73.

¹⁰⁷ Pirgaip, a.g.e., s. 10-11.

¹⁰⁸ Mahmut Okur, "Bağımsız Denetimin Denetimi", **SPK Yeterlilik Etüdü**, Ankara, 2007, s. 8.

Seri:X, No:22 sayılı tebliğin yayımlanmasıyla birlikte Seri:X, No:16 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

SPK, Seri:X, No:22 sayılı tebliğde değişiklikler yaparak 23, 24, 25, 26, 27 ve 28 no.lu tebliğleri yayımlanmıştır. Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere SPK'nca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.¹⁰⁹

31 yıldır yürürlükte olan 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn), sermaye piyasasında yaşanan gelişmeler doğrultusunda ihtiyaçlara cevap verememiş ve 6/12/2012 kabul tarih ve 28513 sayılı RG'de yayımlanan 6362 sayılı SPKn'nun 30/12/2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek, 6362 sayılı SPKn'nun 128/c maddesi uyarınca SPK'ya verilmiştir.

Seri:X, No:22 sayılı tebliğin dayanağı 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16, 22/d ve 22/e maddeleri olduğundan, dayanağın değiştirilerek 6362 sayılı yeni SPKn'na atıf yapılması gerekmektedir.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden hangilerinin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Bunlar;

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,

¹⁰⁹ SPK, a.g.tb., Md. 1.

- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketlerdir.

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar.¹¹⁰

2.3. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM

3568 sayılı Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu 13/06/1989 ve 20194 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 26/07/2008 tarih ve 26948 sayılı RG’de yayımlanan 5786 sayılı kanun ile serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmış, meslek sadece serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere atfedilmiştir.

Bağımsız denetim alanı ile doğrudan ilgili olmamakla beraber, muhasebe denetimi mesleğinin temelini oluşturan 3568 sayılı Kanun, ülkemiz mali sistemi içerisinde bağımsız denetim faaliyetinin anlaşılması açısından önemli görülmektedir. Zira, ülkemiz mevzuatında, bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilecek kişilerin 3568 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olmaları gerekliliği genel kabul görmüştür.¹¹¹

Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest

¹¹⁰ SPK, Seri:X, No:28 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Md. 5(1).

¹¹¹ Okur, a.g.e., s. 10.

Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.¹¹²

Kanunun 2. maddesine göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;¹¹³

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki maddede yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise,¹¹⁴

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki maddede yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak
- Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

¹¹² 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu, 13.06.1989, 20194 sayılı Resmi Gazete, Md. 1.

¹¹³ 3568 sayılı Kanun, Md. 2(A).

¹¹⁴ 3568 sayılı Kanun, Md. 2(B).

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

2.4. SİGORTA VE REASÜRANS ŞİRKETLERİ İLE EMEKLİLİK ŞİRKETLERİ MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Sigorta şirketlerinin faaliyet ve işlemlerinin denetimi amacıyla kurulan ilk kurum 1963 yılında kurulan Sigorta Denetim Kuruludur. Kurul 1994 yılında yenilenmiş ve Sigorta Denetleme Kurulu adını almıştır. Sigorta Denetleme Kurulu, sigorta şirketlerinin işlemlerinin denetimi yürütmek üzere Hazine Müsteşarlığı çatısı altında bir denetim birimi olarak faaliyet göstermeye başlamıştır.¹¹⁵

Hazine Müsteşarlığı, sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin olarak 08/09/2003 tarih ve 25223 sayılı RG’de "Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"i yayımlamıştır. Daha sonra bu yönetmelik mülga olmuş, 12/07/2008 tarih ve 26934 sayılı RG’de "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik" ile "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır.

01.03.2009 (27156 sayılı RG) ve 26.02.2010 (27505 sayılı RG) tarihlerinde "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"te değişiklikler yapılmıştır. Bu yönetmeliğin amacı; Türkiye’de kurulmuş sigorta, reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.¹¹⁶

¹¹⁵ Nail Sanlı – Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 38, Kasım 2012, s. 9.

¹¹⁶ Hazine Müsteşarlığı, **Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik**, 12.07.2008, 26934 sayılı Resmi Gazete, Md. 1.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'e göre; bağımsız denetim; şirketlerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Şirketlerin hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin, hesap ve kayıt düzenine ilişkin iç sistemlerin etkinliği ve verimliliği de bu kapsamda değerlendirilir.¹¹⁷

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu'nun Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı ile bu kararın ekli (I) sayılı listesinde 03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

2.5. ENERJİ PİYASASI MEVZUATINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Kurum, ilk olarak 4628 sayılı yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir.¹¹⁸

EPDK, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimine ilişkin olarak "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"i hazırlamıştır. 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı RG'de yayımlanan söz konusu yönetmelik 2008, 2010 ve 2011 yıllarında revize edilerek son halini almıştır.

Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere

¹¹⁷ Hazine Müsteşarlığı, **Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**, 12.07.2008, 26934 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(2).

¹¹⁸ Bezirci – Karasioğlu, a.g.m., s. 586.

uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.¹¹⁹

Bu yönetmeliğe göre; bağımsız denetim, denetlenenin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür. Bağımsız denetim uygulaması, bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilmektedir.¹²⁰

Elektrik Piyasasında bağımsız denetimi yapılması gereken işletmeler; enerji santralleri, otomotiv şirketleri, toptan satış şirketleri, pazarlama şirketleri, perakende sektöründeki şirketlerdir. Petrol piyasasında bağımsız denetimi yapılması gereken işletmeler; depolama şirketleri, madeni yağ şirketleri, serbest kullanıcı yetkisine sahip şirketler, iletim şirketleri, petrol çıkarma şirketleri, rafineri şirketleri, işleme lisansına sahip şirketler, pazarlama şirketleri, satış lisansına sahip şirketler ve nakliye şirketleridir.¹²¹ Bu şirketlerden belirli kriterleri sağlayanların bağımsız denetime tabi olması gerektiği 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın ekli (II)/4 sayılı listesinde belirtilmiştir. Buna göre; 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabiidir:

- Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü

¹¹⁹ EPDK, **Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik**, 03.10.2003, 25248 Sayılı Resmi Gazete, Md. 1.

¹²⁰ EPDK, a.g.y., Md. 5.

¹²¹ Sanlı – Özbirecikli, a.g.m., s. 13.

Bu kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.¹²²

2.6. TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU’NUN DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM

14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı RG’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 01.07.2012 tarihinde genel hatlarıyla yürürlüğe girmiştir. TTK; muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim konularında şirketleri derinden etkileyecek yenilikler getirmiştir. 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile TTK’nın denetimle ilgili bazı maddelerinde değişikliklere gidilmiştir. Ayrıca KGK bağımsız denetime ilişkin bir yönetmelik ve dört tebliğ yayımlamıştır.

Bu çalışmanın asıl konusu TTK ve KGK’nın düzenlemeleri kapsamında bağımsız denetime getirilen yenilikler olduğundan, bu kısım Bölüm 2’de ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

Tablo 1.2.: Ülkemizde Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İlişkin Kilometre Taşları¹²³

1.	İlk Türk Ticaret Kanunu (Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme – 1850)
2.	Serbest Çalışan Muhasebe Uzmanlarına Vergi Denetimi Yetkisi (1926-1934)
3.	İkinci Türk Ticaret Kanunu (Alman Ticaret Kanunu’nu esas alarak 1926)
4.	İlk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı’nın hazırlanması (1932)
5.	Devlete ait şirketlerin Alman uzmanlar tarafından muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi (1937)

¹²² 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, 23.01.2013, 28537 sayılı Resmi Gazete, Md. 3(2).

¹²³ Bu kronolojik liste Masum Türker tarafından Dünya Bankası’na yazılan 2005 yılı ROSC RAPOR taslağını eleştiren rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır, **aktaran:** Sanlı – Özbirecikli, a.g.m., s. 18-20.; 49 ila 51. maddeler tarafımda eklenmiştir.

6.	İlk yabancı sermayeli şirket denetiminin başlaması (1939)
7.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) kurulması (1942)
8.	Türk Vergi Sisteminin Değişmesi – Beyan Esası (1949)
9.	Dünya Bankası tarafından Türkiye’de muhasebe mesleğinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan raporun yayınlanması (1951)
10.	Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu’nun kabul edilmesi (1954)
11.	6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun kabul edilmesi (1957)
12.	Devlete ait şirketlerin muhasebe sistemlerinin ıslahına ait Amerikalı ve Türk akademisyenler tarafından hazırlanan Rapor’un yayınlanması (1961)
13.	Devlete ait şirketler için tek düzen muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kuralları ile yönetim amaçlı rapor sisteminin kurulması (Dünya Bankası desteğinde, yerli ve yabancı uzmanlar tarafından 1968-1970)
14.	Uluslararası denetim şirketi olan Touch Ross Denetim Şirketi’nin Türkiye’de Türk ortaklarla birlikte MUHAŞ A.Ş. adı altında kurulması (1967)
15.	İlk ulusal denetim şirketi olarak AR-İŞ şirketinin kurulması ve Amerikan Dış Ticaret Bankası’nın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği üyeleri tarafından denetlenmesi (1971)
16.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verdikten sonra üyeliğe kabulünün başlaması (1974)
17.	TMUD’un Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ne (IASC) üye olması (1974)
18.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) kurulması ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin kurucu olarak katılması (1977)
19.	Uluslararası Muhasebe Standartları’nın tercüme ettirilerek İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi’nde yayınlanmaya başlaması (1977)
20.	Sermaye Piyasası Kanunu’nun kabulü ve borsa faaliyetlerinin organize edilmesi

	(1983)
21.	Bankalar ve Sermaye Piyasasına Tabi Şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetini başlatmaları ve gerek ulusal ve gerek uluslararası denetim şirketlerinin tescili (1987)
22.	3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu'nun resmi gazetede yayınlanması (1989)
23.	31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı'nın tercümesinin Türkiye Muhasebe Uzmanları tarafından kitap halinde yayınlanması (1992)
24.	AB'nin 8 no.lu direktife uygun denetim standartlarının, disiplin standartlarının yayınlanması. Ayrıca vergi denetimi standartlarının "tasdik" adı altında yayınlanması (1992)
25.	Tekdüzen muhasebe sisteminin yayınlanması ve vergi dairesi tarafından "ekonomik" finansal tabloların kabul edilmesi ve vergi amaçlı muhasebeleştirilmenin ikinci plana atılması reformu (1992)
26.	Tüm muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerine esas olan ekonomik esaslara göre hazırlanmış bilançoların uygunluk denetiminin sınırlı olarak bir "ön denetim" şeklinde yapılmasının Parlamento'da kabul edilmesi (1994)
27.	Bankalardan kredi talep edenlerin ve kredi kullananların bankalara başvurmadan önce ve kredi süresinde denetim yaptırma mecburiyetinin kabul edilmesi (1994)
28.	Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) kurulması (1993)
29.	Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere TMUDESK'in TÜRMOB tarafından kurulması (1994)
30.	Ticaret Kanunu'nda anonim şirketlerin özsermayesinin tespitine ilişkin denetim yetkisinin TÜRMOB mensuplarına tanınması (1995)
31.	1000 kişiden fazla ortağa sahip kooperatif işletmelerinin TÜRMOB üyeleri tarafından denetlenme zorunluğunun getirilmesi (1995)
32.	"Denetim Ortaklıkları Meslek Kararı'nın" kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanması (1996)
33.	Uygunluk Denetim Çerçevesi ve Ön-denetim tekniklerini düzenleyen "Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Kararı" (1996)

34.	IFAC ve AICPA muhasebe meslek ahlak kurallarına uyumlu “Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları Kararı” (1996)
35.	IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan “Sürekli Meslek Eğitimi” rehberine uyumlu Sürekli Meslek Eğitimi Kararı’nın TÜRMOB tarafından kabul edilmesi (1999)
36.	Bağımsız ve özerk çalışmak üzere “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” ile ilgili yasal düzenlemenin Parlamento’da kabulü (1999)
37.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun oluşturulması ve faaliyete başlaması (2002)
38.	TÜRMOB Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (kısaca TÜDESK) kurulması ve faaliyete başlaması (2003)
39.	TESMER tarafından Uzaktan Eğitim Sistemi’nin başlatılması (2003)
40.	TÜDESK tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’nın tercüme edilerek TÜRMOB yayınları arasında yayınlanması (2004 ve 2008)
41.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından IFRS’ye uyumlu 2006 yılında geçerli olmak üzere 15 adet Türkiye Muhasebe Standartları’nın yayınlanması (2005)
42.	TÜRMOB tarafından IFAC Etik Yönetmeliği’ne uyumlu Etik Yönetmeliği’nin kabulü (2006)
43.	TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği ile Birlik yönetmeliğinin Sarbanes Oxley Yasası’na uyumlu hale getirilmesi
44.	3568 sayılı yasanın mesleğe giriş, stajyerlik ve sınav süreci ile sürekli mesleki eğitim açısından IFAC standartlarına ve AB 8 no.lu direktifine uyumlaştırılması amacı ile yapılan değişiklikler (2008)
45.	TÜRMOB bünyesinde Kalite Güvence Sistemi’nin oluşturulması ve Bağımsız Denetim Kütüğü’nün oluşturulması (2009)
46.	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Kabulü ve yasal denetim zorunluluğunun getirilmesi (2011)
47.	660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe mesleği Kamu Gözetimi

	Kurumu ve Türkiye Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması (2011)
48.	TÜRMÖB tarafından Türkiye çapında tüm meslek mensuplarını kapsayan risk odaklı denetim eğitim programlarının yürütülmesi (2012)
49.	KGK tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yayımlanması (2012)
50.	Bakanlar Kurulu Kararı'yla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi (2013)
51.	KGK tarafından aynı tarihlerde Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği ve Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği'lerinin yayımlanması (2013)

BÖLÜM 2

TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİNE YÖNELİK GETİRİLEN YENİLİKLER

1. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TİCARET ŞİRKETLERİ

6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun (ETTK) 136. maddesine göre ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden oluşmaktadır. Ancak kanunda bunlardan hangilerinin sermaye şirketi, hangilerinin şahıs şirketi olduğu açıkça belirtilmemiştir. 6102 sayılı TTK'nın 124. maddesinin 1. fıkrasında, ETTK'daki ticaret şirketleri aynen yer almakla birlikte aynı maddenin 2. fıkrasında kollektif ve komandit şirketlerin şahıs şirketi olduğu; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise sermaye şirketi olduğu belirtilmiştir. Kooperatifler ticaret şirketi sayılmasına rağmen, şahıs ya da sermaye şirketi sınıflandırmasına dahil edilmemiştir. Kooperatiflere uygulanacak hükümler 10/05/1969 tarihli ve 13195 sayılı RG'de yayımlanan Kooperatifler Kanunu'nda yer almaktadır.

Ticaret şirketlerinin başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹

- Ticaret şirketleri kurulurken şirket sözleşmesinin yazılı olması ve sözleşmedeki imzaların/kurucuların imzalarının noterce onaylanması şarttır.
- Ticaret şirketlerinin tüzel kişilikleri vardır. Yani ticaret şirketleri onu oluşturan kişilerden ayrı bir varlığa sahiptir.
- Ticaret şirketleri bir ticaret ünvanı almak zorundadırlar.
- Ticaret şirketleri iflasa tabidirler.
- Ticaret şirketleri, Ticaret Sicili'ne kayıt olmak zorundadırlar.
- Ticaret şirketleri ticari defter tutmalıdırlar.

¹ Yunus Kishalı, **Şirketler Muhasebesi**, 9. b., Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006, s. 2.

Şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerinin yukarıda sayılan ortak yönleri olduğu gibi, birbirinden ayrılan yönleri de bulunmaktadır. Şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerini ayıran başlıca özellik, ortakların üçüncü kişilere karşı sorumlulukları ile ilgilidir. Şahıs şirketlerinde ortaklar, üçüncü kişilere, şirketin borçlarından dolayı sınırsız ve bütün malvarlıkları ile sorumludurlar. Sermaye şirketlerinde ise, ortakların sorumluluğu sadece şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlandırılmıştır. Görülmektedir ki şahıs şirketleri her ne kadar ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olsa da, şahıs şirketleri ile ortakların kişilikleri arasında yakın bir ilişki vardır. Dolayısıyla bir ortağın ölümü, iflas etmesi ya da hacir altına alınması şahıs şirketinin sona erme nedeni olabilir.² Sermaye şirketlerinde ise ortakların ölümü, iflası veya kısıtlanmasının şirket üzerinde herhangi bir etkisi olmaz. Şahıs şirketlerinde, şirketin yönetimi, denetimi ve temsilinde ortakların tamamı yetkili iken, sermaye şirketlerinde şirketin yönetim ve temsilinde ortaklara değil, organlara yetki tanınır.³ Öte yandan şahıs şirketlerinde ortaklar gerçek kişilerdir (komandit şirkette komanditer ortağın geçek kişi olma zorunluluğu bulunmamaktadır) ve şirketin kar ya da zararı ortakların kişisel kazancı niteliğindedir, dolayısıyla şirket vergi yükümlüsü değildir. Sermaye şirketlerinde ise, ortaklar gerçek veya tüzel kişi olabilir.⁴

1.1. ŞAHIS ŞİRKETLERİ

TTK'nın 124. maddesinin 2. fıkrasına göre şahıs şirketleri; kollektif şirket ve komandit şirket olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.1. Kollektif Şirket

ETTK'da kollektif şirketin niteliği ve kuruluşuna ilişkin hükümler sadeleştirilmeler dışında TTK'da aynen yer almaktadır. TTK'nın 211. maddesi kollektif şirketi şu şekilde tanımlamaktadır:

“Kollektif şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.”

² Ali İldır, **Şirketler Muhasebesi**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Bursa, 2007, s. 16.

³ Mustafa Çeker, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, 6335 Sayılı Kanuna Göre Yenilenmiş 6. b., Karahan Kitabevi, Adana, 2013, s. 225.

⁴ İldır, a.g.e., s. 16.

Kollektif şirket sözleşmesinin yazılı şekilde yapılacağı ve sözleşmedeki imzaların noterce onaylanması şartı TTK'nın 212. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Ayrıca kollektif şirket sözleşmesinde yer alması gereken zorunlu unsurlar şunlardır:⁵

- Ortakların ad ve soyadlarıyla yerleşim yerleri ve vatandaşlıkları
- Şirketin kollektif olduğu
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu
- Her ortağın sermaye olarak koymayı taahhüt ettiği para miktarı; para niteliğinde olmayan sermayenin değeri ve bu değer ne suretle biçilmiş olduğu; sermaye olarak kişisel emek konulmuşsa bu emeğin niteliği, kapsamı ve değeri
- Şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları.

Yukarıda yer alan zorunlu kayıtlar dışında emredici hükümlere aykırı olmamak şartıyla ortaklar, şirket sözleşmesine diledikleri kayıtları koyabilirler.⁶ Sözleşmesi kanuni şekilde yapılmayan veya sözleşmeye konulması gereken yukarıda sayılan zorunlu unsurlardan biri veya bazıları eksik veya geçersiz olan kollektif şirketin adı şirket sayılacağı ve Türk Borçlar Kanunu'nun adı şirketlere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı TTK'nın 214. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Kollektif şirketi kuranlar, şirket sözleşmesinin noterlikçe onaylı bir suretini onay tarihinden itibaren onbeş gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline vererek şirketin tescilini istemek zorundadır.⁷ Kollektif şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.⁸

1.1.2. Komandit Şirket

ETTK'nın komandit şirketin kuruluşuna ve niteliğine ilişkin 243 ila 246. maddelerinin dili sadeleştirilmiş ve bu hususlar TTK'nın 304 ila 307. maddeleri arasında

⁵ TTK, Md. 213(1).

⁶ TTK, Md. 213(2).

⁷ TTK, Md. 215.

⁸ TTK, Md. 232.

yerini almıştır. TTK'nın 304. maddesinin 1. fıkrası komandit şirketi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.”

Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denir.⁹ Yani komandite ortak bütün malvarlığıyla sorumlu iken, komanditer ortak sadece şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sorumludur. Komanditer ortağın kişisel emeğini ve ticari itibarını sermaye olarak koyamayacağı TTK'nın 307. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir. Komandite ortakların yalnızca gerçek kişi olması gerektiği, komanditer ortakların ise gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabileceği aynı maddenin 3. fıkrasında yer almaktadır.

Kollektif şirket için söz konusu olan sözleşme ve tescile ilişkin hususlar komandit şirket için de geçerlidir. Dolayısıyla komandit şirket sözleşmesinin de yazılı şekle tabi olması ve noter tarafından onaylanması şarttır. Kollektif şirket sözleşmesinde yer alması gereken zorunlu unsurlara ilave olarak komandit şirket sözleşmesinde, her komanditer ortağın sermayesinin miktarı, cinsi ve ortak sıfatından kaynaklanan ve bir yönetim hakkı niteliğinde olmaması gereken, komanditer ortaklara verilen yönetim görevlerinin açıkça belirtileceği hususu TTK'nın 305. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir. Ayrıca komandit şirket sözleşmesine komanditerlerin adları ve her birinin koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermayenin cins ve miktarları da yazılmalıdır.¹⁰

Şirketin komandit olup olmadığı sözleşme hükümlerine göre belirlenir. Ortaklar tarafından şirkete verilen ad ve nitelik o şirketin türünün belirlenmesinde yalnız başına yeterli olmaz. Bir şirketin komandit olduğu açıkça saptanamıyorsa o şirket kollektif şirket sayılır.¹¹

⁹ TTK, Md. 304(2).

¹⁰ TTK, Md. 307(1).

¹¹ TTK, Md. 306.

1.2. SERMAYE ŞİRKETLERİ

TTK'nın 124. maddesinin 2. fıkrasına göre sermaye şirketleri; anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.1. Anonim Şirket

TTK'daki anonim şirket tanımı; evrensel anonim şirket kavramına uymakta ve bu tanım, halka açık olan ve olmayan tüm anonim şirketleri kapsamaktadır. Aynı biçimde bu tanım, kamu sektörü ile özel sektörde faaliyet gösteren ve özel hükümlere tabi bulunan anonim şirketleri de içermektedir.¹² TTK'nın 329. maddesinde anonim şirket şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.”

Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.¹³ ETTK'da pay sahiplerinin taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile kime karşı sorumlu olduklarına ilişkin açık bir ifade yer almamaktaydı. Bu boşluk TTK'yla doldurulmuştur.

TTK'nın 338. maddesinin 1. fıkrasına göre, anonim şirketin kurulabilmesi için en az bir pay sahibinin olması yeterlidir. TTK, anonim şirketin tek ortaklı kuruluşuna izin verdiği gibi, kuruluştan sonra da ortak sayısının bire düşmesine imkan tanımaktadır. Buna göre, pay sahibi sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilir. Yönetim kurulu bildirimini aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir. Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması hâlinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Aksi halde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibinin ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulunun sorumlu tutulacağı TTK'nın 338. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir.

¹² TTK, Gerekçe, Md. 329(1).

¹³ TTK, Md. 329(2).

TTK'nın 332. maddesinin 1. fıkrasına göre; tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye 50.000 TL'den ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı olamaz.

Anonim şirketin esas sözleşmesinin yazılı şekilde yapılacağı ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması şartı TTK'nın 339. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Ayrıca anonim şirketin esas sözleşmesinde yer alması gereken hususlar şunlardır:¹⁴

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer.
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu.
- Şirketin sermayesi ile her payın itibarî değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları.
- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar; devir sınırlamaları.
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar; bunların değerleri; bunlara karşılık verilecek payların miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve şirketin kurulması için kurucular tarafından şirket hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı.
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kârından sağlanacak menfaatler.
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar.
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları.
- Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre.
- Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı.

¹⁴ TTK, Md. 339(2).

- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları.
- Şirketin hesap dönemi.

Anonim şirket kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.¹⁵

Şirket esas sözleşmesinin tamamı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izniyle kurulacak olan anonim şirketlerde¹⁶ izin alınmasını, diğer şirketlerde 335. maddenin 1. fıkrası uyarınca şirketin kuruluşunu izleyen otuz gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur.¹⁷ Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.¹⁸

Görüldüğü üzere, TTK anonim şirketin kuruluşunu "kurulma" ve "tüzel kişilik" kazanma olarak ikili bir ayrıma tabi tutmaktadır. ETTK'da "anonim şirketin kurulması" ile payların taahhüt edilip esas sözleşmenin imzalanmasından şirketin tescil ve ilanına kadar geçen süre kastedildiği halde; TTK kurucuların şirket esas sözleşmesini noter huzurunda imzalamaları ile birlikte şirketin "kurulduğunu" (ön-anonim şirketin varlığını) kabul etmekte, ancak şirketin ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacağını öngörmektedir.¹⁹

¹⁵ TTK, Md. 335(1).

¹⁶ 15 Kasım 2012 tarih ve 28468 sayılı RG'de yayımlanan **Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerinin Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğ**'in 5. maddesine göre bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, gözetim şirketleri, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketlerin kuruluşları ve esas sözleşme değişiklikleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın iznine tabidir.

¹⁷ TTK, Md. 354(1).

¹⁸ TTK, Md. 355(1).

¹⁹ Soner Altaş, **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler (Karşılaştırmalı, Açıklamalı, Örnekli)**, Yönetmeliklere ve Tebliğlere Göre Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 62.

1.2.2. Limited Şirket

TTK'nın 573. maddesinin 1. fıkrasında limited şirketin özellikleri tarif edilmiştir. Buna göre;

“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.”

ETTK'da limited şirketin kurulması için en az iki gerçek yada tüzel kişi şartı aranırken, TTK'da tek ortaklı limited şirket kurulabileceği belirtilmiştir. ETTK'da ortak sayısının elliye aşamayacağı hükmü ise TTK'nın 574. maddesinin 1. fıkrasıyla korunmuştur.

TTK'nın 580. maddesinde limited şirketin esas sermayesinin en az 10.000 TL olması gerektiği ve Bakanlar Kurulu'nun bu tutarı on katına kadar artırabileceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan; nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dahil, malvarlığı unsurlarının aynı sermaye olarak konulabileceği, ancak hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacakların sermaye olamayacağı da TTK'nın 581. maddesinde belirtilmiştir.

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.²⁰ Anonim şirkette olduğu gibi limited şirketlerin de kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabileceği TTK'nın 573. maddesinin 3. fıkrasıyla hüküm altına alınmıştır.

Diğer tüm şirketlerdeki gibi limited şirketin sözleşmesinin de yazılı şekle tabi olduğu ve kurucularının imzalarının noterce onaylanması şartı TTK'nın 575. maddesinde yer almaktadır. Limited şirket sözleşmesinde aşağıdaki kayıtların açıkça yer alması zorunludur:²¹

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yer.
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusu.

²⁰ TTK, Md. 573(2).

²¹ TTK, Md. 576.

- Esas sermayenin itibarî tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibarî değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları.
- Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları.
- Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli.

Yukarıda sayılan zorunlu unsurlar dışında şirket sözleşmesine aşağıdaki unsurların eklenmesi halinde bu hükümlerin bağlayıcı nitelik taşıyacağı TTK'nın 577. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar:

- Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılmasına ilişkin kanuni hükümlerden ayrılan düzenlemeler.
- Ortaklara veya şirkete, esas sermaye payları ile ilgili olarak önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım hakları tanınması.
- Ek ödeme yükümlülüklerinin öngörülmesi, bunların şekli ve kapsamı.
- Yan edim yükümlülüklerinin öngörülmesi, bunların şekli ve kapsamı.
- Belirli veya belirlenebilir ortaklara veto hakkı veya bir genel kurul kararının oylanması sonucunda oyların eşit çıkması hâlinde bazı ortaklara üstün oy hakkı tanıyan hükümler.
- Kanunda ya da şirket sözleşmesinde öngörülmüş bulunan yükümlülüklerin hiç ya da zamanında yerine getirilmemeleri hâlinde uygulanabilecek sözleşme cezası hükümleri.
- Kanuni düzenlemeden ayrılan rekabet yasağına ilişkin hükümler.
- Genel kurulun toplantıya çağırılmasına ilişkin özel hak tanıyan hükümler.
- Genel kurulda karar almaya, oy hakkına ve oy hakkının hesaplanmasına ilişkin kanuni düzenlemeden ayrılan hükümler.
- Şirket yönetiminin üçüncü bir kişiye bırakılmasına ilişkin yetki hükümleri.
- Bilanço kârının kullanılması hakkında kanundan ayrılan hükümler.
- Çıkma hakkının tanınması ile bunun kullanılmasının şartları, bu hâllerde ödenecek olan ayrılma akçesinin türü ve tutarı.

- Ortağın şirketten çıkarılmasına ilişkin özel sebepleri gösteren hükümler.
- Kanunda belirtilenler dışında öngörülen sona erme sebeplerine dair hükümler.

Şirket sözleşmesinin tamamı, kurucuların imzalarının noterce onaylanmasını izleyen otuz gün içinde, şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur.²² Şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.²³

1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

TTK'da sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere ilişkin hükümler ETTK'nın 475 ila 484. maddelerinden dil yenileştirmesi yapılarak alınmıştır.²⁴ TTK'nın 564. maddesi sermayesi paylara bölünmüş şirketi şu şekilde tanımlamaktadır:

“Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.”

Sermaye paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmışsa komandit şirket hükümlerinin uygulanacağı TTK'nın 564. maddesinde belirtilmiştir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket; birçok konuda anonim şirket hükümlerine tabi iken, bazı konularda da komandit şirket hükümlerine tabidir. TTK'nın 565. maddesine göre; komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Bu hususların dışında, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.

Esas sözleşmeyi imzalayanlarla şirkete paradan başka sermaye koyanların tümünün kurucu sayılacağı, kurucu sayısının beş kişiden az olamayacağı ve kuruculardan en az birinin komandite olması gerektiği TTK'nın 568. maddesi ile hüküm altına alınmıştır.

²² TTK, Md. 587.

²³ TTK, Md. 588(1).

²⁴ TTK, Gerekçe, Md. 564.

Ayrıca kurucu sıfatını haiz olan komanditerlerin sahip oldukları payların her birinin tutarının esas sözleşmeye yazılması gerektiği aynı maddede belirtilmiştir.

Şirketin esas sözleşmesi yazılı şekilde düzenlenir, kurucularla komandite ortakların tümü tarafından imzalanır ve imzaların noterce onaylanması gerekir.²⁵ Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kârından sağlanacak menfaatler dışında anonim şirketin esas sözleşmesinde yer alması gereken hususlar, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette de yer almak zorundadır.²⁶

2. TÜRK TİCARET KANUNU ve KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE ve DENETİM STANDARTLARI KURUMU’NUN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ

1956 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETTK) dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler sonucunda gereksinimleri karşılayamaz hale gelmiş, daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması kaçınılmaz olmuştur. Bunun yanında Türkiye’nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür. Bu sebeple uzun süren çalışmalar sonucu hazırlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı RG’de yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde genel hatlarıyla yürürlüğe girmiştir. Muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümler ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.²⁷ TTK yürürlüğe girdikten sonra da “6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile özellikle bağımsız denetim hükümlerine ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

TTK, sermaye şirketlerinin, yani anonim, limited ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetiminde, reformcu bir anlayış ve çağdaş

²⁵ TTK, Md. 566(1).

²⁶ TTK, Md. 567.

²⁷ Vasfi Haftacı - A. Cemkut Badem, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 50, Nisan 2011, s. 2.

bir açılımla, köklü bir sistem değişikliği getirmiştir. Değişiklik, ulusal ve uluslararası piyasalarda güveni kuracak, yerleştirecek ve Türkiye'ye yeni bir görünüş kazandıracak çapta ve niteliktedir.²⁸ TTK'nın tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, şirketlerin hesapverilebilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetim konusunda TTK'da yeni düzenlemeler yapılmıştır.²⁹

TTK'da sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin maddelere detaylı olarak anonim şirketlerde "Denetleme" başlığı altında yer verilmiş ve buradaki hükümlerin diğer sermaye şirketlerine de uygulanacağı (limited şirketler için 635. madde ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için 565. madde) belirtilmiştir. Anonim şirketlerde denetim, TTK'nın 397 ila 406. maddelerinde düzenlenmiştir.³⁰

660 sayılı KHK ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması, yayınlaması, denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bunların faaliyetlerinin denetlenmesinde KGK yetkili kılınmıştır. Bu bağlamda KGK bağımsız denetime ilişkin yönetmelik ve tebliğler yayımlamıştır. Bunlar:

- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı RG)
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar
- Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)
- Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)
- Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)
- Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)'nden oluşmaktadır.

²⁸ Salim Şengel, "Yeni Türk Ticaret Kanunun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi", **Zeitschrift für die Welt der Türken**, Vol. 3, No. 2, 2011, s. 29-30.

²⁹ İSMMMO, 130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, s. 86.

³⁰ Zeynep Hatunoğlu, "TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 1, 2010, s. 237.

2.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU, KAPSAMI VE KISTASI

TTK’da bağımsız denetim hükümleri yer almasına rağmen bağımsız denetim tanımı yapılmamıştır. KGK’nın yaptığı düzenlemelerde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır:³¹

Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

TTK’nın 398. maddesinin 1. fıkrasında bağımsız denetimin konusu ve kapsamından bahsedilmiştir. Buna göre; şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378. madde uyarınca³² verilen raporların (riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi tarafından hazırlanan raporlar) ve 397. maddenin 1. fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.³³ Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu³⁴ içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim

³¹ 660 Sayılı KHK Md. 2(b).; Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 4(b).

³² **TTK, Md. 378:** Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yolları.

³³ TTK, Md. 398(1).

³⁴ **TTK, Md. 516:** (1)Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu; şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.

(2) Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içermelidir:

a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar.

b) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları.

c) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, aynı ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

(3) Hem anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriği, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir. (Bkz. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, 28.02.2012, 28395 Sayılı Resmi Gazete.)

kapsamının içinde olduğu 397. maddenin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Kanunun 398. maddesinin 1. fıkrasının devamında denetimin, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsadığı; denetlemenin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediğı esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilmesi gerektiğı; denetlemenin, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515. madde anlamında dürüst resim ilkesine³⁵ uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılması gerektiğı açıkça yer almaktadır.

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 6. maddesinin 1. fıkrasında denetimin 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve diğerk mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılacağı belirtilmiştir. TTK’da yer alan hükümlere paralel olarak, yönetmeliğın aynı maddesinin 2. fıkrasında ise denetimin; 6102 sayılı TTK hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile diğerk mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğerk hususlara ilişkin konuları kapsadığı hükmü yer almaktadır. Denetimin; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağılı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsadığı, yine aynı yönetmeliğının 5. maddesinin 3. fıkrasında ifade edilmektedir.

TTK’nın 398. maddesinin 2. fıkrası denetlemenin yapılmasına ilişkin dört kuralı içermektedir. Bunlar;³⁶

- Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları;
- Tablolar ve raporlarla denetiminin ortaya koyduğı bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı;

³⁵ **Dürüst Resim İlkesi:** Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlölüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeğı dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır.

³⁶ TTK, Gerekeçe, Md. 398(2).

- Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği;
- Risklerin doğru tespit edilip edilmediğidir.

Risklerin doğru tespiti, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Görev; tablolardan bunun, yani risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin ve riskin erken teşhisi komitesinin işleyip işlemediğinin incelenmesidir. Denetim yukarıda yer alan asgari unsurları yerine getirmemişse 398. madde anlamında denetim icra edilmemiştir. Bu dört nokta birbirinin alternatifi değildir; dördü de denetimin olmazsa olmaz şartıdır.³⁷

Topluluğun finansal tablolarını denetleyecek denetçi, konsolidasyona tabi şirketlerin finansal tablolarının incelenmesini kapsayacak şekilde denetimini gerçekleştirmelidir. Çünkü topluluğun denetimi konsolidasyona tabi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide finansal tablo, konsolidasyona tabi şirketlerin konsolidasyon kurallarına göre bileşimidir. Konsolidasyona dahil şirket TTK hükümlerine göre denetlenmişse, bu denetime gereklilik yoktur. Aynı şekilde, merkezi yurt dışında bulunan bir şirket TTK'nın öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetimden geçmişse yeniden denetimden geçmez.³⁸

TTK'ya göre denetlenecek finansal tabloların uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla uyumlu TMS/IFRS'ye uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. TTK'nın 397. maddesinin 1. fıkrasında Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bağımsız denetime tabi şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK'nca yayımlanan UDS'yle uyumlu TDS'ye göre denetleneceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetimde uygulanacak kıstas; UDS'yle uyumlu TDS'dir.

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 8. maddesinde ise denetim kıstasına ilişkin hususlar yer almaktadır. Buna göre, denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alındığı; finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri;

³⁷ TTK, Gerekçe, Md. 398(2).

³⁸ TTK, Gerekçe, Md. 398(3).

diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemelerin veya bunların atıf yaptığı kuralların denetim kıstasını oluşturacağı ifade edilmiştir. Ayrıca diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi kıstaslara uyumunun aranacağını belirtilmediği durumlarda, denetim kıstasının KGK tarafından belirleneceği, isteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise bu belirlemenin denetimi talep edenlerce yapılacağına yer verilmiştir.

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi (riskin erken saptanması ve yönetimi) ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.³⁹

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile 397. maddenin 1. fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.⁴⁰

2.2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

TTK'nın 397. maddesinin 1. fıkrasının ilk halinde, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği hükmü yer almaktaydı. Dolayısıyla bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmişti. Ancak 6335 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile bu fıkra da değişiklik yapılmıştır. Buna göre 397. maddenin 1. fıkrası; "Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK'nca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre

³⁹ TTK, Md. 398(4).

⁴⁰ TTK, Md. 397(3).

denetlenir” şeklinde değiştirilmiş ve bu maddeye dördüncü fıkra eklenmiştir. Buna göre; denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği açıkça belirtilmiştir.

23/01/2013 tarih ve 28537 sayılı RG’de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. Buna göre; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan şirketler müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabidir:⁴¹

- Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 500 ve üstü.

Bakanlar Kurulu Kararı’nda belirlenen kriterlere göre 2500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha artabileceği değerlendirilmektedir.⁴² Oysa, TTK’nın ilk haliyle tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması daha şeffaf bir yapıyı önermekteydi. TTK’nın ilk haline göre bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı önemli ölçüde azalmıştır. Bu yönüyle TTK eleştirilmektedir. Bu sebeple Bakanlar Kurulu Kararı’yla belirlenen bu kriterlerin aşağı çekilmesi yerinde olacaktır.

11/04/2013 tarih ve 28615 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe giren "Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 80. maddesi ile TTK’nın 397. maddesine 5. ve 6. fıkralar eklenmiştir. Buna göre; 4. fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılımlarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve

⁴¹ 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, 23/01/2013, 28537 sayılı Resmi Gazete, Md. 3(1), Md. 4(1).

⁴² http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html, (07.07.2013).

Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.⁴³ 5. fıkra kapsamında denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.⁴⁴

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, Bakanlar Kurulu Kararı'nın belirlediği kriterlerin altında kalan anonim şirketler ile kooperatifler de denetime tabiidir. Ancak denetimin zorunlu olup olmadığı Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belli olacaktır. Bu, ETTK'da yer alan murakıplık organının kaldırılmasından sonra, anonim şirketlerin denetimsiz kalmaması için getirilen bir düzenlemedir.

Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.⁴⁵

Görüldüğü üzere, şirket türü ne olursa olsun (sermaye yada şahıs), şirket yukarıdaki üç ölçütten en az ikisi art arda iki hesap döneminde sağlarsa, bir sonraki hesap döneminde bağımsız denetime tabi tutulur. Bağımsız denetime tabi bir şirket, art arda iki hesap döneminin birinde iki ölçütü sağlayıp, diğerinde de ölçütlerden en az ikisinin sınırlarını %20'nin üzerinde tutabilmişse, şirket yine bağımsız denetime tabidir. Örneğin, 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde bağımsız denetime tabi olan bir şirketin; 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde aktif toplamı 165.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 180.000.000 TL ve çalışan sayısı 600 olsun. 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde ise aktif toplamı 130.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 170.000.000 TL ve çalışan 545 olsun. Bu şirket 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde söz konusu iki ölçütü sağlamıştır. 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde ise sadece bir ölçütü sağlamasına (çalışan sayısı) rağmen, şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı söz konusu sınırların %20'sini aştığını için (aktif toplamı $150.000.000 - (150.000.000 \times \%20) = 120.000.000 < 130.000.000$ TL

⁴³ TTK, Md. 397(5).

⁴⁴ TTK, Md. 397(6).

⁴⁵ 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Md. 4(1).

ve yıllık net satış hasılatı $200.000.000 - (200.000.000 \times \%20) = 160.000.000 < 170.000.000$ TL) bu şirket 1/1/2015-31/12/2015 hesap döneminde bağımsız denetime tabidir.

Aynı şekilde 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde bağımsız denetime tabi olan bir şirketin; 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde aktif toplamı 165.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 180.000.000 TL ve çalışan sayısı 600 olsun. 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde ise aktif toplamı 160.000.000 TL, yıllık net satış hasılatı 140.000.000 TL ve çalışan 350 olsun. Bu şirket 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde söz konusu iki ölçütü sağlamıştır. 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde ise sadece bir ölçütü (aktif toplamı) sağlamış, şirketin yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı, bu sınırların %20'sinin altında kalmıştır. (çalışan sayısı $500 - (500 \times \%20) = 400 > 350$ ve yıllık net satış hasılatı $200.000.000 - (200.000.000 \times \%20) = 160.000.000 > 140.000.000$ TL). Bu şirket 1/1/2015-31/12/2015 hesap döneminde bağımsız denetime tabi değildir.

Tablo 2.1.: Denetime Tabi Olma Durumu

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1 – 31/12 2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1 – 31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1 – 31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1 – 31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1 – 31/12 2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1 – 31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

*31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

Kaynak: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 5(2).

Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Tablo 2.1.'de örnek bir şirket için hesap dönemleri itibariyle ölçütlerin

sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir.⁴⁶ Buna göre; 1/1/2011-31/12/2011 ile 1/1/2012-31/12/2012 hesap dönemleri referans yıl olarak kabul edilmiştir. 1/1/2012-31/12/2012 hesap döneminde ölçütlerden ikisi sağlanmıştır. Ancak 1/1/2011-31/12/2011 hesap döneminde söz konusu ölçütlerden bir tanesi sağlandığından, şirket 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde bağımsız denetime tabi değildir. Hem 1/1/2012-31/12/2012 hesap döneminde hem de 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde ölçütlerden ikisi sağlandığından, şirket 2014 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır. 1/1/2013-31/12/2013 hesap döneminde iki ölçüt sağlanmıştı. 1/1/2014-31/12/2014 hesap döneminde iki ölçüt sağlanmamıştır, ancak bu hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisi %20 sınırının altında da kalmamıştır. Dolayısıyla şirket, 1/1/2015-31/12/2015 hesap döneminde bağımsız denetime tabi olacaktır. 1/1/2015-31/12/2015 hesap döneminde bu ölçütlerden sadece biri sağlandığından, şirket 1/1/2016-31/12/2016 hesap döneminde bağımsız denetim kapsamından çıkacaktır.

BKK uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin BKK kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Bu durum, topluluk denetçisinin konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve TDS çerçevesindeki yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz.⁴⁷ Yani bir şirket tek başına art arda iki hesap dönemi süresince söz konusu ölçütlerden ikisini sağlayamıyorsa bağımsız denetime tabi değildir. Bu şirketin bağlı ortaklığı veya iştiraki bağımsız denetime tabi olsa bile, bu şirket bağımsız denetim kapsamına girmez.

Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço (finansal durum tablosu) ve gelir tablosu (kapsamlı gelir tablosu) dikkate alınır. Denetim kapsamına girildikten sonra bu esasların 11. madde hükmü uygulanır.⁴⁸ Bu esasların 11. maddesine göre; denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre hazırlar.

⁴⁶ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 5(2).

⁴⁷ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 5(6).

⁴⁸ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 6.

Bu şirketler daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alır. Bu durumda, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır. Ortalama çalışan sayısının hesabında 8. madde hükümleri uygulanır. Bu usul ve esasların 8. madde hükmünün 1. fıkrasına göre; şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamının dikkate alınacağı ve iştiraklerin bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Örneğin, A Şirketi; B Şirketi'nin % 60 hissesine, C Şirketi'nin ise %25 hissesine sahip olsun. Bu şirketlerin 1/1/2012-31/12/2012 hesap dönemi itibarıyla çalışan sayıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. A şirketinde 2012 yılı için toplam çalışan sayısı şu şekilde hesaplanacaktır:

Tablo 2.2.: Çalışan Sayısının Hesaplanması

	Çalışan Sayıları		
Aylar (2012 yılı)	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi
Ocak	235	180	150
Şubat	250	175	155
Mart	280	170	165
Nisan	300	190	160
Mayıs	315	195	140
Haziran	305	195	135
Temmuz	275	200	140
Ağustos	240	210	150
Eylül	225	225	165
Ekim	200	225	180
Kasım	175	215	200
Aralık	200	220	180
Toplam	3.000	2.400	1.920
Yıllık Ortalama (Toplam/12)	(3000/12)=250	(2400/12)=200	(1920/12)=160

A Şirketi; B Şirketi'nin % 60 hissesine sahip olduğundan, B Şirketi A Şirketi'nin bağlı ortaklığıdır. A Şirketi, C Şirketi'nin %25 hissesine sahip olduğundan, C Şirketi ise A Şirketi'nin iştirakidir. A Şirketi'nde yıllık ortalama çalışan sayısının hesabında; A Şirketi ve B Şirketi'nin (bağlı ortaklık olduğundan) yıllık ortalama çalışan sayısının tümü toplanır. C Şirketi'ndeki yıllık ortalama çalışan sayısı iştirakteki hissesi oranında (%25), A şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısına eklenir. Dolayısıyla, A Şirketi'ndeki yıllık toplam ortalama çalışan sayısı; $250+200+(160 \times \%25)=490$ olarak bulunur.

Çalışan sayısının hesabında, şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin hem yurtiçindeki hem de yurtdışındaki çalışan sayıları dikkate alınır.⁴⁹

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında; şirketin son iki yıla ait bilanço ve gelir tabloları dikkate alınır. Şirketin bağlı ortaklığı ve/veya iştiraki varsa bunların aktif toplamı ve net satış hasılatı da dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri

⁴⁹ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 8(3).

bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarının hesabında aşağıdaki işlemler yapılır:⁵⁰

- Aktif toplamının hesabında, şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.
- Yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.
- Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir. Grup içi işlemlerin kısmen veya tamamen elimine edilmesi ihtiyaridir.

Örneğin; A şirketi B şirketinin %60'lık sermaye payına, C şirketinin ise %40'lık sermaye payına sahip olsun. A şirketi için B şirketi bağlı ortaklık, C şirketi ise iştirak konumundadır. A şirketinin aktif toplamı 200.000.000 TL, B şirketinin aktif toplamı 24.000.000 TL, C şirketinin aktif toplamı ise 8.000.000 TL'dir. A şirketinin finansal tablosunda B şirketinin kayıtlı değeri 20.000.000 TL, C şirketinin kayıtlı değeri ise 5.000.000 TL'dir. A şirketi ve B şirketi arasındaki grup içi işlemlerin toplam tutarı 3.000.000 TL, A şirketi ve C şirketi arasındaki grup içi işlemlerin toplam tutarı 500.000 TL'dir. Buna göre A şirketinin aktif toplamı aşağıdaki gibi hesaplanır:

A şirketi aktif toplamı	200.000.000
B şirketinin kayıtlı değeri (-)	(20.000.000)
C şirketinin kayıtlı değeri (-)	(5.000.000)
B şirketinin aktif toplamı (+)	24.000.000
C şirketinin aktif toplamının orantılı payı %40 (+)	3.200.000
A ve B grup içi işlemlerin eliminasyonu (-)	(3.000.000)

⁵⁰ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 7(1), Md. 7(2).

A ve C grup içi işlemlerin eliminasyonunun orantılı payı %40 (-) (200.000)

TOPLAM 199.000.000 TL

Örneğin; A şirketi B şirketinin %60'lık sermaye payına, C şirketinin ise %40'lık sermaye payına sahip olsun. A şirketinin yıllık net satış hasılatı toplamı 180.000.000 TL, B şirketinin yıllık net satış hasılatı toplamı 19.000.000 TL, C şirketinin yıllık net satış hasılatı toplamı ise 10.000.000 TL'dir. A ve B şirketindeki grup içi işlemlerden dolayı net olarak 1.000.000 TL'lik gelir artışı, A ve C şirketindeki grup içi işlemlerden dolayı net olarak 200.000 TL'lik gelir azalışı söz konusudur. Buna göre A şirketinin net satış toplamı aşağıdaki gibi hesaplanır:

A şirketi yıllık net satış hasılatı toplamı 180.000.000

B şirketi yıllık net satış hasılatı toplamı (+) 19.000.000

C şirketinin yıllık net satış hasılatı toplamının orantılı payı %40 (+) 4.000.000

A ve B grup içi işlemlerin eliminasyonu (-) (1.000.000)

A ve C grup içi işlemlerin eliminasyonunun orantılı payı %40 (+) 80.000

TOPLAM 202.080.000 TL

Şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıklar ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirilir. Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %70, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, C Şirketini bağlı ortaklığı, D Şirketini de %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.⁵¹

Şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez. Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %40, B Şirketinin ise C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, sadece B Şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D Şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net

⁵¹ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 7(3).

satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D Şirketlerinin A ve B Şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyona dahil edilmez.⁵²

Çalışan sayısında olduğu gibi aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurtdışında bağlı ortaklıkları ve/veya iştirakleri varsa bunların aktif toplamlarının ve yıllık net satış hasılatlarının da dikkate alınacağı KGK'nın konuya ilişkin usul ve esaslarının 7. maddesinin 5. fıkrasında belirtilmiştir. Yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tablolarının dikkate alınacağı, yoksa tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tablolarının dikkate alınacağı aynı usul esasların 6. maddesinde yer almaktadır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir:⁵³

- Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.
- Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.
- İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-357 no.lu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

2012/4213 sayılı BKK'da düzenlenmeyen hususlarda TMS'de yer alan hükümlere göre uygulama yapılır.⁵⁴

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de

⁵² KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 7(4).

⁵³ KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Md. 9.

⁵⁴ 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Md. 4(5).

uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.⁵⁵

2.3. BAĞIMSIZ DENETİM YAPMA YETKİSİNE SAHİP KİŞİ VE KURULUŞLAR

TTK, sermaye şirketlerinde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak denetleme kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak dış denetçiye vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde denetleme kurulu kaldırılmış; anonim şirketin mali tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, (serbest/bağımsız) dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir.⁵⁶

TTK'nın 400. maddesinin 1. fıkrası ile bağımsız denetim yapma yetkisi, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerine bırakılmıştır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 11. maddesinin 1. fıkrasında, bağımsız denetimin sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrasında, denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin KGK'nın ilanıya başlayacağı; 3. fıkrasında ise KAYİK'lerin⁵⁷ ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılacağı hükmü yer almaktadır.

⁵⁵ TTK, Md. 397(2).

⁵⁶ Erdoğan Arslan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s. 73.

⁵⁷ **Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK):** Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 4(j)).

Dolayısıyla hem TTK hem de KGK'nın düzenlemeleriyle bağımsız denetim yapmakla aşağıdaki kişi ve kuruluşlar yetkilendirilmiştir:

- Bağımsız denetim kuruluşları
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM)
- Yeminli Mali Müşavirler (YMM)

2.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları

KGK kuruluna kadar, sermaye piyasası, bankacılık, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının SPK/ BDDK'dan faaliyet izni almaları gerekiyordu. SPK ve BDDK'nın, bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşları yetkilendirmeleri ile ilgili hususlar kendi mevzuatlarında yer almaktaydı. Enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunacak kuruluşlarının yetkilendirilmeleri için SPK'dan, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşların ise SPK ve/veya BDDK'dan bağımsız denetim yapma izni almış olmaları gerekiyordu.

660 sayılı KHK ile birlikte bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ile KGK yetkili kılınmıştır. KGK'nın yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin geçici 2. maddesine göre; Kamu kurumlarından denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetki almış olan denetim kuruluşları, bu yönetmeliğin yayımlandığı tarihten (26/12/2012) itibaren bir ay içinde yetkisini gösteren belgeyle KGK'ya başvuruda bulunmaları şartıyla 1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetinde bulunma yetkisine haizdir. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere daha önce kamu kurumları tarafından yetki belgesini alan ve bu süre içinde KGK'ya başvuruda bulunan 92 bağımsız denetim firması 1/1/2014'den önceki hesap dönemlerine ilişkin olarak bağımsız denetimi gerçekleştirebileceklerdir.

2.3.1.1. Kuruluş Şartları

KGK, bağımsız denetim yönetmeliğinin 13. maddesinde ve 25/01/2013 tarih ve 28539 sayılı RG'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği'nin 5.

maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine ilişkin koşulları belirlemiştir. Buna göre; 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun:⁵⁸

- Sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin Yönetmeliğin 14. maddesi çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- Yönetmeliğin 28. maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27. maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek

⁵⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.13(1).; Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Md.5.

kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

- Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması

şarttır.

SPK Seri X, No:28 sayılı tebliğ ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, ilk maddeye KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı eklenmiştir.

Kuruluş şartı olarak yer almamakla birlikte, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 33. maddesinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalarının şart olduğu, mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin hususların Hazine Müsteşarlığı'nın görüşü alınmak suretiyle KGK tarafından düzenleneceği ifade edilmiştir.

KGK, denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetçilerin taşıması gereken şartları Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. maddesinin 1. fıkrasında ve Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği'nin 6. maddesinde belirtmiştir. Buna göre denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans

seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

- Meslek mensubu olması,
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- 15. maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- 16. maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
- 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması

şartlarını taşıması gerekir.

SPK Seri X, No:28 sayılı tebliğ ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak yönetici ve bağımsız denetçilerin taşıması gereken niteliklere, KGK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olma şartı eklenmiştir.

Görüldüğü gibi denetim kuruluşlarında görev alacak denetçilerin meslek mensubu olmanın yanında, denetçilik için gerekli uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamaları ve eğitim sonunda denetçilik sınavından başarılı olmaları gerekmektedir. Bu hususta KGK tarafından 25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG’de Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği ve Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği yayımlanmıştır. Konuya

ilişkin açıklamalar Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler kısmında yapılacaktır.

2.3.1.2. Denetim Ekipleri

Sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimler, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi KGK düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, KGK tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir.⁵⁹

Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilir. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda tanımlanan bankalar ve KGK'nca belirlenen diğer işletmelerin denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi konusunda KGK'nca öngörülen şartları taşıyan yeterli sayıda denetçi ya da uzman bulundurulur. Bu kişiler, denetçilerin sorumluluk, gözetim ve kontrolü altında çalışır, ancak denetimin herhangi bir aşamasında karar verici konumunda bulunamaz. Bu kişiler, asgari denetçi sayısı hesabında dikkate alınmaz ve genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla denetimden sorumlu tutulmaz.⁶⁰

Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilemez.⁶¹ Dolayısıyla denetçi olabilmek için denetçilikte 3 yıl, kıdemli denetçi olabilmek için denetçilikte 6 yıl ve başdenetçi olabilmek için denetçilikte 10 yıl geçirmiş olmak şarttır.

⁵⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 27(1).

⁶⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 27(3).

⁶¹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 27(5).

Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir.⁶² Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisini haiz olup, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından, KGK'nın onayı alınmak suretiyle görevlendirilir.⁶³

- KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.
- Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.
- Denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması

gerekir.

2.3.1.3. KGK'ya Başvuru ve Yetkilendirme

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, yukarıda yer alan kuruluş şartlarını sağladıkları bilgi ve belgelerle KGK'ya başvuruda bulunurlar.⁶⁴ Başvuru işlemleri Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi (EYBİS)⁶⁵ üzerinden yapılır.⁶⁶

Yetkilendirmeye ilişkin müracaat;⁶⁷

- Denetçilerde, şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla,
- Denetim kuruluşlarında, imza yetkisini haiz kişiler tarafından

yapılır.

KGK tarafından gerektiğinde yerinde inceleme yapılmak suretiyle, başvuruda bulunan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığına karar verilenler, en geç doksan gün içinde, gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve KGK'ya tescil talebinde bulunmaları halinde sicile

⁶² Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 27(4).

⁶³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 28(1).

⁶⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 13(2).

⁶⁵ **EYBİS:** KGK tarafından oluşturulan resmi sicil ve yetkilendirme işlemlerinin elektronik ortamda yürütüldüğü, tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli bir şekilde depolandığı veri tabanını da içeren bilgi sistemini ifade eder. (Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Md. 4(a)).

⁶⁶ Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Md. 8(1).

⁶⁷ Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Md. 9.

kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir.⁶⁸

KGK; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşları için ek şartlar belirleyebilir ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşlarını listeler halinde ayrıca ilan eder.⁶⁹ Dolayısıyla SPK, BDDK, EPDK vb kurumların denetimini yapacak kuruluşlar için KGK bu kurumların görüşünü alarak ek şartlar belirleyebilir.

2.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

TTK'nın 400. maddesinin 1. fıkrasının ilk halinde; denetçinin, ancak ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği; orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceği; bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının niteliklerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmişti. Ancak 26/06/2012 kabul tarihli 28339 sayılı RG'de yayımlanan "6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte TTK'nın bu maddesi de değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeyle birlikte denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirkettir.⁷⁰ Dolayısıyla bağımsız çalışan her SMMM'nin ve her YMM'nin denetçi olamayacağı, denetçi olmak isteyen SMMM ve YMM'lerin KGK tarafından yetkilendirilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir.

Denetçi olabilmek için meslek mensubu olmak şarttır. Bu sebeple SMMM ve YMM olmak için gereken genel ve özel şartları belirtmek bu hususta yararlı olacaktır.

⁶⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 13(2).

⁶⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 13(4); Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Md. 7.

⁷⁰ 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26/06/2012, 28339 sayılı Resmi Gazete, Md. 19/1.

Meslek mensubu olabilmek için aranan genel şartlar şunlardır:⁷¹

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır)
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:⁷²

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- En az üç yıl staj yapmış olmak.*
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

⁷¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md. 4.

⁷² 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md. 5.

* Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin (TESMER) eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. (3568 sayılı Kanun, Md. 6)

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

Yeminli mali müşavir olabilmek için ise aşağıdaki özel şartlar aranır:⁷³

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak.
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak.
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.

Bağımsız denetim kuruluşlarında görev alan denetçilerin taşınması gereken şartlar, bağımsız çalışıp denetim yapacak olan SMMM ve YMM'ler için de geçerlidir. Bu şartlar bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları kısmında yer aldığından, tekrara yer vermemek için açıklanmayacaktır.

SMMM ve YMM'lerin denetçi olabilmeleri için KGK tarafından yapılacak olan uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamaları ve eğitim sonunda denetçilik sınavından başarılı olmaları gerekmektedir. Buna göre, denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır.⁷⁴ 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanun'un 6. Maddesinin 2. fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılır.⁷⁵

En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensuplarında uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz. Mesleki tecrübe süresi, mesleki faaliyetlere başladığı tarihte başlar ve mesleki faaliyetlerde geçirilen süreyi kapsar. Bu sürenin hesabında, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki staj ve stajdan sayılan hizmetler ile aynı Kanun uyarınca mesleki faaliyetlerde bulunulan süreler, bağımsız denetimde geçirilen süreler, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler dikkate alınır. Mesleki tecrübe süresine dört yılı aşmamak üzere, Yönetmeliğin 14.

⁷³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md. 9.

⁷⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 15(1).

⁷⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 15(1), Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 8(1).

maddesinin 1. fıkrasının a bendinde öngörülen lisans veya lisansüstü eğitim süreleri ilave edilir. Kamu kurum ve kuruluşlarında geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu maddede belirtilen faaliyetlere ara verilmesi durumunda, ara verilen fazla süreler mesleki tecrübe süresinin hesabında dikkate alınmaz.⁷⁶ 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek mensuplarınca yapılan staj süresinin bir yılı veya lisansüstü diplomasının ibraz edilmesi şartıyla iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlarda lisansüstü eğitim görenlerin bu eğitimde geçen sürelerinin bir yılı eğitimden sayılır.⁷⁷

Uygulamalı mesleki eğitimler, denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda ve bunların denetim ve gözetiminde yapılır. Denetim kuruluşlarında, refakat çalışmaları bağımsız denetim alanında bilgi birikimine ve deneyime sahip denetçilerin gözetiminde yürütülür. Refakatinde eğitim yapılacak denetçinin asgari on yıllık mesleki tecrübeye sahip olması şarttır. Eğitim veren denetçiler, denetçi yardımcılarını denetimlerin her bir aşamasında görevlendirmek, müşterileriyle olan görüşmelerde yanlarında bulundurmamak, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kâğıtlarını incelemek gibi konularda yükümlüdürler. Eğitimlerde denetçi yardımcılara mesleğin gerekleri ve incelikleri ayrıntılı olarak öğretilir ve mesleki mevzuat bilgileri geliştirilir. Eğitimler bilgi işlem teknolojileri ile kişisel ve mesleki gelişim konularını da içerir. Denetçi yardımcılarının, finansal tablo denetiminde fiilen görev alarak mesleki uygulamayı öğrenmeleri sağlanır. Yanında eğitim alınan denetim kuruluşları ve denetçilere;

- Eğitim programına ve sürelerine uyulmaması,
- Denetçi yardımcılarının, 4. fıkrafta belirtilen işlerde görevlendirilmemesi,
- Genel ahlaka ve mesleki etik kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması,

hallerinin tespitinde eğitim verme yasağı uygulanır.⁷⁸

Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısıdır.⁷⁹ Denetçi yardımcılarını eğitimleri esnasında aşağıdaki kurallara uymakla yükümlüdürler:⁸⁰

⁷⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 15(2), 15(3).; Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 8(2), 8(3).

⁷⁷ Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 8(4).

⁷⁸ Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 10.

- Mesleğin gerekleri ve inceliklerini ayrıntılı olarak öğrenmek ve mesleki mevzuat bilgilerini geliştirmek.
- Yanında veya gözetim ve denetiminde eğitim aldıkları denetçi ve denetim kuruluşu tarafından verilen mesleğe ilişkin görevleri zamanında yapmak.
- Mesleğin vakarı ile bağdaşmayan davranışlar ile ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışlarda bulunmamak.
- Gerekli bildirimleri KGK'ya zamanında, tam ve doğru olarak yapmak.

Mevzuatta denetçiler için yer alan meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler, denetçi yardımcıları için de geçerlidir. Ayrıca, denetçi yardımcıları eğitimin gerektirdiği işler saklı kalmak kaydıyla denetimle ilgili başkaca işleri yapamazlar. Denetimlerde görevlendirilen denetçi yardımcıları, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden sorumludurlar.⁸¹

Uygulamalı mesleki eğitimler kesintisiz yürütülür ve eğitime devam mecburidir, eğitim süresi hiçbir şekilde kısaltılamaz. Eğitim programına veya sürelerine uyulmadığı ya da yanında veya gözetim ve denetiminde eğitim veren denetçinin genel ahlaka ve mesleki etik kurallarına aykırı davranışlarda bulunduğu kanaatine varan denetçi yardımcıları eğitimlerini kendiliğinden kesemezler. Bu durumda, denetçi yardımcıları Kuruma bildirimde bulunarak gerekli tedbirin alınmasını isteyebilirler. Genel ahlaka ve mesleki etik kurallarına aykırı davranışı tespit edilenlerin yanında eğitim çalışması yaptırılmaz.⁸²

Uygulamalı mesleki denetçilik eğitiminin tamamlanmasından sonra KGK tarafından denetçilik sınavı yapılır. Denetçilik sınavı aşağıdaki ana konuları kapsar:⁸³

- Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),
- Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),
- Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,

⁷⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 15(4).

⁸⁰ Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 16.

⁸¹ Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 15.

⁸² Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Md. 12.

⁸³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 16(3).; Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Md. 10(1).

- Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat),
- Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),
- Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı.

SMMM'ler muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularından; YMM'ler ise muhasebe standartları, denetim, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularından sınava tabi tutulurlar.⁸⁴ Meslek mensubu olmayanlar ise yukarıdaki bütün konulardan sınava tabiidir. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar bu konulardan ayrıca sınava tabi tutulmazlar.⁸⁵

1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından bağımsız denetçiliğe ilişkin yapılan sınavlara girenler, bu sınavlarda başarısız sayıldıkları konular itibariyle sınava katılabileceklerdir. Ancak bu durumda bulunan SMMM'lerin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim konusundan sınava girmesi zorunludur.⁸⁶

Sınavda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en az 60 puan alınması, tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının da en az 70 puan olması şarttır. Not yükseltmek amacıyla da sınava girilebilir. Not yükseltmek amacıyla girilen sınavlarda en son alınan not geçerlidir. Sınava müracaat edildiği halde sınava iştirak edilmemesi durumunda önceki not, süresi içinde geçerliliğini korur. Konuları itibariyle sınav sonuçları ilan tarihinden itibaren, iki yıl geçerlidir.⁸⁷

Denetçi olmak isteyen meslek mensupları yukarıda yer alan bütün şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. KGK tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri gerekli harç ve ücretleri ödemeleri

⁸⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 16(4).; Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Md. 10(2).

⁸⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 16(5).; Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Md. 10(3).

⁸⁶ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bagimsiz_Denetcilik_Sinav_Ilani.pdf, (05.07.2013).

⁸⁷ Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Md. 13.

ve KGK'na tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler. Tescil işleminden sonra bu kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.⁸⁸

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yayımı tarihinden (26/12/2012) önce ilgili mevzuata göre kamu kurumlarından bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini sınav sonucunda veya mevzuatında sınava ilişkin olarak tanınan istisnadan faydalanarak almaya hak kazanmış olanlar ve kamu kurumları tarafından, 660 sayılı KHK'nın yayımlandığı (2/11/2011) tarihten önce ilan edilen bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31/12/2012 tarihine kadar yapılan tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlar (sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere) 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya müracaat ederlerse, bu kişiler için bağımsız denetçilik sınav şartı aranmaz.⁸⁹

Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulur. Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve KGK tarafından belirlenen şekilde yürütülür. Sicile tescilinden itibaren denetçilerin her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaları esastır. Denetim kuruluşları, denetçilerinin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli tedbirleri alır. Sürekli eğitime ilişkin hususlar, gerektiğinde ilgili kurumların görüşü de alınarak KGK tarafından düzenlenir. KGK, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılması amacıyla sürekli eğitime ilave olarak, bağımsız denetim yönetmeliği çerçevesinde denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim seviyelerinin yükseltilmesi hususunda gerekli tedbirleri alır.⁹⁰

2.4. DENETÇİ OLAMAYACAK MESLEK MENSUPLARI

Yukarıda da belirtildiği üzere, TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları, SMMM ve YMM'ler tarafından

⁸⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 14(2).

⁸⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği Geçici Md. 1(1).

⁹⁰ Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Md. 25.

gerçekleştirilecektir. Aşağıdaki hallerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Bunlar;⁹¹

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda %20'den fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette %20'den fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- Yukarıda yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona

⁹¹ TTK, Md. 400(1).

%20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz.

TTK'nın 400. maddesinin 2. fıkrasının ilk halinde, bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirileceği hükmü yer alıyordu. 6335 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle bu hüküm değiştirilmiştir. On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği ve KGK'nın bu süreleri kısaltmaya yetkili olduğu hükmü yer almıştır. TTK'nın geçici 6. maddesinin 3. fıkrasında 6335 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle TTK'nın yürürlük tarihinden önce (01/07/2012) ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen sürelerinin yedi yıllık süreye dahil edileceği belirtilmiştir.

TTK'nın 400. maddesinin 3. fıkrasında, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremeyeceği, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamayacağı hükmü yer almaktadır. Yani bu hükme göre, denetçi bir şirketin hem bağımsız denetimini hem de vergi denetimini ve danışmanlığını yapabilecektir.

2.5. DENETÇİLERİN SEÇİMİ/ATANMASI VE GÖREVDEN ALINMASI

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir.⁹² Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.⁹³ Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.⁹⁴

⁹² TTK, Md. 399(1).

⁹³ TTK, Md. 399(3).

⁹⁴ TTK, Md. 399(1).

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi⁹⁵ hâllerinde de şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince denetçi atanır. Mahkemenin kararı kesindir.⁹⁶

TTK'nın 399. maddesinin 4. fıkrasına göre; şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi,

- Yönetim kurulunun,
- Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.⁹⁷

Denetçi ile yapılan sözleşmenin -kural olarak - feshedilmemesi ilkesi kabul edilerek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağı ortadan kaldırılmıştır. Denetçi sadece yukarıda öngörüldüğü şekilde ve haklı sebeplerin⁹⁸ varlığında görevden alınabilir. Bir denetçinin görevden alınması, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz. Mahkemenin kararı, eşzamanlı olmalıdır. Başka bir deyişle, yönetim kurulu veya genel kurul denetçi ile yapılan sözleşmeyi feshedip kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin

⁹⁵ "Görevi yapmaktan engellenme" ile, fizikî engelleme ve denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumlar kastedilmiştir. (TTK, Gerekçe, Md. 399(6)).

⁹⁶ TTK, Md. 399(6).

⁹⁷ TTK, Md. 399(4).

⁹⁸ "Haklı sebep" TTK'da tanımlanmamıştır. Bu terim ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmiştir: Meslekî yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı vs. gibi. Denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebep sayılır. Buna karşılık, görüş ayrılıkları haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyse kabul edilebilir. (TTK, Gerekçe, Md. 399(4)).

bağımsızlığına kesin bir göndermedir. Şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olsaydı, denetçi, şirket tarafından fesih baskısı altında tutulabilirdi.⁹⁹

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.¹⁰⁰

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme vizesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.¹⁰¹

2.6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ VE DENETÇİLERİN UYMASI GEREKEN ETİK İLKELER

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin kamu yararına hizmet etme sorumluluğu vardır. Bu yüzden bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirirken uyması gereken birtakım mesleki etik ilkeler bulunmaktadır. Bunlar:¹⁰²

- *Dürüstlük:* Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,
- *Tarafsızlık:* Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,
- *Mesleki yeterlik ve özen:* Uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,

⁹⁹ TTK, Gerekçe, Md. 399(2).

¹⁰⁰ TTK, Md. 399(5).

¹⁰¹ TTK, Md. 399(7).

¹⁰² Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 21.

- *Sır saklama:* Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,
- *Mesleğe uygun davranış:* İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler yukarıda yer alan ve ayrıntıları KGK tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.¹⁰³ Bunların dışında bağımsız denetçiler aşağıdaki ilkelere de uymak zorundadır:

- *Bağımsızlık:* Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen¹⁰⁴ ve şeklen¹⁰⁵ bağımsız olarak gerçekleştirir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.¹⁰⁶

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır:¹⁰⁷

- Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3. dereceye kadar (3. derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat,

¹⁰³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 21.

¹⁰⁴ **Esasta bağımsızlık;** denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 22(1/a)).

¹⁰⁵ **Şekilde bağımsızlık;** denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 22(1/b)).

¹⁰⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 22(1), 22(2).

¹⁰⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 22(3).

ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,
- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,
- Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller KGK'ya bildirilir ve KGK'dan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.¹⁰⁸

Ayrıca denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremeyeceği, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamayacağı ve denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetlerin de bu kapsamda değerlendirileceği Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinin 5. fıkrasında yer almaktadır.

- *Reklam yasağı:* Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kağıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar. Ancak; denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya

¹⁰⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 22(4).

denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilirler veya eğitim verebilirler. Bu faaliyetleri yürütürken,

- İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,
- İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,
- Abartılmış hissî, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,
- Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan beklentiler yaratılmaması,
- Denetim kuruluşunun veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması gereklidir.¹⁰⁹

➤ *Haksız rekabette bulunmama:* Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler. Denetim kuruluşu ve denetçiler, KGK tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.¹¹⁰

KGK tarafından oluşturulan etik ilkeler, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler"e ve SPK Seri X, No:22 sayılı tebliğde yer alan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkelere paralellik göstermektedir.

¹⁰⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 23.

¹¹⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 24.

2.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluğu veya denetçi ile müşteri arasında imzalanan, bağımsız denetim kuruluşunun, müşteri işletmeye ait mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının tespit edilmesini ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması borçlandığı, buna karşılık müşteri işletmenin ücret ödeme borcu altına girdiği bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim sözleşmesi iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşmedir.¹¹¹

2.7.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Düzenlenmesi

Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:¹¹²

- Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- Denetim konusu ve kıstası,
- Tarafların sorumlulukları,
- Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,

¹¹¹ Çelik, a.g.e., s. 61.

¹¹² Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 29(1).

- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiye haberdar etmekle yükümlü olduğu,
- Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

Bu hususlar, SPK Seri X, No:22 sayılı tebliğde yer alan bağımsız denetim sözleşmesinin asgari hususlarıyla benzerlik göstermektedir.

Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemediği ve denetim ücretinin ödenmesinin denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamayacağı bağımsız denetim yönetmeliğinin 29. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir.

2.7.2. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinin dosya üzerinden karar vereceği, karar kesin olduğu ve dava giderlerinin borçlusunun şirket olacağı TTK'nın 405. maddesinde yer almaktadır.

2.7.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Feshi

Haklı bir sebebin varlığı halinde hem pay sahipleri hem de denetçiler bağımsız denetim sözleşmesini feshedebilir. Haklı sebepler TTK'da tek tek açıklanmamıştır. Ancak pay sahipleri için haklı sebebin; denetçilerin mesleki yetersizliği, denetçinin şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması vb olabileceği¹¹³; denetçiler için haklı sebebin ise çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi,

¹¹³ TTK, Gereke, Md. 399(4).

denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi vb olabileceği¹¹⁴ belirtilmiştir. Görüş ayrılıklarının haklı sebep olarak, ancak somut olay destekliyorsa kabul edilebileceği TTK'nın gerekçesinde (Md. 399/4) ifade edilmiştir.

Yönetim kurulunun ve sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebi gerektirmesi, özellikle de denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, şirketin merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesince başka bir denetçi atanabilir.¹¹⁵

Denetçi, bağımsız denetim sözleşmesini iki durumda feshedebilir. Bunlar:¹¹⁶

- Haklı bir sebebin varlığı,
- Denetçiye karşı görevden alınma davasının açılması.

Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılamayacaktır. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar denetim raporu haline getirilerek genel kurula verilir.¹¹⁷

Denetçinin bağımsız denetim sözleşmesini feshetmesi, şirket yönetim kuruluna da birtakım yükümlölükler getirmektedir.¹¹⁸ Buna göre, denetçi fesih ihbarında bulunduğı takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçecek ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiğı denetçiyi de aynı kurulun onayına sunacaktır.¹¹⁹

¹¹⁴ TTK, Gerekçe, Md. 399(8).

¹¹⁵ TTK, Md. 399(4).

¹¹⁶ TTK, Md. 399(8).; Bağımsız Denetim Yönetmeliğı, Md. 29(4).

¹¹⁷ TTK, Md. 399(8).

¹¹⁸ Soner Altaş, **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirket Denetimi (Denetçi ve Özel Denetçi)**, Yönetmeliklere ve Tebliğlere Göre Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 154.

¹¹⁹ TTK, Md. 399(9).

2.8. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI İLE DENETÇİLERİN SORUMLULUĞU ve YAPTIRIMLAR

Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin sorumlulukları ve bunlara ilişkin yaptırımlar TTK ve KGK'nın bağımsız denetim yönetmeliğinde açıkça belirtilmiştir.

Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçilerin; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutulacağı TTK'nın 554. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Denetçinin kusurlu hareket etmesi; kasten veya ihmalen olabileceği gibi, hata ve hileyi ortaya çıkaramama ihtimalinden de kaynaklanabilir.

TTK'nın 404. maddesi bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunu düzenlemiştir. Buna göre;¹²⁰ denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmali ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir. Sır saklama yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için 100.000 TL'ye, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 TL'ye kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir. Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacaktır. Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir. Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç

¹²⁰ TTK, Md. 404.

oluşturup da Türk Ceza Kanunu'na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır.

Bağımsız denetim yönetmeliğinde de bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin sorumlulukları ve mevzuata aykırılıkların olması durumunda uygulanacak olan yaptırımlar belirtilmiştir. Buna göre, denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.¹²¹ Yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı KHK'ya, TTK'da yer alan denetime ilişkin hükümlere ve KGK düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilen bağımsız denetim kuruluşlarına veya denetçilere, tespit edilen aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak KGK kararıyla;¹²²

- Uyarı,
- Faaliyet iznini askıya alma,
- Faaliyet iznini iptal etme

yaptırımları uygulanır.

İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanır. KGK tarafından gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.¹²³

Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulur. Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.¹²⁴

Düzeltilmesi imkan dahilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için KGK tarafından ayrıca süre verilebileceği,

¹²¹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 44(1).

¹²² Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 39.

¹²³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 44(2).

¹²⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 44(3).

verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırımın uygulanacağı bağımsız denetim yönetmeliğinin 43. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir.

Denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı cezası aşağıdaki koşullarda verilir:¹²⁵

- Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,
- Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,
- Kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ilişkin yazılı taahhüdün verilmemiş olması,
- Reklam yasağına uyulmaması,
- Haksız rekabette bulunma,
- Sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,
- Görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,
- Denetim sözleşmesine ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi,
- Mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- KGK'ya yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- Ticari defterleri saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi,
- Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında KGK'ya bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- KGK tarafından belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,

¹²⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 40.

- Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
- Bağımsız denetime ilişkin TTK'dan kaynaklanan hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi.

Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere KGK kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır:¹²⁶

- Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.
- Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.
- Denetlenen işletmeye tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya başka bir hizmet verilmiş olması.
- Yönetmeliğin 26. maddesinde belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.
- Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, yönetmeliğin 27. maddesi uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.
- Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

¹²⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 41.

Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri KGK kararıyla süresiz olarak iptal edilir:¹²⁷

- Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarrü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
- Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.
- Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.
- Görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.
- Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.
- Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet izni iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

2.9. DENETİM RAPORLARI

Denetim sonuçlarını raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır.¹²⁸ Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.¹²⁹

¹²⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 42.

¹²⁸ Kepekçi, a.g.e., s. 231.

¹²⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 10.

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Ayrıca ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.¹³⁰ Yönetim kurulu risklerin erken teşhisi komitesini kurmuşsa, denetçinin bu konuya ilişkin görüşünün de ayrı bir rapor olarak gösterileceği TTK'nın 402. maddesinin 6. fıkrasında belirtilmiştir. Görüldüğü üzere denetçi, şirketin finansal tablolarının durumunu yansıtan bağımsız denetim raporu dışında yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin raporu ve risklerin erken teşhisi komitesini kurmuşsa, bu komitenin uygulamalarını açıklayan bir raporu hazırlamak zorundadır.

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.¹³¹

Denetim raporunun esas bölümünde;¹³²

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;¹³³

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

¹³⁰ TTK, Md. 402(1), 402(2).

¹³¹ TTK, Md. 402(3).

¹³² TTK, Md. 402(4).

¹³³ TTK, Md. 402(5).

- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar için yapılması gereken değişiklikler bağımsız denetim yönetmeliğinin 31. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Denetim kuruluşu ve denetçi, bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde raporunda işlemekle yükümlüdür.
- Denetim kuruluşu ve denetçi denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda ise, finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.
- Denetim kuruluşu ve denetçi finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda, finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.

Denetçi, denetim sonucunda ulaştığı görüşünü dört farklı şekilde bildirir:

- Olumlu görüş
 - Sınırlı olumlu görüş
 - Olumsuz görüş
 - Görüş bildirmekten kaçınma
- *Olumlu Görüş:* Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda verilir.¹³⁴ Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, TTK'nın öngördüğü şekilde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde,

¹³⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30(2/a).

Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bulgulara göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.¹³⁵

- *Sınırlı Olumlu Görüş:* Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda verilir.¹³⁶ Bir başka ifadeyle, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.¹³⁷
- *Olumsuz Görüş:* Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda verilir.¹³⁸
- *Görüş Bildirmekten Kaçınma:* Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda verilir.¹³⁹ Denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.¹⁴⁰

Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebep mevcut değilse, buna işaret edilir. Görüş KGK'nın belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.¹⁴¹

¹³⁵ TTK, Md. 403(1).

¹³⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30(2/b).

¹³⁷ TTK, Md. 403(3).

¹³⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30(2/c).

¹³⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30(2/d).

¹⁴⁰ TTK, Md. 403(4).

¹⁴¹ TTK, Md. 403(2).

Denetçi son olarak hazırladığı bu raporları imzalar ve yönetim kuruluna sunar.¹⁴² Olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurul toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.¹⁴³ Görüş bildirdikten kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğuracağı¹⁴⁴ için, olumsuz görüş verilmesi halinde uygulanacak işlemler görüş bildirmekten kaçınma için de uygulanacaktır.

¹⁴² TTK, Md. 402(7).

¹⁴³ TTK, Md. 403(5).

¹⁴⁴ TTK, Md. 403(4).

BÖLÜM 3

TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Türk Ticaret Kanunu, ülkemizde bağımsız denetim düzenlemeleri konusunda oldukça önemli bir yere sahiptir. TTK yürürlüğe girdikten sonra, TTK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine ilişkin maddelerinde birtakım değişiklikler yapılmış, bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu Kararı'yla belirlenmiş ve KGK bağımsız denetim düzenlemelerine yönelik yönetmelik ve tebliğler yayınlamıştır. Yapılan bu düzenlemelerin ülkemize sağlayacağı katkıları tespit etmek, düzenlemelerdeki eksiklikleri ortaya koymak ve uygulayıcıların bu düzenlemelere olan bakış açılarını tespit etmek bu noktada önem taşımaktadır.

Bu doğrultuda yapılan çalışmanın temel amacı, TTK ve KGK'nca düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, şirketlere sağlayacağı fırsatları ve tehditleri ortaya koymaktır. Diğer bir deyişle, bu uygulamalara ilişkin SWOT analizi yapmaktır. Ayrıca, bu çalışma kapsamında denetçilerin bağımsız denetim düzenlemelerine olan bakış açıları da araştırılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

TTK ile yapılan düzenlemelere göre bağımsız denetim; bağımsız denetim kuruluşları, SMMM ve YMM'ler tarafından gerçekleştirilecektir. Ancak KAYİK'lerin denetimi ve Bakanlar Kurulu Kararı'nın belirlediği kriterlere sahip olan şirketlerin denetimi bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilecektir. Dolayısıyla denetlenecek şirket sayısı açısından bakıldığında en büyük pay bağımsız denetim kuruluşlarında olduğu için, araştırmanın bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik yapılmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

KGK, bağımsız denetim yönetmeliğinin geçici 2. maddesinde, kamu kurumlarından denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetki almış alan denetim kuruluşlarının bu yönetmeliğin yayımlandığı tarihten (26/12/2012) itibaren bir ay içinde yetkisini gösteren belgeyle başvuruda bulunmaları şartıyla 01/01/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetinde bulunma yetkisine haiz olacağını belirtmiştir. Bu kapsamda belirtilen süreler dahilinde 92 bağımsız denetim kuruluşu¹ KGK'ya başvuruda bulunmuş ve 01/01/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetinde bulunma hakkını elde etmişlerdir. Bu sebeple araştırmanın kapsamını KGK tarafından yetkilendirilen 92 bağımsız denetim kuruluşu oluşturmaktadır.

3. VERİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış ve 3 ana bölümden oluşan anket formu hazırlanmıştır (EK-1). Bu bölümlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Birinci bölümde katılımcılara ilişkin genel bilgiler yer almaktadır. Bu bölüm katılımcıların genel özelliklerini belirlemeye yönelik 6 kapalı uçlu sorudan oluşmaktadır.
- İkinci bölümde TTK ve KGK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine ilişkin denetçilerin yaklaşımını belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. Bu bölümde, bağımsız denetim kuruluşlarının bu düzenlemelerden önce bağımsız denetimde esas aldığı ölçütler, şirketlerin bağımsız denetime bakış açısı, yapılan düzenlemelerin yeterliliği hakkında 4 soru bulunmaktadır. Ayrıca bu bölümde 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanan (1: Kesinlikle katılmıyorum – 5: Kesinlikle katılıyorum) 5 soru yer almaktadır.
- Üçüncü bölümde TTK ve KGK'nın bağımsız denetim düzenlemelerine ilişkin SWOT analizi yapılmıştır. Bu bölüm, TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim uygulamalarının güçlü ve zayıf yönlerini, şirketlere sağlayacağı fırsatları ve şirketler açısından oluşturacağı tehditleri belirlemeye yönelik, her

¹ <http://www.kgk.gov.tr/liste.aspx>, (20.06.2013).: (KGK tarafından yetkilendirilen 92 bağımsız denetim kuruluşunun listesi).

birinin kendi içinde önem derecesine göre sıralanacağı toplam 16 sorudan oluşmaktadır.

Anket sorularının geçerliliğinin sağlanması amacıyla Bursa’da ve İstanbul’da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında görev alan 3 denetçinin görüşüne başvurulmuştur.

Araştırmada kullanılan anket online olarak hazırlanmış ve 92 bağımsız denetim kuruluşunun mail adreslerine gönderilmiştir. Daha sonra gönderilen anketlerin geri dönüş oranını artırmak için telefon görüşmesi yöntemiyle bağımsız denetim kuruluşlarının anketi cevaplamaları rica edilmiştir. Toplamda 92 bağımsız denetim kuruluşundan 56’sı anketi cevaplamıştır. Geri dönüş oranı % 60.87’dir. 3 anket istenilen sıralamalar dikkate alınarak cevaplandırılmadığından değerlendirme dışında bırakılmış ve toplamda 53 anket değerlendirilmiştir.

Anketi cevaplandıran bağımsız denetim kuruluşlarından elde edilen veriler SPSS 20 paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Araştırmada TTK ve KGK’nın bağımsız denetim düzenlemelerine ilişkin genel bir durum tespiti yapıldığından, analiz yöntemi olarak betimsel (tanımlayıcı) istatistik kullanılmıştır.

4. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular, anketi oluşturan her bir bölüm için ayrı başlıklar altında analiz edilerek değerlendirilmiştir. Yapılan analiz ve değerlendirmeler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

4.1. KATILIMCILARA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Araştırmada öncelikle bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin profilleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; yaşları, cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, bağımsız denetim kuruluşlarındaki pozisyonları, mesleki deneyimleri ve görev aldıkları bağımsız denetim kuruluşunun türü ile ilgili kapalı uçlu sorular yöneltilmiştir.

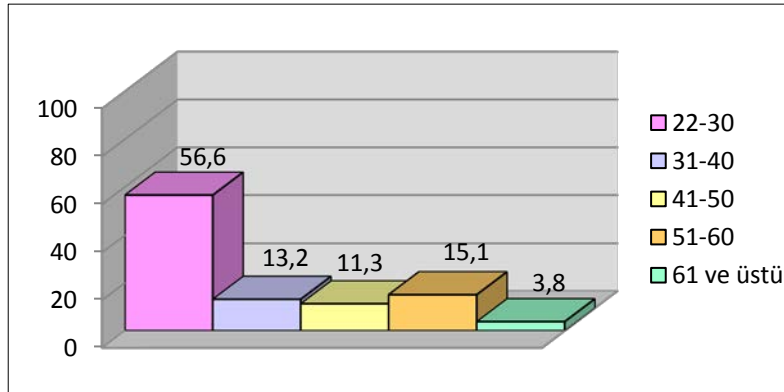
4.1.1. Katılımcıların Yaş Dağılımı

İlk olarak ankete katılanların yaş dağılımına bakıldığında, katılımcıların yarısından fazlasının 22 ila 30 yaş arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaşlara göre dağılımı Tablo 3.1. ve Grafik 3.1.'de yer almaktadır.

Tablo 3.1.: Ankete Katılanların Yaş Dağılımı

Yaş Dağılımı	Frekans	Yüzde
22-30	30	56,6
31-40	7	13,2
41-50	6	11,3
51-60	8	15,1
61ve üstü	2	3,8
Toplam	53	100

Grafik 3.1.: Ankete Katılanların Yaş Dağılımı (%)



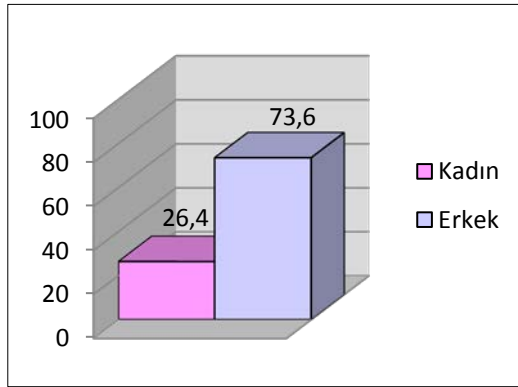
4.1.2. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

Ankete katılanların cinsiyet dağılımına bakıldığında, katılımcıların çoğunluğunu erkek denetçiler oluşturmaktadır. Tablo 3.2. ve Grafik 3.2.'den de görüldüğü üzere katılımcıların % 26.4'ü kadın, % 73.6'sı erkektir.

Tablo 3.2.: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet Dağılımı	Frekans	Yüzde
Kadın	14	26,4
Erkek	39	73,6
Toplam	53	100

Grafik 3.2.: Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı (%)



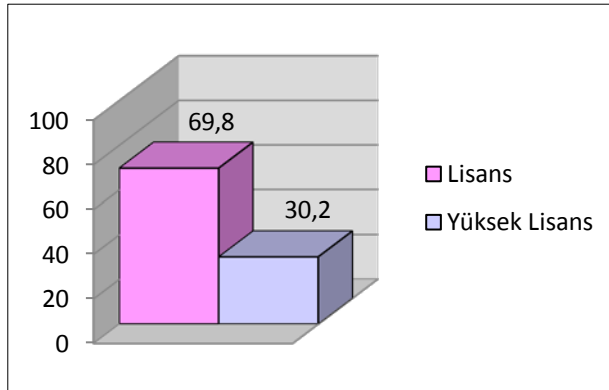
4.1.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Dağılımı

Ankete katılanların eğitim düzeylerine bakıldığında, katılımcıların % 69.8'inin lisans mezunu, % 30.2'sinin ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Doktora mezunu katılımcı bulunmamaktadır. Katılımcıların eğitim düzeylerine göre dağılımı Tablo 3.3. ve Grafik 3.3.'de yer almaktadır.

Tablo 3.3.: Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lisans	37	69,8
Yüksek Lisans	16	30,2
Doktora	-	-
Toplam	53	100

Grafik 3.3.: Ankete Katılanların Eğitim Düzeyi Dağılımı (%)



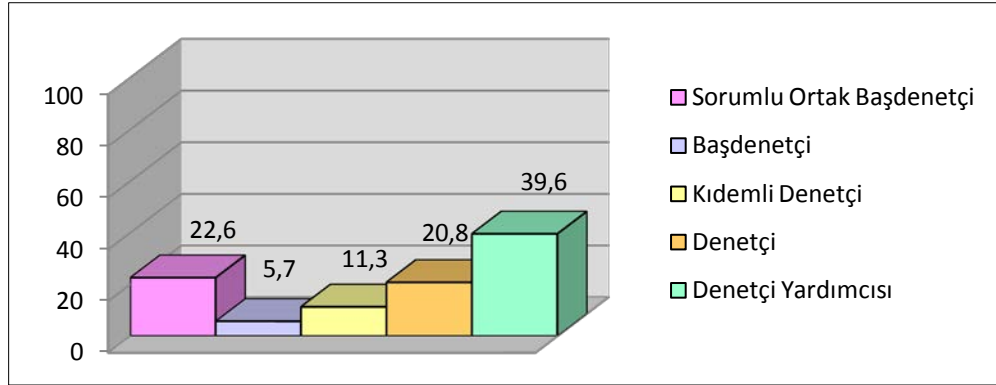
4.1.4. Katılımcıların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları

Katılımcıların bağımsız denetim kuruluşundaki pozisyonları incelendiğinde, en çok katılım gösterenlerin % 39.6 ile denetçi yardımcısı olduğu görülmektedir. Daha sonra bunu, % 22.6 ile sorumlu ortak başdenetçiler, % 20.8 ile denetçiler, % 11.3 ile kıdemli denetçiler ve % 5.7 ile başdenetçiler izlemektedir. Katılımcıların bağımsız denetim kuruluşundaki pozisyonlarının dağılımı Tablo 3.4. ve Grafik 3.4.’deki gibidir.

Tablo 3.4.: Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları

Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyon	Frekans	Yüzde
Sorumlu Ortak Başdenetçi	12	22,6
Başdenetçi	3	5,7
Kıdemli Denetçi	6	11,3
Denetçi	11	20,8
Denetçi Yardımcısı	21	39,6
Toplam	53	100

Grafik 3.4.: Ankete Katılanların Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonları (%)



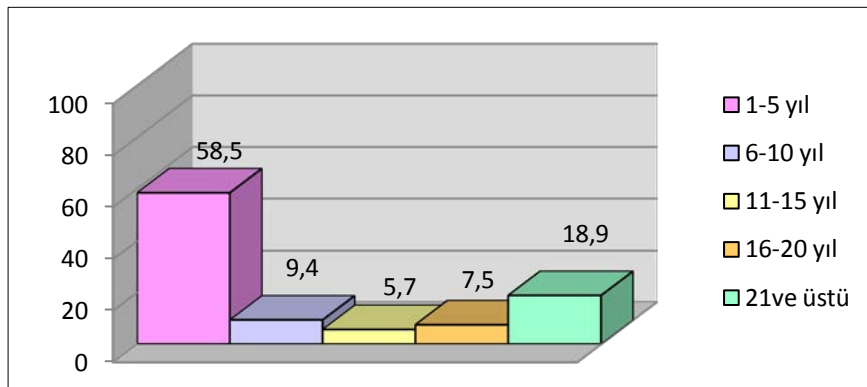
4.1.5. Katılımcıların Mesleki Deneyim Dağılımı

Katılımcıların mesleki deneyimlerinin dağılımı incelendiğinde, katılımcıların yarısından fazlasının (% 58.5) 1-5 yıl arasında deneyime sahip olduğu görülmektedir. Daha sonra bunu % 18.9 ile 21 ve üstü deneyime sahip denetçiler izlemektedir. Katılımcıların mesleki deneyim dağılımı Tablo 3.5. ve Grafik 3.5.'de yer almaktadır.

Tablo 3.5.: Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde
1-5 yıl	31	58,5
6-10 yıl	5	9,4
11-15 yıl	3	5,7
16-20 yıl	4	7,5
21ve üstü	10	18,9
Toplam	53	100

Grafik 3.5.: Ankete Katılanların Mesleki Deneyim Dağılımı (%)



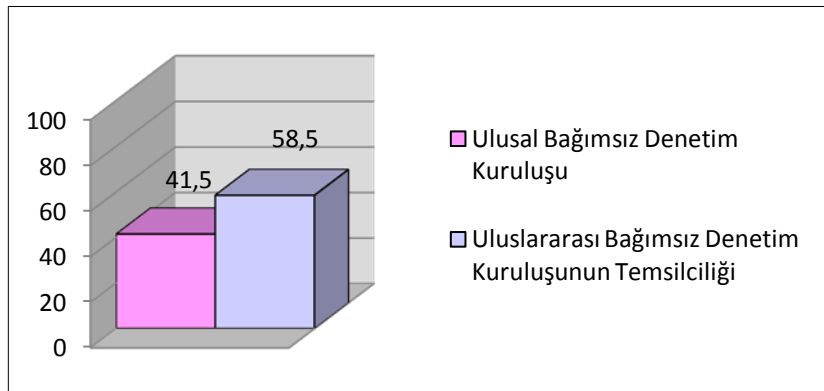
4.1.6. Katılımcıların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü

Bu bölümde son olarak katılımcıların görev aldığı bağımsız denetim kuruluşunun türü incelenmiştir. 53 katılımcıdan 22'si ulusal bağımsız denetim kuruluşunda, 31'i ise uluslararası bağımsız denetim kuruluşunun temsilciliğinde görev almaktadır. KGK tarafından yetkilendirilen 92 bağımsız denetim kuruluşunun yapısına bakıldığında 44'ünün ulusal, 48'inin ise uluslararası temsilcilik şeklinde olduğu görülmektedir. Buna göre ulusal bağımsız denetim kuruluşlarının yarısının, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının temsilciliklerinin ise yarısından fazlasının araştırmaya katıldığı söylenilebilir. Katılımcıların görev aldığı bağımsız denetim kuruluşlarının türü Tablo 3.6. ve Grafik 3.6.'daki gibidir.

Tablo 3.6.: Ankete Katılanların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü	Frekans	Yüzde
Ulusal Bağımsız Denetim Kuruluşu	22	41,5
Uluslararası Bağımsız Denetim Kuruluşunun Temsilciliği	31	58,5
Toplam	53	100

Grafik 3.6.: Ankete Katılanların Görev Aldığı Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü (%)



4.2. TTK VE KGK’NIN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BAKIŞ AÇILARI

Anketin ikinci bölümünde, bağımsız denetim kuruluşlarının TTK’dan önce esas aldığı bağımsız denetim ölçütleri belirlenmeye çalışılmış, bağımsız denetçilere göre sermaye şirketlerinin bağımsız denetim yaptırma nedenleri tespit edilmiş, TTK ve KGK’nın bağımsız denetim düzenlemelerinin yeterli olup olmadığı araştırılmış ve Bakanlar Kurulu Kararı’yla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterler hakkında denetçilerin görüşleri alınmıştır. Ayrıca 5’li Likert ölçeği kullanılarak denetçilerin bu düzenlemelere bakış açıları belirlenmeye çalışılmıştır.

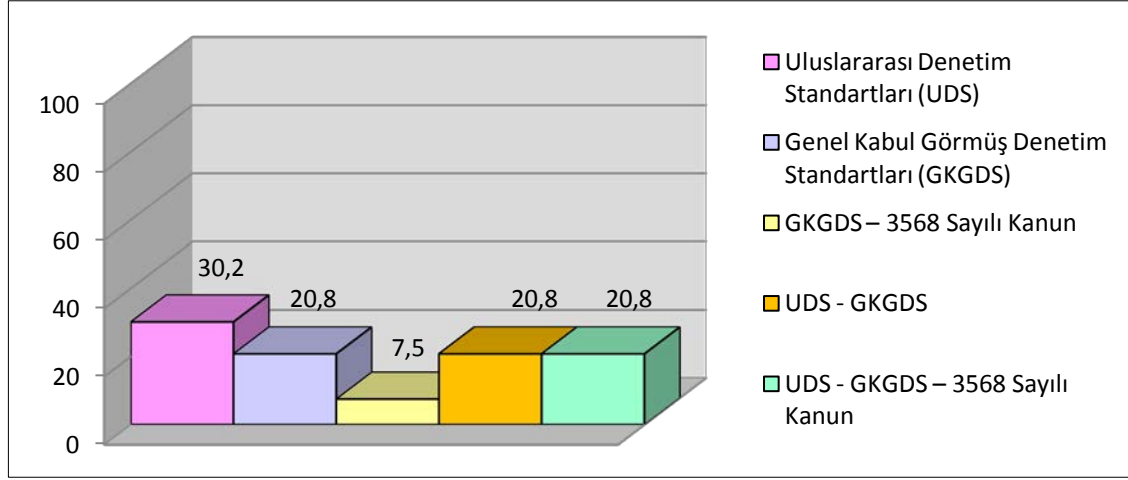
4.2.1. TTK’dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt

Ankete katılanların cevaplarına göre, TTK’dan önce bağımsız denetimde esas alınan ölçüt olarak birinci sırada % 30.2 ile UDS yer almaktadır. GKGDS; UDS ile GKGDS; UDS, GKGDS ile 3568 sayılı Kanun % 20.8 ile aynı sırayı paylaşmaktadır. En düşük esas alınan ölçüt ise % 7.5 ile GKGDS ile 3568 sayılı Kanun’un birlikte kullanılmasıdır. Görülüyor ki, TTK’dan önce de bağımsız denetim şirketlerinin toplamda % 71.8’i (30.2+20.8+20.8) bağımsız denetim ölçütü olarak UDS’yi kullanmışlardır. TTK’yla birlikte bağımsız denetim ölçütü olarak UDS’yle uyumlu TDS’nin kullanılacak olması bağımsız denetim şirketleri açısından problem yaratacak bir unsur olarak görülmemektedir. TTK’dan önce bağımsız denetimde esas alınan ölçütlerin dağılımı Tablo 3.7. ve Grafik 3.7.’de yer almaktadır.

Tablo 3.7.: TTK’dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt

TTK’dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt	f	%
Uluslararası Denetim Standartları (UDS)	16	30,2
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)	11	20,8
GKGDS – 3568 Sayılı Kanun	4	7,5
UDS - GKGDS	11	20,8
UDS - GKGDS – 3568 Sayılı Kanun	11	20,8
Toplam	53	100

Grafik 3.7.: TTK'dan Önce Bağımsız Denetimde Esas Alınan Ölçüt (%)



4.2.2. Şirketlerin Bağımsız Denetime Bakışı

Bu bölümde ikinci olarak, bağımsız denetçilere göre şirketlerin bağımsız denetim yaptırma nedenleri araştırılmıştır. Şirketlerin bağımsız denetim yaptırma nedeni olarak 6 görüş belirtilmiştir. Katılımcılardan bu görüşleri önem derecesine göre 1'den 6'ya kadar sıralamaları (1:En önemli – 6: En az önemli) istenmiştir. Bunun analizinde ordinal (basit sıralama) ölçeği kullanılmıştır. Katılımcıların her bir ifade için verdiği frekanslar bulunmuş ve her sıraya bir katsayı verilerek bu katsayı ile ilgili sütunlardaki frekanslar çarpılmıştır. Toplamda en küçük değeri alan ifade en önemli, en büyük değeri alan ifade ise en az öneme sahip olacak şekilde sıralanmıştır. Tablo 3.8'den de görüldüğü üzere, bağımsız denetçiler şirketlerin bağımsız denetim yaptırmasının en önemli nedeninin zorunluluk olduğu kanaatindedirler. Bunu sırayla finansal tabloların güvenilirliğini artırmak, kredi olanaklarını geliştirmek, çalışan hilelerini azaltmak, toplumsal saygınlığı artırmak ve şeffaflık izlemektedir.

TTK ile birlikte bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiş, ancak daha sonra yapılan düzenlemelerle bu hüküm değiştirilmiş, Bakanlar Kurulu Kararı'nın belirlediği kriterlerden iki yıl üstüste en az ikisini sağlayan şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı hükmü yer almıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere göre şirketlerin denetim yaptırmasının en önemli nedeni zorunluluk olduğundan, katılımcılar bu kriterlerin altında kalan şirketlerin bağımsız denetim yaptırmayacağı görüşündedirler.

Katılımcılar, şirketlerin denetim yaptırmasının ikinci önemli nedeninin, şirketin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak olduğunu düşünmektedirler. Şirketin finansal tablolarının güvenilirliği arttıkça, o şirkete olan yatırımlar artacaktır ve bu durum şirketin büyümesine katkıda bulunacaktır.

Araştırmaya katılanlara göre üçüncü sırada kredi olanaklarını geliştirmek yer almaktadır. Şirketlerin finansal kuruluşlardan kredi alabilmesi için, şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olması kredi derecelendirmesinde tercih edilmektedir. Tablo 3.8.'den de görüldüğü üzere, şirketlerin bağımsız denetim yaptırma nedeni olarak görülen finansal tabloların güvenilirliğini artırma ve kredi olanaklarını geliştirme düşüncesi birbirlerine oldukça yakındır.

Katılımcılara göre şirketlerin bağımsız denetim yaptırmasında, şirketlerin çalışan hilelerini azaltma düşüncesi dördüncü sırada yer almaktadır. Buna göre katılımcılar, bağımsız denetim ile çalışan hilelerinin çok fazla azaltılacağını düşünmemektedirler. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (The Association of Certified Fraud Examiner (ACFE)) 2012 raporu da bu görüşü doğrular niteliktedir. ACFE 2012 raporuna göre, çalışan hilelerinin bağımsız denetim ile ortaya çıkarılma oranı % 3.3'tür.²

Katılımcılar, şirketlerin bağımsız denetim yaptırmasındaki en az öneme sahip nedenin şeffaflık olduğunu düşünmektedirler. Şeffaflık kurumsal yönetimin bir parçası olduğundan, araştırmaya katılanlar ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma derecesinin düşük olduğu kanaatindedirler ve bu sebeple bağımsız denetim yaptırılmasına düşük ihtimal vermektedirler. Yapılan çalışmalarda da ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma düzeyinin düşük olduğu görülmektedir.

²http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf, (28.06.2013), p. 14.

Tablo 3.8.: Şirketlerin Bağımsız Denetime Bakışı

Sıra	Katsayılar	Frekanslar						Değerler					
		Kredi olanaklarını geliştirmek	Çalışan hilelerini azaltmak	Zorunluluk	Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak	Toplumsal saygınlığı artırmak	Şeffaflık	Kredi olanaklarını geliştirmek	Çalışan hilelerini azaltmak	Zorunluluk	Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak	Toplumsal saygınlığı artırmak	Şeffaflık
1	1	6	6	22	12	5	4	6	6	22	12	5	4
2	2	19	10	5	7	9	10	38	20	10	14	18	20
3	3	8	8	9	15	7	4	24	24	27	45	21	12
4	4	6	9	8	8	11	8	24	36	32	32	44	32
5	5	8	15	3	4	10	11	40	75	15	20	50	55
6	6	6	5	6	7	11	16	36	30	36	42	66	96
$\sum f \cdot x_d$								168	191	142	165	204	219
Sıra								3	4	1	2	5	6

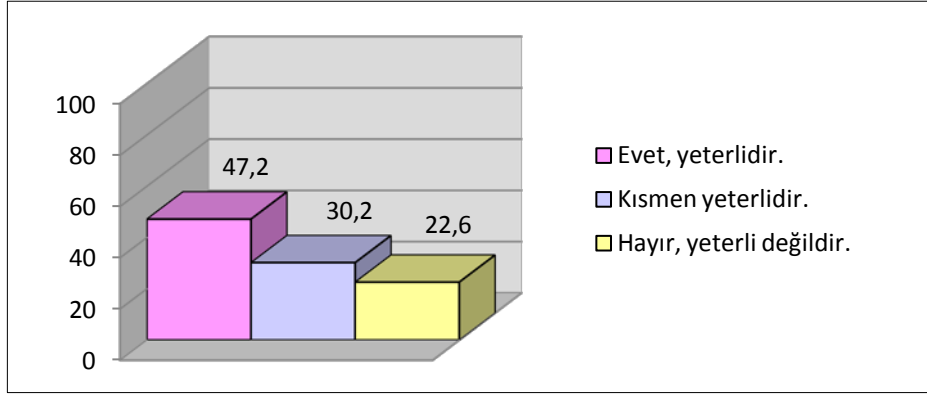
4.2.3.TTK ve KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği

TTK'nın ve KGK'nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yeterli bulunup bulunmadığına bakıldığında, katılımcıların yarısına yakını (% 47.2) bu düzenlemeleri yeterli bulmaktadır. % 30.2'si kısmen yeterli bulmakta, % 22.6'sı ise yeterli bulmamaktadır. Bu düzenlemeleri kısmen yeterli bulanlar ya da yeterli bulmayanlar bunun nedeni olarak, denetim prosedürü, denetim programının hazırlanışı, çalışma kağıdı standartları, kalite kontrol prosedürleri vb. örneklerin KGK tarafından yayınlanmadığını ileri sürmektedirler. TTK ve KGK'nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yeterliliğinin dağılımı Tablo 3.9. ve Grafik 3.8.'deki gibidir.

Tablo 3.9.: TTK ve KGK’nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği

	Frekans	Yüzde
Evet, yeterlidir.	25	47,2
Kısmen yeterlidir.	16	30,2
Hayır, yeterli değildir.	12	22,6
Toplam	53	100

Grafik 3.8.: TTK ve KGK’nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemelerinin Yeterliliği (%)



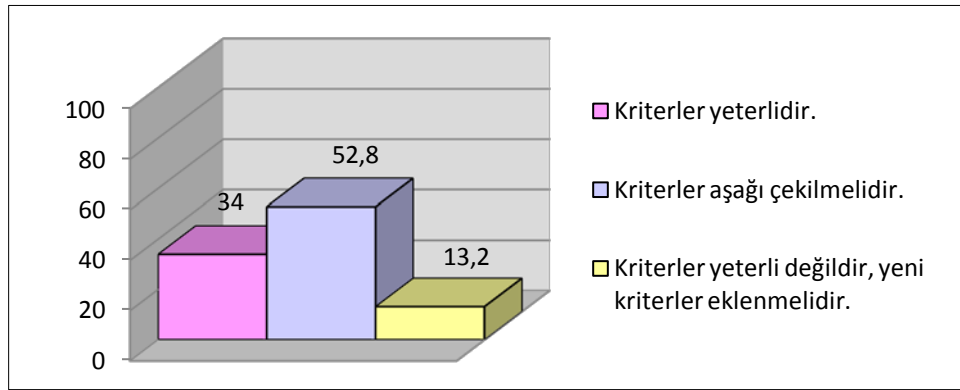
4.2.4. Bakanlar Kurulu Kararı’yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler

Katılımcıların yarısından fazlası (% 52.8’i) Bakanlar Kurulu Kararı’yla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterlerin aşağı çekilmesi gerektiği kanaatindedirler. Çünkü bu kriterleri sağlayan şirketlerin büyük çoğunluğunun zaten bağımsız denetim yaptırdığını söylemektedirler. Katılımcılar bu kriterlerin aşağı çekilerek bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirket sayısının artırılması gerektiğini düşünmekteydiler. Katılımcıların % 34’ü kriterleri yeterli bulmakta, % 13.2’si ise yeni kriterler eklenmesi gerektiği görüşündedir. Bakanlar Kurulu Kararı’yla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterler hakkındaki görüşler Tablo 3.10 ve Grafik 3.9.’da yer almaktadır.

Tablo 3.10.: Bakanlar Kurulu Kararı’yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler

	Frekans	Yüzde
Kriterler yeterlidir.	18	34,0
Kriterler aşağı çekilmelidir.	28	52,8
Kriterler yeterli değildir, yeni kriterler eklenmelidir.	7	13,2
Toplam	53	100

Grafik 3.9.: Bakanlar Kurulu Kararı’yla Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Belirlenen Kriterler Hakkındaki Görüşler (%)



4.2.5.TTK ve KGK’nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Denetçilerin Bakışı

Katılımcılara 5’li Likert ölçeğiyle yönetilen ve katılımcıların TTK ve KGK’nın bağımsız denetim düzenlemelerine olan yaklaşımlarını belirlemeye yönelik 5 soru aşağıdaki gibidir:

L1: TTK’yla birlikte denetçiler bağımsız denetimi daha fazla mesleki özen ve titizlikle gerçekleştireceklerdir.

L2: TTK’yla birlikte denetçilerin sorumlulukları artacaktır.

L3: TTK’yla birlikte denetçiler denetim çalışmalarını daha dürüst ve tarafsız bir şekilde gerçekleştireceklerdir.

L4: Denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi denetimi/vergi danışmanlığı hizmeti vermesi denetçinin bağımsızlığını zedeleyecektir.

L5: TTK’da denetçi olamayacak kişilerin tek tek belirlenmesi bağımsızlığın zedelenmemesi açısından önem taşımaktadır.

Tablo 3.11.’den de görüldüğü üzere, 5 üzerinden 4,28 ortalamayla katılımcılar bu düzenlemelerle birlikte denetçilerin sorumluluklarının artacağı kanaatindedirler. Denetçilerin sorumluluklarının artacağı düşüncesiyle, katılımcılar TTK’yla birlikte denetçilerin bağımsız denetimi daha fazla mesleki özen ve titizlikle gerçekleştireceklerini ve denetim çalışmalarını daha dürüst ve tarafsız bir şekilde yürüteceklerini düşünmektedirler (İkinci ve üçüncü en yüksek ortalama). TTK’nın 400. maddesinin 1. fıkrasında denetçi olamayacak kişilerin belirlenmesi 3,62 ortalama ile bağımsızlığın zedelenmemesi açısından önem taşımaktadır. Yine TTK’nın aynı maddesinin 3. fıkrası ile denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi denetimi/vergi danışmanlığı hizmeti verebilecek olması, katılımcıların yaklaşık yarısına (% 49.1) göre bağımsızlığı zedeleyecektir. Katılımcıların % 18.9’u bu konuda kararsız kalmışlardır. Kalan % 32’lik kesim ise bu durumun bağımsızlığı zedeleyeceğini düşünmemektedir.

Tablo 3.11.: TTK ve KGK’nın Bağımsız Denetim Düzenlemelerine Denetçilerin Bakışı

	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
L1	1	1,19	8	15,1	7	13,2	20	37,7	17	32,1	3,83	1,10
L2	2	3,8	-	-	3	5,7	24	45,3	24	45,3	4,28	0,89
L3	-	-	7	13,2	13	24,5	24	45,3	9	17,0	3,66	0,92
L4	8	15,1	9	17,0	10	18,9	16	30,2	10	18,9	3,21	1,35
L5	2	3,8	8	15,1	11	20,8	19	35,8	13	24,5	3,62	1,13

4.3. TTK VE KGK’NIN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN SWOT ANALİZİ

Araştırmanın üçüncü ve son bölümünde yer alan ifadeler TTK ve KGK’nın bağımsız denetim uygulamalarının güçlü ve zayıf yönlerini tespit etmeye ve bu

uygulamaların sağlayacağı fırsatları ve oluşturacağı tehditleri belirlemeye yönelik olarak hazırlanmış ve katılımcılardan bu ifadeleri kendi grubu içinde önem derecesine göre sıralamaları istenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda ortaya çıkan sonuçlar aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

4.3.1. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Güçlü Yönleri

Ankette yer alan bağımsız denetim uygulamalarının güçlü yönlerine ilişkin 5 ifade aşağıdaki gibidir:

G1: Ülkemizdeki kayıtdışı uygulamalar azalacaktır.

G2: Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılacak olan bağımsız denetim sonucunda denetim raporlarının güvenilirliği artacaktır.

G3: Finansal tabloların kalitesi artacaktır.

G4: Anonim şirketlerde murakıplık organının çıkarılarak bağımsız denetimin bağımsız denetim kuruluşu, SMMM ya da YMM'lerce yapılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir.

G5: TTK'da bulunan denetçi rotasyonu uygulaması bağımsız denetimin objektifliğini ve kalitesini artıracaktır.

Katılımcılar yukarıda yer alan ifadeleri önem derecesine göre 1'den 5'e kadar (1:En önemli – 5: En az önemli) sıralamışlardır. Basit sıralama ölçeğiyle yapılan analize göre, katılımcılar finansal tabloların kalitesinin artacak olmasını TTK ve KGK'nca düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının en güçlü yönü olarak görmekte-dirler. Bunun nedeni ise, TTK ile birlikte finansal tabloların TMS/IFRS'ye göre hazırlanacak olması ve böylelikle doğru ve güvenilir finansal raporlamanın yapılabilecek olmasıdır. Doğru, güvenilir ve şeffaf raporlama ise finansal tabloların kalitesini artıracaktır.

Katılımcılara göre bağımsız denetim uygulamalarının ikinci güçlü yönü, denetim raporlarının güvenilirliğinin artacak olmasıdır. TTK'nın 397. maddesinin 1. fıkrasında yer aldığı üzere bağımsız denetim, UDS'yle uyumlu olarak hazırlanan TDS'ye göre gerçekleştirecektir. Böylece bağımsız denetim sonucunda düzenlenen denetim raporlarının güvenilirliği artacaktır. Tablo 3.12.'den de görüldüğü üzere, bağımsız denetim

uygulamalarının güçlü yönü olarak görülen finansal tabloların kalitesinin ve denetim raporlarının güvenilirliğinin artacağı görüşü birbirine oldukça yakındır.

Katılımcılara göre TTK ve KGK'nca düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının üçüncü güçlü yönü, ülkemizdeki kayıtdışı uygulamaların azalacak olmasıdır. Finansal tabloların kalitesinin ve denetim raporlarının güvenilirliğinin artacak olması en güçlü yönler olarak düşünüldüğünde, bunun sonucunda şeffaflığın artacak olması hiç şüphesiz kayıtdışı uygulamaları azaltacaktır.

TTK'nın 400. maddesinin 1. fıkrasıyla bağımsız denetimin bağımsız denetim kuruluşu, SMMM veya YMM'lere bırakılmasının, denetimi daha işlevsel hale getireceği görüşü sıralamada 4. sırada yer almaktadır.

TTK'nın 400. maddesinin 2. fıkrasında, denetçinin on yıl içinde aynı şirket için en fazla yedi yıl denetimde bulunacağı, üç yıl geçmedikçe o şirkete denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hükmün bağımsız denetimin objektifliğini ve kalitesini artıracak olması görüşü, bağımsız denetim uygulamalarının güçlü yönleri arasında en az öneme sahiptir. Buna göre katılımcılar, denetçi rotasyonunun bağımsız denetimin objektifliğini ve kalitesini büyük ölçüde değiştireceğini düşünmemektedirler.

Bağımsız denetim uygulamalarının güçlü yönlerine ilişkin verilen cevaplar ve sıralamalar Tablo 3.12.'deki gibidir.

Tablo 3.12.: Bağımsız Denetim Uygulamalarının Güçlü Yönleri

		Frekanslar					Değerler				
Sıra	Katsayılar	G1	G2	G3	G4	G5	G1	G2	G3	G4	G5
1	1	10	11	19	10	5	10	11	19	10	5
2	2	5	26	14	6	4	10	52	28	12	8
3	3	12	9	15	6	11	36	27	45	18	33
4	4	10	5	3	14	19	40	20	12	56	76
5	5	16	2	2	17	14	80	10	10	85	70
$\sum f \cdot x_d$							176	120	114	181	192
Sıra							3	2	1	4	5

4.3.2. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Zayıf Yönleri

Ankette yer alan bağımsız denetim uygulamalarının zayıf yönlerine ilişkin 3 ifade aşağıdaki gibidir:

Z1: Ülkemizde vergi odaklı muhasebe ve denetim anlayışının yerleşmiş olması, bağımsız denetimin öneminin benimsenmesi sürecini zorlaştıracaktır.

Z2: Finansal tablolar TMS/IFRS'ye göre hazırlanacağından, şirketlerin muhasebe standartları konusunda eğitim ihtiyacı artacaktır.

Z3: Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu olan ve diğer şirketler için denetçinin talep etmesiyle kurulacak olan riskin erken teşhisi komitesi, şirketlerde risk konusunda uzman kişilere olan ihtiyacı arttıracaktır.

Katılımcılar yukarıda yer alan ifadeleri önem derecesine göre 1'den 3'e kadar (1:En önemli – 3: En az önemli) sıralamışlardır. Basit sıralama ölçeğiyle yapılan analize göre, katılımcılar şirketlerin muhasebe standartları konusunda eğitim ihtiyacının artacak olmasını TTK ve KGK'nca düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının en zayıf yönü olarak görmektedirler. Ancak Tablo 3.13.'ten de anlaşılacağı üzere, ülkemizde vergi odaklı muhasebe ve denetim anlayışının yerleşmiş olması, bağımsız denetimin öneminin benimsenmesi sürecini zorlaştıracığı görüşü, muhasebe standartları konusunda eğitim ihtiyacının artacağı görüşüne çok yakındır. Bu sebeple bu iki görüş, bağımsız denetim uygulamalarındaki en zayıf yönler olarak nitelendirilebilir. Ülkemizde bugüne kadar vergi odaklı muhasebe anlayışının yerleşmiş olması, muhasebe standartları konusunu arka planda bırakmıştır. Bu yüzden şirketlerde muhasebe standartları konusunda kalifiye elemanın yeterli olmaması, bu konudaki eğitim ihtiyacını artıracaktır.

Risklerin erken teşhisi komitesi TTK'yla birlikte ilk defa gündeme geldiğinden, henüz bu konunun önemi tam olarak anlaşılamamış ve bu konu bağımsız denetim uygulamalarında en az öneme sahip zayıf yön olarak görülmüştür.

Bağımsız denetim uygulamalarının zayıf yönlerine ilişkin verilen cevaplar ve sıralamalar Tablo 3.13.'te yer almaktadır.

Tablo 3.13.: Bağımsız Denetim Uygulamalarının Zayıf Yönleri

		Frekanslar			Değerler		
Sıra	Katsayılar	Z1	Z2	Z3	Z1	Z2	Z3
1	1	23	21	10	23	21	10
2	2	19	24	12	38	48	24
3	3	11	8	31	33	24	93
$\sum f \cdot x_d$					94	93	127
Sıra					2	1	3

4.3.3. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağlayacağı Fırsatlar

Ankette yer alan bağımsız denetim uygulamalarının sağlayacağı fırsatlara ilişkin 5 ifade aşağıdaki gibidir:

F1: Ulusal sermaye şirketlerinin uluslararası arenada rekabet güçleri artacaktır.

F2: Ulusal sermaye şirketlerine yatırımlar artacaktır.

F3: Şirketlerin kurumsallaşma sürecini hızlandıracaktır.

F4: Denetim organı şirket bünyesinde olmadığından, şirket çalışanlarının hile yapma eğilimleri azalacaktır.

F5: Şirketlerin düşük maliyetli kredi olanakları artacaktır.

Katılımcılar yukarıda yer alan ifadeleri önem derecesine göre 1’den 5’e kadar (1:En önemli – 5: En az önemli) sıralamışlardır. Basit sıralama ölçeğiyle yapılan analize göre, katılımcılar şirketlerin kurumsallaşma sürecinin hızlanacak olmasını TTK ve KGK’na düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının sağlayacağı en önemli fırsat olarak görmektedirler. TTK’nın bağımsız denetim uygulamalarıyla birlikte şeffalık ve hesap verebilirlik artacağından kurumsallaşma sürecinin de hızlanacak olması kaçınılmazdır.

Katılımcılara göre bağımsız denetim uygulamalarının sağlayacağı ikinci önemli fırsat, ulusal sermaye şirketlerinin uluslararası arenada rekabet güçlerinin artacak olması; üçüncü önemli fırsat ise ulusal sermaye şirketlerine yatırımların artacak olmasıdır. TTK’yla birlikte muhasebe ve denetim uygulamaları uluslararası standartlarla uyumlu

şekilde yapılacağından, uluslararası platformda şirketlerin rekabet güçlerinin artacağı ve yerli/yabancı yatırımcıların ulusal şirketlere yatırımlarının artacağı aşîkardır.

Denetim organı şirket bünyesinde olmadığından, şirket çalışanlarının hile yapma eğilimlerinin azalacağı görüşü, katılımcılara göre en az öneme sahip fırsat olarak görölmektedir. Daha önceden de belirtildiğı üzere, ACFE raporunda çalışan hilelerinin bağımsız denetimle ortaya çıkarılma olasılığının oldukça düşük olması, katılımcıların bu görüşünü doğrular niteliktedir.

Bağımsız denetim uygulamalarının sağlayacağı fırsatlara ilişkin verilen cevaplar ve sıralamalar Tablo 3.14.'deki gibidir.

Tablo 3.14.: Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağlayacağı Fırsatlar

Sıra	Katsayılar	Frekanslar					Değerler				
		F1	F2	F3	F4	F5	F1	F2	F3	F4	F5
1	1	13	6	15	7	12	13	6	15	7	12
2	2	13	13	11	13	9	26	26	22	26	18
3	3	14	13	16	4	4	42	39	48	12	12
4	4	5	17	6	14	9	20	68	24	56	36
5	5	8	4	5	15	19	40	20	25	75	95
$\sum f \times d$							141	159	134	176	173
Sıra							2	3	1	5	4

4.3.4. Bağımsız Denetim Uygulamalarının Oluşturacağı Tehditler

Ankette yer alan bağımsız denetim uygulamalarının oluşturacağı tehditlere ilişkin 3 ifade aşağıdaki gibidir:

T1: Bağımsız denetim uygulamaları şirketlerde ek maliyetlere neden olacaktır.

T2: Ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma derecesi düşük olduğundan, şirketlerin bağımsız denetim uygulamalarına adapte olmalarında zorluklar yaşanacaktır.

T3: Bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmadığından, yeterli kriterleri sağlamayan şirketler bağımsız denetim yaptırmaktan kaçınacaklardır.

Katılımcılar yukarıda yer alan ifadeleri önem derecesine göre 1’den 3’e kadar (1:En önemli – 3: En az önemli) sıralamışlardır. Basit sıralama ölçeğiyle yapılan analiz sonucunda, bu üç tehditten ikisinin toplam puanının aynı olduğu, diğerinin toplam puanının ise diğer ikisinden bir puan farklı olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla katılımcılar için bu tehditlerin üçünün de aynı öneme sahip olduğu söylenilebilir.

Bağımsız denetim uygulamalarının oluşturacağı tehditlere ilişkin verilen cevaplar ve sıralamalar Tablo 3.15.’te yer almaktadır.

Tablo 3.15.: Bağımsız Denetim Uygulamalarının Oluşturacağı Tehditler

		Frekanslar			Değerler		
Sıra	Katsayılar	T1	T2	T3	T1	T2	T3
1	1	19	16	18	19	16	18
2	2	16	22	17	32	44	34
3	3	18	15	18	54	45	54
$\sum f \cdot x_d$					105	105	106
Sıra					1	1	2

SONUÇ

2000’li yılların başlarında ABD’de yaşanan muhasebe ve denetim skandalları tüm dünyayı derinden etkilemiştir. Bu skandallardan sonra ülkemizde de bağımsız denetimin önemi giderek daha fazla hissedilmeye başlamış, bu konuda yeni düzenlemelerin yapılması ihtiyacı doğmuştur. Bu sebeple 2005 yılından itibaren hazırlanmaya başlanan ve 2012 yılında yürürlüğe giren TTK’da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Ayrıca 26/09/2011 tarihinde Bakanlar Kurulu Kararı’yla ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. 660 sayılı KHK ile birlikte bağımsız denetime ilişkin yönetmelik ve tebliğ çıkarma yetkisi KGK’ya verilmiştir.

Ülkemizde TTK ve KGK’nın bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin SWOT analizinin yapıldığı bu çalışmada, bağımsız denetçilerin bu düzenlemelere bakış açıları da araştırılmıştır.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesine göre, bağımsız denetim kuruluşlarının büyük bir çoğunluğunun TTK’dan önce bağımsız denetim ölçütü olarak UDS’yi kullandıkları görülmüştür. TDS’nin de UDS’ye uyumlu olarak hazırlanacağı düşünüldüğünde, bu konuda bağımsız denetim şirketlerinin büyük bir problem yaşamayacağı aşikardır.

Ankete katılan bağımsız denetçiler, şirketlerin bağımsız denetim yaptırmadaki en önemli nedenin zorunluluk olduğunu düşünmektedirler. Bu sebeple Bakanlar Kurulu Kararı’yla belirlenen kriterleri sağlamayan şirketler bağımsız denetim yaptırmaktan kaçınacaklardır. Belirlenen bu kriterlerin aşağı çekilerek bağımsız denetime tabi şirket sayısının artırılması şeffaflık ve hesapverebilirlik açısından önem taşımaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin yaklaşık yarısı (%47.2) TTK ve KGK’nın bağımsız denetime ilişkin yaptığı düzenlemeleri yeterli bulmakta, % 30.2’si kısmen yeterli bulmakta ve % 22.6’sı ise yetersiz bulmaktadır. Bağımsız denetim düzenlemelerini yetersiz bulan bağımsız denetçiler, aslında yapılan yasal düzenlemeleri değil, düzenlemelere ilişkin örneklerin bulunmamasını eksiklik olarak görmektedirler. TTK ve KGK’nın bağımsız denetim düzenlemeleri incelendiğinde, bu düzenlemelerin yeterince açıklayıcı olduğu

görülmektedir. Ancak UDS'nin Türkçe'ye tercüme edilmesiyle oluşturulacak TDS'nin bir an önce yayımlanmasında fayda bulunmaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçiler, TTK ve KGK'nın bağımsız denetim düzenlemeleriyle birlikte bağımsız denetim çalışmalarının daha dürüst ve tarafsız bir şekilde ve daha fazla mesleki özen ve titizlikle gerçekleşeceğini düşünmektedirler. Çünkü KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğinin 41. maddesinde yukarıda belirtilen şekillerde denetim gerçekleştirilmediği takdirde bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin faaliyet izninin KGK kararıyla en fazla 2 yıl için askıya alınacağı açıkça ifade edilmiştir.

TTK ve KGK'nın bağımsız denetim uygulamalarının en güçlü yönleri; TMS/TFRS'ye göre hazırlanacak olan finansal tabloların kalitesinin ve TDS'ye göre yapılacak olan bağımsız denetim sonucunda düzenlenen denetim raporlarının güvenilirliğinin artacak olmasıdır. Böylece finansal tablolar ve denetim raporları daha şeffaf ve güvenilir bir yapıya kavuşacaktır.

Ülkemizdeki bağımsız denetim uygulamalarının güçlü yönleri olduğu kadar zayıf yönleri de bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri; şirketlerde muhasebe standartları konusunda kalifiye personelin yeterli sayıda olmamasıdır. Bu durum TMS/TFRS konusunda eğitim ihtiyacını doğuracaktır. Ayrıca bugüne kadar ülkemizde vergi odaklı muhasebe ve denetim anlayışının yerleşmiş olması, bağımsız denetimin öneminin benimsenmesi sürecinde zorluklar yaşanmasına neden olacaktır.

Hiç şüphesiz bağımsız denetim uygulamalarının ülkemize sağlayacağı fırsatlar da bulunmaktadır. Bağımsız denetçilere göre bunlardan en önemlileri; ulusal sermaye şirketlerinin uluslararası platformda rekabet güçlerinin ve ulusal sermaye şirketlerine yapılacak olan yatırımların artacak olmasıdır. TMS/TFRS konusunda ortaya çıkacak olan eğitim ihtiyacı ve bağımsız denetim uygulamalarının ek maliyetlere neden olacağı görüşü de bağımsız denetim uygulamalarının oluşturacağı tehditler arasında yer almaktadır.

Sonuç olarak bakıldığında, TTK ve KGK tarafından yapılan düzenlemelerle birlikte ülkemizde kurumsal yönetim, muhasebe ve bağımsız denetim uygulamalarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması konusunda önemli bir adım atılmıştır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AKGÜL ATAMAN Başak, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.
- AKTUĞLU Mehmet Ali, **Denetleme ve Revizyon**, 3. b., Barış Yayınları, İzmir, 1996.
- ALTAŞ Soner, **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler (Karşılaştırmalı, Açıklamalı, Örnekli)**, Yönetmeliklere ve Tebliğlere Göre Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ALTAŞ Soner, **Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirket Denetimi (Denetçi ve Özel Denetçi)**, Yönetmeliklere ve Tebliğlere Göre Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- ARENS Alvin A. – ELDER Randal J. – BEASLEY Mark S., **Auditing and Assurance Services An Integrated Approach**, 13th Edition, Pearson, Boston, 2010.
- ATAMAN Ümit – HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem – BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 5.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2010.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh – KEPEKÇİ Celal – ERDOĞAN Melih, **Muhasebe Denetimi**, 2. b., Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993.
- ÇALDAĞ Yurdakul, **Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Genişletilmiş 4. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2002.
- ÇALGAN Erkan ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayın No: 113, İstanbul, 2008.
- ÇEKER Mustafa, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, 6335 Sayılı Kanuna Göre Yenilenmiş 6. b., Karahan Kitabevi, Adana, 2013.
- ÇELİK Aytekin, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- DURMUŞ Cem Niyazi – TAŞ Oktay, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, 1.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2008.
- ERDOĞAN Melih, **Denetim**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

- GUY Dan M. – ALDERMAN C. Wayne – WINTERS Alan J., **Auditing**, 3rd Ed., The Dryden Press, Philadelphia, 1993.
- GÜCENME Ümit, **Muhasebe Denetimi**, 1. b., Aktüel Yayınları, Bursa, 2004.
- GÜÇLÜ Faruk, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 2. b., Detay Yayıncılık, Ankara, 2007.
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.b., Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri (SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler)**, 11. b., Arıkan Yayınları, İstanbul, 2007.
- HAFTACI Vasfi, **Muhasebe Denetimi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. b., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011.
- ILDIR Ali, **Şirketler Muhasebesi**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Bursa, 2007.
- İç Denetçiler Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap)**, 4. b., Print Center, İstanbul, 2010.
- KAVAL Hasan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- KAVUT Lerzan – TAŞ Oktay – ŞAVLI Tuba, **Uluslararası Denetim Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayın No: 130, İstanbul, 2009.
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5. b., Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004.
- KİSHALI Yunus, **Şirketler Muhasebesi**, 9. b., Beta Basım Yayın, İstanbul, 2006.
- KÖSE Ömer, **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Gözden Geçirilmiş 2. b., T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007.
- KURNAZ Niyazi – ÇETİNOĞLU Tansel, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, 1. b., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.
- NOHUTÇU Ahmet, **İdare Hukuku**, 1. b., Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- PEHLİVANLI Davut, **Modern İç Denetim (Güncel İç Denetim Uygulamaları)**, 1. b., Beta Basım Yayın, İstanbul, 2010.
- SELİMOĞLU KARDEŞ Seval ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, ed. Seval Kardeş Selimoğlu – Şaban Uzun, 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- TOKAÇ Ahmet, **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, 1. b., Tunca Kitabevi, İstanbul, 2006.

YILANCI Münevver, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. b., Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

YILANCI Münevver – YILDIZ Birol – KİRACI Murat, **Muhasebe Denetimi**, Ed. Melih Erdoğan, 1. b., Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012.

Sürekli Yayınlar

AKBULUT Fatih, “Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 18, Bahar 2007, ss. 22-26.

ARAS Güler, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 16, Sonbahar 2006, ss. 18-19.

ARSLAN Erdoğan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre “Denetçinin” Niteliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, ss. 73-108.

BEZİRCİ Muhammet – KARASİOĞLU Fehmi, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 15, Sayı 21, 2011, ss. 571-592.

DÖNMEZ Adnan – ERSOY Ayten , “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, Kış 2006, ss. 69-91.

GÜVEMLİ Oktay – ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, **Mufitad Dergisi**, Sayı 1, Temmuz 2011, ss. 146-180.

HAFTACI Vasfi – BADEM A. Cemkut, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 50, Nisan 2011, ss. 1-16.

HATUNOĞLU Zeynep, “TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 1, 2010, ss. 233-253.

KİRACI Murat, “Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2003, ss. 67-78.

SANLI Nail – ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 38, Kasım 2012, ss. 1-23.

ŞENGEL Salim, “Yeni Türk Ticaret Kanunun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, **Zeitschrift für die Welt der Türken**, Vol. 3, No. 2, 2011, ss. 21-40.

TECK HEANG Lee – AZHAM MD Ali, “The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development”, **Journal of Modern Accounting & Auditing**, Vol. 4, No. 12, 2008, pp. 1-8.

UZUN Ali Kamil – YURTSEVER Gürdoğan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 29, Bahar – Yaz 2011, ss. 24-26.

Diğer Kaynaklar

BDDK, **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**, 01/11/2006, 26333 sayılı Resmi Gazete.

EPDK, **Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik**, 03/10/2003, 25248 Sayılı Resmi Gazete.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, **Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerinin Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğ**, 15/11/2012, 28468 sayılı Resmi Gazete.

Hazine Müsteşarlığı, **Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik**, 12/07/2008, 26934 sayılı Resmi Gazete.

Hazine Müsteşarlığı, **Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**, 12/07/2008, 26934 sayılı Resmi Gazete.

İSMMMO, 130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, 26/12/2012, 28509 sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar**.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği**, 25/01/2013, 28539 sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği**, 25/01/2013, 28539 sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği**, 25/01/2013, 28539 sayılı Resmi Gazete.

OKUR Mahmut, “Bağımsız Denetimin Denetimi”, **SPK Yeterlilik Etüdü**, Ankara, 2007.

PİRGAİP Burak, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmanizasyonu”, **SPK Yeterlilik Etüdü**, Ankara, 2004.

SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No: 22, 12/06/2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete.

SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, Seri:X, No:28, 28.06.2013, 28691 Sayılı Resmi Gazete.

UZAY Şaban, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 25-29 Nisan 2007, ss. 1-24.

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, 23/01/2013, 28537 sayılı Resmi Gazete.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu, 13/06/1989, 20194 sayılı Resmi Gazete.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14/02/2011, 27846 sayılı Resmi Gazete.

6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26/06/2012, 28339 sayılı Resmi Gazete.

6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 11/04/2013, 28615 sayılı Resmi Gazete.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02/11/2011, 28103 sayılı Resmi Gazete.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 09/07/1956, 9353 sayılı Resmi Gazete.

<http://www.kgk.gov.tr/liste.aspx>, (20.06.2013).

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html, (07.07.2013).

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bagimsiz_Denetcilik_Sinav_Ilani.pdf, (05.07.2013).

http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf, (28.06.2013).

EK-1

TÜRK TİCARET KANUNU VE KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Sayın denetçi,

Bu anket, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na düzenlenen bağımsız denetim uygulamalarının güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koymak, şirketlere sağlayacağı fırsatları ve tehditleri belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. Vereceğiniz bilgiler **“Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma”** konulu yüksek lisans tezi için kullanılacaktır ve kesinlikle gizli tutulacaktır.

Zamanınızı ayırarak bilimsel çalışmamıza sağlayacağınız katkıdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adem ÇABUK
Uludağ Üniversitesi
İşletme Bölümü
ademcabuk@uludag.edu.tr

Arş. Gör. Tuba BORA
Uludağ Üniversitesi
İşletme Bölümü
tubabora@uludag.edu.tr

A. Katılımcıya İlişkin Genel Bilgiler

1. Yaşınız ☐ 22-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51-60 ☐ 61 ve üstü
2. Cinsiyetiniz ☐ Kadın ☐ Erkek
3. Eğitim düzeyiniz ☐ Lisans ☐ Yüksek lisans ☐ Doktora
4. Bağımsız Denetim Kuruluşundaki Pozisyonunuz
☐ Sorumlu ortak baş denetçi ☐ Baş denetçi ☐ Kıdemli denetçi
☐ Denetçi ☐ Denetçi yardımcısı ☐ Diğer (.....)
5. Mesleki Deneyiminiz
☐ 1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21 ve üstü
6. Görev Aldığınız Bağımsız Denetim Kuruluşunun Türü
☐ Ulusal bağımsız denetim kuruluşu
☐ Uluslararası bağımsız denetim kuruluşunun temsilciliği

B. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerine İlişkin Denetçilerin Yaklaşımını Belirlemeye Yönelik Sorular

7. 6102 sayılı TTK’dan önce bağımsız denetimde esas aldığınız ölçütleri belirtiniz. (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)

- ☐ Uluslararası Denetim Standartları ☐ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
☐ 3568 Sayılı Kanun ☐ Diğer (.....)

8. Şirketlerin bağımsız denetime bakış açısını önem derecesine göre 1’den 6’ya kadar sıralayınız. (1=En önemli, 6=Daha az önemli)

- ☐ Kredi olanaklarını geliştirmek ☐ Çalışan hilelerini azaltmak
☐ Zorunluluk ☐ Finansal tabloların güvenilirliği artırmak
☐ Toplumsal saygınlığı artırmak ☐ Şeffaflık
☐ Diğer (.....)

9. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerini yeterli buluyor musunuz?

- ☐ Evet, yeterlidir. ☐ Kısmen yeterlidir. ☐ Hayır, yeterli değildir.

Cevabınız “Kısmen” veya “Hayır” ise bağımsız denetimle ilgili kanunda, yönetmelikte ve tebliğlerdeki eksikleri belirtiniz.

(.....
.....)

10. Bakanlar Kurulu Kararı’yla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterler hakkındaki görüşünüzü belirtiniz.

- ☐ Kriterler yeterlidir.
☐ Kriterler aşağı çekilmelidir.
☐ Kriterler yeterli değildir, yeni kriterler eklenmelidir. (.....)

11. Aşağıdaki ifadelerle katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. (5=Kesinlikle katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 2= Katılmıyorum, 1=Kesinlikle katılmıyorum)

	5	4	3	2	1
TTK’yla birlikte denetçiler bağımsız denetimi daha fazla mesleki özen ve titizlikle gerçekleştireceklerdir.					
TTK’yla birlikte denetçilerin sorumlulukları artacaktır.					
TTK’yla birlikte denetçiler denetim çalışmalarını daha dürüst ve tarafsız bir şekilde gerçekleştireceklerdir.					
Denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi denetimi/vergi danışmanlığı hizmeti vermesi denetçinin bağımsızlığını zedeleyecektir.					
TTK’da denetçi olamayacak kişilerin tek tek belirlenmesi bağımsızlığın zedelenmemesi açısından önem taşımaktadır.					

C. Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Bağımsız Denetim Düzenlemelerine İlişkin Swot Analizi

12. TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim uygulamalarının aşağıda belirtilen güçlü yönlerini önem derecesine göre 1'den 5'e kadar sıralayınız. (1=En önemli, 5=Daha az önemli)

- () Ülkemizdeki kayıtdışı uygulamalar azalacaktır.
- () Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılacak olan bağımsız denetim sonucunda denetim raporlarının güvenilirliği artacaktır.
- () Finansal tabloların kalitesi artacaktır.
- () Anonim şirketlerde murakıplık organının çıkarılarak bağımsız denetimin bağımsız denetim kuruluşu, SMMM ya da YMM'lerce yapılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir.
- () TTK'da bulunan denetçi rotasyonu uygulaması bağımsız denetimin objektifliğini ve kalitesini artıracaktır.

13. TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim uygulamalarının aşağıda belirtilen zayıf yönlerini önem derecesine göre 1'den 3'e kadar sıralayınız. (1=En önemli, 3=Daha az önemli)

- () Ülkemizde vergi odaklı muhasebe ve denetim anlayışının yerleşmiş olması, bağımsız denetimin öneminin benimsenmesi sürecini zorlaştıracaktır.
- () Finansal tablolar TMS/IFRS'ye göre hazırlanacağından, şirketlerin muhasebe standartları konusunda eğitim ihtiyacı artacaktır.
- () Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için zorunlu olan ve diğer şirketler için denetçinin talep etmesiyle kurulacak olan riskin erken teşhisi komitesi, şirketlerde risk konusunda uzman kişilere olan ihtiyacı arttıracaktır.

14. TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim uygulamalarının şirketlere sağlayacağı aşağıda belirtilen fırsatları önem derecesine göre 1'den 5'e kadar sıralayınız. (1=En önemli, 5=Daha az önemli)

- () Ulusal sermaye şirketlerinin uluslararası arenada rekabet güçleri artacaktır.
- () Ulusal sermaye şirketlerine yatırımlar artacaktır.
- () Şirketlerin kurumsallaşma sürecini hızlandıracaktır.
- () Denetim organı şirket bünyesinde olmadığından, şirket çalışanlarının hile yapma eğilimleri azalacaktır.
- () Şirketlerin düşük maliyetli kredi olanakları artacaktır.

15. TTK ve KGK'nın düzenlemelerine göre bağımsız denetim uygulamalarının şirketler açısından tehdit oluşturacağı aşağıdaki unsurları önem derecesine göre 1'den 3'e kadar sıralayınız. (1=En önemli, 3=Daha az önemli)

- () Bağımsız denetim uygulamaları şirketlerde ek maliyetlere neden olacaktır.
- () Ülkemizdeki şirketlerin kurumsallaşma derecesi düşük olduğundan, şirketlerin bağımsız denetim uygulamalarına adapte olmalarında zorluklar yaşanacaktır.

() Bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu olmadığından, yeterli kriterleri sağlamayan şirketler bağımsız denetim yaptırmaktan kaçınacaklardır.

Görüş ve Önerileriniz:

--

EK-2

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

İstanbul, 2 Mayıs 2013

ABC SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Şirketinizin Sayın Yöneticileri ile varılmış bulunan mutabakata ve Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine uygun bir şekilde hazırlanmış bulunan “sözleşme” metni, tarafımızdan imzalanarak yazımız ekinde takdim edilmiştir.

Söz konusu metnin tarafınızca imzalanması ve Şirketinize ait olan Damga Vergisi tutarının ikmaliyle sözleşme tamamlanmış olacaktır. Tarafların imzalarını muhtevi bu sözleşmeden çekilecek bir fotokopinin “aslı gibidir” şerhiyle, Şirketinizce onaylandıktan sonra, Şirketimize iadesini rica ederiz. Ayrıca söz konusu sözleşmenin bir kopyasının da Sermaye Piyasası Kurulu’na 6 iş günü içinde gönderilmesi gerektiğini hatırlatmak isteriz.

Göstermiş olduğunuz ilgiye teşekkür eder, yapılan anlaşmanın her iki taraf için de hayırlı olmasını diler, keyfiyeti bilgi ve tasviplerinize sunarız.

Saygılarımızla,

XYZ BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST
MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Bayan X

Sorumlu Ortak Başdenetçi

SÖZLEŞME METNİ

Sözleşmenin birinci tarafı olan, ABC Sanayi ve Ticaret A.Ş. (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan XYZ Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Kuruluş" olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmaya varmışlardır.

AMAC

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşmenin amacı aşağıdaki gibidir;

- Müşterinin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Müşteri'nin finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi,
- Müşteri tarafından 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla düzenlenmiş yıllık faaliyet raporu içinde yer alan mali bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığının denetlenmesi,
- Yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığının, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarının denetlenmesi
- Müşterinin 30 Haziran 2013 ara hesap dönemi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren ara hesap dönemine ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının sınırlı bağımsız denetime tabi tutularak Müşteri'nin finansal tablolarının önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında Kuruluş'a ilişkin sınırlı denetim görüşü oluşturması.

KAPSAM VE KISTAS

31 Aralık 2013 tarihli finansal tablolar için gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışması Türk Ticaret Kanunu kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na ("TDS") ve Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve Müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin incelenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunulmuş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Bağımsız denetim

çalışmasının örnekleme metoduna dayanması, ayrıca muhasebe ve iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalardan dolayı, bazı önemli hataların tespit edilememesi de dahil bağımsız denetimde kaçınılmaz bazı riskler söz konusu olabilir.

30 Haziran 2013 tarihli ara hesap dönemine ait finansal tablolar için gerçekleştirilecek sınırlı bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, sınırlı bağımsız denetim faaliyetlerinin ara dönem finansal tablolarının önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlanması için tasarlanmasını öngörmemektedir. Sınırlı bağımsız denetim ağırlıklı olarak Müşteride finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanmasını, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Dolayısıyla, sınırlı bağımsız denetimin kapsamı, tam kapsamlı bağımsız denetime göre daha dar olduğundan, sınırlı bağımsız denetim, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz.

Denetim finansal tablolar açısından SPK’nın muhasebe standartlarına ilişkin ilgili düzenlemeleri ve KGK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun 397, 398 ve 402. Maddeleri kapsamında gerçekleştirilecektir.

Denetim çalışmaları 30 Haziran 2013 mali tabloları için 1 Temmuz – 16 Ağustos 2013 ve 31 Aralık 2013 mali tabloları için 1 Ekim 2013 – 14 Mart 2014 tarihleri arasında gerçekleştirilecek olup belirtilen dönemler için rapor teslim tarihleri sırasıyla en geç 16 Ağustos 2013 ve 14 Mart 2014 olacaktır.

TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından Müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin ve sınırlı bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun Kuruluş’a verilmesinden de Müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim faaliyetlerini desteklemesi ve denetime esas teşkil edecek her türlü kayda, belgeye ve diğer bilgilere Kuruluş’un sınırsız erişiminin sağlanması için gerekli önlemlerin Müşteri yönetimince alınması gerekmektedir.

31 Aralık 2013 tarihli hesap dönemi ve 30 Haziran 2013 ara hesap dönemine ait finansal tablolar Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan ve uyulması mecburi mali tablo ve dipnot formatlarına uygun olarak Müşteri tarafından hazırlanacaktır. Kuruluş tarafından kapsamı ve amacı bu sözleşme kapsamında belirtilen bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Söz konusu bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız

denetim faaliyetleri sonucunda Kuruluş, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” hükümlerine uygun olarak dönem sonları itibariyle bağımsız denetim raporu; ara hesap dönemleri itibariyle sınırlı bağımsız denetim raporu hazırlamakla yükümlüdür.

Müşteri yönetimi bu sözleşme ile ara hesap dönemlerine ait finansal tabloları içeren her belgenin “ara dönem finansal bilgilerin Kuruluş tarafından sınırlı denetime tabi tutulduğu” kaydını taşımasını ve sınırlı denetim raporunun söz konusu belgelere dahil edilmesini kabul etmektedir.

Müşteri yönetimi, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlüdür.

Kuruluş tarafından gerçekleştirilecek bağımsız denetim hizmeti, Kuruluş’un mesleki sorumluluk sigortası kapsamındadır.

Bu sözleşmede isimleri belirtilen asıl ve yedek Sorumlu Ortak Başdenetçiler Kuruluş adına denetim raporunu imzalamaya yetkilidir.

Bu sözleşme ancak yasal mevzuat uyarınca feshedilebilir.

ÜCRET

Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman esas alınarak hesaplanmıştır. Yukarıdaki kapsamda belirtilen hizmetler için ücret toplam TL’dir.

Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi	Lisans Numarası	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti (TL)
(Sorumlu Ortak Başdenetçi) (Kıdemli Denetçi) Denetçi Denetçi Yardımcıları			
Toplam:		Toplam:	Toplam:

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi	Lisans Numarası	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti (TL)
(Sorumlu Ortak Başdenetçi) (Kıdemli Denetçi) (Denetçi) Denetçi Yardımcıları			
Toplam:		Toplam:	Toplam:

(*) SPK bağımsız denetim lisansına hak kazanmış olup, belge başvuru aşamasındadır.

Finansal tabloların ve ilgili dipnotların denetimine ve sınırlı bağımsız denetimine ilişkin denetim ücretlerin dağılımı aşağıdaki gibi olup, belirtilen toplam tutar sözleşme imza tarihini takip eden aydan başlamak üzere aylık olarak 12 eşit taksitte faturalanacaktır.

30 Haziran 2013	
31 Aralık 2013	
Toplam	

Katma Değer Vergisi ve ulaşım, konaklama gibi masraflar yukarıda belirtilen denetim ücretlerine ayrıca ilave edilecek ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır.

Bu sözleşmeden doğan ihtilafların hal yeri İstanbul'dur.

XYZ BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST
MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş

ABC SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

İmza

İmza

İsim-Unvan

İsim-Unvan

Bayan X
Sorumlu Ortak Başdenetçi

Tarih:

Tarih:

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	TUBA		BORA
Doğum Yeri ve Yılı	SİNOP		1987
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
ve Düzeyi	İyi (KPDS:72)		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı / Bölüm
Lise	2001	2005	Sinop Anadolu Lisesi
Lisans (1)	2005	2009	Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü
Lisans (2)	2007	2010	Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü (Çift Anadal Programı)
Yüksek Lisans (1)	2010	2011	Marmara Üniversitesi S.B.E. Muhasebe Denetimi (Ders Aşaması)
Yüksek Lisans (2)	2012	2013	Uludağ Üniversitesi S.B.E. İşletme (Tez Aşaması-Yatay Geçiş)
	2010	2011	Kocaeli Üniversitesi S.B.E. Yönetim Bilimleri (Ders Aşaması)
	2012	...	İstanbul Medeniyet Üniversitesi S.B.E. Kamu Yönetimi (Tez Aşaması- Yatay Geçiş)
Doktora			
Çalıştığı Kurum(lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı / Pozisyon
1.	2011	2012	Kiper SMMM Bürosu (SMMM Stajyeri)
2.	2012	...	Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü (Araştırma Görevlisi)
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği		
Mesleki Belgeler	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi		

Katıldığı Sempozyum, Kongre ve Konferanslar	XXXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 25-29 Nisan 2012, Bodrum/Muğla (Katılımcı) 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu, 31 Mayıs- 2 Haziran 2012, Gaziantep (Tebliğ sunumu) 9. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 4-5 Ekim 2012, İstanbul (Katılımcı)
Yayınlar	Aylin POROY ARSOY, Başak Aydem ÇİFTÇİOĞLU, Tuba BORA “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsal Yönetim Uygulamaları”, 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu, 31 Mayıs- 2 Haziran 2012, Gaziantep. Aylin POROY ARSOY, Tuba BORA “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2012, Sayı 56, ss. 17-27. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU, Aylin POROY ARSOY, Tuba BORA, “Akademisyenlerin Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Eğitiminden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma: İhtiyaç Duyulan Bilgi Ve Beceriler”, Uludağ Üniversitesi II. Bilgilendirme ve Ar-Ge Günleri, 13-15 Kasım 2012, Bursa. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU, Aylin POROY ARSOY, Yasemin ERTAN, Tuba BORA “Halka Açık Olmayan Sanayi Şirketlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Finansal Tabloları Üzerinde Muhasebe Denetimine Yönelik Bir Model Oluşturulması”, Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi, Mart 2013- ... (Araştırmacı) Aylin POROY ARSOY, Lale KARABIYIK, Tuba BORA “Finansal ve Finansal Olmayan Verilerin Firma Performansına Etkileri: İMKB 100 Şirketlerinde Uygulama”, Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi, Mart 2013- ... (Araştırmacı)
Ödüller	Uludağ’ın Zirvesindekiler Öğrenci Ödülü 2013
İletişim (e-posta)	tubabora57@hotmail.com / tubabora@uludag.edu.tr
Tarih İmza Adı Soyadı Tuba BORA	

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Tuba BORA
Tez Adı	Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Adem ÇABUK
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	☐ Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum ☒ Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum ☐ Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	☐ Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 29.07.2013

İmza: T. Bora