

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE**  
**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU**

**Erdoğan CEYLAN**

**Danışman**  
**Doç. Dr. Ahmet Erdal ÖZKOL**

**İZMİR - 2013**

**YÜKSEK LİSANS**  
**TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

2010800045

**Üniversite** : Dokuz Eylül Üniversitesi  
**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
**Adı ve Soyadı** : ERDOĞAN CEYLAN  
**Tez Başlığı** : Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

**Savunma Tarihi** : 26.06.2013  
**Danışmanı** : Doç. Dr. Erdal ÖZKOL

**JÜRİ ÜYELERİ**

**Ünvanı, Adı, Soyadı**

**Üniversitesi**

**İmza**

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL

- DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.K.Şevket SAYIN

- DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Cenk ÖZLER

- DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ( )

ERDOĞAN CEYLAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**" başlıklı Tezi (X) / Projesi ( ) kabul edilmiştir.

**Prof.Dr. Utku UTKULU**  
**Enstitü Müdürü**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../06/2013

Erdoğan CEYLAN

İmza

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**  
**Erdoğan CEYLAN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İşletme Anabilim Dalı**  
**Muhasebe Programı**

Çalışmanın başında genel olarak denetimden bahsedilmiş, denetimin tanımı ve denetim türleri belirtilmiştir. Denetimin ulusal ve uluslararası tarihi gelişimi anlatılmış, bağımsız denetimin gerekliliği, amaçları ve yararları açıklanmış, bağımsız denetim standartlarına ve bağımsız denetim sürecine yer verilmiştir.

Daha sonra denetime bağlı yaşanan ulusal ve uluslararası önemli şirket skandallarından bahsedilmiş, bu skandalların, işletmeler, yatırımcılar ve ülkeler açısından meydana getirdiği zararlar anlatılmıştır. Yaşanan bu olayların sebepleri; yatırımcılar, kreditorler, finansal piyasalar ile denetim sistemi açısından incelenmiş ve sonuçları ele alınmıştır. İkinci kısımda ise yaşanan bu skandallar sonucunda bağımsız denetim alanında ABD’de ve Avrupa’da yapılan düzenlemeler anlatılmış ve ayrıca yeni TTK öncesi, ülkemizde bağımsız denetime tabi sektörlere ve denetim uygulamalarına yer verilmiştir.

Son olarak 6102 sayılı TTK’nın ticari yaşama getirdiği yeniliklerden bahsedilmiş, muhasebe ve özellikle denetim alanındaki yeni düzenlemeler ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bağımsız denetimle ilgili oluşturulan “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” nun kuruluş, örgütlenme ve teşkilatı hakkında bilgiler verilmiş, yetkilendirme ve denetim faaliyetleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Son kısımda Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikle denetime tabi tutulan şirketler belirtilmiş, denetime tabi olma ölçütleri örneklerle anlatılmıştır. Bununla beraber kanun

**yürürlüğe girmeden ve girdikten sonra yapılan değişiklikler değerlendirilmiş, olumlu veya olumsuz yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.**

**Bu tez çalışmasının amacı, bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği ile yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetime getirdiği yeniliklerin ortaya konulmasıdır. Ayrıca yeni düzenlemelerin ve sonradan yapılan değişikliklerin olumlu veya olumsuz yönlerinin irdelenmesi ve Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetime katkılarının incelenmesidir.**

**Anahtar Kelimeler: Denetçi, Denetim, Bağımsız Denetim, Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetim Kurumu.**

## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Independent Audit and New Turkish Commercial Code Numbered 6102**

**Erdoğan CEYLAN**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Business Administration**

**Accounting Program**

At the beginning of the study, audit is mentioned in general, identification of audit and types of audit are signified. Historical development of audit is discussed in both international and domestic basis, necessity of independent audit, its objectives and benefits are explained, international auditing standards and process of independent audit is covered as well.

Later domestic and international scandals are pointed out, damages brought by these scandals in terms of businesses, investors and countries are described. Reasons of these cases are examined by means of investors, creditors, financial markets and audit system, consequences are handled. In this part's second section, regulations executed in USA and Europe as a result of these scandals are expressed in addition to containing audit applications in sectors subjected to independent audit precedent to new commercial code.

Finally mentions about advancements brought by new Turkish Commercial Code numbered 6102 to commercial life and new regulations particular to audit field are explained elaborately. Information provided pertaining to Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority on its establishment, organization and governance; explanations made about authorization along with audit activities. In the last part, companies exposed to audit are indicated as a consequence of legislation enacted by council of ministers, criterion to audit requirement is explained via instances. Besides, changes are evaluated before the law is come into force and afterwards, advantages and downsides are endeavored to reveal.

**Aim of this thesis is to point out importance of independent audit, necessities to it, and advancements brought by new Turkish Commercial Code. Moreover, scrutinization of new regulations' along with succeeding regulations' positive and negative sides and investigating of contributions of Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority to independent audit.**

**Keywords: Auditor, Audit, Independent Audit, Turkish Commercial Code, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority.**

# BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİMİN TANIMI, GELİŞİMİ, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM TANIMI ve ÖZELLİKLERİ	5
1.1.1. Denetimin Tanımı	5
1.1.2. Denetimin Özellikleri	7
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ	8
1.2.1. Bağımsız Denetimin Dünya’da Gelişim Süreci	8
1.2.2. Denetimin Türkiye’de Gelişimi	10
1.3. DENETİM TÜRLERİ	12
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	12
1.3.1.1. Finansal Denetim (Mali Tablolar Denetimi)	13
1.3.1.2. Faaliyet Denetimi	14
1.3.1.3. Uygunluk Denetimi	14
1.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	15
1.3.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	15
1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	16
1.3.3. Denetimin Niteliğine (Kapsamına) Göre Denetim Türleri	16
1.3.3.1. Sürekli Denetim	16



1.3.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim)	17
1.3.3.3. Özel Denetim	17
1.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	18
1.3.4.1. İç Denetim	19
1.3.4.2. Kamu Denetimi	20
1.3.4.3. Bağımsız Denetim	20
1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI, AMACI, STANDARTLARI VE UYGULAMA SÜRECİ	21
1.4.1. Bağımsız Denetimin Faydaları	21
1.4.1.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar	22
1.4.1.2. İşletmeyle İlişkili Kişilere Sağladığı Faydalar	22
1.4.1.3. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar	23
1.4.1.4. Kamu ve Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Faydalar	23
1.4.2. Bağımsız Denetimin Amaçları	24
1.4.3. Bağımsız Denetim Standartları	26
1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)	26
1.4.3.1.1. Genel Standartlar	27
1.4.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları	28
1.4.3.1.3. Raporlama Standartları	30
1.4.3.2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)	31
1.4.4. Bağımsız Denetim Süreci	35
1.4.4.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması	36
1.4.4.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması	37
1.4.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi	38
1.4.4.3.1. Denetim Kanıtları	39
1.4.4.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri	39
1.4.4.3.3. Çalışma Kâğıtları	40
1.4.4.4. Denetim Sonuçlarının Raporlanması	40



2.2.1.2.4. Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum	76
2.2.2. Ülkemizdeki Yasal Düzenlemeler	76
2.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri	77
2.2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Düzenlemeleri	81
2.2.2.3. Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler	82
2.2.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri	84
2.2.2.5. Sigortacılık Alanındaki Düzenlemeler	84

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA İRDELENMESİ

3.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GEREKLİLİĞİ, İLKELERİ VE HEDEFLERİ	86
3.1.1. Yeni Bir Ticaret Kanununu Gerekli Kılan Sebepler	86
3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'na Egemen Olan İlkeler	87
3.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Öngördüğü Hedefler	88
3.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE VE DENETİME GETİRDİĞİ ÖNEMLİ YENİLİKLER	90
3.2.1. Yasal Defterler	90
3.2.1.1. Tutulacak Yasal Defterler	91
3.2.1.2. Yasal Defterlerin Açılış ve Kapanış Onayları	91
3.2.2. Envanter İşlemleri	92
3.2.3. Muhasebe Standartları	92
3.2.4. Denetim	93
3.2.4.1. Şirketlerde Denetim Komitesi	94
3.2.4.2. İşlem Denetimi	94
3.2.4.3. Özel Denetim	95
3.2.4.4. Bağımsız Denetim	95
3.2.4.4.1. Genel Olarak Bağımsız Denetim	96
3.2.4.4.2. Bağımsız Denetim Konusu ve Kapsamı	96
3.2.4.4.3. Denetçi	97

3.2.4.4.4. Denetçi Olabilecekler	98
3.2.4.4.5. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları	99
3.2.4.4.6. Diğer Hükümler	99
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ KURUMUNUN OLUŞTURULMASI	100
3.3.1. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetim Kurumu	101
3.3.1.1. Kurul Görev ve Yetkileri	102
3.3.1.2. Denetim ve İnceleme	103
3.3.2. Bağımsız Denetim Yönetmeliği	103
3.3.2.1. Yetkilendirme	104
3.3.2.1.1. Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi	104
3.3.2.1.2. Denetçilerin Yetkilendirilmesi	105
3.3.2.1.3. Uygulamalı Mesleki Eğitim	106
3.3.2.1.4. Denetçilik Sınavı	106
3.3.2.2. Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri	107
3.4. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER	108
3.4.1. Hiçbir Ölçüte Bağlı Kalmadan Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	108
3.4.2. Genel Ölçütlere Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	110
3.4.3. Özel Ölçütlere Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	111
3.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım (YYİO) İşleri	113
3.4.5. Denetim Kapsamından Çıkma	114
3.4.6. Ölçütlerin Hesabında Esas Alınacak Finansal Tablolar	115
SONUÇ	116
KAYNAKÇA	124

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>CPA</b>	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants)
<b>EPDK</b>	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>GKGDS</b>	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>GKGMİ</b>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>IAASB</b>	Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
<b>IFAC</b>	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KPMG</b>	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
<b>md.</b>	Madde
<b>PCAOB</b>	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
<b>PwC</b>	Price Waterhouse Coopers
<b>R.G.</b>	Resmi Gazete
<b>s.</b>	Sayfa
<b>ss.</b>	Sayfa Sayısı
<b>SEC</b>	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Board)
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	Sarbanes Oxley Yasası
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>T.C.</b>	Türkiye Cumhuriyeti
<b>TDS</b>	Türkiye Denetim Standartları

<b>TL</b>	Türk Lirası
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSF</b>	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜDESK</b>	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UDS</b>	Uluslararası Denetim Standartları
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir
<b>YYİO</b>	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	s. 27
<b>Tablo 2:</b> Denetim Akış Süreci	s. 35
<b>Tablo 3:</b> Muhasebe Hile ve Hataları İle Ortaya Çıkış Nedenleri	s. 44
<b>Tablo 4:</b> Bağımsız Denetime Tabi Olma	s. 111
<b>Tablo 5:</b> Bağımsız Denetim Kapsamından Çıkma	s. 114

## GİRİŞ

Her işletme belirli amaçlar doğrultusunda kurulur ve yaşamı süresince bu amaçlara ulaşmayı hedefler. İşletmelerin temel amacı, ellerindeki sınırlı kaynaklarla, karlılığı ve dolayısıyla sermayelerini arttırmak, değerlerini yükseltmek ve sürekliliğini sağlamaktır. İşletmenin başarılı bir şekilde varlığını sürdürebilmesi iyi bir yönetime bağlıdır. Yatırımcıların amacı ise sermayelerini en kârlı alanlara yatırmaktır.

İşletme yöneticilerinin, işletme faaliyetlerini planlamak ve kontrol etmek, işletme dışındaki ilgililerin ve yatırımcıların da işletmeyle ilgili karar alabilmeleri için işletmelere ait finansal durumları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin ve yatırımcıların kararlarını finansal bilgilere dayanarak almaları hedeflenen amaçlara ulaşmaları açısından büyük önem taşır. Finansal bilgilerin alınan kararlara doğru etki yapabilmesi için, bu bilgilerin kaliteli ve güvenilir olması gerekmektedir.

İşletmeler, işletmeye borç verenler ve yatırımcılar, para ve sermaye piyasalarında bir araya gelmektedir. İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla fon talep ederken yatırımcılar da işletmenin finansal durumuna göre bu talepleri karşılamaktadır. Arz/Talep döngüsünün sağlandığı bu ortam sermaye piyasalarıdır. Sermaye piyasaları hiç kuşkusuz güven ortamı üzerine kurulmuştur. Finansal bilgilerin güvenli olmadığı bir ortamda işletmelerin fon taleplerinin karşılanabilmesi mümkün değildir. Bu durumda işletmeler hedefledikleri sermaye yatırımlarını yapamayacağından, üretimleri kısıtlanır istihdam azalır ve ülke ekonomisi küçülür.

Bir ülkenin gelişmesi ve büyümesinde en önemli etken, o ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyidir. Ekonominin gelişmesi, ticari yaşamın gereksinimlerini yeterli ve doğru şekilde karşılayacak hukuksal altyapıyla başlar. Devamında ise o ülkede mevcut örgütlerin, kurum ve kuruluşların başarısı gelir. Sonuç olarak hukuksal alt yapının yanı sıra bu sistemin içinde yer alan tüm aktörlerin disipline edilmiş ve standartlaştırılmış kuralları titizlikle uygulaması gerekmektedir.

Ülke ekonomilerinin gelişme çabaları özellikle 1990'lardan sonra küreselleşme olgusunu meydana getirmiştir. Uluslararası düzenlemelerin etkisiyle uluslararası anlaşmalar ve uluslararası ticaret örgütleri büyük önem kazanmıştır.



Yaşanan bu gelişmeler sermaye piyasalarının da globalleşmesine neden olmuştur. Farklı ülkelerdeki borsalarda birçok ülkeden yatırımcı hisse senedi alıp satmaya başlamıştır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi bu piyasalarda işlem gören işletmelerin finansal tablolarını daha da önemli kılmış ve ilgili kişileri çoğaltmıştır. Ancak, her ülkenin farklı düzenleme ve uygulamaları nedeniyle hazırlanan finansal tablolar farklılık göstermiş, ilgililerin ihtiyaçlarını yeterince karşılamamıştır.

Bu gelişmeler beraberinde finansal tablolardaki bilgilerin, uluslararası ilke ve uygulamalarla düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Neticede, dünya genelinde en azından halka açık şirketlerde muhasebe standartları ve/veya finansal raporlama standartları uygulanmaya başlamıştır. Standartlar uluslararası düzeyde uygulanmaya başlanmış ancak bu tek başına yeterli olmamıştır. Çünkü sermaye piyasaları açısından daha önemli olan hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin kaliteli ve güvenilir olması yani gerçeği yansıtmasıdır. Finansal tabloların güvenilir olmaması telafisi güç sonuçlar doğurabilecektir. Nitekim özellikle Amerika'da ve hemen sonrasında tüm dünyada ortaya çıkan şirket skandallarıyla finansal tabloların bağımsız denetiminin ne kadar önemli olduğu anlaşılmıştır.

Bağımsız denetim, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır. Mali piyasalarda güven sağlanması, sürdürülebilirlik ve şeffaflık açısından vazgeçilmez bir role sahiptir. Bu denli önemli olan denetim mekanizmasının da küresel anlamda standart ve kuralları olması gerektiği anlaşılmış ve konuyla ilgili birçok düzenleme yapılmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tabloların yine uluslararası denetim standartlarına göre incelenmesiyle, bu tablolara olan güvenin pekiştirilmesi amaçlanmıştır. Ancak bağımsız denetim sektöründe artan rekabet, meslek mensuplarını ve denetim firmalarını, müşterilerini kaybetmeme çabası içine sokmuştur. Bu rekabet, zaten yüksek maliyetli olan denetim işlerinde fiyat indirimlerine sebep olmakla kalmamış, denetçilerin bağımsızlıkları üzerinde tehdit oluşturmaya başlamıştır. Uzun süren denetim işlerinde durum daha da belirgin olarak ortaya çıkmıştır. İşletme yöneticilerinin de bunun bilincinde olarak, denetçi görüşlerinin olumlu olması yönündeki talepleri, denetçilerin zaman zaman bu istekleri yerine getirmesine ve tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açmıştır.

Enron, WorldCom ve Parmalat gibi skandallar ortaya çıktığında tüm dünyada şok etkisi yaratmıştır. Skandallar arka arkaya ortaya çıkarken işletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerin etik olmayan davranışlar sergilediği, hileli işlemlere giriştikleri veya sorumluluklarını yerine getirirken ihmalkâr davrandıkları görülmüştür. Denetim firmalarının da işlev ve görevlerini tam olarak yerine getirmedikleri anlaşılmıştır. Tarihteki en büyük şirket iflaslarından olan bu skandallar muhasebe ve denetim açısından dönüm noktası niteliğindedir. Bu skandallarla yatırımcılar milyarlarca dolar zarara uğramış ülke ekonomilerinde büyük yıkıma yol açmıştır. Bu olaylarda etik davranışlar köklü olarak sorgulanmaya başlamış başta mali piyasalar sistemi olmak üzere şirket yöneticileri ve denetim firmaları saygınlıklarını ve güvenilirliklerini kaybetmişlerdir.

Sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesisi amacıyla birçok köklü düzenlemelere gidilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin temel hedefi kurumsal yönetim, bağımsız denetim ve denetçilerin bağımsızlığı olmuştur. Bağımsız denetimin kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılmasının yanı sıra denetçilerin denetimi hususu ciddi şekilde tartışılmaya başlamıştır. Başta Amerika'da kabul edilen Sarbanes-Oxley yasası ile birlikte, Avrupa Birliği'nde mevcut yönergelerde yenilikler yapılmış ve değişikliklere gidilmiş, birçok ülkede bağımsız denetim ve denetimin gözetimi çerçevesinde düzenlemeler hazırlanmış, yürürlüğe konulmuştur. Bunlar arasında en önemli düzenleme kuşkusuz, denetim sistemini düzenleyecek ve gözetimini yürütecek Kamu Gözetim Kurumlarının oluşturulması olmuştur. Ülkemizi de ilgilendiren bu gelişmeler devlet gündemine alınmış ve yakından takip edilmiştir.

Ülkemizde denetim, kanunların ve yaptırımların yetersiz kalması sebebiyle diğer ülkelere göre oldukça geri kalmıştır. Ülkemizi, gerek yurt dışı yatırımları çekmek, gerekse uluslararası ticaret hacmini geliştirmek açısından olumsuz etkileyen bu durum, devlet gündeminin ilk sıralarına yerleşmeyi başarmıştır. Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği süreciyle başlayan köklü mevzuat değişikliği çalışmaları kapsamında 1999 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) çalışmaları başlamıştır. 2005 yılında bir tasarı hazırlanmış 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Şubat 2011'de yayımlanmıştır. Yeni TTK ticari yaşama birçok yenilik getirmiştir.

Muhasebe ve denetim alanında da daha önce kanun kapsamında olmayan birçok düzenleme eklenmiştir.

Yeni TTK'nın yayımlanmasıyla ikincil düzenlemeler hazırlanmaya başlanmış muhasebe ve denetim sistemi uluslararası uyum da göz önünde tutularak düzenlemelerin odağı olmuştur. Yeni TTK muhasebe ve denetim standartlarını şart koşmuş ve bu alanda "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" yetkili mekanizma olarak tanımlanmıştır. Bu kanun ve düzenlemelerle ülkemiz sermaye piyasaları, işletmeler, yatırımcılar ve denetim firmaları disipline edilerek ekonomik gelişme ve büyümenin sağlanması amaçlanmıştır.

Kanunun yürürlüğe girmesinin öncesinde ve sonrasında, çeşitli sektör temsilcilerinin ve meslek örgütlerinin tepkileri ve/veya talepleri sonucu, bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler muhasebe ve denetim alanında da gerçekleşmiştir.

Bu çalışmada öncelikle, denetimden genel olarak bahsedilecek olup denetimin önemi ve gerekliliği ele alınacaktır. Denetimle ilgili ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler incelenecek ve yeni TTK ile beraberinde getirilen yenilikler irdelenecektir. Ayrıca yeni düzenlemelerin ve değişikliklerin olumlu veya olumsuz yönleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİMİN TANIMI, GELİŞİMİ, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

#### 1.5. DENETİM TANIMI ve ÖZELLİKLERİ

##### 1.5.1. Denetimin Tanımı

Kaynaklar incelendiğinde denetimin birbirine benzer çeşitli tanımları yapılmıştır. Genel olarak kabul edilmiş denetimin tanımına bakacak olursak, denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara sunmak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>1</sup> Muhasebe denetimi tanımı da aşağıdaki gibidir.<sup>2</sup>

*“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”*

Denetim kavramını daha iyi anlayabilmek için denetimle çoğu zaman eşanlamlı olarak kullanılan kontrol, teftiş, revizyon gibi kavramları da tanımlamak gerekir.

**Kontrol:** Latince “karşılaştırma” anlamına gelen “contra” kelimesinden türetilmiş olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. En geniş anlamıyla kontrol; arzulanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığını veya hangi ölçülerde ulaşıldığını inceleyip araştırmaktır. İşletmecilik açısından kontrol ise, önceden belirlenmiş normlar olması koşuluyla, meydana gelen sonuçlar ile bu normlar arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade eder.<sup>3</sup>

**Revizyon (inceleme, auditing):** Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır.

<sup>1</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 11.

<sup>2</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2012, (Denetim), s. 23.

<sup>3</sup> Erdal Kenger, “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları” Şubat 2001, <http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari>, (10.05.2013), s. 4.

Uygulama alanında revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının (hesaplarının) incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır. Revizyon, kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme, bir araştırmadır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri, nitelikleri, oluşumları ve sağlıkları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler. Revizyon işini yapan kişiye “revizör” denilmektedir.<sup>4</sup>

**Teftiş:** Arapça “fetş” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, Latince “specere” (bakmak), “inspecere” (içine bakmak) anlamında olmak üzere yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir.<sup>5</sup>

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan veya aynı anlamda kullanılan revizyon, kontrol, teftiş, araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, murakabe gibi birçok sözcük vardır. Türkiye’de denetleme kavramı, ağırlıklı olarak revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinde kendisini bulmaktadır.<sup>6</sup>

Modern anlamda ise denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Diğer bir anlatımla denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Kenger, s.4.

<sup>5</sup> Kenger, s.4.

<sup>6</sup> Altar Ömer Arpacı, “Kamu Denetimi ve İntosai Mesleki Ahlâk Kuralları”, 23.03.2005, [http://www.alomaliye.com/altar\\_omer\\_kamu\\_denetimi.htm](http://www.alomaliye.com/altar_omer_kamu_denetimi.htm), (10.05.2013), s. 1.

<sup>7</sup> Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir, 2001 s. 10.

### 1.1.2 Denetimin Özellikleri

Yukarıda açıklanan tanımlardan yola çıkılarak denetimin özellikleri aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.<sup>8</sup>

Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

**Önceden saptanmış ölçütler:** Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

**Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

**İlgi duyanlara bildirme:** İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur. Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarında kullanıldığını belirtmiştik. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

**Kontrol:** Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonucu kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Amaçlanan sonuçlara ne derecede uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için

---

<sup>8</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 2.Basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, (Denetim), s. 6.

alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir. Bu nedenle örneğin işletmede kurulan sisteme iç kontrol sistemi denir. Bu sistem bir önlemler dizisidir. Bu sistemin kuruluş amaçlarına uygun olarak istendiği gibi çalışıp çalışmadığı ise iç denetim birimi (teftiş) tarafından denetlenir.

**Teftiş:** Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Daha sonra belirtileceği gibi, buna uygunluk denetimi ismi verilir ve herhangi bir alanda uygulanması gereken standart veya norm belirlenmiştir. Teftiş buna ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır.

**Revizyon:** Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Buradaki gözden geçirme eleştirisel bir gözle yapılmaktadır. Revizyon, daha çok finansal olayların ve özellikle vergi hesaplarının incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandığında, vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.

## 1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

### 1.6.1. Bağımsız Denetimin Dünya’da Gelişim Süreci

Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlamıştır. İngiltere’de Kral I. Edward tarafından Devlet gelirlerini tahsil eden memurların düzenli olarak hesap tutup tutmadıklarını kontrol etmek üzere 1289 yılında denetçiler görevlendirilmiş ve denetim kavramı geniş bir alana yayılmaya başlamıştır.<sup>9</sup> Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere’de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem

---

<sup>9</sup> Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No:317-550, İstanbul, 1980, s. 17.

kazanmıştır.<sup>10</sup> İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte&Touch firmasını Londra’da kurmuştur.<sup>11</sup> ABD’de ise mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir. ABD’de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA’ler) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır.<sup>12</sup>

Denetçilik mesleğinin İngiltere’den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya’dır. Fransa’da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan bir yasa ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur.<sup>13</sup> Yunanistan’da “Yeminli Muhasiplik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaşmıştır.<sup>14</sup>

Sanayi devriminden önce denetimde yapılan her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100’lük bir inceleme söz konusu idi. Denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.<sup>15</sup>

Sanayi devriminden 1900’lere kadar denetim yönteminde ve amacında bir değişiklik olmamıştır. Ancak değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, üretim kapasitesinin artması gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik hayatta köklü değişiklikler olmuştur. Büyümeyle birlikte işlem ve kayıt sayısının artması

---

<sup>10</sup> Arkun, s.19.

<sup>11</sup> Nergis Tek, “21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış**, TÜRMÖB Yayınları No: 23, Ümit Yayıncılık, Ankara, 1995, s.149.

<sup>12</sup> Cumhuriyet Fermanı, “ABD’de Serbest Hesap Mütahassıslığı”, **Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı**, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No: 3, İstanbul, 1974, s. 88.

<sup>13</sup> Tek, ss.168-261.

<sup>14</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Yayın No:3, Ankara, 1985, s. 232.

<sup>15</sup> Güredin, s. 14.



sonucunda denetçinin her bir işlemi gözden geçirmesi zorlaşmıştır. Bu nedenle örnekleme yoluna gidilmesi düşünülmeye başlanmıştır.<sup>16</sup>

Yukarıda bahsedilen nedenlerden de dolayı, 1900-1930 yılları arasında %100'lük incelemenin yanı sıra örnekleme yoluna da gidilmiştir. Bu süreçte bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunun onaylanması şeklinde yapılan denetim çalışmalarına ilgili kişiler ve devlet de katılmıştır.<sup>17</sup>

1930'lu yıllardan sonra ise gelişim hızlanarak sürmüştü ve özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş ve iradi örnekleme çalışmalarının yanı sıra istatistikî örnekleme yöntemlerinin geliştirilmesine çaba sarf edilmiştir.<sup>18</sup>

Denetim mesleğinde esas gelişme 1950'lerden sonra görülmektedir. Bu günün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Bugün için çağdaş denetim, geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür.<sup>19</sup>

### 1.2.2. Denetimin Türkiye'de Gelişimi

Türkiye'de 1987 yılına kadar finansal tabloların hazırlanması ve denetimi, Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde yürütülmüştür. İşletme denetimi genellikle devlet denetimi temelinde gerçekleştirilmiştir.<sup>20</sup>

Türkiye'de bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. Bu gelişmeler çerçevesinde T.C. Merkez Bankası 24.12.1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan denetim hakkında tebliği yayınlamıştır.<sup>21</sup>

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) 18.06.1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Ülkemizde SPK'ya tabi olmayan işletmelerin denetimi yasal olarak

---

<sup>16</sup> Güredin, s.15.

<sup>17</sup> Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, 2000, s. 4.

<sup>18</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 6.

<sup>19</sup> Güredin, s. 16.

<sup>20</sup> Akgül, s. 5.

<sup>21</sup> Akgül, s. 5.

düzenlenmemiştir. Bu işletmelerde denetim genellikle üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki zorunluluk nedeniyle söz konusu olmaktadır.<sup>22</sup>

Kuşkusuz bağımsız denetim alanında Türkiye’de en önemli gelişme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarihinde yayınlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ve onu izleyen yönetmelikler ve tebliğlerdir.<sup>23</sup>

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50 inci maddesi uyarınca hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir. TMUDESK’in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak belirlemek ve yayımlamaktır.<sup>24</sup>

Ancak, TMUDESK’in muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27 inci maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) verilmiştir. Bu kurul, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de 22.01.2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayımlaması amacıyla TÜRMOB tarafından

---

<sup>22</sup> Ferruh Çömlekçi, Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan, Saim Önce, Seval Kardeş Selimoğlu ve Ergun Kaya , **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1585, Eskişehir, 2004, s. 10.

<sup>23</sup> Akgül, s. 5.

<sup>24</sup> Masum Türker, Recep Pekdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz, **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, TÜRMOB Yayınları, No: 198, Ankara, 2003, s. 5.

kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın (UDS) tercümesi TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır.

Ülkemizde denetim olgusunu destekleyecek kanunların ve yaptırımların yetersiz kalması ve bu sebeple mesleki örgütlerin ihtiyari yaptığı çalışmalar denetimin diğer ülkelere göre oldukça geri kalmasına ve yavaş gelişmesine neden olmuştur. Ülkemizi gerek yurt dışı yatırımları çekmek, gerekse uluslararası ticaret hacmini geliştirmek açısından ekonomik açıdan oldukça olumsuz etkileyen bu durum, son yıllarda devlet politikası gündemine de girmeye başlamıştır. Ticari anlamda günümüze uyum sağlayacak yeni kanun çalışmalarına 1999 yılında Adalet Bakanlığı tarafından ticaret kanunu tasarısı hazırlamakla görevli komisyon kurulmasıyla başlanmıştır. Komisyon 2005 yılında altı kitap ve 1535 maddeden oluşan bir tasarı hazırlamıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 14.02.2011 tarihinde yayımlanan 6102 Sayılı TTK ticari yaşama birçok yenilik getirmiştir. Muhasebe ve denetim açısından da daha önce kanun kapsamına olmayan birçok yenilikler eklenmiştir.

## **1.7. DENETİM TÜRLERİ**

Kaynaklar incelendiğinde denetimin, birbirine benzer çeşitli açılardan sınıflandırıldığı görülmektedir. Denetim genellikle; denetimin amacına, denetimi yapan kimsenin statüsüne, yapılış nedenine, denetimin kapsamına ve zamanına göre sınıflandırılmaktadır.

### **1.7.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Burada bahsedilen amaç işletme ilgililerine işletmeye ait verilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir. Amaçlarına göre denetim, finansal

(mali Tablolar) denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir.

#### 1.7.1.1. Finansal Denetim (Mali Tablolar Denetimi)

Bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir.<sup>25</sup> Bu tür denetim çalışmasında, denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır.<sup>26</sup> Bu denetimin hedefi, mali tabloların güvenilirliğini sağlamak ve mali tabloları değerlendirenlere nihai değil makul bir güvence vermektir.<sup>27</sup>

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlandığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi son derece önemli bir yer tutmaktadır.<sup>28</sup> Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Denetim, tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak için gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her bir grup için ayrı denetim yapmak söz konusu olmayacağından 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.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, (Standart), ss. 3-4.

<sup>26</sup> Bozkurt, Denetim, s. 27.

<sup>27</sup> Kaval, Standart, s. 10.

<sup>28</sup> Bozkurt, Denetim, s. 27.

<sup>29</sup> Güredin, ss. 16-17.

### 1.7.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir. Temel amaç bölümlerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliklerinin saptanmasıdır.<sup>30</sup> Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir.<sup>31</sup>

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri gibi çeşitli konular girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşık ve özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oransal ölçütler ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır.<sup>32</sup> Sonuç olarak faaliyet denetimi işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olunduğu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuları araştırır. Faaliyet denetimini her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.<sup>33</sup>

### 1.7.1.3. Uygunluk Denetimi

İşletme faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir.<sup>34</sup>

İşletmeler kendi içlerindeki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları belirlerler. Bu kurallara uyulup uyulmadığını

---

<sup>30</sup> Güredin, s. 17.

<sup>31</sup> Bozkurt, Denetim, s. 29.

<sup>32</sup> Bozkurt, Denetim, s. 29.

<sup>33</sup> Güredin, s. 17.

<sup>34</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz ve Serap Yanık, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 8.

belirlemek için denetime başvururlar. Bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konularında çeşitli kurallar ve kanunlar belirler. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı kendi içyapılarında yaptıkları uygunluk denetimi iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimi ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir.<sup>35</sup>

Uygunluk denetimi ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda sıralanmıştır.<sup>36</sup>

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşp aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilâtlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası aşp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması gibi.

### **1.7.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenine göre denetimin zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki başlık altında incelendiği görülmektedir.

#### **1.7.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim**

Yasal hükümler gereğince yapılan ve kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına zorunlu (yasal) denetim denir. Bu denetim türünde, denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Bozkurt, Denetim, s. 28.

<sup>36</sup> Bozkurt, Denetim, s. 29.

<sup>37</sup> Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 67.

### 1.7.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın, ilgili çıkar gruplarının isteği üzerine işletmelerin almış oldukları kararlar neticesinde yapılmasını talep ettikleri denetimdir. İsteğe bağlı denetimde denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir. İsteğe bağlı denetim, denetimi kim yapılmasını istediye onların isteği üzerine gerçekleştirilir. Ancak burada denetimin isteğe bağlı olmasından, denetime gösterilecek dikkat ve özenin azaldığı anlaşılmamalıdır. İsteğe bağlı denetimde de zorunlu denetimde gösterilen dikkat, özen ve titizlik uygulanır.

### 1.7.3. Denetimin Niteliğine (Kapsamına) Göre Denetim Türleri

Denetimin niteliğine göre denetim türlerini sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim şeklinde üç başlıkta inceleyebiliriz.

#### 1.7.3.1. Sürekli Denetim

Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulayarak yeterli düzeyde kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile birlikte bir sonuca ulaşır.<sup>38</sup>

Bu denetimde işletme faaliyetleri hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmektedir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde, hesap dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla birlikte, ağırlıklı denetim çalışmaları hesaplar kapatıldıktan sonra gerçekleştirilmektedir.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Alper Erserim, **Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007, s. 17.

<sup>39</sup> Mehmet Bakır, **Denetim**, 4. Basım, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005, s. 23.

### 1.7.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim)

Ara dönem, bir hesap döneminin başından ara mali tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen ve bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi kapsayan dönem olarak tanımlanmaktadır.<sup>40</sup>

Ara denetim, ara dönemde çıkarılan bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki olan dipnotlar ile ek mali tabloların sürekli bağımsız denetleme yapan denetim kuruluşları tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uygun olarak denetlenmesidir.<sup>41</sup>

Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup bunlar üç, altı ve dokuzuncu ay sonu itibariyle ara mali raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadırlar. Ancak altıncı ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmesi gereklidir.<sup>42</sup>

Şirketlerin ara dönemlerde düzenlendiği mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir. Bu durum denetim açısından da sınırlama getirmekte ve şüphe yaratmaktadır. Ara dönemlerde düzenlenen mali tablolar şirketlerin mali durumu, etkinliği, verimliliği ve karlılığı hakkında bilgi vermektedir.<sup>43</sup>

### 1.7.3.3. Özel Denetim

Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri özel bağımsız denetimi, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlar için herhangi bir tarih itibariyle

---

<sup>40</sup> İslam Çankaya, **Serbest Muhasebecilik-Mali Müşavirlik Staja Başlama**, II.Cilt, 11.Baskı, Meslek Yapıtları, Ankara, 2007, s. 2338.

<sup>41</sup> Çankaya, s. 2339.

<sup>42</sup> Erserim, s. 18.

<sup>43</sup> Emrah Eski, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği'ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 8.



düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimin gerektirdiği esaslara uygun olarak denetime tabi tutulması şeklinde ifade eder.<sup>44</sup>

Özel denetim belirli bir olayın meydana gelmesiyle bağlantılı olarak söz konusu olayla ilgili hesapların ya da mali tabloların denetlenmesidir. Bu denetimde her konu ayrı bir inceleme alanı olabilir. Tasfiye'ye giriş öncesi yapılan incelemeler, birleşme-bölünme öncesi yapılan incelemeler, vergi incelemeleri ve yatırım incelemeleri örnek verilebilir.

#### **1.7.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız ve yüksek ahlaki niteliklere sahip olan uzman bir kişidir.<sup>45</sup> Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetçilerde oldukça önemli özellikler bir arada olması gereklidir.

Kaynaklar incelendiğinde bu denetim türünün iç denetim, dış (bağımsız) denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında incelendiği görülmektedir. Bazı kaynaklarda ise iç denetim ve dış denetim olarak iki başlıkta ele alınmaktadır. Ancak dış denetim, kamu denetimi ve bağımsız dış denetim olarak ayrıca alt başlıklarda incelenmiştir. Sonuç olarak dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi ayırımına tabi tutulmuştur.

Denetçilerin statülerine göre ayrılmaları, denetçinin denetimi yapılacak kuruma olan ilişkisel durumuna göre ayrılmaktadır. Denetçi, denetlenen kuruma bağlı olarak çalışıyor ve bu kurumun personeli ise iç denetçi sıfatı almaktadır. Yaptığı denetim de iç denetim olarak adlandırılmaktadır. Ancak denetçi, denetlenecek kurum dışından ve bağımsız olarak denetim yürütüyorsa dış denetçi sıfatı almaktadır. Burada denetimin kamu veya bağımsız dış denetçiler tarafından yapılıyor olması fark etmeden denetim türü dış denetimdir.

---

<sup>44</sup> 12.06.2006 Tarih 26196 Sayılı (Mükerrer) R.G.'de Yayımlanan, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında, Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, md.6 (1).

<sup>45</sup> Güredin, s. 19.

#### 1.7.4.1. İç Denetim

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.<sup>46</sup> İç denetim, finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsayan, çok yönlü bir denetim türüdür.

Bir işletmenin veya kurumun çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yapan kişilere iç denetçi denir. Bu denetçilerin asıl amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim faaliyetleri ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. İşletmede olabilecek hata veya hileleri tespit etmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevlerindedir. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler neticesinde iç denetçiler işletmelerde risk unsurunu değerlemede önemli görevler almaya başlamışlardır.<sup>47</sup>

İç denetçilerin, denetim faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular, doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılır. Bunun yanı sıra iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız olması beklenir.<sup>48</sup> Kamu kurumlarında iç denetçinin, direkt otoriteye bağlı olması tarafsızlık özelliğini kaybetmesini engelleyebilir, ancak özel kuruluş ve işletmelerde iç denetçinin bağımlı olarak faaliyetini sürdürmesi bağımsızlıklarında tartışmaya sebep olabilir.

---

<sup>46</sup> Güredin, s. 20.

<sup>47</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, ss. 21-22.

<sup>48</sup> Güredin, s. 21.

#### 1.7.4.2. **Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup, kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devlet politikalarına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.<sup>49</sup>

Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda i denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler.<sup>50</sup>

Her ülkede oluşturulmuş çok sayıda kamu denetim kuruluşları vardır. Ülkemizde de örnek bazı kamu denetim kuruluşları aşağıda gibidir.

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,

#### 1.7.4.3. **Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile

---

<sup>49</sup> Kenger, s. 9.

<sup>50</sup> Bozkurt, Denetim, s. 34.

uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.<sup>51</sup>

Bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve diğer mali tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir.<sup>52</sup> Bağımsız denetim tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır.<sup>53</sup>

Bağımsız denetimi, diğer denetimlerden ayrılan temel özellik denetimin konusundan veya amacından değil, denetçinin bulunduğu pozisyondan dolayı farklılık arz etmektedir.<sup>54</sup> Bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçi serbest meslek sahibi olarak faaliyet göstermelidir ve bağımsızlığı kesinlikle tartışma konusu olmamalıdır.

Tez çalışmasının asıl konusunu oluşturan bağımsız denetim ve tüm unsurlarına bir sonraki bölümde yer verilecek olup, bağımsız denetimin amaçları, yararları, bağımsız denetim süreci ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Ayrıca bağımsız denetimin günümüzdeki konumu, yeni kanunlarla desteklenerek denetimin tüm kurum ve kuruluşlarda tabana yayılması çalışmaları ve bunların yeterliliği ile uygulanabilirliği irdelenecektir.

## **1.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI, AMACI, STANDARTLARI VE UYGULAMA SÜRECİ**

### **1.8.1. Bağımsız Denetimin Faydaları**

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal ve ekonomik gruplara, birçok yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız dış denetimin

---

<sup>51</sup> Kenger, s. 8.

<sup>52</sup> Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008, s. 13.

<sup>53</sup> TÜRMOB-TESMER, “Denetim”, Mesleki Uyum Eğitimi, <http://www.sakaryasmmmo.org.tr/Dosyalar/2223169208.pdf>, (10.05.2013), s. 4.

<sup>54</sup> Kadir Ayrancı, **Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2010, s. 14.

sağladığı yararları, genel olarak denetlenen şirkete sağladığı yararlar, denetlenen şirket ile ilişkili üçüncü kişilere sağladığı yararlar, denetlenen şirket ortaklarına sağladığı yararlar ve kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar olmak üzere dört ana grupta toplanabilir.

#### **1.4.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar**

Bağımsız dış denetimin, şirket dışındaki uzmanlar tarafından objektif ve bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesi nedeniyle, finansal tabloların şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği artar. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.<sup>55</sup>

- 1- Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar. Gelir ve giderlerin mali tablolara doğru olarak yansıtılmasına yardımcı olur ve şirketin daha gerçekçi hedef ve politika belirlemesini sağlar.
- 2- Bağımsız dış denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının hileli işlemlere girişmesini veya bu yöndeki eğilimlerini engellemeye yardımcı olur.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının artmasını sağlar.
- 4- Yönetici, kendi eksikliklerini, yanlışlarını veya finansal tablolarının uluslararası standartlara uymayan yönlerini objektif olarak, dışarıdan bir gözle görme ve değerlendirme fırsatı bulur.
- 5- Özellikle yönetimde yer almayan ortakların haklarının korunmasında önemli rol oynar.
- 6- Holding kuruluşlarda işletme kurallarına ve politikalarına tüm topluluk içinde uyulup uyulmadığı konusunda bilgi verir ve güvence sağlar.

#### **1.4.3.2. İşletmeyle İlişkili Kişilere Sağladığı Faydalar**

Bağımsız denetimin en önemli yararı, bilgi kullanıcıları açısından işletmelerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin doğru, tarafsız ve tutarlı olmasını sağlamasıdır.

---

<sup>55</sup> Güredin, s. 25.

Bağımsız denetim, bu işlevi bağımsız denetim raporu ile yerine getirir. Bağımsız denetim raporuyla ilgilenen kesim “bilgi kullanıcıları” olarak ifade ettiğimiz kişilerdir.

Bağımsız dış denetimin, işletmeyle ilişkili diğer kesimlere sağladığı yararlar şunlardır:<sup>56</sup>

- 1- Kredi veren kuruluşlara verecekleri kararlarda yardımcı olurlar.
- 2- Denetimi yapılmış finansal tablolar, yatırımcıların karar almalarında yardımcı olurlar,
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar, işgücü piyasasında işverene ve işçi sendikalarına ücret ve sosyal yardımlar kapsamındaki anlaşmalarda nesnel bilgiler sağlar,
- 4- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği ile finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- 5- Şirket devir ve birleşmelerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir, doğru bilgiler verir.

#### **1.4.3.3. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar**

Bağımsız dış denetimin, bağımsız ve tarafsız kişilerce yürütülen bir faaliyet olması ve bağımsız dış denetim çalışmalarının objektif bir şekilde raporlanması nedeniyle, denetimden geçmiş bir firmada özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içindeki ve dışındaki her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulamalar açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek hileli veya usulsüz bazı olayların üzerini örtmelerine engel olur.

#### **1.4.3.4. Kamu ve Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Faydalar**

İşletmelerin bağımsız dış denetimi, öncelikle sermaye piyasasının sağlıklı ve güven içerisinde işlemesi ve gelişmesi için önemlidir. Sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız dış denetim kurumları gelişmiştir. Hatta bağımsız dış

---

<sup>56</sup> Güredin, s. 25.

denetim kurumlarının gelişmiş olduğu için sermaye piyasalarının geliştiği söylenebilir.<sup>57</sup>

Bağımsız denetimin kamu açısından faydaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.<sup>58</sup>

- 1- Denetlenmiş finansal tablolar ile hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasını sağlar. Böylece denetlenen işletmelerin devlet tarafından yapılacak denetimlerde kapsam dışında tutulması ile vergi idaresinin daha etkin ve verimli çalışması sağlanır,
- 2- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi, resmi kurumların bu kuruluşlarda yapacağı denetimin kapsamını daraltır ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesini engeller,
- 3- Denetlenmiş mali tablolar, borçluluk ve iflas hallerinde, adli mercilere güvenilir bilgi sağlar.

#### **1.4.4. Bağımsız Denetimin Amaçları**

Zamanla tüm toplumların gelişmesi ve büyümesine paralel olarak, ekonomide de birçok değişiklikler ortaya çıkmıştır. Özellikle sanayi devriminin getirdiği teknolojik gelişme, sermayenin yoğunlaşmasını ve yatırım kaynakları gereksinmelerini arttırmıştır. Yatırımlar için gerekli kaynaklar, sermaye piyasasının hızla gelişmesine ve örgütlenmesine sebep olmuştur. Buda yatırımcılar ile işletmeyle ilişkili üçüncü kişilerin hak ve çıkarlarının korunması için şirket yöneticilerinin faaliyetlerinin denetimini gerekli kılmıştır. İşletme yöneticileri açısından da amaçlara uygun ve tutarlı karar verilebilmesi için geçerli ve güvenilir bilgilere ihtiyaç olmuştur. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve işletmeye zarar vermektedir.

Bağımsız denetimin bir başka amacı da, denetlenen işletme mali tablolarının bir bütün halinde, işletmenin mevcut finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akışını ve finansal durumundaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri

---

<sup>57</sup> İsmail Türk, “İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri”, Açış Konuşması, **SPK Yayınları**, Yayın No: 3, Ankara, 1985, s. 11.

<sup>58</sup> Güredin, ss. 25-26.

kapsamında, doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmakta olduğu konusunda bir yargıya ulaşmaktır.<sup>59</sup>

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, bağımsız denetimin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>60</sup>

- 1- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, başka bir deyişle işletmenin şeffaf olup olmadığının saptanmasına yardımcı olmak,
- 2- Yasal mevzuata uyulup uyulmadığının tespiti, uygulanan muhasebe düzeninin uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlaştırılmasını sağlamak,
- 3- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak, bunların önlenmesine yardımcı olmak,
- 4- Denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak verecekleri olan kişilerin hak ve çıkarlarını korunmasına yardımcı olmak,
- 5- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak,
- 6- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların haklarını ve çıkarlarını korumak,
- 7- Sermaye piyasasının gelişmesini ve sermaye piyasasına arz edilen kaynakların etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak,
- 8- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin çalışanlarının hak ve çıkarlarını korumak,
- 9- Ulusal ve uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının uyumlaştırılmasına yardımcı olmak.

Yukarıda açıklanan amaçlar göz önünde tutulduğunda, bağımsız dış denetime olan ihtiyacın temelinde, işletmelerin düzenlediği mali tablolara duyulan güven sorunu olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetimin amaçlarını da yine bu ihtiyaçlar belirlemektedir.

---

<sup>59</sup> Güredin, s. 157.

<sup>60</sup> Özlem Güneş, **Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerinde Bir İnceleme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, ss. 22-23.



### 1.4.5. Bağımsız Denetim Standartları

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallara ihtiyaç vardır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için bazı standartlar bulunmaktadır. Bu denetim standartlarının yararları ve özellikleri aşağıdaki gibi sayılabilir.<sup>61</sup>

- Standartların amacı, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutmaktır,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin; ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

Günümüzde kabul görmüş ve uygulanan iki grup standart seti bulunmaktadır. Bunlar “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslar arası Denetim Standartları”dır.

#### 1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

GKGDS, 1947 yılında “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür. Bugüne kadar küçük değişikliklerle gelen bu standartların yanı sıra, AICPA tarafından denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlanması amacıyla “Denetim Standartları Beyanları” adı verilen açıklayıcı raporlar yayınlanmaktadır.<sup>62</sup>

Bu standartlar yapılan denetim çalışmalarıyla ilgili rehberlik eden, aynı zamanda bir yol haritası oluşturulmasını sağlayan ana ilkelerdir. GKGDS, Genel

<sup>61</sup> Nejat Bozkurt, **Bağımsız Denetim Eğitimleri Ders Notları**, Ankara, 2012, (Eğitim), s. 7.

<sup>62</sup> Bozkurt, Denetim, s. 36.

Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana bölüme ayrılmış ve toplamda on adettir.<sup>63</sup>

**Tablo 1:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mesleki Eğitim ve Deneyim</li><li>• Bağımsızlık, Doğruluk ve Meslek Ahlakı</li><li>• Mesleki Dikkat ve Özen</li></ul>
Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none"><li>• Planlama ve Gözetim</li><li>• İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi</li><li>• Kanıt Toplama</li></ul>
Raporlama Standartları	<ul style="list-style-type: none"><li>• Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum</li><li>• Muhasebe İlkelerinde Devamlılık (Tutarlılık)</li><li>• Yeterli Açıklama</li><li>• Görüş Bildirme (Denetçi Görüşü)</li></ul>

Kaynak: Durmuş ve Taş, 2008, s. 26.

#### 1.4.3.1.1. Genel Standartlar

GKGDS'nın birinci bölümü Genel Standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu anlamda bu standartlara “kişisel standartlar” da denilebilir.<sup>64</sup> Mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır.

- **Mesleki Eğitim ve Deneyim**

Bu standart, denetimi yapacak olan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir. Mesleki uzmanlık için yüksek öğrenimin bitirilip, bir uzman yanında staj yapıp mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olunması gereklidir. Staj sırasında teorik bilgiler uygulama ile pekiştirilir. Yanında staj yapılan uzmanın mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanır. Bunun

<sup>63</sup> Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2008, s. 26.

<sup>64</sup> Güredin, s. 43.

yanında mesleğe giren bir uzmanın güncel gelişmelere hakim olması için sürekli olarak ilgili yayınları izlemeli ve mevzuat değişikliklerini takip etmelidir.<sup>65</sup>

- **Bağımsızlık, Doğruluk ve Meslek Ahlakı**

Denetçi, çalışmalarını tam bir bağımsızlıkla yürütür. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarını zedeleyecek tüm işlerden kaçınmalıdırlar. Ayrıca dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur.<sup>66</sup>

- **Mesleki Dikkat ve Özen**

Bağımsız denetçilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve bağımsız olması yeterli olmamaktadır. Denetçinin, denetim çalışmalarında, gerekli mesleki özeni, dikkati ve çabayı titizlikle göstermesi gereklidir. Denetçinin ve denetimin başarısı yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Bu bakımdan denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda kanıt toplamaları, değerlendirmeleri ve kanaat oluşturmaları gereklidir.<sup>67</sup>

#### **1.4.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları, denetçinin, denetim çalışması sırasında uyması gerekli kuralları belirlemektedir. Bu standartlar planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

- **Planlama ve Gözetim**

Planlama, denetimin özelliği, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, denetim çalışmasının doğru bir biçimde yönlendirilmesi ve sistemli bir biçimde yürütülmesi için yapılır.<sup>68</sup> Hazırlanan denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır:<sup>69</sup>

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,

---

<sup>65</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 14.

<sup>66</sup> Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004, s. 33.

<sup>67</sup> Bozkurt, Denetim, s. 38.

<sup>68</sup> Gücenme, s. 42.

<sup>69</sup> Bozkurt, Denetim, ss. 39-40.

- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

Ayrıca bu standart, denetçi yardımcılarının yaptığı işlemleri denetimden sorumlu uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde gözetimini ve kontrolünü öngörmektedir. Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gerekenler aşağıdaki gibidir.<sup>70</sup>

- Yardımcı denetçilerin yaptığı işlerin kontrol edilmesi,
- Planlardan sapmaların tespiti,
- Önemli sorunlar hakkında devamlı bilgi elde edilmesi,
- Denetçi yardımcılarının eğitilmesi ve yönlendirilmesi.

- **İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı mali tabloların hatalı olma riskini önemli derecede azaltır.<sup>71</sup> Denetçinin, işletmedeki mevcut iç kontrol sistemini, yeterli nitelikte olup olmadığını ve sistemin etkin çalışıp çalışmadığını incelemesi gereklidir. Denetçinin, iç kontrol sisteminin etkin ve zayıf yönlerine göre denetim işlemlerinin sayısını ve kapsamını belirlemesi gereklidir.<sup>72</sup>

- **Yeterli ve Uygun Kanıt Toplama**

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü olan bu standart, denetçinin belli bir görüşe ulaşmadan önce yeterli miktarda ve uygun kanıt toplamasını öngörmektedir. Kanıtların yeterliliği miktarıyla ilgiliyken güvenilirliği kanıt türüne göre değişmektedir. Denetçi kanıtların miktarını, iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesap veya hesap grubunun özelliklerine göre belirler. Ayrıca Toplanan kanıtların yeterliliğinin yanı sıra uygun nitelikte olması önemlidir. Toplanan

---

<sup>70</sup> Durmuş ve Taş, s. 29.

<sup>71</sup> Güredin, s. 46.

<sup>72</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 16.

kanıtların uygunluğunu yine denetçi belirler. Kanıtın kalitesine etki eden unsurlar kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.<sup>73</sup>

#### **1.4.3.1.3. Raporlama Standartları**

Raporlama standartları denetim raporunun hazırlanması ve raporun içeriği ile ilgili ilke ve kuralları kapsar. Bu ilke ve uygulamalar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, yeterli açıklama ve denetçi görüşü olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır.

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe (GKGMİ) İlkelerine Uygunluk**

Bu standart, denetim raporunda, işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına değinilmesi gerektiğini belirtmektedir. Denetçi, işletmenin sunmuş olduğu finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlerken, işlemlerin tümüyle belgelenmiş, muhasebe ilkelerine uygun şekilde kaydedilmiş ve mali tablolara yansıtılmış olup olmadığını titizlikle araştırmalı ve bunu denetim raporunda belirtmelidir.<sup>74</sup> İlkelerden sapmalar varsa bunun düzeyinin de raporda belirtilmesi şarttır. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği denetçi açısından, finansal tablolar hakkında görüş oluşturması açısından temel dayanak olacaktır.<sup>75</sup>

- **Muhasebe İlkelerinde Devamlılık (Tutarlılık)**

Bu standarda göre denetçi, GKGMİ uygulamalarında dönemler itibariyle farklılıkların olup olmadığını, devamlılığın sağlanıp sağlanmadığını incelemelidir. Devamlılık, işletmelerin önceki yıllara ait bilgilerine, karşılaştırılabilirlik özelliği sağlamaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilke ve yöntemlerin, geçerli bir neden bulunmadan, yıldan yıla değiştirilmemesi gereklidir. Geçerli bir nedenle değiştirilen ilke ve yöntemler finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır. Denetçi de bu hususları raporunda belirtmelidir.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Güredin, ss. 46-47.

<sup>74</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 16.

<sup>75</sup> Bozkurt, Denetim, s. 41.

<sup>76</sup> Durmuş ve Taş, s. 31.

- **Yeterli Açıklama**

Bu standart, denetim raporunda aksi belirtilmedikçe finansal tablolardaki bilgilerin ve açıklamaların yeterli sayılacağını belirtir. Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği bunların GKGMİ'ne uygun olmasından başka, yeterli miktarda ek bilgiyi içermesine bağlıdır. Buda finansal tablo verilerinin, dipnot ve açıklamaların yeterli, açık ve anlaşılır olması ile gerçekleşir. Denetçi, ek bilgi ve açıklamaların yeterli olup olmadığına bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine göre karar verir. Denetçinin bu konudaki aksaklıkları raporunda kesinlikle belirtmesi gereklidir.<sup>77</sup>

- **Görüş Bildirme (Denetçi Görüşü)**

Bu standart, denetçinin mali tabloları incelemesi sonucunda vardığı kanaati denetim raporunda belirtmesi gerektiğini öngörmektedir. GKGDS denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmaktadır. Bunlar; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi nedenleriyle birlikte bunlardan birini raporlarında belirtmek zorundadır.<sup>78</sup>

#### **1.4.3.2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 120 ülkeden 163 meslek örgütünü içeren, sanayi, ticaret, devlet ve akademik kuruluşlarda görevli 2,5 milyon muhasebeciyi temsil eden evrensel bir muhasebe meslek örgütüdür. IFAC çeşitli denetim ve güvence işlevlerine ilişkin bildirimler yayınlamakla dünyada denetim uygulamalarını uyumlaştırmaya ve küresel kabulünü geliştirmeye çalışmaktadır.<sup>79</sup>

IFAC'a bağlı komitelerden olan IAASB denetçilere kılavuz niteliği taşıyan UDS'yi 1991'de hazırlamış, 1994 yılında ise kodlarıyla birlikte tam set halinde yayınlamıştır.<sup>80</sup> IAASB'nin yayınlayıp yürürlüğe koyduğu UDS'ler üye ülkelerin ulusal standartlarını ortadan kaldırmamakta, ancak uluslararası mesleki standartların geliştirilmesini teşvik etmektedir.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 17.

<sup>78</sup> Bozkurt, Denetim, s. 42.

<sup>79</sup> Güredin, s. 52.

<sup>80</sup> Çiğdem Bizim, **Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 40.

<sup>81</sup> Güredin. S. 53.

Standartların anlaşılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlaşmasını arttırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Bu çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından yayımlanmıştır. Bu standartların bir listesi aşağıda sunulmuştur.<sup>82</sup>

### **Uluslararası Kalite Kontrol Standartları**

UKKS 1 - Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları İle Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol

### **Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi**

#### **Genel İlkeler ve Sorumluluklar**

- UDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi
- UDS 210 - Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi
- UDS 220 - Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol
- UDS 230 - Denetimin Belgelendirilmesi
- UDS 240 - Finansal Tablo Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu
- UDS 250 - Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması
- UDS 260 - Denetimle ilgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi
- UDS 265 - İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi

<sup>82</sup> İstanbul SMMM Odası, “Denetimin Gelişimi”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

## **Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşıısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler**

- UDS 300 - Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması
- UDS 315- İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- UDS 320 - Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
- UDS 330 - Belirlenen Risklere Karşıı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler
- UDS 402 - Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
- UDS 450 - Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

## **Denetim Kanıtları**

- UDS 500 - Denetim Kanıtı
- UDS 501 - Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar
- UDS 505 - Dış Kaynaktan Doğrulamalar
- UDS 510 - İlk Denetimler - Açılış Bakiyeleri
- UDS 520 - Analitik İnceleme Teknikleri
- UDS 530 - Denetim Örneklemesi
- UDS 540 - Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
- UDS 550 - İlişkili Taraflar
- UDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- UDS 570 - İşletmenin Sürekliliği
- UDS 580 - Yazılı Teyitler

## **Diğer Çalışmalardan Yararlanma**

- UDS 600 - Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi
- UDS 610 - İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
- UDS 620 - Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması

## **Denetim Sonuçları ve Raporlama**

- UDS 700 - Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama



- UDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması
- UDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar
- UDS 710 - Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- UDS 720 - Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu

#### **Uzmanlık Gerektiren Alanlar**

- UDS 800 - Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi
- UDS 805 - Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem veya Unsurun Denetimi
- UDS 810 - Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları

#### **Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları**

- UİSS 2400 - Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri
- UİSS 2410 - İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi

#### **Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları**

- UGSS 3000 - Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri
- UGSS 3400 - Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi

#### **Uluslararası Alakalı Hizmetler Standartları**

- UAHS 4400 - Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Anlaşılmiş Prosedürlerin Gerçekleştirilmesine İlişkin Sözleşmeler
- UAHS 4410 - Finansal Tabloların Derlenmesi ile İlgili Sözleşmeler

#### 1.4.4. Bağımsız Denetim Süreci

Bu bölümde bağımsız denetim uygulama sürecinin anlaşılması açısından, bağımsız denetimin başlangıcından, denetimin çalışmasının sonuna kadar olan süreç genel hatlarıyla anlatılacaktır. Çalışmanın özünden uzaklaşılması amacıyla ayrıntılara yer verilmeyecektir.

Bağımsız denetim çalışması, denetim standartları temel alınarak gerçekleştirilen ve birbirini izleyen aşamalardan meydana gelen sistematik bir süreçtir. UDS'ye uygun bir denetim yapılabilmesi için öncelikle bu standartlar çerçevesinde gerekli hazırlık ve düzenlemelerin yapılması gerekir. Bunlar etik ilkeler de dâhil olmak üzere, firma içinde izlenmesi gereken prosedürlerin oluşturulması ve çalışanlara benimsetilmesi olarak ifade edilebilir.<sup>83</sup>

Denetim süreci müşteriden gelen talep üzerine, müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanıp açıklanmasıyla sona erer.<sup>84</sup>

Denetim sürecinin aşamaları, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi dört ana bölüme ayrılmaktadır.

**Tablo 2:** Denetim Akış Süreci

Müşteri Seçimi ve Denetim	<ul style="list-style-type: none"><li>• Müşteri işletmenin seçimi ve işin kabulü</li><li>• Önceki denetçi ile görüşme</li></ul>
Sözleşmesinin Yapılması	<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetim sözleşmesinin imzalanması</li></ul>
Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması	<ul style="list-style-type: none"><li>• Müşteri işletme hakkında detaylı bilgi toplama</li><li>• Denetim programının hazırlanması</li><li>• İşgücü ve zaman planlaması</li></ul>
Denetim Programının Yürütülmesi	<ul style="list-style-type: none"><li>• İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi</li><li>• Denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması</li><li>• Hesap bakiyelerinin doğruluğunun incelenmesi</li><li>• Yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi</li></ul>

<sup>83</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>84</sup> Güredin, s. 177.

Denetim Sonuçlarının Raporlanması

- Denetçi görüşünün oluşturulması
- Denetçi görüşünün ilgililere sunulması

Kaynak: Durmuş ve Taş, 2008, s. 40.

#### **1.4.4.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması**

Denetim faaliyeti herhangi bir işletmenin, denetim işi ile ilgili denetim kuruluşuna başvurmasıyla ve denetçinin bu isteği değerlendirerek, işi almaya karar vermesiyle başlar. Denetim kuruluşu işi kabul edip etmemekte serbesttir.<sup>85</sup>

İşletme istediği denetçiyi seçme hakkına sahiptir. Burada denetim kuruluşunun tanınmışlığı, yaptığı hizmetlerin kalitesi, geçmiş tecrübeleri ve işin maliyeti işletme tarafından ölçüt olabilir.<sup>86</sup> Denetçi için yeni müşteri kabul etme aşamasında ise aşağıdaki hususların denetçi tarafından araştırılması gerekir.<sup>87</sup>

- Önceki denetçi ile ilişkisinin kesilmesinin nedenleri,
- İşletmenin önceki denetim raporundaki görüşün ne olduğu,
- İşletme iç denetiminin yeterliliği ve muhasebe uygulamalarının ne durumda olduğu,
- Gereken iş yüküne göre kendi denetim kadrosunun yeterli olup olmadığı.

Denetçilerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için müşterilere ihtiyaçları vardır. Ancak her müşteri denetçi için bir risk taşımaktadır. Denetçiler bu riskleri en aza indirmek için risk unsurları taşıyan işletmelerin iş tekliflerini reddederler. Denetçiler işletmelerin risk durumlarını ortaya çıkarmak amacıyla belirli bir iş kabul politikası oluştururlar ve yeni iş kabullerine karar verme aşamasında bu politikaları uygularlar. Yinelenen denetim işlerinde, işletme önceden tanındığından karar verme işlemi de kolay olmaktadır.<sup>88</sup>

Denetçi, iş kabul politikası kapsamında öncelikle işletmeyi tanımaya çalışır. Bunun için işletmenin faaliyette bulunduğu sektörü, genel olarak geçmişini, geçmiş mali tablolarını ve faaliyet sonuçlarını inceler. İşletme yönetiminin dürüstlüğü ve

---

<sup>85</sup> Ataman ve diğerleri, s. 52.

<sup>86</sup> Ataman ve diğerleri, s. 52.

<sup>87</sup> Gücenme, s. 60.

<sup>88</sup> Ataman ve diğerleri, s. 53.

denetime bakışını değerlendirir. Denetimin hangi amaçla istendiğine bakar ve varsa önceki denetçi ile görüşme yapar.<sup>89</sup>

Denetçi yaptığı araştırmalar sonucu, denetim işini kabul ettiği işletmeyle bir denetim sözleşmesi yapar. Sözleşmede bağımsız denetimin amacı, konusu ve kapsamı, tarafların sorumluluğu ve yükümlülükleri, çalışmanın niteliği, zamanı ve denetim ücreti açıkça belirtilir.<sup>90</sup>

#### **1.4.4.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması**

Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra denetimin planlanmasına başlanır. Denetim planının amacı, denetim konusu işlemlerin detaylandırılarak her aşamada yapılacak çalışmaları hem işgücü hem de zaman açısından tespit etmektir. Bu plan sayesinde denetçi, çalışmayı bölümlere ayırarak, denetçileri bu bölümlere dağıtıp görevlendirir ve denetim zamanını belirler.<sup>91</sup> Denetim planı aşamaları, müşteri işletme hakkında detaylı bilgi toplama, denetim programının hazırlanması ile işgücü ve zaman planlamasından oluşmaktadır.

Denetim planı esnek olarak, denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde hazırlanmalıdır. Denetim planı denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir yapıya sahipken denetim sürecinin sonuna yaklaşırken bu esneklik gittikçe azalır.<sup>92</sup>

Denetim planı ve programı hazırlanırken denetçi tarafından izlenecek aşamalar ve toplanması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.<sup>93</sup>

- Faaliyet gösterilen sektör ve işletme hakkında ayrıntılı bilgilere ulaşılması,
- Denetim çalışmasının bölümlere ayrılması,
- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesi,
- Finansal tablo kalemlerinin önemlilik sıralamasının belirlenmesi,
- Denetim risk modelinin oluşturulması,
- Denetim amaçlarının belirlenmesi,
- Denetim programının oluşturulması.

---

<sup>89</sup> Ataman ve diğerleri, s. 53.

<sup>90</sup> Gücenme, s. 62.

<sup>91</sup> Durmuş ve Taş, s. 44.

<sup>92</sup> Güredin, s. 185.

<sup>93</sup> Durmuş ve Taş, s. 44.

Denetim anlaşması yapılmadan önce işletmeyi tanımaya yönelik genel inceleme yapılmaktadır. Denetim planı hazırlanırken de işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi, iç kontrol ve iç denetim sistemi, işletmede kullanılan belgeler, organizasyon yapısı, pazar payı ve yapısı, muhasebe sisteminin işleyişi, yasal düzenlemeler, işletme hakkında süren davalar, uzun vadeli taahhütler ve anlaşmalar incelenir.<sup>94</sup>

İç kontrol sisteminin yeterliliği hakkında yapılan incelemeler sonucu denetimin kapsamı ve işlemlerin genişliğine karar verilir.<sup>95</sup>

Denetim çalışmalarında risk hiçbir zaman sıfırlanmamakta ve tüm hatalar tespit edilememektedir. Ancak denetçi, risk unsurlarını mümkün olduğunca en aza indirmek ve hataları ortaya çıkartmak durumundadır. Bunu yaparken finansal tablolardaki kalemlerin özelliklerine göre, ilgili kişilerin karar almalarında etkili olan hesaplar belirlenir ve önemlilik sırası tespit edilir. İlgililerin kararına etkisi olmayan kalemler önemsiz olarak kabul edilmektedir. Denetim çalışmalarında bunlara paralel olarak önemlilik seviyesine ağırlık verilir.<sup>96</sup>

Denetim planının son aşaması, denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programı denetim planındaki tespitler de kullanılarak hazırlanan daha ayrıntılı plandır. Yapılacak bütün işlemler ve adımlar tanımlanır. Denetimin zaman planlamasına bağlı olarak denetimi yapacak olan personelin görevleri belirlenir ve her aşamada yapacakları işler ayrıntılı olarak tespit edilir.<sup>97</sup>

#### **1.4.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi**

Bu aşamada, hazırlanan denetim programı uygulamaya konur. Denetim programının uygulamaya konması ise denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları denetim tekniklerini kullanarak toplamasıdır.<sup>98</sup> Normal olarak bu safha, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ile başlar. Bu aynı zamanda bir uygunluk denetimidir.<sup>99</sup> İç kontrol sisteminde ulaşılan bulgular, planlanandan farklı ise denetim programında

---

<sup>94</sup> Durmuş ve Taş, s. 45.

<sup>95</sup> Gücenme, s. 62.

<sup>96</sup> Ataman ve diğerleri, s. 57.

<sup>97</sup> Güredin, s. 191-192.

<sup>98</sup> Ayrancı, s. 39.

<sup>99</sup> Gücenme, s. 63.

gerekli düzeltmeler ve ilaveler yapılarak değiştirilir. Nihayetinde denetim programında gerekli değişiklikler de yapıldıktan sonra hesap kalanları ile ilgili maddi denetim işlemleri başlar. Denetçi belirli denetim tekniklerini kullanarak denetim kanıtları toplar ve değerlendirir.<sup>100</sup>

#### **1.4.4.3.1. Denetim Kanıtları**

Çalışma alanı standartları, denetçinin, yeterli miktarda, uygun ve güvenilir kanıt toplaması gerektiğini belirtir.

- **Yeterli Miktarda Kanıt Toplama**

Kanıtın miktarına etki edebilecek durumlar, önemlilik, risk, maliyet, ana kütlelerin büyüklüğü ve özelliğidir. Önemlilik göreceli bir kavram olup, işletmeden işletmeye değişebilir. Burada finansal tablo kullanıcılarının kararlarına yapacağı etki önemlidir.

- **Kanıtın Güvenilirliği**

Bir kanıtın güvenilirliği aynı zamanda o kanıtın elde edilmesi ile ilgili koşullara bağlıdır. Bir kanıtın güvenilir olması, kanıtın geçerli olması, kanıtın sağlandığı kaynak, zamanlılık ve nesnelliğine bağlıdır.

Destekleyici kanıt toplama için kullanılan yöntemler, fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, soruşturma, kayıt sistemini kontrol, yeniden hesaplama, göz atma ve analitik incelemelerdir.<sup>101</sup>

#### **1.4.4.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri**

Denetim programının yürütülmesinde belirli denetim teknikleri uygulanarak kanıtlar toplanır. Geleneksel denetim teknikleri, denetim yöntemleri ve işlemlerinden oluşur.

Denetim Yöntemleri, şekli denetim, maddi denetim, sürekli ve örnekleme yoluyla denetim, ileriye ve geriye doğru denetim, doğrudan ve dolaylı denetim olmak üzere sınıflandırılabilir.<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup> Durmuş ve Taş, s. 47.

<sup>101</sup> Gücenme, s. 65.

Denetim Teknikleri, kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiziki inceleme ve sayma, doğrulama (mutabakat), gözlem, yeniden gözden geçirme, soruşturma ve analitik inceleme olarak sıralanabilir.<sup>103</sup>

#### 1.4.4.3.3. Çalışma Kâğıtları

Denetçi topladığı kanıtları, uyguladığı denetim tekniklerini ve sonuçları belgelendirir. Bu belgelere çalışma kâğıdı denir. Çalışma kâğıtları genel olarak içerdikleri bilgileri kullanma süresi olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar “sürekli dosya ve “yıllık çalışma dosyası”dır.<sup>104</sup>

Sürekli dosyada müşteri firma ile ilgili, genel bilgiler, ana sözleşme, hesap planı ve açıklamaları, organizasyon şeması ve yönetmeliği, sektör bilgileri, önceki yıllar denetim raporları yer alır. Yıllık çalışma dosyasında ise, denetim sözleşmesi, denetim programı, iç kontrol anket formları, notlar ve akış şemaları, mizanlar, destekleyici cetveller, hesap analizleri, tutanaklar ve sözleşme örnekleri bulunur.<sup>105</sup>

#### 1.4.4.4. Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Tüm denetim faaliyetinin son aşaması, denetimin tamamlanması ve denetim raporunun düzenlenmesidir. Bağımsız denetçinin bu aşamada, işletme ilgililerinin kararlarını etkileyebilecek olaylara dikkat etmesi, bilanço tarihi ile denetim çalışmasının bittiği tarih arasında ortaya çıkan olayları incelemesi, çeşitli şekillerde tamamlayıcı kanıtlar elde etmesi ve işletmeyle ilgili genel görüşe varması gerekmektedir.<sup>106</sup>

Raporlama aşamasında, standartlarda yer alan muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık ve yeterli açıklama hususlarına dikkat edilmesi şarttır. Denetçinin görüş bildirme safhasında standartlarda daha önceden belirtildiği gibi dört seçeneği vardır.

---

<sup>102</sup> Gücenme, ss. 67-68.

<sup>103</sup> Selimoğlu ve diğerleri, ss. 132-137.

<sup>104</sup> Gücenme, s.70.

<sup>105</sup> Selimoğlu, ss. 143-144.

<sup>106</sup> Ahmet Balcı, **Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: Sas 99 Kapsamında İncelenmesi ve Spk Düzenlemesi İle Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 55.

- **Olumlu Denetim Raporu**

Denetçi tarafından, işletmenin, muhasebe ilke ve standartlarına uyduğu, muhasebe politikalarının değişmediği, mali tablolarda yeterli açıklamanın yapıldığı, finansal tablolarda belirsizliklerin olmadığı ve denetçi çalışmalarında herhangi bir kısıtlamanın olmadığı durumlarda olumlu denetim raporu düzenlenir.<sup>107</sup>

- **Şartlı Denetim Raporu**

Denetçi, işletmenin bazı istisnalar haricinde mali tablolarının bir bütün olarak gerçeği yansıttığı ve doğru kabul ettiği durumlarda, bu istisnayı raporunun açıklama bölümünde belirterek şartlı görüş içeren bir denetim raporu düzenler.<sup>108</sup>

- **Olumsuz Denetim Raporu**

Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten koşullar, muhasebe ilkelerinde mali tabloların bütünlüğünü bozacak önemli sapmaların, muhasebe politikalarının devamlılığında önemli sapmaların ve tam açıklama kuralından önemli şekilde ayrılmamanın olmasıdır.<sup>109</sup> Denetçiler genellikle işletme yönetiminden bu sapmaların düzeltilmesini isterler. Sık karşılaşılsa da işletme yönetimi tarafından düzeltilmeyen bu sapmalar sebebiyle denetçi, olumsuz denetim raporu düzenler.

- **Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Denetçinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanlarının sınırlayan önemli hususların var olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Denetçinin çalışmalarının önemli ölçüde engellenmesi, işletmede önemli belirsizliklerin olması ve bu durumun mali tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtmasına engel teşkil etmesi denetçiyi görüş bildirmekten alıkoyan nedenlerdir.<sup>110</sup> Denetçi bu gibi durumlarda görüş bildirmekten kaçınmasına sebep olan nedenleri, denetim raporunda açıklamalıdır.

---

<sup>107</sup> Bozkurt, Denetim, s. 367.

<sup>108</sup> Ataman ve diğerleri, s. 98.

<sup>109</sup> Bozkurt, Denetim, s. 371.

<sup>110</sup> Bozkurt, Denetim, s. 371.



## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİME BAĞLI YAŞANAN ŞİRKET SKANDALLARI VE BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

#### 2.1. BAĞIMSIZ DENETİME BAĞLI YAŞANAN ŞİRKET SKANDALLARI

Denetim, ekonomik faaliyet, olaylar ve sonuçlarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve sonuçlara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir.<sup>111</sup> Denetim raporları yıllık finansal tablolarla birlikte kamuya açıklanmaktadır. Denetlenmiş finansal tablo kullanıcılarının çoğu denetim görüşünü veren denetçileri tanımamaktadır. Denetçilerin kaliteli ve güvenilir bir denetim görüşü açıkladıklarını ve finansal tablolarda önemli hataların olmadığını kabul ederek karar alırlar.<sup>112</sup>

Denetçiler açıklayacakları görüşün önemini bilerek, toplumsal sorumluluk bilincinde, ilgili karar alıcılara bu makul güvenceyi sağlayacak şekilde, tarafsız, bağımsız, doğru ve dürüst davranarak, denetim standart ve kurallarını tam uygulayarak denetimi tamamlamalıdır. İşletmeler de etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli, faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde şekillendirmeli ve sürdürmelidir.

Mali konularda alınan kararların güvenilir olmayan bilgilere dayanması riskinin geri dönülemez büyük zararlar doğurması olasılığı, denetim mesleğinin ve denetim ilke ve kurallarının yoğun olarak mali işlemlere yoğunlaşmasına neden olmuştur.<sup>113</sup> Ancak bu durum işletmelerde başta kurumsal yönetimin ve iç denetimin bir takım eksiklerinin olmasına rağmen, arka plana düşmesine neden olmuştur.

Yakın geçmişte yaşanan şirket skandalları, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere tüm Dünya'daki finansal piyasaları olumsuz yönde

---

<sup>111</sup> Münevver Yılcı, **İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osman Gazi Üniversitesi Yayınları, No:086, Eskişehir, 2003, s. 7.

<sup>112</sup> Ahmet Dursun, "Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6 Sayı 2, 2005, s. 421.

<sup>113</sup> Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 12.

etkilemiştir.<sup>114</sup> 1998 yılında Asya krizi ile birlikte dünya ekonomisinde çalkantılar meydana gelmeye başlamıştır. Kriz nedeniyle ABD’de başta olmak üzere büyük şirketler finansal güçlükler çekmeye başlamış ve iflaslara sürüklenmiştir.<sup>115</sup>

Bu büyük kriz ortamında, finansal güçlük çeken ve karlılıkları büyük ölçüde azalan hatta zararlarla baş edemeyen bazı işletme yöneticileri şirketlerin zararlarını ve borç yüklerini gizlemek amacıyla birtakım yaratıcı fikirler bulmaya çalışmıştır. İşletme tepe yöneticileri muhasebe politikalarındaki esneklik ve düzenlemelerdeki eksiklik ve yetersizlikleri fırsat bilerek, bir takım muhasebe hilelerine başvurmuştur.

Yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan bu uygulamalar işletmelerin gerçek finansal durumlarını görmede bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısa vadede işletmeye ve yatırımcılara önemli kazançlar getirmesi sebebiyle oldukça sık kullanılan yaratıcı muhasebe teknikleri uzun vadede telafisi zor durumlarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Finansal tabloları olduğundan farklı göstererek, yani olmayan bilgileri varmış gibi, var olan bilgileri yokmuş gibi göstererek hazırlanıp sunulması, finansal bilgilerin yanlış yorumlanmasına dolayısıyla karar alıcıların yanlış bilgilendirilmesine ve yönlendirilmesine neden olmuşlardır. Dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır.<sup>116</sup>

ABD’deki dünya çapındaki büyük işletmelerde özellikle 2001 yılı itibarıyla meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri, uluslararası finans piyasalarında büyük etki yaratmıştır. Büyük işletmelerde ortaya çıkan bu usulsüzlükler, kamuoyunun mali raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini olumsuz etkilemiştir. Halka açık şirket modelini tartışılır hale getiren, muhasebe ve denetim şirketleri üzerine dikkatleri toplayan muhasebe skandalları, ABD’nin ekonomik sistemini de olumsuz etkilemiştir.<sup>117</sup>

Skandallar arka arkaya ortaya çıkarken, finansal piyasaların temel oyuncuları olan işletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, bağımsız denetim

---

<sup>114</sup> Ahmet Türel, **WorldCom Skandalı: Muhasebe Hileleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 9.

<sup>115</sup> Fatih Fidan, **Hisse Senetleri İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi ve Uygulamalı Bir Örnek**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 55.

<sup>116</sup> Nermin Çıtak, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, ss. 83-84.

<sup>117</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 41.

kuruluşlarının, iç denetçilerin, etik olmayan davranışlar sergilediği, hileli işlemlere giriştikleri veya sorumluluklarını yerine getirirken ihmalkâr davrandıkları anlaşılmıştır.<sup>118</sup>

Yaşanan skandallarla birlikte kamuya gerçek olmayan kar rakamları ve yanıltıcı faaliyet sonuçları açıklanmıştır. Mali tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde, yüksek tutarlı kar elde eden firmaların aslında zararda ve büyük bir borç yükü altında oldukları ortaya çıkmış, bunun sonucu olarak şirketlerin hisse senedi fiyatları bir anda düşmeye başlamıştır. Yatırımcıların tüm hisseleri değersiz duruma düşmüştür. ABD Sermaye piyasası Kurulu (SEC) tarafından dikkat çekici bir şekilde büyüyen şirketler takibe alınmıştır.<sup>119</sup>

Muhasebe alanında yaşanan seri skandallar, dünyanın en büyük enerji kuruluşu olan Enron'un 2001 yılı ekim ayında, 1997-2000 yılları arasında daha önce raporlamış olduğu net kar rakamlarını, yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini beyan etmesi ile başlamıştır. Enron şirketi dışında aşağıda belirtilen şirketlerle birlikte pek çok şirkette daha bu durum ortaya çıkmıştır.<sup>120</sup>

**Tablo 3: Muhasebe Hile ve Hataları İle Ortaya Çıkış Nedenleri**

<b>Şirket</b>	<b>Ülke</b>	<b>Açıklama</b>
Ahold	Hollanda	Büyük Derecede Muhasebe Aykırılıkları.
Cable And Wireless	İngiltere	Başarısız Devralma Stratejisi.
France Telekom	Fransa	Başarısız Devralma Stratejisi.
HIH	Avustralya	Kontrolsüz ve Yetersiz Yönetim.
Livent Inc.	Kanada	Büyük Derecede Muhasebe Aykırılıkları.
Markoni	İngiltere	Başarısız Devralma Stratejisi.
Marks And Spencer	İngiltere	Uygunsuzluk, Stratejilerde Önemli Sapma.
Nortel Networks	Kanada	Devralma Stratejisiyle Sürdürülen Agresif Büyüme, Ancak Telekom Sektöründeki Beklenmedik Düşüş.

<sup>118</sup> Türel, s. 10.

<sup>119</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 41.

<sup>120</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 41.

Enron	ABD	Büyük Derecede Muhasebe Aykırılıkları, Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama.
Tyco	ABD	Büyük Derecede Muhasebe Aykırılıkları, Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama.
Vivendi	Fransa	Devralma Stratejisiyle Farklı Alanlara Girilerek Başarısız olunma.
WorldCom	ABD	Ciddi Muhasebe Hileleri, Güvenilir olmayan Finansal Raporlama.
Xerox	ABD	Büyük Derecede Muhasebe Hileleri ve Aykırılıkları.
Parmalat	İtalya	Muhasebe Hileleri ve Güvenilir olmayan Finansal Raporlama.

Kaynak: Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 41.

Tablodan da görüldüğü gibi örnek verilen işletmelerin neredeyse tümünde muhasebe hile ve usulsüzlüklerine başvurulmuştur. Çoğu yaratıcı fikirler birbirine benzese de yaşanan bu vakaların her biri ayrı ayrı incelenip analiz edilmesi gereken örneklerdir. Hem finansal piyasalar ve işletmeler açısından hem muhasebe ve denetim mesleği açısından ders niteliğindedir. Nitekim birçok araştırma, akademik tez ve kitap çalışmalarına konu olmuşlardır. Bu skandallar ülkelerin finansal piyasalar ve denetim politikalarını da etkilemiş ve bu alanda küresel olarak ortak çalışmalar yürütülmüştür. Çeşitli yasalar çıkarılmış ve uluslararası standartlar geliştirilmiştir.

Bu bölümde başta ABD’de Enron olmak üzere önemli birkaç şirket skandalı anlatılacak ve bu skandallara sebep olan faktörler ve işletmeleri bu duruma iten nedenler araştırılacaktır. Bu araştırma, bölümün devamında anlatılacak olan bağımsız denetimin kalitesine ve güvenilirliğine yönelik yapılan düzenlemelerin amacının ve çerçevesinin anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

### **2.1.1. Enron Skandalı**

ABD finans alanında şok etkisi yaratan ve dönüm noktalarından sayılan Enron skandalı yalnızca ABD’de değil tüm Dünya’da geniş yankılar uyandırmış

iflasıyla ve iflası sonrası yaşanan süreçle gündemin ilk sıralarında yer almıştır. Enron'un ortaya çıkardığı etki ve sonuçlar sayesinde daha önce yeteri kadar sorgulanmayan hisse senedi ve bono piyasaları, resmi kuruluşlar, kurumsal bankacılık, denetim kuruluşları ve daha birçok sistem sorgulanır olmuştur.<sup>121</sup>

ABD'nin Houston (Texas) merkezli şirketi Enron, 1985'te iki doğalgaz şirketinin birleşmesiyle ortaya çıktı, kısa süre sonra ABD enerji piyasalarının serbest bırakılmasıyla büyüdü ve gelişti. Bu dönemlerde gelecekteki enerji teslimlerinde geçerli olacak fiyatlara garanti veren "Future" sözleşmelerine girişti. Hemen ardından yine serbest bırakılan elektrik piyasasında da "Future" sözleşmeleri kullandı. Future sözleşmeler adeta Enron'un adıyla anılır olmuştur.<sup>122</sup>

1980'li yılların ortalarında küçük bir boru hattı işletmesi iken 2000 yılına gelindiğinde 65 milyar dolarlık aktif büyüklüğü, 101 milyar doları bulan geliri, yaklaşık 80 milyar dolarlık piyasa değeri ve toplam 19.000 çalışanıyla ABD'nin yedinci büyük şirketi olmuştur.<sup>123</sup>

Analistlerin çoğu Enron ve girişimleri hakkında oldukça pembe tablolar çizmiş, Enron'da açıklamaları ile şirketin yeni sektör yatırımlarıyla karlılığının katlanarak artacağını duyurmuştu. Yalnız birkaç analist durumun pekte açıklandığı gibi olmadığını söyledi. Bu analistler Enron'un girmiş olduğu telekomünikasyon, fiber optik ve iletişim sektörünün oldukça riskli olduğu, boru hattı işine benzemediği, altyapının sürekli yatırım istediği konusunda Enron'a uyarılarda bulundular ancak pekte dikkate alınmadılar.<sup>124</sup>

Enron'un durumundan ilk şüphelenen New York'ta faaliyet gösteren özel bir yatırım şirketi başkanı olan James Chanos oldu ve derhal elindeki Enron hisselerini sattı. Chanos yaptığı birtakım finansal analizlerle Enron'un getirisinin açıklananın beşte biri kadar yani %6 olduğunu tespit etti. Sonrasında daha büyük problemlerin habercisi olan bir gelişmeyi fark etti. Enron tepe yöneticileri ellerindeki Enron hisselerinin büyük bir kısmını satmaya başlamış, son birkaç günde 600'den fazla üst düzey yöneticiye 100 milyon dolara yakın ikramiye ödenmişti. Ancak şirket bunların

---

<sup>121</sup> Yener Özel, "Enerji Devi Enron'un Çöküşü ve Etkileri", [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_enerji\\_devi\\_cokusu.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html), (10.05.2013), s. 1.

<sup>122</sup> Yener Özel, s. 1.

<sup>123</sup> Cengiz Toraman, "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, 2002, s. 6.

<sup>124</sup> Toraman, s. 6.

açıklamalarını yapmaktan ziyade hala çok iyi bir durumda olduklarını savunuyorlardı.<sup>125</sup>

Bu söylentiler ve gelişmeler üzerine Enron'un bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen, SEC'in soruşturma başlatması nedeniyle Enron'un son beş yıllık finansal tablolarını yeniden düzenlemiş ve Enron'un iştiraklerinden bir bölümünün borç ve zararlarının mali tablolarda yer alması gerektiğini açıklamıştır. Bunun anlamı Enron'un dönem faaliyetlerinin yaklaşık bir milyar dolar zararla sonuçlanması ve çok ciddi bir borç yükünün altında olduğudur.<sup>126</sup> 2001 yılı ekim ayında, 1997-2000 yılları arasında daha önce raporlanan finansal verilerin, yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzeltildiği açıklamasıyla başlayan süreç, önceki yıl 83 dolar seviyesinde işlem gören şirket hisse senedi fiyatlarını bir doların altına düşürmüştü. Enron toplam 16,8 milyar dolarlık borç yüküyle, 02 Aralık 2001 tarihinde iflasını istemişti.<sup>127</sup>

Enron'un çöküşüne neden olan en önemli unsurlardan biri muhasebe ilke ve kurallarına aykırı uygulamalardır. Enron, önemli miktardaki borcunu ve zararlarını, yatırımcılardan gizlemek ve onlara şirketin finansal durumu ve performansını olduğundan çok daha iyi gösteren finansal tablolar sunmak için özel amaçlı girişimleri ve gerçek değer muhasebesi uygulamalarını suiistimal ederek kullanmıştır. Şirket, değeri düşen sorunlu varlıkları planlı olarak özel amaçlı girişimlere transfer ederek bunları yatırımcılardan gizlemiş, zararları ve borçları finansal raporlarından arındırmıştır. Enron'un yaklaşık 40 milyar dolarlık borcu bu bağımsız ortaklıklarda sakladığı tahmin edilmiştir. Enron, büyük bankaları, özel amaçlı kurduğu bu ortaklıklara para yatırmaya ikna etmiştir. Bankalar bu girişimlere koydukları parayı güvence altına almak istemiş ve Enron'ın aşırı değerlendirilmiş hisselerini teminat olarak almıştır. Bankalar hisse fiyatlarını yüksek tutabilmek için başkalarını da yatırım yapmaya teşvik etmiş hatta hisse fiyatlarını yüksek tutmaya çalışan analistler istihdam etmiştir.<sup>128</sup>

Şirketin denetimini yapan Arthur Andersen yapılan tüm bu hile ve usulsüzlüklere göz yummakla ve sorumluluğunu yerine getirmemekle suçlanmıştır.

---

<sup>125</sup> Toraman, s. 6.

<sup>126</sup> Özel, [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_enerji\\_devi\\_cokusu.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html), (10.05.2013), s. 1.

<sup>127</sup> Rana Atasoy, **Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 20.

<sup>128</sup> Ayça Zeynep Süer, "Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri", İstanbul SMMM Odası, Eylül 2004, ss. 61-68, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (10.05.2013).

Yapılan araştırmalar sonucunda, skandalın ortaya çıkışıyla denetim firması tarafından binlerce e-posta ve önemli evrakların imha edildiği anlaşılmıştır. Ayrıca, Arthur Andersen ile şirket arasında bağımsızlığı zedeleyen birçok unsur tespit edilmiştir.

Enron, Arthur Andersen firmasının denetiminde batmış üçüncü firmadır. Bir güven mesleği olan bağımsız denetimde, Andersen'in yaşadığı itibar kaybı yıllardır birlikte çalıştığı birçok firmanın kendisini terk etmesine sebep olmuştur. Bu skandal Andersen için ilk olmadığı gibi sonda olmayacaktır. Nitekim Enron'un çöküşünü takiben WorldCom şirketi de buna benzer bir skandalla sarsılacak ve Arthur Andersen firmasının da sonu olacaktır.

### **2.1.2. WorldCom Skandalı**

WorldCom şirketinin kökeni, ABD'de AT&T Telekomünikasyon şirketinin 1983 yılındaki bölünmesine dayandırılabilir. Bu bölünme ile küçük ve yerel şirketler ortaya çıkmıştır. Bu şirketlerden biri olan LDDS, 1984 yılında 650.000 dolarlık sermaye ile "MCI" ve "Sprint" gibi köklü firmaların faaliyetlerinin az olduğu güney eyaletlerinde hizmet sunmaya başlamıştır. LDDS, çok kısa bir sürede 1,5 milyon dolar borç altına girmiş ve kurtarıcı olarak şirketin dokuz kurucu ortağından biri olan Bernard J. Ebbers'e yönetimi teslim etmiştir. Ebbers'in, teknoloji konusunda herhangi bir tecrübesi olmamasına rağmen bir yıldan kısa bir süre içerisinde şirketi karlı hale dönüştürebilmiştir. Ebbers'in büyüme stratejisi şirket satın almaları üzerine kuruluydu. şirket gerek ABD'de gerekse Avrupa ve Latin Amerika'da gerçekleştirdiği işletme satın almaları ile hızla büyümüştür. 1989 yılında "Tezgâh Üstünde İşlem Gören Menkul Kıymetler Birleşik Endeksi- NASDAQ" da işlem gören "Advantage şirketler Grubu" ile birleşerek halka açık bir firma haline gelmiştir. 1993 yılı sonunda ABD'deki en büyük dördüncü uzun mesafe taşıyıcı haline gelmiş, 1995'de 2,5 milyar dolar nakit karşılığında 11.000 mil uzunluğunda fiber optik kablo şebekesine sahip "LDDS Williams Telecom" şirketini satın almış ve ardından 1995 yılı mayıs ayında işletmenin gelişen küresel yapısını yansıtmayı amacıyla adını WorldCom olarak değişirmiştir.<sup>129</sup>

---

<sup>129</sup> Türel, ss. 31-32.

WorldCom 1996 yılında “MFS” şirketini 12,4 milyar dolara satın alarak yerel hizmetler piyasasına girmiştir. 1997 yılında ülkenin en büyük ikinci uzun mesafe iletişim hizmetleri firması olan “MCI” yı satın alabilmek için oldukça yüksek bir fiyat teklifinde bulunmuş ve 1998 yılında 37 milyar dolar ödeyerek “MCI” şirketi ile birleşmiştir. Bu birleşme o tarihe kadar gerçekleşmiş en büyük şirket birleşmesi olmuştur. Ortaya çıkan yeni firma 79.000 çalışana ve yıllık 27 milyar dolar gelire sahip dev bir firmaya dönüşmüş, 2001 yılı itibariyle ABD’deki veri aktarımı kablolarının üçte birinin sahibi olmuştur.<sup>130</sup>

WorldCom’un 1994 yılında 8,17 dolar olan hisse senedi değeri 1999’da 47,91 dolara yükselmiş, hisse senedinin tavan değerine çıktığında firmanın piyasa değeri 115 milyar dolara ulaşmıştır. WorldCom 1999 yılında 129 milyar dolarlık müthiş bir teklifle “Sprint” şirketini satın alma girişiminde bulunmuş, ancak ABD Adalet Bakanlığı satın alma şartlarını uygun bulmayarak birleşmeyi kabul etmemiştir. Bu birleşmesinin başarısızlıkla sonuçlanması WorldCom için dönüm noktası olmuş, şirket çalışanları yönetimin karar verme yeteneğini kaybettiğini ve şirketin kaygan bir zeminde ilerlediği düşüncesine girmişlerdir.<sup>131</sup> Ebberts’in, “hedeflerinin dünya çapında bir şirket olmaktan ziyade Wall Street’te bir numaralı hisse senedi olmak” diye yapmış olduğu bir açıklama yönetimin stratejini ortaya koymuştur.

2000 yılında gerek ihtiyaç fazlası kapasite gerekse artan rekabet sonucu sektörde daralma meydana gelmiştir. Pazar fiyatı düşmeye başlamış WorldCom’da bu fiyatlara uymak zorunda kalmıştır. Gerek gelir ve fiyat baskıları gerekse taahhüt edilmiş hat giderleri işletme giderlerinin gelire oranını her dönem yükseltmeye başlamıştır. Bu durum şirket muhasebesinden de sorumlu mali işler müdürü Scott Sullivan’ı harekete geçirmiştir. Sullivan hedeflenen performansa ulaşılması için yaratıcı muhasebe kayıtları tasarlamış, yönetimin de desteğiyle aşağıda sayılan bazı önemli muhasebe hilelerine başvurmuştur.<sup>132</sup>

- Gider tahakkuklarının olduğundan düşük raporlanması,
- Faaliyet giderlerinin aktifleştirilmesi,
- Hayali gelir kayıtlarının yapılması,
- Satın alınan şirketlerin finansal durumlarını olduğundan kötü raporlanması,

---

<sup>130</sup> Türel, s. 34.

<sup>131</sup> Türel, s. 35.

<sup>132</sup> Türel, s. 63.



- Şüpheli alacak karşılığı hesaplamalarında aşırı iyimser tahminler yapılması.

WorldCom 1999 ve 2000 yıllarında herhangi bir belgeye dayandırmadan, giderlerde toplam 3,3 milyar dolar tutarında azalma sağlayan kayıtlar yapmıştır. Atıl kapasite hat giderlerini aktifleştirme yoluna giderek yaklaşık 800 milyon dolar gideri azaltmıştır. Bunu yaparken denetçi firmanın durumu ortaya çıkarmasını engelleyebilmek için çeşitli ve karmaşık varlık hesapları kullanmıştır. Ayrıca hayali gelir kayıtları yaparak, 1999 ve 2000 yıllarında çeyrek dönemlere yayarak yaklaşık 2 milyar dolar fazla gelir raporlamıştır.<sup>133</sup>

WorldCom'da işler tersine dönmüş artık muhasebe kayıtlarıyla da durum düzeltilemez hale gelmiştir. Haziran 2002'de iç denetim bölümü firmanın faaliyet giderlerini aktifleştirdiği, aynı gelirleri iki kere kaydettiği ve borçlarını gizlediğini ortaya çıkarmıştır. Bunun üzerine denetim firması Arthur Endersen firmasının görevine son verilerek KPMG denetim firması ile anlaşılmıştır. 1913 yılında kurulan denetim firması Arthur Andersen, Enron'dan sonra WorldCom'un düştüğü bu durum karşısında tüm güvenilirliğini ve saygınlığını kaybederek faaliyetlerine son vermek zorunda kalmıştır.<sup>134</sup>

Asıl şok 25 Haziran 2002'de şirketin geçmişle ilgili raporladığı kar rakamlarını düzeltereğini açıklamasıyla yaşanmıştır. Bununla birlikte mali işler müdürü Scott Sullivan'ın görevine son verilmiştir. Enerji devi Enron'un beklenmedik iflasının ardından Telekomünikasyon devi WorldCom'da 21 Temmuz 2002 tarihinde iflas başvurusunda bulunmuş ve 32 milyar dolarlık borcunu ödeyemeyecek duruma geldiğini kamuoyuna duyurmuştur.

Bu olaydan sonra şirketin hisse senedi değeri 9 sente kadar düşmüştür. SEC'in yaptığı incelemelere göre şirket karını 9 milyar dolar yüksek raporlamıştı. Ancak bazı çıkar gruplarının iddialarına göre bu tutar 11 milyar dolar civarıydı.<sup>135</sup> Bundan sonra devreye SEC ve hukuk sitemi de girmiş, şirkete Federal Mahkeme'de sahtecilik davası açılmıştır. Şirket, kârını Wall Street beklentilerine uydurmak için, gelirlerini manipüle etmekle suçlanmış ve ardından da şirket iflasa sürüklenmiştir.<sup>136</sup>

---

<sup>133</sup> Türel, ss. 54-60.

<sup>134</sup> Türel, s. 92.

<sup>135</sup> Türel, ss.92-93.

<sup>136</sup> Risk Yönetimi Yetersizliğinin Batırdığı Dev: WorldCom, <http://www.riskonomi.com/wp/?p=419> (10.05.2013).

WorldCom'un iflas öncesi aktif toplamı 107 milyar dolar civarıydı. Şirketin ilan ettiği 107 milyar dolarlık iflas, aralık ayında iflasını açıklayan Enron'dan iki kat fazla ve 2002 Haziran ayı itibariyle dünya tarihinin en büyük iflası olmuştur. ABD'de yaşanan bu skandallar zinciri dikkatleri, şirketlerin ne şekilde yönetildiğine ve hesapların nasıl tutulduğuna çevirmiştir. WorldCom'un mali denetimini Enron'da olduğu gibi Andersen'in yürütüyor olması ise bir başka dikkat çekici boyut olarak görülmüştür.<sup>137</sup>

### 2.1.3. Parmalat Skandalı

Merkezi İtalya'nın Parma şehri olan şirket, 2003 yılı itibariyle 30 ülkede faaliyet gösteren, 30.000 çalışanı ve 7 milyar dolara ulaşan geliriyle dünyanın en büyük onuncu büyük gıda firması, İtalya'nda en büyük sekizinci büyük firmasıydı. 1997 yılında İtalya dışına açılarak özellikle Kuzey ve Güney Amerika'da borç ile finanse ederek şirket satın almalara başlamış, bu satın almalar şirketin karını attıracağına zarara sokmaya başlamıştır. Parmalat aşırı borçlanmalar üzerine, türev piyasalara ve spekülasyon işlere girme kararı almıştır.<sup>138</sup>

Şirketin yönetim ve kontrolü, firmanın kurucusu ve genel müdürü olan Calisto Tanzi ve aile üyelerindeydi. Aile üyeleri şirketin varlıklarını yasalara aykırı olarak ve azınlık haklarına zarar verecek şekilde başka şirketlere aktarmışlardı. Bu işlemleri Cayman adalarında kurdukları şirketler aracılığı ile gerçekleştirmişlerdi. Birçok düzmece muhasebe işlemi, gerçek dışı hesaplar açılmış sahte belgeler düzenlenmişti.<sup>139</sup>

Skandal, şirketin 2003 yılı kasım ayında yapması gereken bir tahvil ödemesini geciktirmesiyle ortaya çıkmaya başlamıştır. Parmalat bu ödemeyi birkaç gün içinde yaptı ancak hisse senetlerinin %40 değer kaybetmesine engel olamamıştı. Ayrıca başta denetçi ve bankalar olmak üzere tüm ilgililerin, şirket hesaplarını daha ayrıntılı incelemelerine neden olmuştur.<sup>140</sup> Skandal 2003 yılı aralık ayında 500 milyon Euro'luk bir bono ödemesinin Bank of America tarafından geri döndürülmesi

<sup>137</sup> <http://www.riskonomi.com/wp/?p=419> (10.05.2013).

<sup>138</sup> Türel, s. 15.

<sup>139</sup> Ceren Ayça Göçen, "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 97, 2010, s. 115.

<sup>140</sup> Türel, s. 16.

ile başlamıştır. Sonrasında banka Parmalat'ın Cayman adalarında kayıtlı iştiraklerinden olan "Bonlat"ın hesabında bulunan 4 milyar Euro tutarın sahte olduğunu belirlemiştir.<sup>141</sup>

Daha sonra İtalyan savcılar borçların varlık hesaplarıyla mahsup edildiğini ve 15 yıldır hesaplarda oynama yapıldığını tespit etmişlerdir. Bu gelişmeyle borsadaki Parmalat hisseleri askıya alınmıştır. Parmalat, yaklaşık 9 milyar Euro borcunu çok daha düşük göstermiş, müşterilerine çift fatura keserek hayali satışlar yapmış ve firmanın durumunu olduğundan iyi göstermiştir. Şirketin hakimi Tanzi ailesi, hakla açık şirketlerdeki 500 milyon Euro tutarında parayı, kendi firmalarına transfer etmiş ve kişisel işlerinde kullanmışlardır.<sup>142</sup>

Parmalat skandalında başta kurumsal yönetim olmak üzere, bağımsız denetiminde rolü oldukça önemlidir. Deloitte&Touche denetim firması 1999 yılında konsolide hesapların denetimini devralmıştır. Fakat, başta "Bonlat" olmak üzere kurulan diğer birçok iştiraklerin denetimini eski denetçi Grant Thorthon yapmaktaydı. Deloitte denetimi devir aldıktan sonra devraldığı hesapları incelemeye tabi tutmaması şüphelerin oluşmasına neden olmuştur. Bu olay sonucu her iki denetim firmasının da incelenmesine karar verilmiştir. Ayrıca denetim şirketlerinin konfederasyon yapısı da tartışılmaya başlamıştır.<sup>143</sup>

#### 2.1.4. Diğer Önemli Şirket Skandalları

Enerji Devi Enron'un iflasıyla başlayan skandalların etkileri başta ABD olmak üzere diğer ülkelerde yansımış ve finansal piyasaları derinden sarsmıştır. Enron'un şok iflası neticesinde tüm sistemin işleyişi baştan aşağı sorgulanmaya başlanmış, skandalların nedenleri araştırılmış, dersler çıkarılarak çözüm yolları üzerinde arayışlar başlamıştır. Tarihteki ilk mali skandal Enron olmasa da yarattığı etkileri bakımından WorldCom ve Parmalat'la birlikte ön plana çıkmıştır. Bu olaylar oldukça iyi tasarlanmış organize bir ekip işi olup, siyasetin, bürokrasinin ve

---

<sup>141</sup> Serpil Senal, **Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2011, s. 90.

<sup>142</sup> Türel, s. 17.

<sup>143</sup> Senal, s. 90.

bankaların desteğini alarak, ayrıca hileyle finansal piyasaların kandırılıp, rüşvetle iç ve dış mali denetim ayağı satın alınarak yapılmış ders niteliğinde örneklerdir.

Bu bölümde, yaşanan skandallar nedeniyle iflas eden ve iflas eşiğine gelen diğer önemli firmalardan kısaca bahsedilecektir.<sup>144</sup>

- **Xerox :**

Şirket dünyanın önde gelen fotokopi cihazları üreticilerindedir. 2000 yılıdaki faaliyet raporunda 18,7 milyar dolar gelir raporlamış ve dünya genelinde 92.500 çalışanıyla Fortune 500 listesinde 87. sırada yer almıştır. Temmuz 2002’de WorldCom’un iflas başvurusu yaptığında Xerox’da bir açıklama yaparak 1997 ve 2000 yılları arasında gelirlerini 3,8 milyar dolar, vergi öncesi kar tutarını 1,2 milyar dolar azaltan bir düzeltme yapmıştır.

Şirket 1997 ile 2000 yılları arasında bir takım muhasebe hata ve hileleri yapmış, bunlardan haberi olan KPMG şirketten herhangi bir düzeltme yapmasını istememiştir. Skandalın ortaya çıkmasından sonra açılan davalar sonucu şirket 670 milyon dolar, KPMG ise 80 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir. Yaklaşık 40 yıldır şirketin denetimini yapan KPMG 2002 yılı başından itibaren değiştirilmiş yerine ünlü denetim firması “PwC” ile anlaşılmıştır.

- **Tyco**

1960 yılında faaliyete başlayan şirket yaptığı şirket satın almaları sonucu holdinge dönüşmüştür. Tyco o kadar şirket satın alıyordu ki bazı yıllarda satın aldığı şirket sayısı 200’e yaklaşmıştı. Gelirleri 1997 ile 2001 yılları arasında %50 oranında artmıştı. Oysa büyümesinin ve karının artmasındaki asıl gerçek, işletme birleşmeleri ile muhasebe kayıtlarına dayanmaktaydı.

Tyco’nun ABD’nin en büyük bağımsız ticari finansman şirketi olan CIT Group’u 2001 yılında 9,1 milyar dolar ödeyerek satın alması felaketle sonuçlanmıştı. Bu satın almayla hileli satın alma muhasebesi gün yüzüne çıkmıştı. Tyco’nun stratejisi satın alacağı firmanın birleşme öncesi giderlerinin yüksek gösterilip karın düşük tutulması, satın alındıktan sonra bunların düzeltilerek performansının arttığını algılanması ve şirketin değerinin artmasını sağlamaktı. Ancak CIT’nin alacakları ile

---

<sup>144</sup> Türel, ss. 19-30.

ilgili sorunlar yaşanmaya başlayınca bu iş kolu 6,3 milyar dolar zarar ile satıldı. Tyco 30 Eylül 2002'de bir yıllık dönem için 9,4 milyar dolar zarar açıkladı. Bu tarih itibariyle borçları 42 milyar dolara yükseldi. Bu skandalın diğerlerinden farkı skandal sonucunda şirketin iflas etmemiş olmasıdır.

- **Adelphia**

Şirketin kurucusu olan Jhon Rigas, küçük bir telefon şirketi olan işletmeyi, dev bir iletişim firması haline getirdi. Şirket yönetiminde Rigas ailesinden 5 üye bulunmaktaydı. Rigas ailesi ortak borçlanma sözleşmeleri ile finansman sağlamaktaydı. Nitekim 3,1 milyar dolar borçlarına Adelphia kefil olmuştu. Bu yolla sağlanan finansmanın bir kısmı, ailenin özel harcamaları için kullanılmıştı.

Enron skandalı ortaya çıktığında, şirketin denetim firması Deloitte&Touche, 2002 mart ayında mali tablolarında ailenin şirkete olan borçlarının dipnotlarda gösterilmesi konusunda ısrar etti. Bunun neticesinde SEC şirket hesapları ile ilgili inceleme başlattı. 2002 mayıs ayında şirket bir açıklama yaparak 2000 ve 2001 yılları için milyarlarca dolar düzeltme yaptığını bildirdi. SEC'in şirketi ve birçok yöneticiyi büyük ölçekli finansal raporlama hilesi ile suçlamasının ardından 2002 haziran ayında Adelphia iflas başvurusunda bulundu.

Adelphia, hileli finansal raporlama ile milyarlarca dolar borcunu bilanço dışı bırakarak iştirakler aracılığı ile gizledi. Gelirlerini olduğundan yüksek gösterdi, Rigas ailesi ile olan sınır tanımayan finansal ilişkileri yatırımcılardan gizledi. Olay sonrasında, yapılan bu hilelere göz yuman Deloitte denetim firması da suçlandı ve yeni denetim firması PwC ile anlaşıldı.

- **Global Crossing**

1997 yılında fiber optik kablo döşemek için kurulan şirket kısa zamanda dünya çapında uzun mesafe fiber optik şebeke hizmetleri sunan dev bir firma haline geldi. Kablo döşemek için 15 milyar dolar harcayan şirket ekonominin kötüleşmesiyle birlikte 2001 yılında varlıklarında 17 milyar dolar değer düşüklüğü açıkladı.

Şirketin eski mali işler sorumlusu başkan yardımcısı Ray Olofson'un gelirlerin uygun olmayan bir şekilde kayıtlara alındığından yakınması üzerine

Amerikan Federal Araştırma Bürosu ve SEC şirketle ilgili inceleme başlattı. Şirketin, şebeke kapasitesi swapları kullanarak gelirlerini ve karını olduğundan yüksek gösterdiği ortaya çıktı. Ardından şirket, 28 Ocak 2002 tarihinde iflas koruma başvurusunda bulundu. İflastan sonra 2003 Aralık ayında 2000-2001 yılları için toplam 25,7 milyar dolar zarar raporlandı. İflastan önce Enron'da olduğu gibi içeriden bilgi öğrenenler toplam 5,2 milyar doları bulan hisse senedi satış karı elde etti.

- **Royal Ahold NV**

Kökeni 1887 yılında Hollanda'da satın alınan bir markete dayanan şirket 2000 yılı itibariyle dünyanın üçüncü büyük perakende gıda firmasıydı. Şirket 2003 Şubat ayında bir açıklama yaparak 2001-2002 yılları karını 500 milyon dolar düzeltti. Şirketin düzeltme yaptığını açıklamasının ardından Amerikan Depo Sertifikaları fiyatı %60 düştü. Daha sonra, muhasebe ile ilgili problemlerin daha derin olduğu ve 2002 yılı için toplamda 1,41 milyar dolar zarar raporlanacağı açıklandı. 20 Ekim 2003'te yeni bir düzeltme yapılarak zarar tutarı 5,02 milyar dolara yükseldi.

Şirkette gerçekleşen hileli finansal raporlama uygulamalarının en büyük etkenleri Royal Ahold'un coğrafi olarak oldukça dağınık faaliyetlerinin yanı sıra, gerçekçi olmayan gelir ve kar hedeflerinin tutturulması ile ilgili teşvikler olmuştur.

### **2.1.5. Türkiye'de Yaşanan Şirket Skandalları**

Başta ABD'de meydana gelen skandallar, Türkiye'de de gerçekte birçok büyük holdingin durumunun görüldüğü gibi olmadığı hatta batmış olduğu, ancak muhasebe hileleri ve holding bankacılığı ile faaliyetlerini sürdürdüğü gerçeği ortaya çıkmıştır.<sup>145</sup>

Türkiye Cumhuriyeti tarihine bakıldığında, birçok banka yolsuzluğu olayı karşımıza çıkmaktadır. Banka yolsuzluklarından büyük çıkarlar sağlayan bazı kesimler, toplumda önemli derecede güvensizlik oluşturmuş, ekonomik açıdan da oldukça büyük zararlar vermiştir. Türkiye'de banka yolsuzlukları özellikle 2000'li

---

<sup>145</sup> Anıl Gacar, "Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 111, 2012, s. 79.

yılların başında dikkatleri üzerine çekmiş ve birçok banka 3182 Sayılı Kanununun 64 üncü maddesi<sup>146</sup> kapsamına alınmıştır.<sup>147</sup>

Bu olaylardan en önemlisi olarak kabul edilen İmar Bankası olayı Türkiye'deki bankacılık tarihinin en büyük hile, yolsuzluk ve dolandırıcılık vakası olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha sonra yapılan soruşturma ve incelemelerde bankada 8 milyar Türk Lirasını (TL) aşan bir mevduat söz konusu iken resmi kayıtlarında bu tutar yalnızca 750 milyon TL olarak görünmekteydi. Yani vatandaşların bankaya yatırmış olduğu tasarrufların büyük bir kısmı resmi kayıtlara girmemiş ve saklanmıştı.<sup>148</sup>

Olayın geçmişi incelenecek olursa, İmar Bankası, 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır. 20 Haziran 1994 tarihinde, 3182 sayılı Kanun'un 64. maddesi kapsamına alınmıştır.<sup>149</sup>

Uzan Grubu'nun elindeki İmar Bankası'na TMSF tarafından el konulunca, fona devredilen diğer bankalarda görülmeyen yolsuzluk metotları dikkat çekmiştir. İmar Bankası olayı, ilk olarak, bankanın vergi kaçırdığı ve hayali hesaplar açıldığı iddiasıyla başlatılan soruşturma ile gündeme gelmiştir. Bankacılık izni kaldırılan ve el konulan bankanın hayali hesap furçasının ilk sinyali 1992 yılında verilmiş, ancak dönemin siyasi iktidarı bu sinyali görmezden gelerek, soruşturmanın derinleştirilmesine ihtiyaç duymamıştır.<sup>150</sup>

1992 ila 1997 yılları arasında bankanın finansal durumu hakkında çıkan söylentiler müşterilerin birikimlerini bankadan çekmelerine neden olmaya başlamıştı. Bu dönemde yaşanan krizler, bankanın bulduğu kredilerle atlatılmaya çalışılmış ancak yine de tüm ödemeler yapılamamıştı. Bankanın bu durumu tüm finansal

---

<sup>146</sup> 3182 Sayılı Kanun 64. maddesi, mali durumu ciddi bir şekilde bozulan bankanın yönetimini TCMB'nin de görüşünü alarak "Fona" devretme veya bankanın mevduat kabul etme ve bankacılık işlemleri yapma yetkisinin kaldırılmasını Bakanlar Kurulu'ndan isteme yetkisi veren bir düzenlemedir.

<sup>147</sup> Ahmet Bayraktar, **Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007, s. 67.

<sup>148</sup> Murat Nazlı, **Kurumsal Skandalların Kurumsal Yönetim Bağlamında İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2011, s. 55.

<sup>149</sup> BDDK, "Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı", Ekim 2003, s. 61, [http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi\\_sunus\\_23102003.pdf](http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf), (10.05.2013).

<sup>150</sup> Bayraktar, s. 68.

çevrenin dikkatini çekmesine rağmen, denetim raporlarına yansımamış ve inceleme yapılmamıştı.<sup>151</sup>

İmar Bankası 20 Haziran 1994 tarihinde, 3182 sayılı Kanun'un 64 üncü maddesi kapsamına alınmıştır. Bankanın yakın gözetime alınma nedenleri şunlardır:<sup>152</sup>

- Kredilerin neredeyse tamamını Uzan Grubuna kullandırması,
- Bankacılık işlevlerinden uzaklaşması,
- Gelir-gider dengesinin bozulması,
- Kârlılığın düşmesi,
- Likidite sıkışıklığı.

3 Temmuz 2003 tarihinde bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni kaldırıldı ve bankanın yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) devredildi. İmar Bankası'nın mevcut bilanço verileri, iki hafta içinde tamamlanacağı ve mudilere ödemelere başlanacağı kamuoyuna duyuruldu. Ancak, TMSF ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bankanın resmi kayıtlarına ulaşması Uzan Grubu tarafından büyük ölçüde engellenmişti. İlk incelemeler sonucunda, işlemlerin kayıt dışı bırakıldığı veya eksik beyan edildiği ve gerçek mevduat rakamının kamu otoritelerinden gizlendiği ortaya çıktı. Bu nedenle süreç uzadı. Resmi kayıtlara ulaşılmasının engellenmesi, ele geçirilebilen ve deşifre edilen bilgisayar kayıtları yeterli olmayınca, mudilerden belge derlenmesine başlandı. BDDK'ya son raporlama tarihi olan 25 Haziran 2003 tarihi itibarıyla 746,9 milyon lira olarak bildirilen tasarruf mevduatı tutarının yaklaşık 8,1 milyar TL seviyesinde olduğu anlaşıldı.<sup>153</sup>

Uzan ailesinin toplanan bu milyarlık mevduatları vergi cenneti ada ülkelerine (Off-shore) aktardığı, fiili mevduatla kayıtlardaki mevduatların tutarsız olduğu, izinsiz devlet iç borçlanma senedi sattığı, mevduat kesintilerine ait stopajların ödenmediği ve diğer yasa dışı uygulamalar sebebiyle davalar açılmıştır.

---

<sup>151</sup> Senal, s. 94.

<sup>152</sup> BDDK, s. 61, [http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi\\_sunus\\_23102003.pdf](http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf), (10.05.2013).

<sup>153</sup> Bayraktar, s. 68.



Ayrıca Uzan ailesi toplanan mevduatların zimmetine geçirilerek farklı yatırımlarda kullanmakla suçlanıyordu. Bununla ilgili devam eden bir dava sonucunda aile üyelerinden Cem Uzan'a toplamda 18 yıl hapis, 4,4 milyar TL idari para cezası ve ömür boyu kamu hizmetlerinden mahrum bırakılma cezası verilmiştir. Cem Uzan'la birlikte diğer aile üyelerine ve şirket yöneticilerine de yüklü ve çeşitli tutarlarda idari para cezası ve hapis cezaları verilmiştir.<sup>154</sup>

Uzan ailesi ile ilgili olarak öne sürülen yolsuzluklarla, ABD'de ortaya çıkan Enron olayı arasında büyük bir benzerlik söz konusudur. Her iki olayda da, şirketin mali durumu ve kârlılıkları olduğundan iyi gösterilmiştir. İşletmeler, ortak ve yöneticiler tarafından kendi çıkarları için kullanılmışlar ve bunları tespit eden bağımsız denetçiler, bu uygunsuz işlemlere göz yummuşlardır. Denetimi sıkı olan halka açık şirketlerin bazı giderleri, denetimi olmayan şirketlere aktararak, halka açık şirketler kârlı hale getirilmiştir.<sup>155</sup>

### **2.1.6. Skandalların Nedenleri ve Bağımsız Denetimle İlişkilendirilmesi**

Bahsedilen şirket skandallarının meydana gelmesinde birçok neden vardır. Bunlar eksik yasal düzenlemelerden kaynaklanan uygun ortam, piyasa baskısı, kurumsal yönetim, iç kontrol-iç denetim ve bağımsız dış denetim sisteminin işleyişindeki yetersizliklerdir. Bu nedenlerin iyi bilinmesi, çıkacak sonuçların da önceden kestirilmesi ve problemlerin çözüm sürecine katkıda bulunulabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Hileli finansal raporlama sonucunda meydana gelen skandallara neden olan faktörler şu şekilde sıralanabilir.<sup>156</sup>

- Şirketlerin, hisse senedi değerlerinin düşüşe geçmesi ve yatırımcıların beklentilerini karşılayamaması gibi durumlar karşısında baskı altına girmesi ve diğer yandan hileli finansal raporlama ile çıkışa geçen işletmelerin bu çıkış trendini sürdürmek için hileli işlemlere devam etme çabaları,

<sup>154</sup> Zaman Gazetesi, "Cem Uzan'a 18 Yıl Hapis, 4,4 Milyar Lira Para Cezası", 30.03.2013, s. 7.

<sup>155</sup> Bayraktar, s. 70.

<sup>156</sup> Şaban Uzay, "21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, 2004, s. 9.

- Para ve sermaye piyasalarında yaşanan dalgalanmalar ile baskı altına giren işletmelerin alternatif türev araçlara yönelmesi,
- Kurumsal yönetimdeki eksiklikler,
- İç ve dış denetimdeki eksiklerin giderilememesi,
- Meslek mensuplarının etik kurallara uymaması.

Skandalların temeline bakıldığında ise, şirketlerin, hatalı ve hileli muhasebe işlemleri ile finansal bilgilerini saklayıp olduğundan farklı göstererek, kredi verenleri, yatırımcıları ve diğer ilgili tarafları aldatması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunları yaparken mali tabloların doğru ve gerçeği yansıttığını göstermek amacıyla bağımsız denetim raporları ile güvenilirliğini arttırmalarıdır.

Finansal bilgilerin doğruluğu şirketlerin iç kontrol ve denetimlerinde pekiştirilmesi, yönetim tarafından doğruluğunun taahhüt edilmesine bağlıdır. Ancak finansal raporlamada hata ve hile varsa bunu ortaya çıkaracak olan müessese şüphesiz bağımsız denetim ve denetim sisteminin kendisidir. Eğer bu sistem işlemez, yetersiz kalır ve sorumluluğunu yerine getiremezse finansal raporlardaki makul güvence da ortadan kalkar.

Kanun koyucuların ve sektör temsilcilerinin yanı sıra, akademik çevrelerde de, yaşanan problemlerin nedenleri sürekli tartışılmış ve denetim sisteminde yaşanan sorunların kaynakları hakkında farklı görüşler sunulmaya başlanmıştır.<sup>157</sup>

Bu bölümünde skandalların en önemli sebeplerinden olan denetime bağlı nedenler incelenecektir. Bu inceleme bağımsız denetimle ilgili çıkarılan yasa ve yapılan diğer düzenlemelerin sebeplerinin anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

#### **2.1.6.1. Denetim Dışı Hizmetler**

Yaşanan denetim skandallarının başında, denetim firmalarıyla müşterileri arasındaki bağımsızlığı zedeleyecek olan ilişkiler vardır. Buna yatay bütünleşme de denir. Bu ilişkiler genelde denetim dışındaki, vergi ve danışmanlık hizmetleridir.

---

<sup>157</sup> Atasoy, s. 29.

US News and World Report'un yaptığı bir habere göre şirketler tarafından denetim firmalarına 2000 yılında ödenen denetim ücretleri, bu firmaların gelirlerinin yalnızca % 27'sini oluşturmakta ve denetim firmalarının asıl kazancı olmaktan çıkmıştır.<sup>158</sup> Verilen diğer hizmetler denetim firmalarının asıl odak noktası haline gelmiş ve bu hizmetlere daha fazla yoğunlaşmışlardır.

Enron olayında bu durum net bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Şirketin denetçisi Arthur Andersen'in 2000 yılında Enron'dan 25 milyon dolar denetim ücreti 27 milyon dolar ise diğer danışmanlık hizmetlerinden olmak üzere toplam 52 milyon dolar ücret aldığı tespit edilmiştir.<sup>159</sup> Denetim sektöründe, şirketlere hem vergi ve danışmanlık hizmeti verip hem de finansal tabloların denetimini bağımsızlıkla yürütülmesinde sorun olmayacağı savunulsa da, bağımsızlık konusunda çoğu kesimden olumsuz düşünceler her zaman yükselmiştir.

#### **2.1.6.2. Denetim Süresi İle İlgili Sorunlar**

Finansal kaygılardan dolayı müşterilerini uzun yıllar elinde tutmak isteyen denetim firmaları bağımsızlığı zedeleyecek tutumlar sergileyebilmektedir. Yapılan araştırmalarda, denetim firmalarının maliyetlerinin müşteri ile denetim iş süresinin uzamasıyla azaldığını göstermektedir. Bu durum denetlenen firmaya ayrılan denetim süresinin azalmasıyla ortaya çıkmaktadır.<sup>160</sup>

Arthur Andersen'in Enron'a 16 yıl hizmet verdiği, Xerox olayında KPMG'nin 40 yıl kesintisiz hizmet verdiği düşünülürse, şüphesiz bu sürelerin bağımsızlığı etkileyeceği düşünülür. Bazı çevrelerin uzun süreli iş süresinin denetçinin sektörü daha iyi tanıyacağı ve denetim kalitesinin artacağını savunsa da yaşanan olaylar durumun pek de böyle olmadığını göstermiştir.

#### **2.1.6.3. Denetim Maliyetlerini Azaltma Çabaları**

Denetim, müşteri ile iş ilişkilerinin ilk adımı olması ve daha sonrasında genelde danışmanlık hizmetleri verilecek olması nedeniyle önemlidir. Hem müşteriye

---

<sup>158</sup> Atasoy, s. 29.

<sup>159</sup> Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları, [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandalı\\_sermaye\\_piyasaları.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandalı_sermaye_piyasaları.html), (10.05.2013).

<sup>160</sup> Atasoy, s. 31.

alabilmek hem de gelecek için yatırım yapmak için ilk işi alırken sektördeki rekabette buna göre oldukça yüksek olur. Yoğun rekabet ortamında firmalar tarafından mümkün olan en düşük ücret politikası uygulanmaya çalışılır. Tabi bunu yaparken giderlerin de asgari seviyede tutulması, dolayısıyla denetim süresinin de ücretle birlikte kısa tutulması gerekmektedir.

Bu strateji, denetim firmalarını risk odaklı denetime sevk etmiştir. Yani denetim planı daha çok, denetçinin kanaatiyle riskli görülen alanlara yoğunlaşmış düşük riskli alanlara ise daha az önem verilmesine neden olmuştur. Yine Enron olayı incelendiğinde denetim firması tarafından risk bazlı denetim prosedürü uygulandığı ve bunun nelere mal olduğu görülmüştür. Çoğu şirketin, durumunu iyi göstermek için gelirlerini yüksek gösterdiği, ancak basit bir denetimle bile ortaya çıkabilecek bu durumun denetçiler tarafından fark edilememesi de buna bağlıdır.

#### **2.1.6.4. Yasal Düzenlemeler, Muhasebe ve Denetim Standartları**

Her ülkenin kendine özgü yasaları, standartları ve kuralları vardır. Bu yasa ve kurallar o ülkenin yapısına, kültürüne ve adetlerine göre düzenlenir. Gerek günlük hayatta gerekse ekonomik hayatta bu kurallar sınırlayıcı rol oynamaktadır.

Özellikle yakın geçmişte uluslararası ticaretin gelişmesiyle, şirketler farklı ülkelerde faaliyetlerini genişleterek büyümüş çok uluslu işletmelere dönüşmüştür. Bu büyümeyle birlikte daha karmaşık şirket işlemleri ve şirket yapılanmaları oluşmuştur. Kâğıt üzerinde performans göstergeleriyle rekabet ortamı genişlemiş, bunun içinde yaratıcı fikirler üretilmeye başlanmıştır.

Her ülkede, o ülkenin standart ve kurallarına uymak zorunda kalan işletmeler bu sınırlayıcı kuralların açıklarından faydalanarak rekabet gücü elde etmeye çalışmışlardır. Muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler ulusal düzeyde kaldığından, çok uluslu şirketlerde, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmaması nedeniyle, ilgili kesimler karşılaştırma yapamamış ve yapılan bu hileleri zamanında fark edememişlerdir. Örneğin ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin çoğu diğer ülkedeki düzenlemelerin aksine

standartlardan üstün tutulmuştur. Enron olayında da yapılan muhasebe hilelerinin, bu ilkeler tarafından kesin olarak yasaklanmamış işlemler olduğu savunulmuştur.<sup>161</sup>

Ayrıca özellikle gelişmiş sermaye piyasası ülkelerinde, denetimle ilgili düzenleme çalışmaları, standartların oluşturulması ve denetimin gözetimi ile ilgili çalışmalar mesleki kuruluşlar tarafından yapılmaktaydı. Meslektaşların birbirini denetlemesi ise etik olmayan ilişkilere neden olmaktadır.<sup>162</sup> Parmalat olayında Deloitte'nin, Grant Thornton'un raporlarını incelememesi de bunun bir örneğidir.

Sonuç olarak yaşanan muhasebe skandallarında denetim firmalarının olduğu kadar, yasaların, ilkelerin, kuralların ve sistemin tamamında sorumluluk vardır.

### 2.1.7. Skandalların Sonuçları

Yaşanan her şirket skandalıyla birçok sorunun, aslında var olduğu ancak bunların zamanında tespit edilemediği anlaşılmıştır. Neticede muhasebe ve denetim standartlarının yeniden gözden geçirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Piyasa baskıları ve çıkar çatışmaları sonucu ortaya çıkan bilanço dışı faaliyetler ciddi şekilde sorgulanmaya başlanmıştır. Krizlerle birlikte kamusal otoritenin, sermaye piyasaların, şirketlerin ve denetim firmalarının saygınlıkları ve güvenilirlikleri ciddi şekilde azalmıştır.<sup>163</sup>

Sonuçta ülkeler, yatırımcılar, işletmeler, çalışanlar ve denetim sektörünün tamamı bu olaylardan etkilenmiş ve büyük zararlar görmüştür. Sermaye piyasalarının etkinlikleri azalmış, ülkelerin büyüme ve refah seviyeleri düşmüş ve ülke ekonomilerine ek maliyetler gelmiştir.<sup>164</sup>

Şirket iflaslarından etkilenen grupların başında kreditorler yani borç verenler etkilenmiştir. Dev şirketler önemli miktarlarda kredileri büyük bankalardan sağlamışlardı. Miktarı kesin olarak tespit edilememiş olsa da borçların büyük bir

---

<sup>161</sup> Süer, s. 68, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (10.05.2013).

<sup>162</sup> Atasoy, s. 36.

<sup>163</sup> Toraman, s. 8.

<sup>164</sup> Metin Atmaca, "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı 1, 2012, s. 195.

kısımının teminatsız olması, bankacılık piyasasının da sorgulanmasına neden olmuştur.<sup>165</sup>

Diğer taraftan bu şirketlerden ciddi tutarlarda alacağı olan kreditoörlere, zarar etme endişesiyle, yatırımcıları yanlış yönlendirdikleri ve yatırımcıların kandırılıp dolandırılmasında payı oldukları gerekçesiyle çeşitli davalar açılmıştır. Enron olayında bu davalar neticesinde Citigroup 2 milyar dolar ödemeyi kabul etmiştir. Ayrıca, Kanada bankası CIBC 2,4 milyar dolar, JP Morgan Chase Bank 2,2 milyar dolar rekor tazminat cezaları almışlardır.<sup>166</sup>

İflaslar nedeniyle kapanan şirketler arkasında onbinlerce çalışını işsiz bırakmıştır. Bunun yanında çalışanlar emeklilik için biriktirdikleri fonları da kaybetmişlerdir.

Yaşanan olaylarda, özellikle sermaye piyasası gelişmiş ölkelerde önemli fon kaynağı olan borsa yatırımcıları ciddi güven bunalımına girmiş, dolayısıyla sermaye piyasaları olumsuz etkilenmiştir. Yalnızca WorldCom iflası olayıyla, telekomünikasyon firmalarının piyasa değerlerindeki düşüş 4 trilyon doları bulmuştur. Buda yatırımcıların zararıdır.<sup>167</sup>

Şirketlerin beklenmedik iflaslarından en çok etkilenenlerden olan denetim sektörü tam anlamıyla güvenilirliklerini yitirmişti. Arthur Andersen denetiminde iflas eden WorldCom ve Enron'un denetim firmalarıyla olan ilişkileri, bu firmaların hiçte bağımsız olmadığını gözler önüne seriyordu. Bu olaylar Andersen'in sonu olmuş ve denetim faaliyetlerine son vermek zorunda kalmıştır. Andersen'in düştüğü bu durum onunla çalışan diğer şirketleri de etkilemiş piyasa değerlerinin düşmesine neden olmuştur.

Denetimin, yaşanan olaylarda başrol oynaması tüm gözlerin bu sistemin üzerine çevrilmesine neden olmuştur. Mevcut düzenlemeler gözden geçirilmiş eksiklikler araştırılmış ve yeni düzenlemeler yapılmıştır. ABD'de 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasası hazırlanmış, Avrupa'da mevcut düzenlemeler geliştirilmiş ve ayrıca tüm dünyada standartlara önem verilmeye başlanmıştır. Ülkemizde de borsa da işlem gören şirketlerde, uluslararası standartlar uygulanmaya başlanmış ve yeni

<sup>165</sup> [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandali\\_sermaye\\_piyasalari.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html), (10.05.2013).

<sup>166</sup> Citigroup'a Dev Tazminat Cezası, <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/328102.asp>, (10.05.2013).

<sup>167</sup> Türel, s. 12.

TTK ile denetim hem yasal zemine oturtulmaya hem de tabana yayılmaya çalışılmıştır.

## **2.2. BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER**

Yaşanan şirket skandallarıyla birlikte güvenilirliklerini yitiren sermaye piyasalarında, muhasebe ve denetim mesleğine olan güveni yeniden sağlamak için bir takım düzenlemeler kaçınılmaz olmuştu ve başta ABD ve Avrupa olmak üzere tüm dünyada konuyla ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ABD'deki ve ülkemizi de yakından ilgilendiren Avrupa Birliği'ndeki düzenlemelere yer verilecektir. Ülkemizde de denetimle ilgili yeni TTK öncesi düzenlemeler kısaca anlatılacaktır. Bu anlatımlar çalışmanın son bölümündeki TTK ve diğer düzenlemelerin özümsemesi açısından önemlidir.

### **2.2.1. Uluslararası Yasal Düzenlemeler**

Denetim skandallarından en çok etkilenen ülke olan ABD, Enron'la başlayan ve arka arkaya ortaya çıkan olaylar sonucu mevcut düzenlemelerde köklü değişiklikler yapmıştır. Bu krizlerin hemen ardından 2002 yılında Sarbenes-Oxley yasası çıkarılmıştır.

Avrupa'da da etkisini gösteren krizler Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerini de harekete geçirmiş, mevcut muhasebe ve denetim düzenlemelerinde önemli değişikliklere gitmiştir.

#### **2.2.1.1. Sarbanes - Oxley (SOX) Yasası**

1929 dünya ekonomik buhranı ABD'yi derinden etkilemiş ve borsada büyük çöküş yaşanmıştı. Bu olay finans piyasalarına olan güveni sarsmış bu güvenin tekrar sağlanabilmesi için 1933 yılında Menkul Kıymetler Kanunu (Securities Act) ve 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) çıkarılmıştır. Bu

kanunla SEC kurulmuş ve faaliyete başlamıştır.<sup>168</sup> ABD kendi mesleki kuruluşlarının belirlediği standartları, diğer uluslararası standartlardan üstün tutmuş ve uygulamakta ısrar etmiştir. Ancak ülkede yaşanan skandallar sonrasında uluslararası standartlara doğru yönelmiştir.<sup>169</sup>

1920 ve 1930'lu yıllarda bağımsızlık büyük önem kazanmıştır. ABD'de 1940 yılından bu yana denetim ile ilgili bir takım gelişmeler olmuştur. 1947 yılında kurulan AICPA tarafından GKGDS oluşturulmuştur. Bununla birlikte çok kapsamlı olmasa da yeni düzenlemeler yapılmış ancak 2000'li yıllarda yaşanan olaylar konunun köklü olarak ele alınması ihtiyacı doğurmuştur.

Sonuçta yaşanan olaylara tepki olarak ABD'de Temmuz 2002'de Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası onaylanmıştır. Bu yasa, halka açık şirketleri, onları denetleyen denetim firmalarını ve denetçileri, şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır. SOX yasası, Amerikan sermaye piyasaları tarihinde çok önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir.<sup>170</sup>

#### **2.2.1.1.1. SOX Yasasının Amacı ve Hedefleri**

SOX yasasının temel amacı, şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılıp yatırımcıları korumaktır. Bu amaçla yürürlüğe giren bu yasa ile hem şirketlerin raporlama ve açıklama kuralları yeniden gözden geçirilmiş ve daha sıkı kurallarla donatılmış, hem de sorumlular ile ilgili olarak ciddi cezalar getirilmiştir.<sup>171</sup>

Yasanın genel hedefi; şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi ve kurumsal yönetime etki eden unsurların yeniden tanımlanması, işletme ilişkilerinde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir biçimde

---

<sup>168</sup> Murat Yıldırım, "Uluslararası Son Gelişmeler Altında Denetçinin Bağımsızlığı, 368 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum", <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/006/> (10.05.2013).

<sup>169</sup> Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayınları, Ankara, 2008, s. 119.

<sup>170</sup> Süer, ss. 77-78.

<sup>171</sup> Masum Türker ve Recep Pekdemir, "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler", [http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html), (10.05.2013).



bilgilendirilmesi, denetçi bağımsızlığının sağlanması ve denetimin etkinleştirilmesi ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasıdır.<sup>172</sup>

Yasanın 11 ana bölümden oluşan maddeleri aşağıdaki şekildedir.<sup>173</sup>

- 1- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB),
- 2- Denetçi bağımsızlığı,
- 3- Şirketin sorumluluğu (kurumsal sorumluluk),
- 4- Kamu açısından mali bilgilerin ve finansal açıklamaların artırılması,
- 5- Mali analistler çıkar çatışmaları,
- 6- Kurul kaynakları ve yetkileri,
- 7- Çalışmalar ve raporlar,
- 8- Kurumsal ve cezai suistimal sorumluluğu,
- 9- Beyaz yakalıların (büro elemanları) suçları ile ilgili cezaların artırılması,
- 10- Kurumsal vergi iadeleri,
- 11- Kurumsal suistimal ve sorumluluk.

Kanun çerçevesinde bakıldığında, genel olarak aşağıda belirtilen konularda düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.<sup>174</sup>

- Şirket yöneticilerinin sorumluluk alanları,
- Kamuya açıklanan finansal tabloların kapsamı,
- Finansal tablolar alanındaki gözetim ve denetim,
- Denetim kurullarının bağımsızlığı,
- Denetim fonksiyonunun etkinlik kazanması için önlemler,
- Şirket yöneticileri ve çalışanları için öngörülen cezai yaptırımlar,
- SEC'in yetki alanının genişletilmesi,
- Muhasebe ve denetim uygulamalarında yeni düzenlemeler,
- Halka açık şirketlere ilişkin özel bir muhasebe gözetim kurulu oluşturulması,

---

<sup>172</sup> Ahmet Feridun Güngör, "Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2003.

<sup>173</sup> 25.07.2002 Tarih 3763 Sayılı, Sarbanes - Oxley Yasası, (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act).

<sup>174</sup> Burak İnam, **Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sabanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 72.

- Kayıtlı muhasebe firmalarına, kredi derecelendirme kuruluşlarına ve yatırım bankalarına ilişkin çeşitli düzenlemeler,
- Sermaye piyasası suçlarına karşı caydırıcı ceza hükümleri.

Yasanın getirdiği hükümlerden, yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, mesleki otoriteler, yatırımcılar, avukatlar ve analistler olmak üzere birçok taraf etkilenmiştir.<sup>175</sup> Kamu Gözetim Kurulunun oluşturulması, şirket denetim komitesi, denetçinin bağımsızlığı ve rotasyonu ile cezai sorumluluklar en dikkat çekici bölümlerdir.

#### **2.2.1.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)**

ABD’de denetim firmalarının denetimi, yine mesleki örgütlerin belirlediği düzenlemelere göre yapılmaktaydı. Ancak yaşanan skandallarda bu uygulamanın ne kadar başarısız olduğu açıkça görülmüş PCAOB’a olan ihtiyaçta ortaya çıkmıştır. PCAOB hakkında düzenlemeler yasanın birinci bölümünde 101 ila 109 uncu maddelerde yapılmıştır. Bu maddelerde kurulun görev ve yetkileri açıklanmıştır.

Kurulun amacı, yatırımcıların çıkarlarını korumak üzere sermaye piyasası mevzuatı kapsamında halka açık şirketlerin bağımsız denetimlerinin gözetimi ile yatırımcıların bu raporların daha bilgilendirici ve doğru olmasına ilişkin çıkarlarının korunmasıdır. Kurulun görevleri arasında aşağıdakiler yer almaktadır.<sup>176</sup>

- Halka açık şirketlerde denetim yapan bağımsız denetim firmalarının tescili için sicil kaydı tutmak,
- Halka açık şirket denetimlerine yönelik denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer standartlar ile ilgili düzenlemeler yapmak,
- Denetim firmaları ve çalışanları hakkında soruşturmaları yürütmek, disiplin kovuşturmalarını yapmak, gerekli cezaları vermek,
- Yatırımcıları korumak ve kamu yararını artırmak için denetim hizmetlerinin kalitesini arttırmak, SEC’in uygun göreceği diğer görevleri yapmak.

<sup>175</sup> TÜRMOB, “Sarbanes-Oxley Yasası”, **Bilanço Dergisi**, Ocak 2003, ss. 18-19.

<sup>176</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002.

PCAOB üyeleri SEC tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır. İki üyesi CPA (Türkiye'deki karşılığı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) olmalıdır.<sup>177</sup> Kurulun giderleri üyelerden alınan ücretlerle<sup>178</sup> karşılanmaktadır.<sup>179</sup> Kurulun uygulayacağı yaptırımlar arasında üye denetim firmalarının üyeliğinin iptali veya askıya alınması, denetim yapmalarının yasaklanması ve para cezaları verilmesi vardır.<sup>180</sup>

### 2.2.1.1.3. Denetçinin Bağımsızlığı ve Denetçi Ortağının Rotasyonu

Yaşanan skandallarda bağımsız denetçilerin veya denetim firmalarının görevlerini bağımsız bir biçimde yapmayarak objektif görüş vermedikleri ortaya çıkmıştır. Yaratıcı muhasebe uygulamalarının etik kurallara aykırı olduğu halde, bağımsız dış denetçiler tarafından onaylanmış ve raporlarda olumlu görüş verilerek ilgili çevreler yanıltılmıştır.

SOX Yasası'nın II. bölümü denetçilerin bağımsızlığı konusuna ayrılmıştır. Bu bölümde, denetçi bağımsızlığını zedeleyecek denetim dışı hizmetler tanımlanmış, denetim ekibinin rotasyonu öngörülmüş, denetim ortağının ücretinin belirlenmesinde sınırlama getirilmiştir. Ayrıca, denetçinin belli konuları denetim komitesine raporlaması öngörülmüş, denetim ve denetim dışı işlerin denetim komitesince ön onayının yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Bunun yanında denetim ve denetim dışı işler için ödenen ücretlerin yıllık faaliyet raporlarında açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.<sup>181</sup> Bağımsız denetim hizmetiyle birlikte verilmesi yasaklanan hizmetler aşağıda sıralanmıştır.<sup>182</sup>

- 1- Defter tutma veya mali tabloları ile ilgili diğer hizmetler,
- 2- Finansal bilgi sistemi tasarımı ve uygulaması,
- 3- Değerleme ve değer takdiri hizmetleri,
- 4- Aktüerya hizmetleri,
- 5- İç denetim destek hizmetleri,

<sup>177</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 101.

<sup>178</sup> Kendilerini tescil ettiren denetim firmaları tescil ücreti ve yıllık ücret ödemek zorundadır.

<sup>179</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 102.

<sup>180</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 105.

<sup>181</sup> İnam, ss. 73-74.

<sup>182</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 201.

- 6- Yönetim fonksiyonu veya insan kaynakları hizmetleri,
- 7- Broker, dealer<sup>183</sup>, yatırım danışmanı veya yatırım bankacılığı hizmetleri,
- 8- Hukuki danışmanlık hizmetleri,
- 9- Denetim ile ilgisi olmayan diğer uzmanlık ve bilirkişilik hizmetleri.

Yukarıda sayılan dokuz hizmetten herhangi birinin bağımsız denetim hizmeti ile aynı anda ve birlikte verilmesi SEC tarafından yasaklanmıştır. Ancak denetim firması bağımsız denetim hizmeti vermediği müşterilerine yukarıda sayılan hizmetleri vermesinde bir sakınca yoktur. Söz konusu hizmetler, bağımsız denetim hizmeti ile birleştiğinde bağımsızlığı ve objektifliği zedeleyebilecek ve çıkar çatışması yaratabilecek olan hizmetlerdir.<sup>184</sup>

Yasada bağımsız denetim firmalarının, denetimden birinci derecede sorumlu ortak baş denetçinin veya denetimi gözetimden sorumlu ortak denetçinin, belirli bir müşterinin denetimini en çok beş yıl süreyle yapabileceği bu süre sonrasında ise değiştirilmesi zorunlu kılınmıştır.<sup>185</sup> Ancak, beş yıllık süre sonrasında denetim hizmetini, aynı denetim firmasının diğer sorumlu ortak denetçileri yapabilmektedir. Böylece, Amerikan sisteminde denetim kuruluşu değil, denetçinin değişimi kabul edilmiş olmaktadır.<sup>186</sup>

Sorumlu ortak denetçilerin rotasyonu, şirketle ve yöneticilerle yakın ilişkilere girmesine ve bağımsızlığı zedelemeye imkân sağlayan ortamın oluşmasına engel olduğundan oldukça önemli bir düzenleme olmuştur. Ancak SEC tarafından halen denetim kuruluşunun rotasyonu hakkında bir düzenleme yapılmaması üzerinde tartışılabilir bir durumdur.

#### **2.2.1.1.4. Denetim Komitesi ve Onaya Tabi Denetim Dışı Hizmetler**

SOX 205 inci maddesinde denetim komitesinin açıklaması yapılmıştır. Denetim komitesi, halka açık şirketler tarafından oluşturulması zorunlu, bağımsız

---

<sup>183</sup> Borsada alım-satım işlemlerinde kendi nam ve hesabına hareket eden kişi ve kurumlara verilen isimdir; <http://borsa.terimleri.com/Dealer.html>, (10.05.2013).

<sup>184</sup> İnam, s. 75.

<sup>185</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 203.

<sup>186</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 203; Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s. 50.

denetçilerin seçiminden, ücretlerinin belirlenmesinden ve gözetiminden sorumlu birimdir. Şirketin yönetim kurulu üyeleri arasından, muhasebe ve mali raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve mali tablolarını denetlemek amacıyla seçilen bir yapıdır.

Halka açık şirketler tarafından oluşturulması zorunlu denetim komitesinin görevleri ve unsurları aşağıda sıralanmıştır.<sup>187</sup>

- Bağımsız denetçilerin seçiminden, ücretlerinin belirlenmesinden ve gözetiminden sorumludur,
- Gerektiğinde, ücreti şirket tarafından ödenen uzman istihdam edebilir,
- Üyeleri halka açık şirketten bağımsızdır,
- Şirketin finansal raporlama ve kamuya açıklamaları ile ilgili şikâyetleri değerlendirir,
- Şirket çalışanlarının bu konulardaki bildirimlerini değerlendirir ve güvenli bir şekilde yapılmasını temin eder.

Yasanın 201 inci maddesindeki denetim dışı işler dışındaki hizmetlerin denetim firmaları tarafından, bağımsız denetim hizmeti ile birlikte verilmesinde bir sakınca bulunmamasına karşın, denetim şirketleri tarafından verilecek her hizmetin denetim komitesi tarafından onaylanması gerekmektedir. Ön onayın istisnaları aşağıda belirtilmiştir.<sup>188</sup>

- Denetim firmasına yıl içinde yapılan ödemelerin toplamının yüzde beşini geçmeyen denetim dışı hizmetler için ön onaya gerek bulunmamaktadır,
- Denetim sözleşmesi sırasında müşteri tarafından denetim dışı hizmet olarak tanımlanmayan hizmetler ön onaya tabi değildir,
- Acilen alınması gereken ve daha önceki dönemlerde onaylanmış olan, ayrıca yönetim kurulu üyelerinin aynı zamanda denetim kurulu üyesi olup bu onayı vermeye yetkin olması durumunda, hizmetin ön onay almasına gerek yoktur.

---

<sup>187</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 301.

<sup>188</sup> İpek Bodur, **Denetimin Bağımsızlığı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 36.

### 2.2.1.1.5. Denetçiler İçin Getirilen Yeni Görev ve Sorumluluklar

Yasanın denetçi bağımsızlığı ile ilgili hükümlerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla SEC tarafından gerekli düzenlemeler yapılmıştır. SEC bağımsız denetim şirketleri tarafından müşteri şirketlere sunulan hizmetler hakkında yatırımcılara da ek açıklamalar yapılması zorunluluğu getirmiştir. Ayrıca SEC'e göre denetçi yönetim işlevini göremez, kendi yaptığı işi denetleyemez ve müşterisine yönelik savunma hizmeti veremez.<sup>189</sup>

Ayrıca şirketin genel müdür, mali işler müdürü, muhasebe müdürü, iç denetçi veya eşdeğer pozisyonlarda çalışan personelinin, bir yıldan kısa süre önce denetim firmasında çalışmış olması durumunda, bu denetim firmasının denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır.<sup>190</sup> Bu bir yıllık süre denetçi ile müşteri arasındaki çıkar çatışmalarını önlemek amacıyla soğuma süresi olarak öngörülmüştür.

Yasanın 204 üncü maddesi bağımsız denetim firmasının, bağımsız denetime ilişkin hazırladıkları raporu, doğrudan şirketin denetim komitesine vermesini öngörmüştür. Ayrıca söz konusu maddeye göre, bağımsız denetim firmaları aşağıdaki konularda gerekli bilgileri denetim komitesine sunmakla yükümlüdür.<sup>191</sup>

- Denetlenen firmanın muhasebe politikaları ve uygulamaları,
- Tercih edilen muhasebe uygulamaları ve denetleme yöntemleri,
- Finansal bilgi ve raporların GKGMİ'ne olan uygunluğu,
- Denetim firması ile şirket yönetimi arasında yapılan önemli yazışmalar.

Kanun aynı zamanda denetçilerin işledikleri suçlarla ilgili yeni düzenlemeler yapmış ve cezalar getirmiştir. Denetçi, denetimi gerçekleştirdiği hesap döneminin bitiminden itibaren beş yıl süreyle bütün çalışma kâğıtlarını saklamak zorundadır.<sup>192</sup> Kasıtlı olarak bu yükümlülüğe aykırı hareket edenler para cezasına veya beş ila on yıl arasında hapis cezasına ya da her ikisi ile cezalandırılır.<sup>193</sup> Güven sahteciliği için

---

<sup>189</sup> Ulusoy, s. 51.

<sup>190</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 206.

<sup>191</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, md. 204; İnam, s. 78.

<sup>192</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, Bölüm 802/1520 (a)

<sup>193</sup> Sarbanes – Oxley Act of 2002, Bölüm 802/1520 (b)

ise yirmi beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Sahtecilik ile ilgili zaman aşımı, öğrenme tarihinden itibaren iki yıl, fiilin gerçekleşmesinden itibaren beş yıldır.<sup>194</sup>

### 2.2.1.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Düzenlemeler

Önceleri sadece ekonomik birlik olan AB daha sonraları hem ekonomik hem de hukuki bir birlik haline gelmiştir. AB açısından bakıldığında muhasebe uygulamaları ve denetim standartları ile ilgili dört, yedi ve sekizinci yönergeler yer almaktadır.<sup>195</sup>

Dördüncü ve yedinci yönerge, yıllık finansal raporlara ve konsolide finansal tablolara standartlar getirerek, doğru ve güvenilir bilgileri yansıttığının teyidi için denetlenmesini öngörmüştür. Bu yönergeler muhasebe alanında temel yapıyı oluşturmaktadır.<sup>196</sup>

AB şirketler hukuku dört ve yedinci yönergeleri yasal denetimin kapsamını tanımlamakta ancak bu işi kimin yapacağını belirtmemektedir.<sup>197</sup> Bu nedenle üye ülkelerde bağımsız denetim mevzuatının uyumlaştırılması amacıyla 10.04.1984 tarihinde sekizinci yönerge kabul edilmiştir.<sup>198</sup> Bu yönergenin amacı; denetçilerin ihtiyaçlarının karşılanması ve AB üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin uyumu ve koordinasyonunun sağlanması olarak nitelenebilir.<sup>199</sup>

Yönerge; kapsam, yetkiye ilişkin kurallar, mesleki kurallar, mesleki dürüstlük ve bağımsızlık, açıklık ve son hükümler olmak üzere beş kısımdan oluşmaktadır.<sup>200</sup>

Sekizinci yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde uyumlaştırma amacıyla standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımıştır. Bu Yönergede sadece

<sup>194</sup> Yıldırım, <http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/006/>, (10.05.2013).

<sup>195</sup> Fidan, s. 75.

<sup>196</sup> İnam, s. 83; Fidan, s. 55.

<sup>197</sup> İstanbul YMM Odası, "Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Sekizinci Direktifi", Rapor, 15.06.2006 [http://www.istanbulymmoo.org.tr/\\_dosya/MaliPlatform/32.%20avrupa%20birligi%20sirketler%20huku%20ku%20sekizinci%20direktifi.pdf](http://www.istanbulymmoo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/32.%20avrupa%20birligi%20sirketler%20huku%20ku%20sekizinci%20direktifi.pdf), (10.05.2013).

<sup>198</sup> 10.04.1984 Sayılı 84/253/EEC Sayılı AB Sekizinci Yönergesi.

<sup>199</sup> İnam, s. 83.

<sup>200</sup> Şerafettin Sevim, Tansel Çetinoğlu ve Niyazi Kurnaz, "Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, İstanbul, 2006, s. 50.

genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeler yoktur.<sup>201</sup>

Ayrıntılı denetim standartları daha çok üye ülkelerin ulusal mevzuatına bırakıldığından, istenen uyum hedefine ulaşamamıştır. Bu nedenle denetim alanındaki eksiklikleri gidermek, denetimin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibidir.<sup>202</sup>

- Mayıs 1998: “AB’de yasal denetim ve yol haritası” başlıklı tebliğ (98/C 143/03),
- Kasım 2000: “AB’de yasal denetim için kalite güvencesi: Minimum gereksinimler” başlıklı tavsiye kararı (2001/256/EC),
- Mayıs 2002: “AB’de yasal denetçilerin bağımsızlığı: Temel ilkeler seti” başlıklı tavsiye kararı (2002/590/EC),
- Mayıs 2003: AB’de yasal denetimin güçlendirilmesi” başlıklı tebliğ (COM/2003/0286),
- Mayıs 2006: Sekizinci Yönergeyi yürürlükten kaldıran “Yıllık Hesaplar ve Konsolide Hesapların Yasal Denetimi” başlıklı yönerge (2006/43/EC).

### **AB 2006/43/EC Sayılı Yönerge**

AB’de yasal denetimi düzenleyen sekizinci yönergenin yerine getirilen bu yönerge 29 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üye ülkelerin gerekli düzenlemeleri yapabilmeleri için iki yıllık bir geçiş süreci tanınmıştır. Yeni yönergenin getirdiği önemli değişiklikler; kamu gözetim mekanizması, denetimde kalite güvencesi, denetim komiteleri, denetim firmasının şeffaflığı, bağımsızlığı ve tarafsızlığı ve uluslar arası denetim standartlarına uyum olarak sıralanabilir.<sup>203</sup>

---

<sup>201</sup> Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 9, 2005, s. 58.

<sup>202</sup> Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, “Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslar arası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi”, **II. Uluslar arası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, Giresun, 28-29.06.2007, s. 16.

<sup>203</sup> Ali Kayım, “1984’den 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize Sekizinci Direktif Neler Getiriyor”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, İstanbul, 2006, ss. 147-154.



### 2.2.1.2.1. Kamu Gözetim Kurulu

Yönerge ile düzenlenen en önemli konulardan biri, tüm denetçilerin ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabi olacakları bir kurumun oluşturulmasıdır. Yönetime katılacakların, bağımsız ve şeffaf aday gösterme prosedürüne uygun olarak seçilmesi ve yasal denetimle ilgili alanlarda bilgili ancak uygulayıcı olmayanlar tarafından olması hükme bağlanmıştır.<sup>204</sup>

Yeni yönerge her bir üye ülkenin denetim ve gözetim kurulları oluşturmasını öngörmektedir. Söz konusu gözetim birimi aşağıda sayılan yetkilere sahip olacaktır.<sup>205</sup>

- Denetim firmalarının onaylanması ve tescili,
- Denetimde etik kurallara ilişkin ulusal standartların kabulü,
- Denetim firmalarının ve denetçilerin kalite kontrolü,
- Denetçilere yönelik sürekli mesleki eğitimlerin verilmesi,
- Denetim firmalarının soruşturulması ve gerekirse yaptırımların uygulanması,

Bu çerçevede, yasal mali denetim yapacak olan denetçilerin ve denetim firmalarının bu kurullardan onay alması ve tescil edilmesi gerekmektedir.

### 2.2.1.2.2. Denetim Komiteleri

Halka açık tüm şirketlerin bir denetim komitesine sahip olacağı, komite üyelerinin en az biri bağımsız olmak üzere, yönetim kurulu, denetim kurulu veya genel kurulun seçeceği kişilerden oluşacağı öngörülmüştür.<sup>206</sup> Denetim komitesi, bağımsız denetimi yapacak olan firmanın atanması ve görevine son verilmesi yetkisine sahip olacaktır.<sup>207</sup>

Ayrıca denetim komitesi, finansal raporlama sürecinin takibi, şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğini, yıllık ve konsolide hesapların yasal denetiminin takibi, yasal denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığını ve özellikle denetlenen

<sup>204</sup> 17.05.2006 Tarih 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 32; Çiftçi, Erserim, s. 18.

<sup>205</sup> Kayım, s. 152.

<sup>206</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 40/1.

<sup>207</sup> Kayım, s. 153.

işletmenin ek hizmetler koşullarını incelenmesi ve takibi görevlerini yerine getirecektir.<sup>208</sup>

### 2.2.1.2.3. Denetçinin Bağımsızlığı ve Sorumlulukları

Yeni yönerge, denetçilerin müşterilerinden bağımsızlığını güvence altına almak için bir takım önlemler almıştır. Denetçinin veya denetim firmasının denetlenen şirketle aralarında ticari, mali ve istihdam anlamında bir ilişkisi varsa yasal denetim yapmasına yasak getirilmiştir.<sup>209</sup> Denetim firmasının işletmeden bağımsız olmasını ve denetlenen işletmenin karar alma sürecine dahil olmamasını temin edecekleri belirtilmiştir.<sup>210</sup>

Yönergede denetim firmalarının bağımsızlıklarına yönelik riskleri yıllık olarak kamuoyuna açıklamaları ve bağımsızlıklarını yazılı olarak teyit etmeleri öngörülmüştür.<sup>211</sup> Bunun yanında denetçi rotasyonu konusuna da değinilmiştir. Yasal denetimin yürütülmesinden sorumlu ortak baş denetçinin atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık bir süre içinde denetim hizmetini yaparak rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık bir süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilmesine izin verilmektedir.<sup>212</sup> Ayrıca, denetim firmasında yasal denetim yürüten baş denetim ortağı, denetim sözleşmesinden yasal denetçi veya baş denetim ortağı olarak istifa etmesinin üzerinden en az iki yıllık bir süre geçmeden, denetlediği işletmede kilit yönetici konumunda çalışmasına izin verilmemektedir.<sup>213</sup>

Denetim firmasının şeffaflığının artırılması için, firmaların yıllık şeffaflık raporu hazırlamaları zorunlu kılınmıştır. Söz konusu raporda, şirketin hukuki yapısı ve ortaklık bilgileri, kalite kontrol sistemi, kalite güvence sisteminin gözden geçirildiği son tarih, son bir yılda denetlenen işletme listesi, denetim ücret gelirleri ve sorumlu ortak baş denetçiye yapılan ödeme bilgilerinin yer alması gereklidir.<sup>214</sup>

Yeni yönerge uluslararası şirketlerin denetiminde, grup şirketlerin denetimini yapan denetçilerin konsolide hesaplara ilişkin müteselsil sorumluluğunu üstlenmesini

<sup>208</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 40/2; Çiftçi, Erserim, ss. 18-19.

<sup>209</sup> Kayım, s. 153.

<sup>210</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 22/1.

<sup>211</sup> Kayım, s. 154.

<sup>212</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 42/2.

<sup>213</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 42/3.

<sup>214</sup> Kayım, s. 153.

öngörmüştür. Bu durum grubun diğer şirketlerini denetleyen denetim firmalarının çalışmalarının da gözden geçirilmesini gerektirmektedir.<sup>215</sup>

#### **2.2.1.2.4. Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum**

Yönerge, denetçilerin ve denetim firmalarının yasal denetimlerini, uluslararası denetim standartlarına göre yürütülmesini gerekli kılmıştır. Üye ülkelerin henüz uluslararası bir denetim standardı kabul etmemesi durumunda ise, aynı konuda mevcut bir ulusal denetim standardı uygulanabileceğini açıkça belirtmiştir.<sup>216</sup>

#### **2.2.2. Ülkemizdeki Yasal Düzenlemeler**

Bu bölümde Türkiye’de muhasebe denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler açıklanacak olup yeni TTK öncesi muhasebe denetiminin hukuksal yapısı incelenecektir.

Ülkemizde bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması halka açık şirketler ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. İlerleyen dönemlerde tüm finans kuruluşları da bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiştir. Enerji Piyasası Denetleme Kurulu’nun kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerde de denetim zorunlu olmuştur. Her otoritenin farklı düzenlemeleri nedeniyle Türkiye’deki denetim uygulamalarını her bir düzenleyici otorite bazında ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.<sup>217</sup>

Ülkemizde bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin düzenlemeler beş farklı alanda karşımıza çıkmaktadır.<sup>218</sup>

- 1-Sermaye piyasası alanındaki düzenlemeler,
- 2-Bankacılık alanındaki düzenlemeler,
- 3-3568 sayılı meslek yasası kapsamındaki düzenlemeler,
- 4-Enerji piyasası alanındaki düzenlemeleri,
- 5-Sigortacılık alanındaki düzenlemeler.

---

<sup>215</sup> Kayım, s. 154.

<sup>216</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 27/1; Çiftçi, Erserim, s. 19.

<sup>217</sup> İstanbul SMMM Odası, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>218</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 29.

### 2.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayınlanmış ve bu kanunun 16, 22/d, 22/e maddeleri gereği, sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi SPK'ya verilmiştir. SPK düzenlemelerine tabi şirketler<sup>219</sup> SPK'nın yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

SPK tarafından denetim ile ilgili ilk düzenleme, 13 Aralık 1987 tarihinde 19663 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” tir. Bu yönetmeliğe bağlı olarak, 18.12.1987 tarihli Seri: X<sup>220</sup> No: 1, 02.03.1988 tarihli Seri: X No: 2, 18.06.1988 tarihli Seri: X No:3 ile bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler çerçevesinde halka açık şirketlerde ilk bağımsız dış denetleme uygulaması 1989 yılında başlamıştır. Kurul 4 Mart 1996'da Seri: X No: 16 sayılı tebliğ ile sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart ilke ve kuralları yeniden düzenlemiştir.<sup>221</sup>

2000'li yılların başında uluslararası şirket usulsüzlüklerinin ve denetim skandallarının etkisiyle sarsılan sermaye piyasalarında ABD'de ve AB'de yeni düzenlemeler yapılmış bağımsız denetime ilişkin eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde de bu düzenlemeler benimsenmiş ve Kasım 2002'de Seri: X No:19 Denetçinin Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ yayınlanmıştır.

---

<sup>219</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, madde: 5(1):

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) Yatırım fonları,
- d) Emeklilik yatırım fonları,
- e) Yatırım ortaklıkları,
- f) Konut finansmanı fonları,
- g) Varlık finansmanı fonları,
- ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,
- h) (Değişik: SPK Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- ı) (Değişik: SPK Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Kanun kapsamında halka açık sayılan ortaklıklar,
- i) Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
- j) Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

<sup>220</sup> SPK tarafından Seri: X ile başlayan düzenlemeler bağımsız denetimle ilgilidir.

<sup>221</sup> Selimoğlu ve diğerleri, ss. 30-31.

Kurul IFAC tarafından yayınlanan UDS, ve AB'nin ilgili yönergelerinde öngörülen esaslara uyumu sağlamak amacıyla 12 Haziran 2006 tarihinde 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de Seri: X No: 22 sayılı "Sermaye piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"<sup>222</sup> yayımlanmıştır.<sup>223</sup> Bu tebliğ ile önceki yıllarda yapılan düzenlemeler tek çatı altında toplanmış, bağımsız denetim faaliyetleri UDS ile uyumlu hale getirilmiştir.

Bu tebliğ IFAC bünyesinde IAASB tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartları ile Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları Türkçe'ye çevrilerek hazırlanmış, ancak Türkiye'deki denetim şirketlerinin çalışma esasları ve yetkilendirilmesine ilişkin bir bölüm SPK tarafından eklenerek tamamlanmıştır.<sup>224</sup>

Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.<sup>225</sup>

Kapsamı ise, bağımsız denetim sırasında esas alınacak standart, ilke, usul ve esaslar ile işletme kaynaklı riskler ve bağımsız denetim faaliyetinin sürdürülme şekline kaynaklanan risklerdir.<sup>226</sup> Tebliğin yayımlanmasıyla, bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi artırılarak, finansal tablolar ve bağımsız denetim alanlarında güvenin oluşturulmasına önemli katkı sağlanmıştır.

- **Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Aranılan Şartlar<sup>227</sup>**

Tebliğin ikinci kısmında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar için aranılan şartlar düzenlenmiştir. Buna göre İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının aşağıdaki şartlara uyması zorunludur.

<sup>222</sup> Bu tebliğ ile SPK Seri: X, No:7, 12, 15 ve 16 sayılı tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>223</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ değişikliklerine ilişkin liste:

- 1- (27/7/2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete, Seri: X, No: 23 sayılı tebliğ,
- 2- (27/8/2008 tarihli ve 26980 sayılı Resmi Gazete, Seri: X, No: 24 sayılı tebliğ,
- 3- (25/10/2009 tarihli ve 27387 sayılı Resmi Gazete, Seri: X, No: 25 sayılı tebliğ,
- 4- (9/3/2011 tarihli ve 27869 sayılı Resmi Gazete, Seri: X, No: 26 sayılı tebliğ,
- 5- (26/3/2011 tarihli ve 27886 sayılı Resmi Gazete, Seri: X, No: 27 sayılı tebliğ.

<sup>224</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>225</sup> SPK Seri: X No:22 Sayılı Tebliğ, Birinci Kısım, madde: 1 (1).

<sup>226</sup> SPK Seri: X No:22 Sayılı Tebliğ, Birinci Kısım, madde: 2 (1).

<sup>227</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 3 (1).

- a) Anonim şirket şeklinde kurulmuş olmalı ve hisse senetlerinin nama yazılı olmalı,
- b) Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunmalı,
- c) Ortaklarının bu tebliğin “yönetici ve bağımsız denetçiler” başlıklı dördüncü maddesinde sayılan nitelikleri haiz gerçek kişilerden olmalı<sup>228</sup>,
- d) Esas sermayenin en az %51’inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalı,
- e) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- f) Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunmalı ve
- g) Belirlenen usul ve esaslara göre mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalıdır.

- **Yönetici ve Bağımsız Denetçilerde Aranılan Şartlar**<sup>229</sup>

Yönetici ve bağımsız denetçilerin;

- a) 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- b) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamaları,
- c) Türkiye’de yerleşik olmaları,
- d) Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları,<sup>230</sup>
- e) Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,
- f) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,<sup>231</sup>

---

<sup>228</sup> Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (ç), (d) ve (h) bentlerindeki şartlar ortakların tamamı için aranmaz. Ayrıca merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir bağımsız denetim kuruluşuna katılması halinde bu şart aranmaz.

<sup>229</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 4 (1).

<sup>230</sup> Değişiklik: SPK Seri: X, No: 25 Sayılı Tebliğ.

<sup>231</sup> Değişiklik: SPK Seri: X, No: 25 Sayılı Tebliğ.

- g) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- h) Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması,
- i) Kanunun ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması ve
- j) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları,
- şarttır.

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır.<sup>232</sup>

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.<sup>233</sup>

Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen on yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen altı yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen üç yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre, bu hesaplamada dikkate alınmaktadır.<sup>234</sup>

Bağımsız denetçilerin, mesleki yeterliliğe sahip olmaları ve tam zamanlı olarak çalışmaları esastır. Bağımsız denetçi, denetim sırasında finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.<sup>235</sup>

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.<sup>236</sup>

<sup>232</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 6 (1).

<sup>233</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 6 (2).

<sup>234</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 6 (3).

<sup>235</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 11 (2).

<sup>236</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 12 (1).

Tebliğde denetçilerin rotasyonu konusuna değinilmiştir. Bir denetçi bir şirketi arka arkaya en çok yedi yıl denetleyebilir, bu sürenin ardından iki yıl o şirketin denetimini yapamaz. Ancak denetçi ve daha üstün pozisyondaki personel sayısının, yirmibeş sorumlu ortak baş denetçi olması ve toplamda yetmişbeş kişiden oluşması, kalite kontrolden sorumlu en az iki sorumlu ortak baş denetçinin tam zamanlı çalışması halinde yedi yıllık azami süre ortadan kalkmaktadır. Bu durum ortak baş denetçinin yedi yıllık azami denetleme süresini ortadan kaldırmaz.<sup>237</sup>

Tebliğde şirketlere de denetim komitesi oluşturma zorunluluğu<sup>238</sup> getirilmiştir. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunu seçer.<sup>239</sup> Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur.<sup>240</sup>

#### **2.2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri**

Finans sektöründe denetim ve gözetime tabi tutulan ilk alan bankalar olmuştur. BDDK Kurulmadan önce bankaların denetimini Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası yaparken, gözetimi Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı yapmaktaydı.<sup>241</sup>

Ülkemizde 1994 ila 1999 yılları arasında yaşanan bankacılık krizlerinden sonra tek bir düzenleyici ve denetleyici kurumun oluşturulmasına karar verilmiştir. 19 Aralık 1999 tarih 4491 sayılı kanunla BDDK kurulmuş ve Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır.

1999 yılında 4389 sayılı yasa ile bankaların finansal tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına onaylatma zorunluluğu getirilmiştir. Bununla beraber bu

<sup>237</sup> SPK Seri: X, No:22 Sayılı Tebliğ, Üçüncü Kısım, madde: 6 (1), (Değişik Seri: X, No: 25 Sayılı Tebliğ).

<sup>238</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım, madde: 25 (1): Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur.

<sup>239</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İkinci Kısım, madde: 25 (2)

<sup>240</sup> SPK Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ İkinci Kısım, madde: 25 (8)

<sup>241</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).



denetimleri yapacak olan bağımsız denetim firmalarının kuruluşları ve faaliyetlerine ilişkin esaslar BDDK tarafından belirlenmiştir.<sup>242</sup>

2001 yılında dünya genelinde yaşanan finansal krizler sonrası, ulusal ve uluslararası gelişmelerle birlikte bankacılık alanında da bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli olmuştur. Bu gelişmeler ışığında 19 Ekim 2005 tarihinde kabul edilen 5411 sayılı “Bankacılık Kanunu”<sup>243</sup> yayımlanmıştır.

Kanunun 15 inci maddesi “Bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşlarının yetkilendirme izni”<sup>244</sup> dir. Bu madde kapsamında bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına kurulca karar verilir.

“Bağımsız Denetim Kuruluşları” başlıklı 33 üncü<sup>245</sup> maddeye göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak BDDK tarafından belirlenir. BDDK, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. BDDK, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını KGK’ya bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetlerden dolayı üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

Kanunun 24 üncü maddesine göre, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere en az iki üyeden oluşan denetim komitesi kurulması zorunluluğu getirilmiştir.

### **2.2.2.3. Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler**

Bağımsız denetim alanında Türkiye’de en önemli gelişme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarihinde yayınlanan 3568 Sayılı “Serbest

---

<sup>242</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 44.

<sup>243</sup> 01.11.2005 Tarih 25983 Mükerrer Sayılı R.G.’de Yayımlanmıştır.

<sup>244</sup> Bu maddenin başlığı “Bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşlarının yetkilendirme izni” iken 13.02.2011 Tarih ve 6111 sayılı Kanunun 143 üncü maddesi ile anılan şekilde değiştirilmiştir.

<sup>245</sup> Değişik: 06.12.2012 Tarihli 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, md.145.

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ve onu izleyen yönetmelikler ve tebliğlerdir.<sup>246</sup>

3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” nun 50 inci maddesi uyarınca hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 yılında kurulan TİMÜDESK verilmiştir<sup>247</sup>

TİMÜDESK’in muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27 inci maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan TMSK’ya verilmiştir. TMSK, muhasebe alanındaki standartların çıkarılmasına yönelik çalışmalarında belli bir aşama kaydetmesine karşın, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Ülkemizde denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de 22.01.2003 tarihinde TÜDESK’in kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibarıyla IFAC’a bağlı olarak çalışan IAASB tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK’in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır.

Kanun kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir’lerin (YMM) ayrı ayrı olmak üzere, nitelikleri, yetki alanları ve sorumlulukları açıkça belirtilmiştir. 3568 sayılı yasa bağımsız denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olmaları zorunluluğu, SPK’nın ve BDDK’nın bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerinde bu kanuna atıfta bulunmaları, meslek yasasının önemini oldukça

---

<sup>246</sup> Akgül, s. 5.

<sup>247</sup> Türker ve diğerleri, s. 5.

arttırmaktadır.<sup>248</sup> TTK’da da bağımsız denetçilerin SMMM ya da YMM olacakları hususu öngörülmüştür.

#### **2.2.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri**

Enerji piyasalarının gelişimi ve enerji sektörünün gittikçe artan önemi, bu sektörde düzenleyici bir otorite olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun (EPDK) 2001 yılında kurulmasına neden olmuştur.<sup>249</sup> Enerji piyasasında bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler, 3 Ekim 2003 tarihinde yürürlüğe giren “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile olmuştur.<sup>250</sup>

Enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik göstermektedir. 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, bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.<sup>251</sup>

SPK tebliğinde olduğu gibi denetim kuruluşları için yedi yıllık bir rotasyon süresi ve iki yıllık bekleme süresi öngörülmüştür. Ortaklık yapısının farklı olması durumunda bile yurtiçi veya yurtdışında aynı denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan denetim firmaları aynı firma olarak kabul edilmektedir.<sup>252</sup>

#### **2.2.2.5. Sigortacılık Alanındaki Düzenlemeler**

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketlerinin denetim ve gözetim yetkisi T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel

<sup>248</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 45.

<sup>249</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>250</sup> Selimoğlu ve diğerleri, s. 55.

<sup>251</sup> Senal, ss. 126-127.

<sup>252</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

Müdürlüğü'nde bulunmaktadır. 12 Temmuz 2008 tarihinde “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>253</sup>

Bu yönetmelik sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri belirlemektedir. Bahse konu şirketlerinin denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetim kuruluşlarının Sigortacılık Genel Müdürlüğü'ne başvurarak yetki alması gerekmektedir. Denetçilerin ise SMMM veya YMM belgesine sahip olmaları ve Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından yapılan eğitimlere katılmış ve yapılan sınavda başarılı olarak yetki belgesi almış olması gerekmektedir.<sup>254</sup>

Bu yönetmeliğin amacı, Türkiye'de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin, Türkiye'deki şubelerinin, mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim firmalarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile sözleşmenin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.<sup>255</sup>

---

<sup>253</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>254</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

<sup>255</sup> Senal, s. 126.

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GETİRDİĞİ**  
**YENİLİKLERİN BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA İRDELENMESİ**

**3.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN GEREKLİLİĞİ, İLKELERİ VE HEDEFLERİ**

Dünyadaki ekonomik ve teknolojik değişim ve gelişmelerin yanı sıra, ülkemizin AB aday ülke olması, başta temel kanunlar olmak üzere, tüm mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hâle getirilmesini ülkemiz açısından zorunlu kılmıştır. Bu açıdan güncel hayata uyum sağlayabilme hedefiyle yeni bir ticaret kanunu ihtiyacı doğmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde yeni TTK, muhasebe ve özellikle denetime getirdiği yenilikler açısından incelenecektir.

**3.1.1. Yeni Bir Ticaret Kanununu Gerekli Kılan Sebepler**

01 Ocak 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, İsviçre Borçlar Kanunu, Alman Ticaret Kanunu ve Alman Ortaklıklar Kanunu'nun etkilerini yansıtan, yasalaştığı dönemin gerekliliklerine cevap veren modern bir kanundu. Ancak, Dünya'daki değişim ve gelişmelerle birlikte zamanla çağdaş hukuk uygulamalarına yabancılaştı ve hukuki sorunların çözümünde yetersiz kaldı.<sup>256</sup>

Yeni bir ticaret kanunu hazırlanmasında çeşitli düşünceler etkili olmuştur. Bunlardan ön plana çıkanlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>257</sup>

- Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek,
- Çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak,
- Modern hukuki kurumların hukuksal altyapısını oluşturmak,
- Ticaret hukuku sistemini AB Hukuku'na uyumlu hale getirmek,
- Ticaret ve ekonomi hukukunun temel prensiplerini düzenlemek.

<sup>256</sup> TÜRMOB Eğitim Ders Notları, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, TTK El Kitabı, 2012, (Ders) s. 2.

<sup>257</sup> Korkut Özkorkut, Halil Ali Dural ve Sıtkı Anlam Altay, **Türmob TTK Eğitimi Sunumu**, 2012, s. 4.

Dünyadaki gelişme ve değişmelerin yanı sıra, ülkemizin AB aday ülke olması ve tam üyelik için müzakerelere başlamış olması, başta temel kanunlar olmak üzere, tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini ülkemiz açısından zorunlu kılmıştır.<sup>258</sup>

Bu anlamda günümüze uyum sağlayacak yeni kanun çalışmalarına 1999 yılında Adalet Bakanlığı tarafından ticaret kanunu tasarısı hazırlamakla görevli komisyon kurulmasıyla başlanmıştır. Komisyon 2005 yılında altı kitap ve 1535 maddeden oluşan bir tasarı hazırlamıştır. Genel olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere<sup>259</sup> 14.02.2011 tarihinde yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari yaşama birçok yenilik getirmiştir. Muhasebe ve denetim açısından da daha önce kanun kapsamına olmayan birçok yenilikler eklenmiştir.

### 3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'na Egemen Olan İlkeler

TTK'ya egemen olan ilkeleri, kurumsal yönetim, bağımsız denetim, mal varlığının korunması, pay sahipliği değerinin korunması ve işlem güvenliği olarak sıralayabiliriz.<sup>260</sup>

- **Kurumsal Yönetim**

Halka açık anonim ortaklıklara yönelik geliştirilen kurumsal yönetim ilkeleri, anonim şirketlere ve kısmen limited şirketlere uygulanacak şekilde yürürlüğe konulmuştur. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma zorunluluğunun kaldırılması ve dışarıdan profesyonel yöneticilerin şirket yönetimine girebilmesinin önünün açılması, bu ilkenin bir yansıması olarak değerlendirilebilir.

Kurumsal yönetim, adalet (hakkaniyet), şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel değer üzerine inşa edilmiştir.

---

<sup>258</sup> Ali Çelebi ve Fırat Coşkun Güçlü, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K. II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 144.

<sup>259</sup> Geçici 2. madde ve Geçici 3. madde kanunun yayımlanmasıyla (14.02.2011), 1524. madde 01.07.2013 tarihinde, Türkiye Muhasebe Standartları ve Bağımsız Denetim uygulaması ile ilgili hükümlerin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

<sup>260</sup> TÜRMOB, Ders, ss. 6-8.

- **Kamuyu Aydınlatma**

Kamuyu aydınlatma ilkesi, aleniyet ilkesi yerine geçen, menfaat sahiplerini ilgilendiren bilgilerin etkili araçlarla menfaat sahiplerine ulaştırılmasını amaçlayan bir ilkedir. Esasen sermaye piyasalarında uygulanan bu ilke kanunla birlikte halka kapalı şirketler içinde hayata geçirilmektedir.

- **Bağımsız Denetim**

Yeni TTK ile şirketlerin hesaplarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi öngörülmüştür. Bu uygulama şirketlerin kurumsallaşması açısından önemli bir adımdır.

- **Malvarlığının ve Pay Sahibinin Korunması**

Şirketin malvarlığının korunması, çeşitli hükümlerle kendine yer bulmuştur. Şirketin kuruluşu da dâhil birçok özellikli işlemde, nakdi ve ayni sermaye taahhütleri hakkında düzenlemeler ve ortakların şirkete borçlanmaları konusundaki düzenlemeler, malvarlığının korunmasına yönelik önemli yeniliklerdir.

- **İşlem Güvenliği**

Ticaret hayatının beraberinde getirdiği güven ve sürat ihtiyacı, TTK’da işlem güvenliğinin artırılmasına, birçok işlemde uzman denetimin devreye sokulmasına neden olmuştur.

### **3.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Öngördüğü Hedefler**

Bu kanun özellikle finansal tablolar açısından, ticaret erbabının, hukukçuların ve çeşitli menfaat gruplarının taleplerini öne çıkarmaksızın, şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası finansal raporlama standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını esas almıştır.<sup>261</sup>

TTK hazırlama komisyon başkanı Prof. Dr. Ünal Tekinalp’e göre TTK’nın hedefleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.<sup>262</sup>

---

<sup>261</sup> Yahya Arıkan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Seçimlerden Sonraya Bırakılmamalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, İstanbul, 2006, (Tasarı), s. 12.

<sup>262</sup> Arıkan, Tasarı, ss. 12-13.

- **Birinci Zorunlu Hedef**

*“Türk işletmelerinin uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve finans piyasalarının, sürdürülebilir rekabet gücüne haiz güvenilir aktörleri olmalarıdır...”*

bu hedef açısından, sermaye şirketlerinde özellikle de Anonim şirketlerde kökten değişikliklere gidilerek, teknik bir kavram olan finansal raporlama esas alınmaktadır. Bu hedef doğrultusunda ayrıca, Anonim ve Limited şirketlerde şirketin bir organı olan ve haklarında herhangi bir eğitim şartı aranmamış bulunan denetçiler, yerlerini bağımsız ve uzman denetçilere bırakmaktadır.

- **İkinci Zorunlu Hedef**

Son on yılda yeni bir kavram olan “şeffaflık” ortaya çıkmıştır. Bu kavram isteyenlerin bilgi toplumu içinde, bilgiye bulunduğu yerden kolayca ulaşabilmesini sağlayan, dili açık bir bilgi verme anlayışını ifade etmektedir.

- **Üçüncü Zorunlu Hedef**

“Sürdürülebilir pay sahipleri demokrasisi” nin sağlanması açısından şirketlerdeki güç boşluğunu önleyecek tedbirlerin alınmasıdır. Bu kapsamda, yönetim kuruluyla genel kurula internet bağlantısıyla katılma ve oy kullanma imkânı getirilmekte, ayrıca kurumsal yönetim ilkelerine yer verilmektedir.

- **Dördüncü Zorunlu Hedef**

AB müktesebatı ile Ticaret Hukuku arasında uyumun sağlanmasıdır.

- **Beşinci Zorunlu Hedef**

Türkiye'nin, uluslararası toplumun kurallarına uyan ve onunla ortak dili konuşan bir parçası haline gelmesini sağlamaktır. Bu hedef doğrultusunda, kanun, deniz hukuku başta olmak üzere, kapsamına giren milletlerarası sözleşmelere uygun hükümleri ve mekanizmaları içeren bir yapıya kavuşturulmaktadır.



## 3.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE VE DENETİME GETİRDİĞİ ÖNEMLİ YENİLİKLER

Yeni TTK ile birlikte, gerek ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyum sağlamak, gerekse hem uluslararası uyumlaştırma hem de AB müktesebatı uyumunun sağlanması amacıyla eski kanunda yer almayan veya geliştirilen çeşitli hükümler öngörülmüştür. Çalışma konumuz denetim üzerine olduğundan, muhasebeye getirilen önemli yeniliklere kısaca yer verilecektir.

TTK'nın yayımlandığı 14.02.2011 tarihinden buyana, yaşanan veya yaşanabilecek aksaklıkları önlemek amacıyla, bir takım değişikliklere ihtiyaç duyulmuştur. Yapılan ek düzenleme ve değişikliklerle<sup>263</sup> muhasebe ve denetim kapsamında da önemli değişiklikler yaşanmıştır. Tez çalışmamız 10.05.2013 tarihine kadar gerçekleşen bu değişiklikler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

### 3.2.1. Yasal Defterler

Tacir sıfatının kazanılmasının önemli sonuçlarından birisi olan ticari defter tutma zorunluluğu, ticaret hukuku açısından kanıt olarak kullanılmasının yanı sıra tacirin iflas niteliğinin saptanmasında da önemli bir yer tutar. Ticaret hayatının esasını oluşturan işletmelerin en önemli unsurları da ticari defterler, ticari belgeler ve finansal tabloları düzenlemesidir.<sup>264</sup>

Ülkemizde vergi için muhasebe anlayışı hâkim olduğundan, tutulacak ticari defterlerle ilgili hükümler TTK'nın yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usûl Kanunu<sup>265</sup> (VUK)'nun 182-213 üncü maddelerinde de ele alınmıştır. Ayrıca VUK 220-223 üncü maddelerinde tutulması zorunlu olan defterlerin tasdikine ilişkin hükümler

<sup>263</sup> 6273 Sayılı Kanun ile, 814. madde, 6335 Sayılı Kanun ile, 4, 5, 24, 25, 26, 27, 33, 35, 38, 39, 51, 64, 65, 84, 88, 138, 139, 145, 147, 148, 149, 156, 157, 166, 169, 170, 171, 174, 175, 186, 187, 188, 193, 207, 210, 310, 336, 341, 343, 349, 351, 353, 354, 358, 359, 376, 395, 397, 398, 400, 401, 403, 404, 407, 408, 422, 431, 457, 458, 461, 462, 469, 470, 471, 472, 473, 478, 479, 505, 524, 525, 526, 528, 552, 553, 554, 562, 563, 585, 586, 587, 605, 615, 616, 628, 635, 642, 644, 832, 1522, 1523, 1524, 1526, 1527, Geçici 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, ile 1534. madde ve ibare değişiklikleri, 6353 Sayılı Kanun ile Geçici 6. madde, 6455 Sayılı Kanun ile 64, 359, 397, 400, 635. maddelerde ek veya değişiklik yapılmıştır.

<sup>264</sup> İbrahim Halil Şua, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Değerlendirilmesi", **Adalet Dergisi**, Sayı: 27, [http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet\\_dergisi.html](http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet_dergisi.html), (10.05.2013).

<sup>265</sup> 10.01.1961 Tarih 10703-10705 Sayılı RG.'de Yayımlanan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

bulunmaktadır. Bu bölümde yeni TTK'nın getirdiği yenilikler eski TTK ile kıyaslanacağından VUK'tan bahsedilmeyecektir.

### **3.2.1.1. Tutulacak Yasal Defterler**

6762 Sayılı eski TTK 66 ncı maddesi tacirlerin tutacakları defterleri saymakta ve kapsamlarını belirtmekteydi. Buna göre; tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmak zorunda, tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç anılan defterleri tutmakla mükellefti. Ancak hakiki şahıslar işletmenin büyüklüğüne göre sadece işletme defteri tutabilmekteydi.

Yeni TTK'da tutulacak defterler 64 üncü maddede açıklanmıştır. Muhasebeyle ilgili olan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile birlikte, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri de muhasebeyle ilgisi olmadığı halde ticari defter olarak kabul edilmiş ve tutulması zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca anılanların dışında tutulacak defterler, KGK<sup>266</sup> tarafından bir tebliğle belirlenir, hükmü öngörülmüştür.

### **3.2.1.2. Yasal Defterlerin Açılış ve Kapanış Onayları**

Eski TTK 69 uncu maddeye göre, tutulacak defterlerin kuruluş aşamasında kullanılmaya başlamadan önce bulunduğu yer ticaret sicil memurluğu veya noter tarafından onaylatılması gerektiği belirtmişti. Ayrıca 70 inci maddede yevmiye defterinin kapanış onayının izleyen yıl ocak ayı sonuna kadar noterce yapılması gerektiği, 72 inci maddede, envanter defterinin izleyen yılın ilk üç ayında tamamlanması yani kapatılıp onaylanması gerektiğine hükmedilmişti.

Yeni TTK 64(3) üncü maddeye göre açılış onaylarıyla ilgili bir değişiklik bulunmamaktadır.<sup>267</sup> Ancak, açılış onaylarında noterler tarafından işletmelere ait ticaret sicil tasdiknamesi aranacaktır.

---

<sup>266</sup> 02.11.2011 Tarih 28103 Sayılı RG.'de Yayımlanan, 660 Sayılı KHK ile TMSK tasfiye edilmiş yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

<sup>267</sup> Değişiklik: 6335 Sayılı Kanun 8'inci md. "Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunması kaydıyla, izleyen faaliyet dönemlerinde açılış tasdiki yapılmadan kullanılabilir."

Kapanışlarda ise; yevmiye defterinin onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı (Limited şirketlerde ortaklar kurulu karar defteri) ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır.<sup>268</sup> Diğer defterlerde kapanış onayı zorunluluğu yapılan değişikliklerle kaldırılmıştır.

### **3.2.2. Envanter İşlemleri**

Eski TTK'da Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmek olarak açıklanmıştır.<sup>269</sup>

Yeni TTK teknolojik gelişmelerle birlikte firmaların envanter işlemlerini kolaylaştırıcı bir takım yenilikler getirmiştir. Envanter çıkarılırken, Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) aykırı olmayacak şekilde, mevcutlar, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenebilir.<sup>270</sup> Ayrıca TMS'ye uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.<sup>271</sup>

Ayrıca bunlara ilave olarak, yine TMS'ye uygun tahminler kullanılarak da envanter çıkarma yapılabilir. Getirilen bu yenilikler, özellikle günümüzde devasa şirketlerin stok sayımlarında karşılaştıkları güçlükleri ortadan kaldırabilecek nitelikte olması nedeniyle oldukça olumlu ve önemli bir gelişmedir.

### **3.2.3. Muhasebe Standartları**

Eski TTK'da yer almayan yeniliklerden birisi TMS'ye uygun defter tutulmasıdır. Dünyada muhasebe uygulamalarında ortak dil olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, özdeşi olan TMS ile Türk hukukuna girmektedir.

---

<sup>268</sup> 6102 Sayılı TTK md. 64(3), (Değişiklik: 6455 Sayılı Kanun 78'inci maddesiyle, 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere).

<sup>269</sup> 6762 Sayılı TTK. md. 73.

<sup>270</sup> 6102 Sayılı TTK. md. 67(1).

<sup>271</sup> 6102 Sayılı TTK. md. 67(2).

Yeni TTK 88 inci madde hükümlerine göre, kanunun 397 inci maddesi gereği denetime tabi tutulacak şirketlerin, KGK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara 01.01.2013 tarihinde itibaren uymaları ve uygulamaları zorunluluğu getirilmiştir.

SPK düzenlemelerine göre, SPK'ya tabi şirketler finansal raporlama standartlarına göre mali tablolarını raporlamaktaydı. Yeni TTK düzenlemesi ile birlikte belirlenen kriterlere uyan tüm işletmelerde TMS'ye uyulması zorunlu olacaktır. Bu düzenleme uluslararası piyasalarda rekabet olanağı sağlanması, yabancı yatırımcıların Türk işletmelerinin finansal tablolarına olan bakış açılarını değiştirmesi açısından önemlidir.

Ancak, standartların daha önce hiç uygulanmaması, uygulama tecrübesi açısından hem işletmeleri hem de meslek camiasını geçiş sürecinde oldukça zorlayacaktır. Farklı yaklaşım ve yorumlara sebep olabilecektir. Bu durum düzenleyici kurumların konu hakkında deneyimsizliği sebebiyle denetim ve gözetimlerinde de karşımıza çıkabilecektir.

#### **3.2.4. Denetim**

Eski TTK'da anonim ortaklıkların bir organı olan murakıplık sistemi şirketin iç denetimini yapmaktaydı. Herhangi bir vasfın aranmadığı ve yönetime bağlı çalışan murakıplık, uygulamada gerekli işlevini pek yerine getirememekteydi.

Yeni TTK 397-406 ıncı maddesiyle birlikte denetimde birçok yenilikler getirilmiş finansal tabloların denetimini bağımsız denetçilerin yapması öngörülmüştür. KGK tarafından belirlenecek denetime tabi şirketlerin, 01.01.2013 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi tutulmaları öngörülmüş aksi halde finansal tabloların hiç düzenlenmediğinin varsayılacağına hükmedilmiştir. Şirketler 400 üncü maddede bahsedilen bağımsız denetçilerini 31.03.2013 tarihine kadar genel kurulda seçeceklerdir.

Kanunda ayrıca denetim kapsamı genişletilmiş, bağımsız denetimle birlikte özel denetim getirilmiştir. Bunların yanı sıra şirket bünyesinde denetim komitesi kurulması hususu ele alınmıştır.

Çalışmamızda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler ayrıntılı olarak anlatılacak diğer denetim türleri ve kapsamlarından kısaca bahsedilecektir.

#### 3.2.4.1. Şirketlerde Denetim Komitesi

*“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”.*<sup>272</sup>

Yeni TTK 378 inci madde kapsamındaki bu düzenleme ile denetim komitesi, üst yönetimin hâkimiyet kontrolü ve finansal tabloları olduğundan farklı gösterilmesi konusunda önemli bir etkinliğe sahip olacaktır. Bu madde kapsamında yer alan hüküm AB düzenlemeleriyle<sup>273</sup> paralellik göstermektedir.

#### 3.2.4.2. İşlem Denetimi

Yeni TTK ile şirketlerin kuruluş, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermaye artırımı ve menkul kıymet çıkarılması gibi çeşitli işlemlerinde bu işlemlerin denetlenmesi için işlem denetçisi raporunun olmasını şart koşmuş ancak 26.06.2012 tarihli 6335 sayılı kanunla, işlem denetçisiyle ilgili maddeler yürürlüğe girilmeden kaldırılmıştır.

İşlem denetçisi, önem gösteren bazı işlemlerin denetlenmesi ve pay sahipleri ile şirket alacaklıları başta olmak üzere ilgililerin korunması bakımından önemli ve yerinde bir düzenlemeydi. İşlem denetçisinin kanundan çıkarılmasıyla, özellikle birleşme ve bölünmede değişim oranının, ayrılma akçesinin veya denkleştirme tutarının adil olup olmadığının denetlenmesinin önü kapanmış oldu. İşlem denetimi yerine başka bir denetim mekanizması getirilmemiş olması da, bu işlemlerin tamamen denetim dışında kalması sonucunu doğurdu.<sup>274</sup>

<sup>272</sup> 6102 Sayılı TTK. md. 378(1).

<sup>273</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 40/1.

<sup>274</sup> Ercüment Erdem, “6335 sayılı kanun ile yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler”, <http://www.globalenerji.com.tr/yaz140-230004-15,96@2300.html>, (10.05.2013).

### 3.2.4.3. Özel Denetim

Yeni TTK'da denetimle ilgili bir yenilikte özel denetim kurumudur. Yeni düzenlemeye göre, şirket bağımsız denetçisinin, sınırlı olumlu görüş beyan etmesi ya da görüşten kaçınması<sup>275</sup> durumunda veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını açıklamışsa<sup>276</sup>, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine mahkeme tarafından şirketi incelemek üzere özel denetçi atanabilir.

Ayrıca her pay sahibi, gerekli gördüğü durumlarda, belirli olayların özel denetimle açıklığa kavuşturulmasını gündemde olmasa dahi genel kuruldan isteyebilir.<sup>277</sup> Genel kurul bu istemi onaylarsa otuz gün içinde mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyebilir.<sup>278</sup> Genel kurulun bu isteği reddetmesi halinde, sermayenin en az onda birine, halka açık şirketlerde ise yirmide birine sahip pay sahipleri veya itibari değeri toplamı bir milyon TL olan pay sahipleri üç ay içinde mahkemeden özel denetçi atanmasını isteyebilir.<sup>279</sup>

Özel denetçinin de bağımsız denetçi gibi kanununun 400 üncü maddesinde belirlenen özelliklere sahip olması ve denetçi olmasına engel teşkil edecek niteliklerinin bulunmaması gerekir. Bu nitelikler sonraki bölümde ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

### 3.2.4.4. Bağımsız Denetim

Yeni TTK'da ele alınan en önemli yeniliklerden biri şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasıdır. Kanununun 397-406 ıncı maddelerinde denetime tabi şirketlerin belirlenmesine, bu şirketlerin KGK tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) göre denetlenmesine, denetlenmemiş finansal tabloların hiç düzenlenmemiş sayılacağına, denetime tabi olacak şirketlerin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceğine dair hükümler yer almaktadır.

<sup>275</sup> 6102 Sayılı TTK md. 406(1)a.

<sup>276</sup> 6102 Sayılı TTK md. 406(1)-b.

<sup>277</sup> 6102 Sayılı TTK md. 438(1).

<sup>278</sup> 6102 Sayılı TTK md. 438(2).

<sup>279</sup> 6102 Sayılı TTK md. 439(1).

Şirketlerde kurumsallaşmanın ve sürdürülebilirliğin sağlanması, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından, ülkemiz ekonomik hayatını yakından ilgilendiren bu düzenlemelerin bir devrim niteliği taşıyacağı düşünülmüştür. Ancak kanun yayınlanmadan içeriğinde yapılan değişikliklerle kapsamı oldukça daraltılmıştır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde, yapılan değişiklik ve eklemelerle kanunun bağımsız denetimle ilgili hükümleri ve bu hükümlere dayanarak hazırlanan ikincil düzenlemeler incelenecektir.

#### **3.2.4.4.1. Genel Olarak Bağımsız Denetim**

Yeni TTK uyarınca, denetime tabi anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından TDS'ye uygun olarak denetlenir.<sup>280</sup> Denetime tabi olduğu halde denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.<sup>281</sup>

Denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir.<sup>282</sup> Bu yönetmelik kapsamı dışında kalan denetime tabi olmayan anonim şirketler ile 4572 sayılı kanun kapsamındaki kooperatifler ve üst kuruluşların denetimiyle ilgili hususlar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir.<sup>283</sup>

#### **3.2.4.4.2. Bağımsız Denetim Konusu ve Kapsamı**

Denetim, şirketin veya şirketler topluluğunun, envanter, muhasebe, TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetim, denetim komitesi raporları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının denetimini kapsamaktadır. Denetleme, KGK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde gerçekleşir.<sup>284</sup>

<sup>280</sup> 6102 Sayılı TTK md. 397 (1), (Değişik: 6335 Sayılı Kanun md. 18/1).

<sup>281</sup> 6102 Sayılı TTK md. 397 (2), (Değişik: 6335 Sayılı Kanun md. 18/2).

<sup>282</sup> 6102 Sayılı TTK md. 397 (4), (Ek Fıkra: 6335 Sayılı Kanun md. 18/4).

<sup>283</sup> 6102 Sayılı TTK md. 397 (5), (Ek Fıkra: 6455 Sayılı Kanun md. 80/5).

<sup>284</sup> 6102 Sayılı TTK md. 398 (1), (Değişik: 6335 sayılı Kanun md. 40/15 ile "kurul ve kurum tarafından" ibaresi "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca" şeklinde değiştirilmiştir).

Ayrıca bağımsız denetçi bu madde kapsamında, 378 inci maddede ön görülen sistemi ve yetkili komitenin kurulup kurulmadığını denetlemekle sorumludur.<sup>285</sup>

397 ve 398 inci madde ile ilgili hususlar eski TTK'da yer almamakta olup denetim alanında yeni bir başlangıç olmaktadır. Eski mevzuatta yalnızca SPK, BDDK, EPDK ve sigortacılık alanı kapsamındaki şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuş ve bahsedilen her kurum kendi düzenlemelerine göre denetim esaslarını belirlemekteydi. Yeni TTK ile beraber bağımsız denetim tabana yayılmış ve belirli ölçekteki tüm işletmelere zorunlu hale getirilmiştir.

### 3.2.4.4.3. Denetçi

Denetçi, şirket genel kurulunca, topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet döneminde ve görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır.<sup>286</sup> Denetçiye verilen denetleme görevi, haklı bir sebebin olması, özellikle de denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun olması halinde, yönetim kurulunun, sermayenin yüzde onunu veya halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine asliye ticaret mahkemesi tarafından alınabilir ve yerine başka bir denetçi atanabilir.<sup>287</sup>

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır.<sup>288</sup>

Eski TTK'da denetçi hususuna ilişkin 347 inci maddede, en çok üç yıllığına ve müteakip yıllarda da seçilebilecek beşten fazla olmamak üzere murakıp bulunacağı öngörülmüştür. Şirketlerin bir organı olan ancak işlevini tam olarak yerine getiremeyen murakıplık sisteminin sona ermesinin yerinde bir düzenleme olduğu söylenebilir.

---

<sup>285</sup> 6102 Sayılı TTK md. 398 (4).

<sup>286</sup> 6102 Sayılı TTK md. 399 (1).

<sup>287</sup> 6102 Sayılı TTK md. 399 (4).

<sup>288</sup> 6102 Sayılı TTK md. 399 (8).



#### 3.2.4.4.4. Denetçi Olabilecekler

Denetçi, 3568 sayılı kanununa göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan, KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Ancak aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, ilgili şirkette denetçi olunamaz.<sup>289</sup>

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir kurumda kanuni temsilci, yönetimde söz sahibi ya da buralarda yüzde yirmiden fazla pay sahibi yahut denetlenecek şirket yönetiminden birinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü dereceye kadar akrabasıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantılı olan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetlenecek şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişiye hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerini tutmuş veya denetim hizmeti dışında, finansal tablolarının düzenlenmesinde katkıda bulunmuşsa,
- f) (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin temsilcisi, çalışanı veya ortağı ise,
- g) Bu madde kapsamında denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçilikle ilgili gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen hizmetlerden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa.

On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Bununla ilgili usul ve esasları belirlemeye ve belirtilen süreleri kısaltmaya KGK yetkilidir.<sup>290</sup> Denetçi, denetleme

<sup>289</sup> 6102 Sayılı TTK md. 400 (1), (Değişik: 6335 Sayılı Kanun md.19/1).

<sup>290</sup> 6102 Sayılı TTK md. 400 (2), (Değişik: 6335 Sayılı Kanun md.19/2).

yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.<sup>291</sup>

Yeni TTK'da denetçilerin kesin olarak SMMM ve YMM olacağı ve KGK tarafından yetkilendirileceği belirtilmiştir. Denetçi olamayacaklar AB yönergeleriyle paralellik göstermektedir.<sup>292</sup> Ayrıca ilgili AB yönergesinde denetçiye yedi yıllık denetim sonucunda iki yıllık bekleme süresi öngörülmüştür.<sup>293</sup> Bu açıdan ülkemizde denetçinin soğuma süresi daha uzun tutulmuştur.

#### **3.2.4.4.5. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları**

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yıllık faaliyet raporunu değerlendirilir. Raporunda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır.<sup>294</sup>

Denetçi görüş yazısını KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde yazar. Çekinceleri varsa yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Görüş bildirmesine engel belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetimin kısıtlandığını ispat etmek kaydıyla görüş bildirmekten kaçınabilir.<sup>295</sup>

#### **3.2.4.4.6. Diğer Hükümler**

Denetçiler ile yardımcılarının yaptıkları denetim hizmetlerinden doğan sır saklama sorumlulukları vardır. Kasten veya ihmalle bu yükümlülüğü ihlal eden denetçi ve yardımcıları şirkete vereceği zararlardan sorumludur. İhmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin TL'ye, pay

---

<sup>291</sup> 6102 Sayılı TTK md. 400 (3).

<sup>292</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 22/1.

<sup>293</sup> 2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi, md. 42/3.

<sup>294</sup> 6102 Sayılı TTK md. 402.

<sup>295</sup> 6102 Sayılı TTK md. 403.

senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüz bin TL'ye kadar tazminata hükmedilebilir.<sup>296</sup>

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıklarında, yönetim kurulu veya denetçinin istemi üzerine görüş ayrılıkları hakkındaki konularla ilgili kesin karar mahkemece verilir.<sup>297</sup>

Denetçi, sınırlı görüş ya da kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından belirli hukuki işlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi tarafından özel denetçi atanabilir.<sup>298</sup>

Bağımsız denetimle ilgili yapılan bu düzenlemeler uluslararası kabul görmüş denetim standartlarıyla da paralellik göstermekte ve yeni TTK ile mevzuatımıza girmektedir. Yeni kanun AB müktesebatına uyum çerçevesinde Türk ticari yaşamını disipline etmek açısından önemli bir adım olup, TTK kapsamında yapılan ikincil düzenlemelerle de bu düzenlemelere açıklık getirilmiş, denetim usul ve esasları belirlenmiştir.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde denetimle ilgili yetkili KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev ve yetkileri ile kendi yetki çerçevesinde yapmış olduğu düzenlemeler incelenecektir. Bu bölüm, bağımsız denetimle ilgili, özellikle AB yönergeleriyle birlikte uluslararası bağımsız denetim uygulama ve düzenlemeleriyle kıyaslanması açısından önem arz etmektedir.

### **3.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ KURUMU'NUN OLUŞTURULMASI**

6102 sayılı TTK'yi tamamlayıcı nitelikte olan ve AB Şirketler Hukuku faslının kapanış şartları arasında yer alan "bağımsız denetimin gözetimi" hususu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile düzenlenmiş ve bu kararname 02.11.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan KHK ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleyip yayımlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek, sicile kaydetmek, faaliyet ve çalışmalarını denetlemek ve bunların gözetimi

---

<sup>296</sup> 6102 Sayılı TTK md. 404.

<sup>297</sup> 6102 Sayılı TTK md. 405.

<sup>298</sup> 6102 Sayılı TTK md. 406.

ve denetimini yapmak üzere “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” oluşturulmuştur.<sup>299</sup>

KGK, 06.04.2011 tarih ve 6223 sayılı “Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri İle Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu<sup>300</sup>” nun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu kararıyla kurulmuş ve yetkilendirilmiştir.<sup>301</sup> Anılan kanunun birinci maddesi kamu hizmetlerinin etkin yürütülmesi ve bu hizmetlerin bakanlıklar arasında yeniden belirlenerek düzenlenmesi amacıyla altı ay süreliğine Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi vermiştir. Bakanlar kurulu bu süre içerisinde, 02.11.2011 tarihinde “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>302</sup>” yi yayımlamıştır. Bu KHK ile denetimle ilgili tüm düzenlemelerin KGK tarafından belirleneceği öngörülmüştür.

Ayrıca, yeni TTK 397 inci maddesinde<sup>303</sup> denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceğine hükmedilmiştir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulu 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı<sup>304</sup> “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” la denetime tabi olacak şirketleri belirlemiştir.

### 3.3.1. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetim Kurumu

Bu kararnamenin amacı, uluslararası standartlarla uyumlu TMS’yi oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliği, güveni ve kaliteyi sağlamak, standartları belirlemek, denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere, KGK’nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin, usul ve esasları düzenlemektir.<sup>305</sup>

Kurum Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuştur. Başbakan, gerektiğinde bu yetkilerini bir Bakan eliyle yürütebilir. Kurum, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (Kurul) ve Başkanlıktan oluşmakta ve merkezi

<sup>299</sup> Mustafa Yavuz, “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, İstanbul, 2011, s. 160.

<sup>300</sup> 03.05.2011 Tarih 27923 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>301</sup> Yahya Arıkan, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, İstanbul, 2011, (Gözetim), s.7.

<sup>302</sup> 660 Sayılı KHK, 02.11.2011 Tarih 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>303</sup> Değişik: 6335 Sayılı Kanun md. 18.

<sup>304</sup> 23.01.2013 Tarih 28537 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

<sup>305</sup> 660 Sayılı KHK md. 1 (1).

Ankara'dadır. Kurul dokuz üyeden oluşur. Başkan, kurul üyeleri arasından Bakanlar Kurulu tarafından atanır.

Kurul üyeliğine seçileceklerin, lisans mezunu olması ve denetimde on yıllık deneyim sahibi olmaları, seçileceklerin öğretim üyesi olması halinde ise on yıllık görev yapmış olmaları şart koşulmuştur. Ayrıca atanacakların son üç yılda bağımsız denetimle ilgili faaliyette bulunmamış olması gerekmektedir.<sup>306</sup> Bu süre daha önceki faaliyetlerinden dolayı oluşan yakınlaşmanın soğuması ve bağımsızlığı zedelememesi açısından önem arz etmektedir.

### **3.3.1.1. Kurul Görev ve Yetkileri**

Kararnamenin 9 uncu maddesi kurulun görev ve yetkilerine ayrılmıştır. Buna göre kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- a) TMS'leri oluşturmak, yayımlamak ve diğer düzenlemeleri yapmak,
- b) TDS'yi oluşturmak ve yayımlamak,
- c) Denetim yapacakları belirlemek, yetkilendirmek, resmi sicile kaydetmek,
- d) Denetçilerin faaliyetlerini gözetlemek ve denetlemek,
- e) Faaliyet ve çalışmalarında aykırılıkları saptanan denetçilere uyarıda bulunmak, faaliyetlerini askıya almak veya iptal etmek,
- f) Yetkilendirmeye ilişkin sınavları yapmak, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak,
- g) Mütakabiliyet esasına göre yabancı firmalar ile ilgili koşulları belirlemek,
- h) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güvenin ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik gerekli tedbirleri almak,
- i) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

Yukarıda belirtildiği gibi KGK denetimle ilgili gerekli tüm yasal düzenlemeleri yapabilecek yetkilerle donatılmış bir mekanizma haline gelmiştir.

---

<sup>306</sup> 660 Sayılı KHK md. 4.

### 3.3.1.2. Denetim ve İnceleme

KGK, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim yetkisini yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarına vermektedir. Bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesinde, bunların ilgili olduğu sektör düzenleyicilerinin görüşünü alarak sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir.<sup>307</sup>

KGK'nın denetçilere yönelik incelemeleri, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimini yapanlar için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Planlanmış bu incelemeler yanında gerekli görülen diğer hallerde de inceleme yapılabilir. KGK, incelemeleri kendi yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz birimleri vasıtasıyla da yürütebilir.<sup>308</sup>

Özellikle yaşanan krizler, şirket ve muhasebe skandalları sonrasında dünyada denetçinin de denetlenmesi, yani kamu gözetimi genel kabul görmüştür. Bu doğrultuda KGK'nın bir ihtiyaç olduğu, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği açısından yapısal olarak desteklenmesi gerektiği söylenebilir.<sup>309</sup> Ancak KGK bu yetkilerini kullanırken amacına uygun tarafsız ve bağımsız olarak görevlerini yürütmek durumundadır.

### 3.3.2. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

KGK tarafından, Yeni TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla, bağımsız denetimde rehber niteliğinde “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”<sup>310</sup> yayımlanmıştır.

Bu yönetmelikle 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı KHK hükümleri uyarınca denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmeleri, yapılacak sınavlar, bağımsız denetim resmi sicili, denetçilerin yükümlülükleri, kurumca yapılacak inceleme, denetim ve yaptırımlar belirlenmiştir.

---

<sup>307</sup> 660 Sayılı KHK md. 23.

<sup>308</sup> 660 Sayılı KHK md. 25 (1, 3).

<sup>309</sup> Arıkan, KGK, s. 11.

<sup>310</sup> 26.12.2012 Tarih 28509 sayılı R.G.'de Yayımlanmıştır.

### 3.3.2.1. Yetkilendirme

Denetim yalnızca kurumca yetkilendirilecek kişi ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecektir.<sup>311</sup> Yetkilendirilenler faaliyetlerine kurumun ilanından sonra başlayabileceklerdir.

Yeni TTK 400 üncü maddesinde denetçi olacakların 3568 sayılı yasa kapsamında YMM veya SMMM olacakları kesin hükme bağlanmış, ayrıca KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya bu kişilerin ortak olduğu sermaye şirketlerinin yetkilendirilebileceği belirtilmiştir. TTK tarafından KGK'nın yetkisine bırakılan bu şartlar denetçiler ve denetim kuruluşları için ayrıca belirlenmiştir.

#### 3.3.2.1.1. Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

Denetim alanında faaliyet göstermek isteyen denetim kuruluşlarının aşağıdaki şartları taşıması gerekir.<sup>312</sup>

- a) Sermaye şirketi olması, paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- b) Faaliyet konusunun yalnızca bağımsız denetim veya mesleki alanda olması,
- c) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- e) Sermayenin ve oy haklarının yarıdan fazlası denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- g) Denetim kadrosunun, asgari üç asıl üç yedek denetçiden oluşması,
- h) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin denetimle ilgili başka faaliyette bulunmaması,
- i) Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini oluşturmuş olması,
- j) Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması.

<sup>311</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 11.

<sup>312</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 13.

Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, devir, bölünme, birleşme ve tür değişikliği KGK'nın iznine tabidir. Kuruluş adına denetim raporu imzalamaya sorumlu ortak denetçiler yetkilidir.

### 3.3.2.1.2. Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Denetçi olmak isteyen kişilerin YMM veya SMMM olmalarının yanı sıra kurumca aşağıdaki şartları taşıması gerekir.<sup>313</sup>

- a) Lisans mezunu olması,
- c) Türkiye'de yerleşik olması,
- ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- d) Kurumca belirlenen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- e) Denetçilik sınavında başarılı olması,
- f) Yönetmelikte belirtilen suçlarda dolayı mahkûmiyeti olmaması,
- g) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- h) Olumsuz itibara sahip olmaması ve mesleğin gerektirdiği karakterde olması.

Şartlar incelendiğinde AB yönergeleriyle uyum gösterdiği görülecektir. Ancak ülkemizde YMM ve SMMM unvanlarının AB Sekizinci Yönergesinde belirlenen şartlara uygun olduğu düşünülmektedir. Dünyanın gelişmiş ülkelerindeki bağımsız denetçi nitelikleri incelendiğinde AB Yönergesine benzer ifadeler bulmak mümkündür. Bunun yanında bağımsız denetimin bir iş olduğu gerçeğinden hareketle ülkemizde de SPK, EPDK ve BDDK gibi kurumların uyguladıkları kriterlerin benzerlik gösterdiği görülmektedir. Denetçi olacıklardan beklenenler üç maddede sıralanabilir.<sup>314</sup>

- Meslek mensubu olması,
- Gerekli eğitimden geçmesi,
- Bağımsız denetim işi için gereken tecrübeyi edinmiş olması.

Bunun yanı sıra, SPK, BDDK, ve EPDK gibi kuruluşların denetçilere ilave şartları koşabilmesi, KGK'yı ara kurum olarak yetkilendirme yapan bir kuruluş

<sup>313</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 14.

<sup>314</sup> Arıkan, Gözetim, s. 13.



konumuna sokmuştur. Nitekim denetçilerin öncelikle 3568 yasa kapsamında meslek mensubu olması, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK kapsamındaki yönetmelik gereği aranan şartlara haiz olması, son olarak faaliyette bulunacağı sektör hükümlerine uyum için gereken şartlara sahip olmasının karmaşık bir yapı oluşturduğu söylenebilir.

### **3.3.2.1.3. Uygulamalı Mesleki Eğitim**

Denetçi olmak isteyenlerin en az üç yıl uygulamalı eğitim almaları şarttır. 3568 sayılı yasa kapsamında tasdik ve vergi denetiminde geçen süreler bu süreden sayılır. En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz. Dört yılı aşmamak kaydıyla lisans ve lisansüstü eğitim süreleri ile 3568 sayılı kanun kapsamındaki mesleki faaliyet ve staj süreleri mesleki tecrübe hesabında dikkate alınır.<sup>315</sup>

Mesleki eğitim alanlar bu sürede denetçi yardımcısıdırlar. Denetçilerin gözetiminde denetime katılırlar. Refakatinde denetçi yardımcısı çalıştıranlar ile mesleki eğitim alacak olanların takibine ilişkin hususlar KGK tarafından belirlenir.<sup>316</sup>

### **3.3.2.1.4. Denetçilik Sınavı**

Denetçilik sınavı teorik ve uygulamaya ilişkin bilgileri ölçmek amacıyla KGK tarafından yapılır. Sınava girebilmek için yönetmelikte belirtilen düzeyde mezuniyet gerekmekte olup sınavla ilgili ana konular aşağıdaki gibidir.<sup>317</sup>

- a) Muhasebe,
- b) Muhasebe standartları,
- c) Kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim,
- ç) Denetim,
- d) Genel hukuk mevzuatı,
- e) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı.

<sup>315</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 15 (1-3).

<sup>316</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 15 (4, 6).

<sup>317</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 16 (3).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (b), (c), (ç) ve (e) bentlerinde, Yeminli Mali Müşavirler ise (b), (ç) ve (e) bentlerinde belirtilen konulardan sınava tabi tutulurlar. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar (e) bendinden sınava tabi tutulmayacaklardır.<sup>318</sup>

Sınavda başarılı sayılmak için, sınav konularının her biri, yüz puan üzerinden en az altmış puan, tüm derslerin aritmetik ortalamasının da yüz puan üzerinden en az yetmiş puan olması şarttır.<sup>319</sup>

### 3.3.2.2. Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri

Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler yapabilecek şekilde yürütürler. Denetim süreci TDS çerçevesinde belirlenir ve belgeler bu şekilde saklanır. Bununla birlikte denetim kuruluşlarının KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırladığı kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyması gerekir.<sup>320</sup>

Denetçiler ve denetim kuruluşları, ayrıntıları KGK tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.<sup>321</sup> Reklam yasağı ile ilgili kurallara uymak zorundadır. Denetim yapacaklar belirlenen ücret tarifesine uymakla yükümlüdür. Denetçiler sürekli eğitime katılmak zorundadırlar. Sürekli eğitim zorunluluğu resmi sicile tescilden itibaren başlar. Tescilden itibaren her beş yılda bir bu eğitim şartlarını karşılaması şarttır.<sup>322</sup>

Denetçiler ve denetim kuruluşları TTK 400 üncü maddesi uyarınca üstlenemeyecekleri denetim işlerinin yanı sıra, bağımsızlığı zedeleyebilecek, kadrosunun yetersiz ve tecrübesiz olduğu, KGK düzenlemelerine aykırı işleri üstlenemezler. Ayrıca, üç yıl geçmedikçe, denetim kuruluşları için son on yılda yedi yıl, denetçiler içinse son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri yapamazlar.<sup>323</sup>

<sup>318</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 16 (4, 5).

<sup>319</sup> 25.01.2013 Tarihli 28539 R.G.'de yayımlanan "Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği" md. 13.

<sup>320</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 19, 20.

<sup>321</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 21.

<sup>322</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 25, 32.

<sup>323</sup> 26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği md. 26.

Denetçiler ve denetim kuruluşları bağımsız denetime ilişkin olarak, 660 sayılı KHK ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışında, 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadır.

### **3.4. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER**

Yeni TTK 397 inci maddesinde<sup>324</sup> denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceğine hükmedilmiştir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulu 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı kararla bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemiştir.

Yayımlanan bu kararla bağımsız denetime tabi olacak şirketler hiçbir ölçüte bağlı kalmadan denetime tabi olan, genel ölçütlere göre tabi olan ve özel ölçütlere göre tabi olan şirketler olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Ayrıca bu kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye KGK yetkili kılınmıştır. Bu bölümde bahsedilen ölçütler anlatılacak ve incelenecektir.

#### **3.4.1. Hiçbir Ölçüte Bağlı Kalmadan Bağımsız Denetime Tabi Şirketler**

2012/4213 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ın üçüncü maddesinde, bu kararın ( I ) sayılı ekli listesi kapsamında sayılan şirketlerin hiçbir ölçüte tabi olmadan 01.01.2013 tarihinden itibaren denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir.

##### **( I ) Sayılı Liste**

- 1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
  - a) Yatırım kuruluşları,
  - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
  - c) Portföy yönetim şirketleri,
  - d) İpotek finansmanı kuruluşları,
  - e) Varlık kiralama şirketleri,
  - f) Merkezi takas kuruluşları,
  - g) Merkezi saklama kuruluşları,

---

<sup>324</sup> Değişik: 6335 Sayılı Kanun md. 18.

- h) Veri depolama kuruluşları,
  - i) Derecelendirme kuruluşları,
  - j) Değerleme kuruluşları,
  - k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
- 2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
- a) Bankalar,
  - b) Derecelendirme kuruluşları,
  - c) Finansal holding şirketleri,
  - d) Finansal kiralama şirketleri,
  - e) Faktoring şirketleri,
  - f) Finansman şirketleri,
  - g) Varlık yönetim şirketleri,
  - h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
- 3) 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 şirketleri.
- 4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
- 5) 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu" hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı "Umumi Mağazalar Kanunu" hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
- 6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

### 3.4.2. Genel Ölçütlere Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Anılan karar kapsamında ( I ) sayılı liste kapsamındaki şirketlerle birlikte, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini ardı ardına iki hesap dönemi sağlayan şirketler, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır.<sup>325</sup>

- 1) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,
- 2) Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası,
- 3) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir.<sup>326</sup>

---

<sup>325</sup> 19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md. 3, 4.

<sup>326</sup> KGK tarafından, 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli "Bağımsız Denetime Tabi Olacak şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Esaslar" Hakkında Karar, md. 5.

**Tablo 4: Bağımsız Denetime Tabi Olma**

Hesap dönemleri	Bilanço Aktif Toplamı <b>150 milyon TL</b> veya üzeri midir?	Yıllık Net Satış Hasılatı <b>200 milyon TL</b> veya üzeri midir?	Çalışan Sayısı <b>500</b> veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime Tabimidir?
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 <sup>327</sup>	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

Kaynak: 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 5.

### 3.4.3. Özel Ölçütlere Bağlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair kararda ( II ) sayılı liste kapsamında sayılan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, aşağıda belirtilen ölçütlerin en az ikisini ardı ardına iki hesap dönemi sağlıyorsa, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır.<sup>328</sup>

#### ( II ) Sayılı Liste

- 1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.
  - a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,
  - b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
  - c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.
- 2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.
  - a) Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,

<sup>327</sup> 31.12.2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

<sup>328</sup> 19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md. 3 (2).

- b) Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.
- 3) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere,  
15.01.2004 tarihli ve 5070 sayılı “Elektronik İmza Kanunu”,  
05.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı “Elektronik Haberleşme Kanunu” ve  
6102 sayılı TTK 1525 inci maddesi kapsamında “Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu” denetimine tabi olan şirketler.
- a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,  
b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
- 4) 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı “Elektrik Piyasası Kanunu”,  
18.04.2001 tarihli ve 4646 sayılı “Doğalgaz Piyasası Kanunu”,  
04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı “Petrol Piyasası Kanunu” ve  
02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı “Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” uyarınca EPDK’ya tabi olarak faaliyet gösteren (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) şirketler.
- a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,  
b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
- 5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler.
- a) Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,  
b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

- 6) Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri (Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan iştirak ve şirketler hariç) ile mülga 4389 sayılı “Bankalar Kanunu” ve 5411 sayılı “Bankacılık Kanunu” kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.
- a) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,  
b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.
- 7) 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” kapsamında faaliyet gösteren işletmeler ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler.
- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,  
b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,  
c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

Bu listenin ilk altı sırası kapsamındaki şirketlerin, sermayesinin en az %50 ve daha fazlası devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bağımsız denetim kapsamı dışındadır.<sup>329</sup>

#### **3.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım (YYİO) İşleri**

Anılan kararda belirtilmeyen bir husus, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım (YYİO) işleridir. Bu şirketlerde aktif toplamı ve net satış hâsılatı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.<sup>330</sup>

- a) Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz,  
b) Yıllık net satış hâsılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-358 YYİO Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir,

<sup>329</sup> 19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md. 3 (3).

<sup>330</sup> 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 9.



- c) İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 nolu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hâsılatının hesabında dikkate alınmaz.

### 3.4.5. Denetim Kapsamından Çıkma

Bağımsız denetime tabi şirketler, belirlenen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların, ardı ardına 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, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.<sup>331</sup>

Birbirini izleyen hesap dönemlerindeki sınırların altında kalan iki ölçütün aynı olması şart değildir. Konuyla ilgili örnek tablo aşağıda gösterilmiştir.<sup>332</sup>

**Tablo 5:** Bağımsız Denetim Kapsamından Çıkma

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı <b>150 milyon TL</b> veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı <b>200 milyon TL</b> veya üzeri midir?	Çalışan sayısı <b>500</b> veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime Tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
1/1-31/12 2014 <sup>333</sup>	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

Kaynak: 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 10.

<sup>331</sup> 19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md. 4 (1).

<sup>332</sup> 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 10.

<sup>333</sup> 31.12.2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

### 3.4.6. Ölçütlerin Hesabında Esas Alınacak Finansal Tablolar

Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır.<sup>334</sup> Denetim kapsamına girildikten sonra TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolar esas alınarak hesaplama yapılır. Denetim kapsamından çıkılırken de TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolar dikkate alınır.<sup>335</sup>

Hesap dönemi takvim yılı olan şirketler açısından, 2013 yılında denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde 2011 ve 2012 yılsonu bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacaktır. Özel hesap dönemi uygulayan şirketler açısından ise 2012 ve 2013 yılında sona eren hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar kullanılacaktır.

Şirketin çalışan sayısının hesabında ise, muhtasar beyannamede bildirilen aylar itibarıyla çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Diğer bir ifadeyle çalışanların sayısı, aylar itibarıyla çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim kapsamındaki çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.<sup>336</sup>

---

<sup>334</sup> 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 6.

<sup>335</sup> 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 11.

<sup>336</sup> 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli KGK Kararı, md. 8.

## SONUÇ

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara sunmak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetimde, kendi adına veya bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan bağımsız denetçi veya denetçiler, işletmelerin finansal tablo denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerini yaparlar.

Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir. Mali konularla alınan kararların güvenilir olmayan bilgilere dayanması riskinin geri dönülemez büyük zararlar doğurması olasılığı, denetim mesleğinin ve denetim ilke ve kurallarının yoğun olarak mali işlemlere yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Denetçiler açıklayacakları görüşün önemini bilerek, toplumsal sorumluluk bilincinde, ilgili karar alıcılara bu makul güvenceyi sağlayacak şekilde, tarafsız, bağımsız, doğru ve dürüst davranarak ve denetim standart ve kurallarını tam uygulayarak denetimi tamamlamalıdır. İşletme yöneticileri de etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde sürdürmelidir.

Geçmişte yaşanan şirket skandalları göstermiştir ki, finansal güçlük çeken ve karlılıkları büyük ölçüde azalan hatta zararlarla baş edemeyen bazı işletme yöneticileri şirketlerin zararlarını ve borç yüklerini gizlemek amacıyla birtakım yaratıcı fikirler bulmaya çalışmıştır. İşletme tepe yöneticileri muhasebe politikalarındaki esneklik ve düzenlemelerdeki eksiklik ve yetersizlikleri fırsat bilerek, bir takım muhasebe hilelerine başvurmuştur. Yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan bu uygulamalar işletmelerin gerçek finansal durumlarını görmede bir engel olarak karşımıza çıkmış, dolayısıyla karar alıcılar yanlış bilgilendirilmiş ve yönlendirilmiştir. Dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal tablolardaki bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır.

Yaşanan bu skandallarla ilgili, başta sermaye piyasaları ve işletme yöneticileri olmak üzere çeşitli piyasa aktörleri suçlanmış, sorumlular aranmıştır. Ancak tüm olayların temelinde şirketlerin bağımsız denetim eksikliği karşımıza

çıkılmıştır. Finansal raporlarda hata ve hile varsa bunu ortaya çıkaracak olan müessese bağımsız denetim ve denetim sisteminin kendisi olmalıdır. Eğer bu sistem işlemez, yetersiz kalır ve sorumluluğunu tam yerine getiremezse finansal raporlardaki makul güvence de ortadan kalkar.

Ülke ekonomileri ve sermaye piyasaları açısından zaten önemli bir yere sahip olan bağımsız denetimin, bu krizler sonrasında çok daha önemli bir pozisyona sahip olduğu acı tecrübelerle anlaşılmıştır. Tüm dünya kamuoyunun gündemine gelen bu gelişmeler, konuyla ilgili otoriteleri harekete geçirmiş ve vakit kaybetmeden çözüm yollarına itmiştir. Nitekim başta ABD ve AB olmak üzere dünya genelinde yasalar ve düzenlemeler yapılmış yeni uygulamalar başlatılmıştır. Ülkemiz AB üyelik süreciyle birlikte bu kapsamlı çalışmalara katılmış ve SPK kapsamında şirketler için ilk uygulamalar başlatılmıştır.

Bunun yanı sıra yeni TTK hazırlanırken bağımsız denetime hatırı sayılır bir önem verilmiş, tüm ticaret yaşamının denetim ve kontrol altına alınması hedeflenmiştir. TTK daha tasarı halindeyken ülkede çok tartışılmış, olumlu ya da olumsuz birçok eleştiri almıştır. Uzun bekleyişler sonucu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yeni TTK yayımlanmış ancak eleştiri ve tartışmalar bitmemiştir. Yeni kanunla birlikte denetim kapsamına alınan işletmelerin bu yükü kaldıramayacağı, büyük maddi sıkıntı ve zararlara uğrayacağı düşüncesi hâkim olmuştur. Bununla birlikte muhasebe standartlarının uygulanması, işlem denetçiliği, internet sitesi kurma zorunluluğu, şirket ortaklarının işletmeye borçlanmaları ve ortakların diğer sorumlulukları gibi daha birçok maddenin ülke işletmeleri için oldukça ağır sorumluluklar olduğu ve bir anda bu geçişin yapılamayacağı savunulmuştur. Neticede kanun daha yürürlüğe girmeden, 6335 sayılı Kanun ile onlarca maddesi değişikliğe uğramış, kanun yürürlüğe girdikten sonra da 6353 ve 6455 sayılı Kanunlar ile denetim ve denetçilerle ilgili bir takım değişikliklere gidilmiştir.

Yeni TTK Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek, çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak, modern hukuki kurumların altyapısını oluşturmak, ticaret hukuku sistemini AB Hukuku’na uyumlu hale getirmek, ticaret ve ekonomi hukukunun temel prensiplerini düzenlemek açısından geç kalınmış ancak oldukça olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir. Bununla birlikte Yeni TTK ve

beraberinde getirdiği yeniliklerin kapsamaları itibariyle ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

- **Muhasebe Standartları Açısından**

Yeni kanun ilk çıktığında TTK'ya tabi tüm işletmelerin muhasebe standartlarını uygulaması gerektiği öngörülmüştü. 6335 sayılı kanunla birlikte bundan geri dönülmüş yalnız belirlenen ltleri aşan ve denetime tabi olan şirketlerin 01.01.2013 tarihinden itibaren bu standartlara uymaları zorunlu kılınmıştır.

Bu geri dönüşün oldukça olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir. Çünkü bu standartların uygulanması ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir. Altyapı hazırlıkları ve uygulanması çok da ucuz olmayan yatırımlardır. Kaldı ki mikro ölçekli işletmelerin bu standartları uygulaması fayda/maliyet açısından oldukça gereksiz gözükmektedir. Kaldı ki gelir ve kurumlar vergilerinin standartlara göre hazırlanan finansal tablolardan değil de vergi kanunlarına göre hazırlanan tablolardan hesaplanması sebebiyle, standart uygulamaların özelliğinin kaybedildiği düşünülebilir.

Bu standartlar daha çok orta ve büyük ölçekli işletmeleri ilgilendiren ve faydası maliyetinden fazla olacak işletmeler için uygun olabilir. Böyle işletmeler açısından uluslararası piyasalarda rekabet gücünü arttırması ve yabancı yatırımcıların Türk işletmelerinin finansal tablolarına bakış açılarını etkilemesi açısından önemli bir gelişme olduğu söylenebilir.

- **Denetim Türleri Açısından**

Yeni TTK'da işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetim olarak üç denetim ve denetçi türünden bahsedilmiştir.

İşlem denetçisi; kuruluş, sermaye artırımını, sermaye azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi nitelikli işlemleri denetleyen kişilerdir. 6335 sayılı Kanun ile işlem denetçisi kaldırılmış ve TTK'da işlem denetçisine yapılan atıflar da bu doğrultuda kanundan çıkarılmıştır. İşlem denetçisinin, önem gösteren bazı işlemlerin denetlenmesi ve bu yolla pay sahipleri ve

şirket alacaklıları başta olmak üzere tüm ilgililerin korunması bakımından oldukça önemli olduğu söylenebilir. Ancak işlem denetiminin kanundan çıkarılmasıyla, bu nitelikli işlemlerin denetim dışı kalması sonucunu doğurduğundan kaçırılmış bir fırsat olarak görülebilir.

Yeni kanuna göre, şirket bağımsız denetçisinin, sınırlı olumlu görüş vermesi ya da görüşten kaçınması durumunda veya yönetsel uygulamalar nedeniyle, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine mahkeme tarafından şirketi incelemek üzere özel denetçi atanabilecektir. Bu düzenleme ortakların ve hisse sahiplerinin haklarının korunması bakımından olumlu bir gelişmedir. Bu uygulamayla yönetsel ve denetimsel çekincelerle şirketlere yatırımdan uzak kalınmasının önüne geçilebilir.

- **Bağımsız Denetim Açısından**

Bağımsız denetim, şirketlerde kurumsallaşmanın ve sürdürülebilirliğin sağlanması, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından, ülkemiz ekonomik hayatını yakından ilgilendirmekte, devrim niteliği taşımakta ve beklide en gerekli düzenlemelerinden biri olduğu söylenebilir. Ülkemizin hedeflediği ekonomik kalkınmanın yükünü hiç kuşkusuz en çok işletmelerimiz üstlenecektir. Bunun sağlanması için güvenilir bir para ve sermaye piyasasına ihtiyaç vardır. Bu güven de sistemin denetimiyle sağlanabilir. Bu açıdan bağımsız denetim yeni TTK'nın en gerekli ve olumlu yenilikleri arasında sayılabilir.

- **Denetim Kapsamındaki Şirketler Açısından**

Kanun ilk yayımlandığında TTK'ya tabi tüm işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulacağı öngörülmüş ancak 6335 sayılı kanun ile kısıtlama getirilmiştir. Değişiklikle birlikte denetime tabi tutulacak şirketler belli ölçütlere göre ayrılmıştır.

Bu sınırlama mikro işletmelerin hatta esnaf niteliği taşıyan çoğu işletmenin dahi yalnızca bilanço esasına göre defter tutmasından dolayı kapsama dâhil olmasının ve denetim yaptırma zorunluluğunun önüne geçmiştir. Bu açıdan tüm çevrelerin de görüşü aynı olmakla birlikte gerekli ve olumlu bir değişiklik olduğu düşünülebilir.

Ancak bu ölçütler beklenenin çok üzerinde olmuş neredeyse denetlenecek işletme kalmamıştır. Açıklanan ölçütlere göre ülkemizde mevcut 90.000 anonim şirket ve 750.000 limited şirketin yalnızca 2.000 civarının denetime tabi tutulacağı hesaplanmıştır. Bu sayı gerçekten çok düşüktür ve asıl hedeften oldukça uzaktır. Genel görüş bu sınırların daha aşağılarda olmasıdır. Açıklanan bu sınırların ilerleyen dönemlerde en azından kademeli olarak aşağı çekilmesinin ve denetimin tabana yayılmasının, arzu edilen faydaya ulaşılması açısından önem arz ettiği düşünülebilir.

Ancak bunun için öncelikle bağımsız denetimin gerekliliği ve faydaları konusunda toplumun, yatırımcıların, kurum ve kuruluşların eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim bugün bazı kamu kurumu niteliğinde örgütler dahi, iş çevrelerinin milyarlarca lira denetim maliyetinden kurtarıldığını bir başarı olarak gösterip anlatmaktadır. Oysa denetimin korkulacak bir olgu ve kesilen bir ceza gibi algılanması, işletmeleri büyüme yerine küçülmeye sevk edecek, üretimin, sermaye piyasasının ve dolayısıyla ekonomin gelişmesine engel olacağı söylenebilir.

- **Denetim Kapsamında Olmayan Şirketler Açısından**

Denetime tabi olma sınırları açıklandığında, sınırın altında kalan ve daha önceden murakıplar tarafından denetlenen anonim şirketler ile limited şirketlerin tamamı denetim kapsamı dışında kalmışlardır. Bu konu anonim şirketler hakkında 6455 sayılı kanun ile düzeltilmiş ve bağımsız denetime tabi olmayan anonim ortaklıklar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın düzenlemeleri çerçevesinde denetime tabi tutulmuşlardır.

Henüz bu konuyla ilgili bir düzenleme yapılmamış ancak denetimin kapsamı ve denetçilerin sorumluluğu hakkında TTK 397 inci maddesi bize bazı bilgiler vermiştir. Bu madde gereği, Bakanlık düzenlemelerine göre denetlenmemiş finansal tablolar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Denetçilerin sorumluluğu ise bağımsız denetçilerle eşdeğer gösterilmiştir. Bu değişiklik ile büyük bir yanlıştan dönülmüş zaten denetim kapsamında olan şirketlerin denetimsiz kalmalarının önüne geçilmiştir.

Bununla birlikte Bakanlığın düzenlemelerinde, denetime tabi şirketlerin makul ölçütlerle ya da ortaklık yapısı ile hissedar sayısına göre belirlenmesinin daha uygun olacağı söylenebilir. Zira gayri faal bir anonim ortaklık denetime tabi tutulurken onlarca çalışanı ve on milyonlarca lira geliri olan bir limited şirketin denetlenmemesi oldukça adaletsiz ve dengesiz bir uygulama olacağı düşünülebilir.

Limited şirketlere bakacak olursak, 6762 sayılı eski TTK 548 inci maddesinde ortak sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde bir veya birden fazla murakıp bulunur hükmü öngörülerek bu şirketlerde denetimi zorunlu kılmıştır. Ancak yeni TTK değişiklikleri ile bu şirketler tamamen (ölçütlerin üzerinde kalanlar hariç) denetim dışında kalmıştır. Bu durum limited şirketler açısından yeni kanunun geliştirilmesinden çok gerilemesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple açıklanan denetime tabi olma şartlarının aşağılara çekilmesinin uygun olacağı söylenebilir. Zira bugün bazı limited şirketler, denetime tabi halka açık anonim şirketlerden dahi daha büyük ölçekli olabilmektedir.

- **Kamu Gözetimi Kurumu Açısından**

AB sürecinde, şirketler hukuku faslının kapanış kriterlerinden biri olan kamu gözetim organının kurulması şartı belirlenmiştir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile KGK'nın kurulmasıyla birlikte, bu şart yerine getirilmiş bulunmaktadır.

Kurul üyelerinin seçiminde üç yıllık soğuma süresinin olumlu bir ayrıntı oluşu söylenebilir. Nitekim SOX yasası birinci bölümünde yer alan PCAOB aynı görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş, üyeliğe seçileceklerin kurumda görevlendirilmeden önce en az beş yıl bağımsız denetimle ilgili faaliyette bulunmaması gerekmektedir. Ayrıca AB Yönergesi 32 inci maddesinde aynı konuya değinilmiş ve bağımsızlığı zedelemeyecek, şeffaf bir aday gösterme prosedürüne uyulması gerektiği belirtilmiştir.

Üyelerin ve başkanın, Bakanlar kurulunca seçilecek olması, KGK'nın siyasi iktidar tarafından kontrol altında tutulabileceği belirtisi olarak algılanabilir. Denetime tabi şirketlerin de Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması, bu açıdan bakıldığında tartışmaya açık bir durum oluşturabilir. Zira denetime tabi olma ölçütleri



açıklandığında özel kriterler belirlenmiş, sermayelerinin yarısı ve daha fazlası kamu kurumlarına ait olan şirketler denetim kapsamı dışında tutulmuştur. Bazı kesimler ise, özellikle denetlenmesi istenen belirli sektörlerin ölçütlerinin oldukça aşağılarda tutulduğunu savunmuşlardır. Bu durum kanunun eşitlik ilkesine aykırı olmakla birlikte haksız rekabete de yol açabilir.

Kararnamede “Kamu Gözetimi” ibaresi bulunmasına karşın, içeriğinde bu ibare tanımlanmamıştır. Ayrıca, kararname hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, devletin, bağımsız denetimle ilgili fonksiyonunun gözetimden ziyade denetim olduğu ve vurgunun kamu denetimi üzerine yapıldığı görülmektedir.

KGK tarafından denetimle ilgili yapılacak düzenlemelerde diğer düzenleyici kurumlar olan SPK, BDDK ve EPDK’dan görüş alması öngörülmüştür. Ancak, istenen sonuca ulaşmada, diğer düzenleyici kamu kuruluşlarıyla birlikte, başta yirmi yılı aşkın tecrübesiyle TÜRMOB olmak üzere meslek camiasının, Ticaret ve Sanayi Odalarının ve akademisyenlerin de görüşlerinin alınmasının yerinde bir uygulama olacağı söylenebilir.

Özellikle yaşanan krizler, şirket ve muhasebe skandalları sonrasında dünyada denetçinin de denetlenmesi, yani kamu gözetimi genel kabul görmüştür. Bu doğrultuda KGK’nın bir ihtiyaç olduğu, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği ve yapısal olarak desteklenmesinin gerekli olduğu düşünülebilir. Ancak KGK bu yetkilerini kullanırken amacına uygun olarak tarafsız ve bağımsız bir şekilde görevini yürütmesi gerekir.

- **Bağımsız Denetimle İlgili Diğer Düzenleyici Kurumlar Açısından**

KGK’nın denetim ve incelemeleri sektör düzenleyicileri olan SPK, BDDK, ve EPDK gibi kuruluşlara yaptırabileceği bu sektörlerin özelliğine göre yine bu kuruluşların görüşleri alınarak özel şartların belirlenebileceği öngörülmüştür. Nitekim 06.12.2012 tarih 6362 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu” 62 inci maddesinde KGK tarafından yetkilendirilmiş kuruluşların bu kanun hükmünce bağımsız denetim yapacaklara dair ilave şartların SPK tarafından belirleneceği öngörülmüştür.

Yeni Sermaye Piyasası Kanunu ile SPK ve BDDK bağımsız denetimde yetkili otorite olarak yetkilerine tekrar kavuşmuştur. Ancak bu durumun tam bir karmaşıklığa neden olduğu söylenebilir. Zira her kurum kendi alanındaki düzenlemeleri yapmakta denetçilere ilave şartlar ve yaptırımlar getirmektedir. Denetçiler piyasada tecrübe kazanacakları süreleri farklı sınavlar eğitimler ve kuruluş şartlarıyla geçirerek, oldukça fazla zaman kaybedecekleri düşünülebilir.

Bu ilave şartlar, yetkilendirme koşullarını ağırlaştırılmaktadır. Mevcut durum beraberinde, bu kurum ve kuruluşların düzenleme kapsamındaki denetim sektörüne girilmesini kısıtlayabilecek ve dolayısıyla tekelleşmeye sebep olabilecektir. KGK denetimin en üst organı olarak kurulmuştur. Yetkilendirmede bir ara kurum niteliği kazanacak olması, KGK'yı kuruluş amacından uzaklaştırdığı da söylenebilir.

Sonuç olarak, yeni TTK'nın muhasebe ve özellikle denetime getirdiği yeniliklerin küçümsenmeyecek nitelikte olduğunu, çeşitli kısıtlamalarla kapsamı daraltılsa da vazgeçilmez bir unsur olduğu söylenebilir. Kanun hükümleri uygulanmaya başladıkça birçok yetersiz ve eksik kalmış yönleri ortaya çıkacaktır. Temennimiz yaşanan tecrübelerle hissedilen bu eksikliklerin en kısa sürede giderilmesi ve bağımsız denetimin amacından uzaklaşmadan kapsamının genişletilerek geliştirilmesidir.

Bundan sonraki araştırma çalışmalarında, bağımsız denetimin fiilen uygulanmaya başlamasıyla, TTK'nın ve beraberinde oluşturulan KGK'nın, bağımsız denetimin kalitesine, sermaye piyasalarının gelişimine, denetim sektörüne ve işletmelere olan etkileri incelenebilir.

## KAYNAKÇA

Akgül, Başak Ataman. **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

Aksoy, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

Arıkan, Yahya. “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, İstanbul, 2011, (Gözetim), ss. 7-15.

Arıkan, Yahya. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Seçimlerden Sonraya Bırakılmamalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, İstanbul, 2006, (Tasarı), ss. 11-17.

Arkun, Osman Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No:317-550, İstanbul, 1980.

Arpacı, Altar Ömer. **Kamu Denetimi ve İntosai Mesleki Ahlâk Kuralları**, 23.03.2005, [http://www.alomaliye.com/altar\\_omer\\_kamu\\_denetimi.html](http://www.alomaliye.com/altar_omer_kamu_denetimi.html), (10.05.2013).

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

Atasoy, Rana. **Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.

Atmaca, Metin. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2012, ss. 191-205.

Ayrancı, Kadir. **Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2010.

Bakır, Mehmet. **Denetim**, 4. Basım, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005.

Balcı, Ahmet. **Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: Sas 99 Kapsamında İncelenmesi ve Spk Düzenlemesi İle Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Bayraktar, Ahmet. **Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007.

BDDK, **Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı**, Ekim 2003, [http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi\\_sunus\\_23102003.pdf](http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf), (10.05.2013).

Bizim, Çiğdem. **Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Bodur, İpek. **Denetimin Bağımsızlığı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Borsa Terimleri Sözlüğü, <http://borsa.terimleri.com/Dealer.html>, (10.05.2013).

Bozkurt, Nejat. **Bağımsız Denetim Eğitimleri Ders Notları**, Ankara, 2012, (Eğitim).

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, (Denetim), 2012.

Çankaya, İslam. **Serbest Muhasebecilik-Mali Müşavirlik Staja Başlama**, II Cilt, 11. Baskı, Meslek Yapıtları, Ankara, 2007.

Çelebi, Ali ve Fırat Coşkun Güçlü. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K. II”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007.

Çıtak, Nermin. “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, İstanbul, 2009, ss. 81-109.

Çiftçi, Yavuz ve Alper Erserim. “Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal ve Uluslar arası Güncel Düzenlemelerin İncelenmesi”, **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, Giresun, 28-29.06.2007, ss. 307-325.

Çömlekçi, Ferruh, Münevver Yıllancı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Kardeş Selimoğlu ve Ergun Kaya. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1585, Eskişehir, 2004.

Çömlekçi, Ferruh. **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir, 2001.

Dönmez, Adnan, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5 Sayı: 9, Antalya, 2005, ss. 52-78.

Duman, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Yayın No: 78, Ankara, 2008.

Durmuş, Cem Niyazi ve Oktay Taş. **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2008.

Dursun, Ahmet. “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, Erzurum, 2005, ss. 421-428.

Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları, [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandali\\_sermaye\\_piyasalari.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html), (10.05.2013).

Erdem, Ercüment. **6335 Sayılı Kanun İle Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler**, <http://www.globalenerji.com.tr/yaz140-230004-15,96@2300.html>, (10.05.2013).

Erserim, Alper. **Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007.

Eski, Emrah. **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği'ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2006.

Ferman, Cumhuriyet. “ABD’de Serbest Hesap Mütahassıslığı”, **Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı**, Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın No: 3, İstanbul, 1974.

Fidan, Fatih. **Hisse Senetleri İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi ve Uygulamalı Bir Örnek**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Gacar, Anıl. “Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 111, İstanbul, 2012, ss. 73-83.

Göçen, Ceren Ayça. “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, İstanbul, 2010, ss. 107-129.

Gücenme, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004.

Güneş, Özlem. **Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerinde Bir İnceleme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Güngör, Ahmet Feridun. “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2003, ss. 216-223.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

İnam, Burak. **Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sabanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

İstanbul SMMM Odası, **Denetimin Gelişimi**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

İstanbul SMMM Odası, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, (10.05.2013).

İstanbul YMM Odası, **Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Sekizinci Direktifi, Rapor**, 15.06.2006, [http://www.istanbulymmoo.org.tr/\\_dosya/MaliPlatform/32.%20avrupa%20birligi%20sirketler%20hukuku%20sekizinci%20direktifi.pdf](http://www.istanbulymmoo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/32.%20avrupa%20birligi%20sirketler%20hukuku%20sekizinci%20direktifi.pdf), (10.05.2013).

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 2. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, (Denetim).

Kaval, Hasan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, (Standart).

Kayım, Ali. “1984’den 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize Sekizinci Direktif Neler Getiriyor”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, İstanbul, 2006, ss. 147-155

Kenger, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, <http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari>, (10.05.2013).

Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.

Nazlı, Murat. **Kurumsal Skandalların Kurumsal Yönetim Bağlamında İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2011.

NTVMSNBC, **Citigroup’a Dev Tazminat Cezası**, <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/328102.asp>, (10.05.2013).

Önder, Fahrettin. **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayınları, Ankara, 2008.

Özel, Yener. **Enerji Devi Enron’un Çöküşü ve Etkileri**, [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_enerji\\_devi\\_cokusu.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html), (10.05.2013).

Özkorkut, Korkut, Halil Ali Dural ve Sıtkı Anlam Altay, **TÜRMOB TTK Eğitimi Sunumu**, 2012.



Risk Yönetimi Yetersizliğinin Batırdığı Dev: WorldCom, <http://www.riskonomi.com/wp/?p=419>, (10.05.2013).

Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz ve Serap Yanık. **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Senal, Serpil. **Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2011.

Sermaye Piyasası Kurulu, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Yayın No: 3, Ankara, 1985.

Sevim, Şerafettin, Tansel Çetinoğlu ve Niyazi Kurnaz. “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, İstanbul, 2006, ss. 44-76.

Süer, Ayça Zeynep. **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri**, İstanbul SMMM Odası, Eylül 2004, ss. 61-68, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (10.05.2013).

Şua, İbrahim Halil. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Değerlendirilmesi”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 27, [http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet\\_dergisi.html](http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet_dergisi.html), (10.05.2013).

Tek, Nergis. “21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış**, TÜRMOB Yayınları, No: 23, Ümit Yayıncılık, Ankara, 1995.

Toraman, Cengiz. “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, İstanbul, 2002.

Türel, Ahmet. **Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Türk, İsmail. “İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri”, Açış Konuşması, **SPK Yayınları**, Yayın No: 3, Ankara, 1985.

Türker, Masum ve Recep Pekdemir. **Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**, [http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html), (10.05.2013).

Türker, Masum, Recep Pekdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz. **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, TÜRMOB Yayınları, No: 198, Ankara, 2003.

TÜRMOB, Eğitim Ders Notları, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, (Ders), TTK El Kitabı, 2012.

TÜRMOB, **Sarbanes-Oxley Yasası**, Bilanço Dergisi, Sayı: 75, Ankara, 2003.

TÜRMOB-TESMER, “Denetim”, **Mesleki Uyum Eğitimi**, <http://www.sakaryasmmmo.org.tr/Dosyalar/2223169208.pdf>, (10.05.2013).

Ulusoy, Yasin. **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Uzay, Şaban. “21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, İstanbul, 2004.

Yavuz, Mustafa. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 107, İstanbul, 2011, ss. 147-162.

Yıllancı, Münevver. **İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osman Gazi Üniversitesi Yayınları, No:086, Eskişehir, 2003.

Yıldırım, Murat. **Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa Ve Türkiye'deki Durum**, 26.12.2005, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/>, (10.05.2013).

Zaman Gazetesi, **Cem Uzan'a 18 Yıl Hapis, 4,4 Milyar Lira Para Cezası**, 30.03.2013.

01.11.2005 Tarih 25983 Mükerrer Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 19.10.2005 Tarih 5411 Sayılı “Bankacılık Kanunu”.

02.11.2011 Tarih 28103 Sayılı RG.'de yayımlanan, 660 Sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”.

03.02.2012 Tarih 28193 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 31.01.2012 Tarih 6273 Sayılı “Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.

09.07.1956 Tarih 9353 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 29.06.1956 Tarih 6762 Sayılı “Türk Ticaret Kanunu”

10.01.1961 Tarih 10703-10705 Sayılı RG.'de Yayımlanan, 213 Sayılı “Vergi Usul Kanunu”.

10.04.1984 Tarih 84/253/EEC Sayılı Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi.

11.04.2013 Tarih 28615 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 28.03.2013 Tarih 6455 Sayılı “Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.

12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 28.02.2013 Tarihli “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Esaslar” Hakkındaki Kurul Kararı.

12.06.2006 Tarih 26196 Mükerrer Sayılı R.G.'de Yayımlanan, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ.

12.07.2012 Tarih 28351 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 04.07.2012 Tarih 6353 Sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.

14.02.2011 Tarih 27846 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 13.01.2011 Tarih 6102 Sayılı “Türk Ticaret Kanunu”.

17.05.2006 Tarih 2006/43/EC Sayılı Avrupa Birliği Yönergesi.

23.01.2013 Tarih 28537 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”.

25.01.2013 Tarih 28539 R.G.'de Yayımlanan, “Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği”.

25.07.2002 Tarih 3763 Sayılı, Sarbanes - Oxley Yasası, (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act).

26.12.2012 Tarih 28509 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”.

30.06.2012 Tarih 28339 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 26.06.2012 Tarih 6335 Sayılı  
“Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve  
Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”

30.12.2012 Tarih 28513 Sayılı R.G.'de Yayımlanan, 06.12.2012 Tarih 6362 Sayılı  
“Sermaye Piyasası Kanunu”.