

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

# **HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM**

Yasin ULUSOY

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TÜRK

2006

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

# **HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM**

**Yasin ULUSOY**

Danışman  
**Yrd. Doç. Dr. Ahmet TÜRK**

2006

## Yemin Metni

Doktora Tezi olarak sunduğum “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dışecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Yasin ULUSOY

## DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Yasin ULUSOY  
**Anabilim Dalı** : Özel Hukuk  
**Programı** : Özel Hukuk  
**Tez Konusu** : Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini .... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI  OY BİRLİĞİ ile  O  
DÜZELTME  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
RED edilmesine  O\*\* ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez, mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRI ÜYELERİ

### İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

**ÖZET**  
**Doktora Tezi**  
**Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**  
**Yasin ULUSOY**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Özel Hukuk Anabilim Dalı**

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak sermaye piyasaları da önem kazanmıştır. Sermaye piyasalarına yatırımcıları çekmenin yanında, mevcut yatırımcıların da piyasada kalmalarını sağlamak gerekir. Bunun için başta yatırımcılar olmak üzere bütün ilgilileri koruyacak ve sermaye piyasasında güveni tesis edecek etkin bir denetim sisteminin varlığı şarttır. Bağımsız dış denetim işte bu ihtiyacın bir sonucudur. Türkiye’de anonim ortaklıklarda, iç denetim sisteminin yetersizliği ve etkin bir şekilde işleyememesi de halka açık anonim ortaklıklarda dış denetimi çok önemli bir konuma getirmiştir.

Finansal tabloların bağımsız dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Bağımsız dış denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi ve farklı yorumların önüne geçmek amacıyla belirli standartlara gerek duyulmuştur. Bunlar genel kabul görmüş denetim standartları olarak adlandırılmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçinin uyması zorunlu kurallar bütünü olmaktan çok denetim faaliyetinin her aşamasında izlenmesi gereken bir süreçtir. Genel kabul görmüş denetim standartları, sağlıklı bir denetim için gerekli olan asgari şartlardır. Bu standartlardan her hangi bir sapma durumunda denetçinin görüşünü yansıtan denetim raporunun hiçbir değeri kalmayacaktır.

Bu çalışmada öncelikle genel anlamda denetim kavramı incelenerek, bağımsız dış denetimin yeri belirlenmiş ve benzer kavramlardan farkları ortaya

**konulmuştur. Daha sonra halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim sisteminin fonksiyonları, işleyişi ve denetim süreci incelenmiştir. Bu doğrultuda bağımsız dış denetim faaliyetini yerine getirecek olan denetçilerin nitelikleri ve özellikleri üzerinde durulmuştur. Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin görev ve sorumlulukları değerlendirilmiştir.**

**Anahtar Kelimeler : 1)Denetim 2)Denetçi 3)Dış Denetim 4)Finansal Tablo  
5)Sermaye Piyasası**

**ABSTRACT**  
**Doctorate Thesis**  
**Independent External Audit In Public Company**  
**Yasin ULUSOY**

**Dokuz Eylul University**  
**Institute Of Social Sciences**  
**Department of Private Law**

Capital markets have gained a crucial importance with parallel to the globalization and development in information technologies. In a capital market it is necessary to maintain current investors as attracting other investors. Therefore there must be an efficient auditing system in order to built reliability and protect all parties especially investors in capital market. Independent external auditing is a result of this necessity. That the internal auditing system regarding the public companies could not execute properly and effectively gain the external auditing very important position.

The auditing processes should be carried out at a specified quality and level due to the importance of external audit of financial statements in economic life. There emerged a crucial need for some standards in order to have the proposed utilities and prevent different comments from occurring for the same concept or action. These standards are called as generally accepted auditing standards. These are the processes that have to be followed by the auditors to pursue rather than being the rules that have to be obeyed. These standards are the least conditions needed for a healthy auditing. In any case of deviation from these standards, the report mirrored the auditors opinions has no meaning at all.

In this study, the audit concept at general has been examined, then the location of independent external audit has been decided and the difference from the similar concepts has been laid down. Then, the functions, operations and processes of independent external audit at public companies have been studied.

**Of this direction, the qualities and characteristics of auditors for external audit have been scrutinized. The duties and obligations of audit firms and auditors are evaluated.**

**Key Words : 1) Audit    2) Auditor    3) External Audit    4) Financial Statement  
5) Capital Market**



# HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xvi
EKLER LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ.....	1
§ 1 KONUNUN SUNULUŞU.....	5
§ 2 KONUNUN İNCELENİŞ BİÇİMİ.....	6

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

§ 3 DENETİM KAVRAMI.....	8
<b>I- Denetim Kavramının Tanımı.....</b>	<b>9</b>
A- Genel Olarak.....	9
B- Anonim Ortaklıklarda.....	12
<b>II- Denetim Türleri.....</b>	<b>13</b>
A- Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	14
1- Zorunlu (Yasal) Denetim.....	14
2- İsteğe Bağlı Denetim.....	15
B- Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	15
1- Finansal Denetim.....	15
2- Uygunluk Denetimi.....	16
3- Performans Denetimi.....	16
4- Ekonomik Denetim.....	17

C- Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	18
1- İç Denetim.....	18
2- Dış Denetim.....	21
a) Bağımsız Dış Denetim.....	22
a.1) Sürekli Denetim.....	23
a.2) İnceleme (Sınırlı Denetim).....	24
a.3) Özel Durumlarda Yapılan Denetim.....	25
b) İdari Denetim.....	26
D- Denetimin Yapıldığı Zamana Göre Denetim Türleri .....	28
1- Kuruluşta Yapılan Denetim .....	28
2- İşleyişte Yapılan Denetim.....	29
§ 4 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI.....	30
<b>I- Bağımsız Dış Denetimin Tanımı.....</b>	<b>30</b>
<b>II- Bağımsız Dış Denetimin Amaçları.....</b>	<b>32</b>
<b>III- Bağımsız Dış Denetimin İşlevleri.....</b>	<b>34</b>
A- Bilgilendirme İşlevi.....	34
B- Koruyucu İşlevi.....	36
C- Caydırıcılık İşlevi.....	37
D- Ekonomik İşlevi.....	38
<b>IV- Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri.....</b>	<b>39</b>
§ 5 KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM.....	42
<b>I- Amerikan Hukukunda Bağımsız Dış Denetim.....</b>	<b>42</b>
A- Sarbanes-Oxley Kanunu.....	46
B- Sarbanes-Oxley Kanunu İle Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması.....	51
<b>II- AB Hukukunda Bağımsız Dış Denetim.....</b>	<b>53</b>
<b>III- İngiliz Hukukunda Bağımsız Dış Denetim.....</b>	<b>61</b>

## § 6 TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME İLİŞKİN YASAL

DÜZENLEMELER.....	65
<b>I- Türk Ticaret Kanunu.....</b>	<b>66</b>
A- Yürürlükteki Düzenleme .....	66
B- Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Değerlendirmesi.....	68
<b>II- Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK Tebliği.....</b>	<b>74</b>
A- Yürürlükteki Düzenleme .....	74
B- Sermaye Piyasası Kanunu Tasarı Taslağının Değerlendirilmesi .....	75
<b>III- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu .....</b>	<b>76</b>
<b>IV- Bankalar Kanunu ve Merkez Bankası Tebliği.....</b>	<b>77</b>
<b>V- Vergi Usul Kanunu .....</b>	<b>81</b>
<b>VI- Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi İle İlgili Yasal Düzenlemeler .....</b>	<b>82</b>
<b>VII- Finansman ve Faktoring Şirketleri İle İlgili Yasal Düzenlemeler .....</b>	<b>84</b>
<b>VIII- Diğer Yasal Düzenlemeler.....</b>	<b>85</b>

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

§ 7 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARI.....	87
<b>I- Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapısı ve Özellikleri..</b>	<b>87</b>
A- Hukuki Yapısı.....	87
B- Özellikleri .....	88
1- Hisse Senetlerinin Nama Yazılı Olması .....	88
2- Kurucularına ve Ortaklarına İlişkin Sınırlamalar .....	90
<b>II- Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Kuruluş Şartları.....</b>	<b>93</b>
<b>III- Kurula Başvuru ve Yetkilendirme.....</b>	<b>94</b>

<b>IV- Bağımsız Dış Denetim Kuruluşları Hakkındaki Yasaklar</b> .....	96
A- Haksız Rekabet Yasağı.....	96
B- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı .....	99
C- Reklam Yasağı.....	99
<b>V- Bağımsız Dış Denetim Kuruluşu Değişimi</b> .....	101
§ 8 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SİSTEMİNDE DENETÇİLER .....	104
<b>I- Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri</b> .....	104
A- Denetçi Kavramı .....	105
B- Denetçi Türleri .....	105
1- İç Denetçiler.....	106
2- Bağımsız Dış Denetçiler .....	107
3- Kamu Denetçileri .....	108
<b>II- Bağımsız Dış Denetçiler</b> .....	108
A- Bağımsız Dış Denetim Sisteminde Denetçi Olabilme Koşulları .....	109
B- Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Denetçi Kadroları .....	110
1- Sorumlu Ortak Başdenetçi .....	111
2- Başdenetçi .....	112
3- Kıdemli Denetçi.....	112
4- Denetçi.....	112
5- Denetçi Yardımcısı.....	113
C- Denetçilerin Mesleki Yeterliliğinin Sağlanması ve Geliştirilmesi... ..	113
D- Denetçilerin Hizmet İçi Eğitimleri.....	116
§ 9 DENETİMİN KONUSU.....	116
<b>I- Yıllık Mali Tablolar</b> .....	122
A- Bilanço.....	123
B- Gelir Tablosu.....	124
C- Öz Sermaye Değişim Tablosu.....	125
D- Nakit Akım Tablosu.....	125
<b>II- Ara Mali Tablolar</b> .....	126

§ 10 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI, BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR .....	128
<b>I- Bağımsız Dış Denetim Standartları.....</b>	<b>128</b>
A- Uluslararası Standartlar .....	129
B- Ulusal Standartlar .....	134
<b>II- Bağımsız Dış Denetim Çalışması ve Raporlanmasına İlişkin Esaslar...</b>	<b>137</b>
A- Bağımsız Denetim Teknikleri .....	138
B- Bağımsız Denetimin Planlanması.....	143
1- Denetlenecek Ortaklık Hakkında Bilgi Toplama.....	145
2- İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi .....	146
3- İç Denetim Biriminin Değerlendirilmesi .....	150
4- Denetim Riskinin Değerlendirilmesi .....	151
5- Önemlilik Sınırının Değerlendirilmesi .....	154
6- Muhasebe Politikalarının İncelenmesi, İlgililerle Denetim Faaliyeti Konusunda Görüşülmesi .....	156
7- Denetim Ekibinin Oluşturulması ve Koordinasyonun Sağlanması .	156
8- Denetim Çalışmasının Bölümlere Ayrılması ve Denetim Programının Açıklanması .....	157
C- Kayıtların Tutulması.....	159
D- Denetim Bilgilerinin Toplanması ve Değerlendirilmesi.....	160
E- Denetimden Sorumlu Komiteler.....	164
§ 11 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM RAPORLARI .....	170
<b>I- Raporların İçeriği.....</b>	<b>171</b>
<b>II- Bağımsız Dış Denetim Raporu Çeşitleri.....</b>	<b>173</b>
A- Olumlu Görüş Bildiren Rapor.....	173
B- Olumsuz Görüş Bildiren Rapor.....	174
C- Şartlı Görüş Bildiren Rapor.....	175
D- Görüş Bildirmeme Halinde Rapor.....	175
<b>III- Raporun Kesinleşmesi ve İlanı.....</b>	<b>176</b>

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÖZLEŞMESİ VE**  
**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU**

§ 12	BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÖZLEŞMESİ.....	180
I-	<b>Hukuki Niteliği</b> .....	180
A-	Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması.....	181
1-	Hizmet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması.....	181
2-	Vekalet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması.....	182
3-	Eser (İstisna) Sözleşmesi İle Karşılaştırılması.....	184
B-	Değerlendirme.....	186
II-	<b>Sözleşmenin Kurulması</b> .....	188
III-	<b>Tarafları ve Şekli</b> .....	189
IV-	<b>Sözleşmenin Unsurları</b> .....	192
V-	<b>Sözleşmenin Yürürlüğe Girmesi</b> .....	195
VI-	<b>Bağımsız Denetimin Geçerliliği</b> .....	196
§ 13	BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ .....	198
I-	<b>Sözleşme Süresinin Sona Ermesi</b> .....	198
II-	<b>Bağımsız Dış Denetim Kuruluşu Tarafından Sözleşmenin Feshi</b> .....	199
III-	<b>Müşteri Tarafından Denetim Sözleşmesinin Feshi</b> .....	202
§ 14	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER.....	203
I-	<b>Bağımsız Denetim Kuruluşunun Yükümlülükleri</b> .....	204
A-	Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Davranma.....	204
B-	Sır Saklama.....	205
C-	Genel Kurul Toplantılarına Katılmak.....	208
D-	Çalışma Kağıtlarının Saklanması.....	209

E- Mali Tabloların İlanını Takip Etmek.....	210
F- Bağımsız Davranma Yükümlülüğü.....	211
1- Genel Olarak Bağımsızlık İlkesi.....	211
2- Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller.....	217
G- Mesleki Özen ve Titizlik Gösterme Yükümlülüğü.....	222
<b>II- Denetlenen Müşteri Ortaklığın Yükümlülükleri.....</b>	<b>224</b>
A- Denetlemeyle İlgili Defter, Kayıt ve Belgeleri Sağlamak ve Bilgi Vermek.....	224
B- Ücret Ödeme.....	225
§ 15 BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU.....	227
<b>I- Hukuki Sorumluluk.....</b>	<b>227</b>
A- Genel Olarak.....	228
B- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumlu Olduğu Kişiler.....	230
1- Müşteri.....	230
2- Üçüncü Kişiler.....	231
C- Sorumlu Olan Gerçek ve Tüzelkişiler.....	233
1- Denetim Kuruluşu.....	235
2- Sorumlu Ortak Başdenetçi.....	235
3- Bağımsız Denetçiler.....	238
4- Müşteri Ortaklık Yönetim Kurulu.....	240
5- Müşteri Ortaklık Denetim Kurulu.....	243
D- Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları.....	243
1- Müşteriye Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları.....	245
a) BK. m.96'ya Göre Sorumluluk.....	245
aa) Denetim Sözleşmesinin Varlığı.....	246
bb) Denetim Sözleşmesinin İhlali.....	246
cc) Zarar.....	247
dd) İliyet Bağı.....	249
ee) Kusur.....	250
b) Yardımcı Şahısların Fiilinden Sorumluluk.....	252

2- Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları.....	254
3- Sorumluluğun Sınırlandırılması.....	256
E- Bağımsız Denetim Standartlarına Aykırılık.....	257
1- Bağımsız Denetim Standartları Kavramı.....	257
2- Bağımsız Denetim Standartlarına Aykırılık Halleri.....	258
a) Sözleşme Öncesi Kusurlu Davranış (Culpa In Contrahendo).....	259
b) Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtması.....	263
c) Hata ve Hileler.....	264
F- Sorumluluktan Kurtulma Halleri.....	267
1- Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğünün Bulunmaması.....	267
2- Denetimin, Denetim Standartlarına Uygun Olması.....	268
3- Denetim Raporunun Önemli Olmayan Konularda Gerçeği Yansıtması.....	268
4- İliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi.....	269
G- Zamanaşımı.....	270
<b>II- Cezai Sorumluluk.....</b>	<b>270</b>
<b>III- İdari Sorumluluk.....</b>	<b>272</b>
SONUÇ.....	275
KAYNAKLAR.....	285
EKLER.....	326



## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD.</b>	Anabilim Dalı
<b>AET</b>	Avrupa Ekonomik Topluluğu
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants
<b>A.Ü.</b>	Ankara Üniversitesi
<b>B.</b>	Baskı
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BK.</b>	Borçlar Kanunu
<b>Bkz.</b>	Bakınız
<b>CPA</b>	Certified Public Accountant
<b>Çev.</b>	Çeviren
<b>D.</b>	Daire
<b>DEÜ.</b>	Dokuz Eylül Üniversitesi
<b>E.</b>	Esas Numarası
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>HAAO</b>	Halka Açık Anonim Ortaklık
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee
<b>İİBF.</b>	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>İMKB</b>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>m.</b>	Madde
<b>MUFAD</b>	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
<b>R.G.</b>	Resmi Gazete
<b>s.</b>	Sayfa Numarası
<b>S.</b>	Sayı Numarası
<b>SAS</b>	Statement on Auditing Standards
<b>s.k.</b>	Sayı Kanun
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission
<b>SerPK</b>	Sermaye Piyasası Kanunu
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>T.</b>	Tarih

<b>TCK</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>USA</b>	United States Of America
<b>vd.</b>	Ve Devamı Sayfalar

## EKLER LİSTESİ

Ek 1	Olumlu Görüş İçeren Rapor Formu	326
Ek 2	Olumsuz Görüş İçeren Rapor Formu	328
Ek 3	Şartlı Görüş İçeren Rapor Formu	330
Ek 4	Görüş Bildirmeme Halinde Rapor Formu	332
Ek 5	İşletme Yönetimi Teyit Mektubu (Beyan Mektubu) Örneği (1)	333
Ek 6	İşletme Yönetimi Teyit Mektubu (Beyan Mektubu) Örneği (2)	334
Ek 7	Genel Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği	337

## GİRİŞ

Sanayi devrimiyle birlikte gerek ekonomik gerekse toplumsal hayatta giderek daha fazla yer almaya başlayan anonim ortaklıkların günümüz modern ekonomik düzeni içerisindeki önemi tartışılmayacak kadar büyüktür. Anonim ortaklıkların halka açılmasındaki en önemli etken, fon hacminin yükseltilmesi yoluyla ortaklığın finansal açıdan güçlendirilmesini sağlamaktır<sup>1</sup>. Halka açılma yoluyla gereksinim duyulan fonun sağlanması ile birlikte küçük tasarrufların üretken alanlara yönlendirilmesi sağlanmıştır<sup>2</sup>. Temel amaçları küçük tasarruf sahiplerinin birikimlerinin bir araya getirilerek büyük sermayelerin oluşması ve bunların üretim alanlarına aktarılması olan halka açık anonim ortaklıklarda, küçük pay sahiplerinin işletmenin işleyişi hakkında yeterli bilgi ve deneyim sahibi olmadan ortak olmaları, genel kurullarda çoğunluğu oluşturan büyük ortağın ya da ortaklar grubunun yönetime de sahip olabilmesi gibi etkenler, küçük pay sahiplerini anonim ortaklık yönetimine katılmaktan uzaklaştırmış, yalnızca paylarına düşecek kar miktarının büyüklüğü ile ilgilenmeye yöneltmiştir.

Bu nedenlerle yönetime gelebilecek kötü niyetli yönetim kurullarının sahip oldukları yetkileri kendi yararlarına kullanma ihtimalinin önlenmesi büyük önem kazanmıştır. Söz konusu önleme amacına ulaşmakta, kamu otoritesi ve bağımsız denetçiler gibi ortaklık dışı birimlerce yapılan denetimlerin önemi çok büyüktür. Gerek kamu otoritesinin gerekse iç denetim sisteminin çeşitli sebeplerle etkin bir

---

<sup>1</sup> **BOZÇELİK Hayri** : "Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:XX, Haziran 2000, S.3, s.117; **ÜLGEN Hüseyin** : "Muhtelif Tasarımlara Göre Halka Açık Anonim Ortaklık Kavramı ve Kuruluşuna İlişkin Bazı Hükümler", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XIX, S.11, Şubat 1973, s.462; **İŞERİ Müge / YOZGAT Uğur** : "İşletmelerin Halka Açılma Nedenlerine İlişkin Bir Açıklama", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.150.

<sup>2</sup> **TETİK Nilüfer / DEMİREL Burcu** : "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I", Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.118, Ekim 2002, s.125; **CELEBİ Ali**: Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2002, s.25.

şekilde işletilememesinden dolayı, halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim piyasalarda güvenin ve istikrarın sağlanmasında kilit bir konuma gelmiştir.

Devletin temel görevlerini yerine getirebilmesi, yabancı sermayenin ülkeye çekilerek ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi, böylelikle ülkenin sosyal ve ekonomik açıdan gelişmesinin sağlayabilmesi için işletmeler ile ilgili objektif, güvenilir ve karşılaştırma yapılabilir nitelikte bilgilere ihtiyaç duyulması kaçınılmazdır. Muhasebe sistemi ile ortaya konulan bu bilgiler mali tablo ve raporlarda gösterilir. Mali tablo ve raporlarda yansımaları bulan mali bilgiler, fiili ve hukuki açıdan bağımsız dış denetim sistemi ile denetlenerek böylece kamunun aydınlatılması işlevi de yerine getirilmiş olur.

Para piyasası ile sermaye piyasası<sup>3</sup> arasında kesin sınırlar çizmek mümkün değildir<sup>4</sup>. Her iki piyasada benzer özellikler taşımakla birlikte devamlı etkileşim halindedir. Sermaye piyasasının etkin bir şekilde işleyebilmesi ve böylelikle sermayenin tabana yayılması için yatırımcıların ihtiyaç duyduğu güveni sağlayacak olan faktör bağımsız dış denetimdir. Halka açık ortaklıkların kamuoyunu bilgilendirmek için yayınladıkları mali tablolar<sup>5</sup> ancak bağımsız dış denetimden

---

<sup>3</sup> Sermaye piyasasının temel fonksiyonu, tek başına fazla bir değeri olmayacak küçük tasarrufların bazı özel haklar sağlayan değerli belgelere bağlanarak yatırımlara kaydırılmasıdır (**AYTAÇ Zühtü** : Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:225, Ankara 1988, s.2).

<sup>4</sup> Genel kabul görmüş bir tanımla kısa vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasaya para piyasası, uzun vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasaya sermaye piyasası denir (**TUNCER Selahattin** : Türkiye’de Sermaye Piyasası, Okan Yayıncılık, İstanbul 1985, s. 8-10; **ÇELEBİCAN Gürkan** : “Bankalarla İlişkisi Bakımından Sermaye Piyasası”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Eylül 1966, Cilt: III, S.4, s. 691; **SOYDEMİR Selim** : “Türk Sermaye Piyasalarının Yapısı”, Perşembe Konferansları, Ankara, Nisan 2001, s.4-5; Para piyasası ile sermaye piyasası ayrımı için bkz. **KUBİLAY Huriye** : Türk Hukuku’nda Altına ve Diğer Kıymetli Madenlere Dayalı Sermaye Piyasası Araçları, DEÜ. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1998, s.3-4; **APAK Sudi**: Sermaye Piyasaları ve Borsa, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995,s.127-129; Para ve sermaye piyasası arasındaki ilişki için bkz. **TUNCER** : s.13-14; **AYTAÇ** : s.5.

<sup>5</sup> Finansal tablolar, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, mali yönden gelişmesini ve söz konusu işletme hakkında geleceğe yönelik çıkarımlarda bulunmaya yarayan tablolar olduğu için işletme çalışmalarının kontrol edilmesine ve işletmenin gelecekteki durumuna yön verecek kararların alınmasında temel araçlardır. Sermaye Piyasası Kurulu, 1983 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’na bağlı ortaklıklar ve aracı kurumlar için düzenlenmesi zorunlu finansal tablo tiplerini belirlemiştir. Finansal tabloların temel amaçları; yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada

geçtikten sonra bir anlam kazanacak böylelikle dış denetim sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma<sup>6</sup> işlevini yerine getirirken aynı zamanda piyasada istikrar, güven ve açıklığı da sağlamış olacaktır<sup>7</sup>. Bunun sonucunda da piyasaya uzun vadeli fonların girmesi sağlanarak, sermaye piyasasının ilkelerinden biri olan sağlam finansman kaynağı oluşturulduğu gibi sermaye piyasasında sürekli bir derinlik de sağlanabilecektir<sup>8</sup>.

Denetim, sadece ortaklığın işlemlerinin kaydını tutmayı sağlamaz. Aynı zamanda ortaklığın içinde bulunduğu durumu ortaya koyduğu gibi yönetim için gerekli olan bilgileri de sağlar<sup>9</sup>. İngiltere, İtalya, Fransa gibi gelişmiş ülkelerde borsada işlem görmeyen ortaklıklar için bile yaptırılması zorunlu olan bağımsız dış denetim, Türkiye’de hisse senetleri borsada işlem gören halka açık anonim

---

faydalı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ile bunlardaki değişikliklerle işletme faaliyetleri sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır (**ERGÜN Ülkü** : Finansal Tablolar Düzenlenmesi ve Analizi, İzmir 1995, s.5,10-13); HAAO’larda hisse senetlerinin analizinde kullanılan finansal tablolar ve raporlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **APAK**: s.158 vd.

<sup>6</sup> Kamuyu aydınlatma ilkesi, “*ortaklık pay sahipleri ve alacaklılarının menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden, gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan, özel ekonomik gücün milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren, gerek iç gerek dış denetimi kapsamı içine alan ilkelerin tümüdür*” (**TEKİNALP Ünal**: Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeler, 2.B., İstanbul 1979, s.53). Hukuki düzenlemelerin kamuyu aydınlatma ilkesine uygun yapılması ve mevcut hükümlerin bu ilkeye uygun yorumlanması artık her ülkenin yöneldiği ve ulaşmak istediği ortak bir hedef haline almıştır (**TEKİNALP Ünal** : “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971, s.12). Kamuyu aydınlatma ilkesi için bkz. **TANER Berna / AKKAYA Cenk** : Sermaye Piyasası, Birleşik Matbaası, İzmir 2004, s.34-35. Kamuyu aydınlatma kavramı ve bu kavramın geniş şekilde anlaşılması gerektiği konusunda görüş için bkz. **KABAALIOĞLU Haluk** : Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Ege Matbaası, İstanbul 1985, s.13-14; **YANLI Veliye** : Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, Beta Basım Yayım, İstanbul 2005, s. 96 vd.; **TUNCER** : s.325. Kamuyu aydınlatmaya yönelik düzenlemelerin karşılaştırılması için **TETİK Nilüfer / DEMİREL Burcu** : “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.119, Kasım 2002, s.188.

<sup>7</sup> Devletin, sermaye piyasalarının dürüstlük, açıklık ve güven içerisinde çalışmasını sağlamak ve başta yatırımcılar ve tasarruf sahipleri olmak üzere, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kişilerin haklarını korumak amacıyla yapacağı denetimler ve alacağı önlemler ekonomik kamu düzenininin sağlanması amacıyla yöneliktir (**YASİN Melikşah** : Sermaye Piyasası Kurulu ve İşlemleri, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002, s.40).

<sup>8</sup> **USUL Hayrettin / KAHRAMAN Kadir / BEKÇİ İsmail** : “Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:IV, S. 4, Aralık 2002, s.110; **GÜNAL Vural** : Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Ankara 1987, s.151.

ortaklıklar düzeyinde bile bireysel yatırımcılar tarafından gerekli ilgiyi görmemektedir<sup>10</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasalarını düzenleyip denetlemekle görevli özerk bir kamu kuruluşudur. Aynı şekilde Amerika Birleşik Devletleri'nde "Securities and Exchange Commission", İngiltere'de "Financial Services Authority" bulunmaktadır<sup>11</sup>. 28.07.1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1.maddesinde bu kanunun amacının, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek olduğu belirtilmiştir. İşte kanunda belirtilen bu amaçların gerçekleştirilebilmesi etkin ve verimli bir denetim sistemini de zorunlu kılmaktadır. Bunu sağlayabilecek sistemde bütün gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de uygulanan bağımsız dış denetimdir. Bağımsız denetimle ilgili ilke ve kuralların düzenlenmesi bir başka ifadeyle sadece bu sistemin getirilmiş olması yetmez aynı zamanda bunların etkin ve tarafsız olarak işletilebilmesi çok önemlidir<sup>12</sup>. Doğal olarak sistemin etkin şekilde çalışmasını sağlayacak koşulların da sağlanması gerekir. Böylelikle yatırımcıların güven içinde tasarruflarını menkul kıymetlere yatırmaları sağlanabilir.

---

<sup>9</sup> **ADAMS Thomas J.** : The Business Of Business, 2.B., San Francisco 1976, s.483.

<sup>10</sup> **KARACASULU Murat** : Borsada Hisse Senetleri ve Tahvilleri İşlem Gören Şirketler Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1992, s.89.

<sup>11</sup> **SUMER Ayşe** : Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, Alfa Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2002, s.141.

<sup>12</sup> **EROL Ahmet** : "Bankalarda Bağımsız Denetimin Etkinliği ve Uluslararası Standartlar", Erişim:19.04.2005, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)).

## § 1 KONUNUN SUNULUŞU

Öncelikle belirtmek gerekir ki Türkiye’de bağımsız dış denetime doğal olarak Türk yatırımcılar değil öncelikle Türkiye’de yatırım yapan yabancı sermaye gerek duymuştur<sup>13</sup>. Çünkü uluslararası şirketler diğer ülkelerdeki şubelerinin çalışmalarını devamlı izlemek durumundadırlar<sup>14</sup>. Uygulamada ilk defa bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetime, yabancı tâbiyetindeki hissedarların haklarını korumak için başvurulmuştur<sup>15</sup>. Bağımsız dış denetim, sermaye piyasasının verimli ve güvenilir olarak çalışması amacıyla piyasanın kendi dinamiklerinden kaynaklanarak ortaya çıkmış bir kurumdur. Bu nedenle çok sıkı ilke ve kurallara tabi tutulmuştur<sup>16</sup>.

Halka açık ortaklık kavramı ülkeden ülkeye çeşitli farklılıklar göstermekle birlikte, halka açık olmanın temel kıstasları genel olarak birbirine benzemektedir<sup>17</sup>. Türk Hukuku’nda halka açık anonim ortaklık, “hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklık” şeklinde tanımlanmıştır (SerPK m.3/g). Pay sahibi sayısı 250’yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu anonim ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar (SerPK m.11/I). Sonuçta halka açık anonim ortaklık hem hisse senetleri halka arz olunmuş olan, hem de ortak sayısı 250’yi aşan anonim ortaklık olarak düzenlenmiştir<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> Türkiye’de sermaye piyasasının kurulması ile ilgili çalışmaların tarihçesi için bkz. **TUNCER** : s.18-19.

<sup>14</sup> **KILIÇDAROĞLU Kemal** : “Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.165.

<sup>15</sup> **ANSAY Tuğrul** : “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi,Cilt: I, 1961, S. 1, s.45.

<sup>16</sup> **TANÖR Reha** : Türk Sermaye Piyasası, Beta Basım Yayım, Cilt:I, 2.B., İstanbul 1999, s. 371.

<sup>17</sup> **SAYAR Zafer** : Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:146, Aralık 2003, s.11.

<sup>18</sup> Kendi menkul kıymetlerini halka arz eden bankalar ile Sermaye Piyasası Kanunu’nun (V.) bölümde öngörülen faaliyetlerde bulunan bankalar, bunlarla sınırlı olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu’nun hükümlerine tabi olurlar. Ancak Kanun hükümleri, ortak sayısı bakımından bankalar hakkında



## § 2 KONUNUN İNCELENİŞ BİÇİMİ

Konu incelenirken öncelikle genel olarak denetim ve bağımsız dış denetim kavramlarına değinilmiş böylelikle tümdengelim metodu ile konunun daha net ortaya konulması amaçlandığı gibi halka açık anonim ortaklıklardaki bağımsız dış denetim kavramının benzer kavramlar ile ilişkisi ve farklılıkları da vurgulanmıştır. Böylelikle oluşabilecek kavram karmaşası da önlenmeye çalışılarak, tez konusunun sınırları açık olarak çizilmiştir.

Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetimin özellikleri ve çeşitli kesimlere sağladığı yararlar üzerinde durularak konunun önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır<sup>19</sup>. Türkiye’de bağımsız dış denetime ilişkin çeşitli yasal düzenlemeler değerlendirilmiştir. Bu kapsamda başta Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği olmak üzere Türk Ticaret Kanunu, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Bankalar Kanunu ve Merkez Bankası Tebliği, Vergi Usul Kanunu, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Finansman ve Faktoring Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi ile ilgili yasal düzenlemeler incelenmiştir.

Halka açık anonim ortaklıkların denetlenmesinin önem kazanması ile birlikte ilk olarak Amerikan ve İngiliz hukuk sistemlerinde etkin bir denetim mekanizmasına gerek duyulmuş; bu kapsamda daha 20.yüzyılın başlarında ortaklıkların hesaplarının incelenmesi bağımsız uzmanlara bırakılmış ve böylece ortaklığın kendi bünyesinde yer alan ve pay sahipleri tarafından yürütülen hesap denetiminin aksaklıkları da

---

uygulanmaz (SerPK m.50/a). Dolayısıyla ortak sayısı 250’yi aşan bir banka halka açık kabul edilemeyecektir.

<sup>19</sup> Sermaye piyasasında aracı kurumların bağımsız dış denetimi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **İNCEOĞLU Mehmet Murat**: Sermaye Piyasasında Aracı Kurumların Hukuki Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s.61-63.

giderilmeye çalışılmıştır<sup>20</sup>. Bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemli etkileri olan Amerikan ve İngiliz hukuk sistemleri başta olmak üzere karşılaştırmalı hukuktaki bağımsız denetim sistemleri değerlendirilmiş böylelikle Türkiye'deki bağımsız denetim sisteminin daha iyi anlaşılması ve diğer sistemlerle karşılaştırılması sağlanmıştır. Türkiye'deki mevzuat incelenirken Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Sermaye Piyasası Kanunu Tasarı Taslağı da yürürlükteki yasal düzenlemelerle karşılaştırılmıştır.

İkinci bölümde bağımsız dış denetim kuruluşlarının hukuki yapısı, kuruluş şartları, özellikleri, bağımsız dış denetim standartları, denetim çalışması ve raporlanmasına ilişkin esaslar, bağımsız dış denetim kuruluşları arasındaki ilişkiler ve bağımsız dış denetim sisteminin işleyişi incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise bağımsız dış denetim sözleşmesi, hukuki niteliği ve tarafları üzerinde durulmuş, denetim ilişkisinin sona ermesi ile hukuki ve cezai sorumluluklar incelenerek bağımsız dış denetim tüm yönleri ile ortaya konulmuştur. Bağımsız dış denetim standartları incelenirken ulusal standartların yanında uluslararası standartlara da yer verilerek ulusal ve uluslararası standartların karşılaştırılmasına imkan verilmiştir. Sonuç kısmında değerlendirmeler yapıldığı gibi bağımsız dış denetim sisteminin daha etkin olmasını sağlayacak görüş ve öneriler sunulmuştur.

---

<sup>20</sup> **TEKİNALP Ünal** : “Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974, s.186.

## Birinci Bölüm

# GENEL OLARAK DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

### § 3 DENETİM KAVRAMI

Tarihsel süreç içinde denetim kavramının ortaya çıkışı çok eskilere uzanır<sup>21</sup>. Milattan önce 3000 yıllarında Ninua ve Babil’de ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır<sup>22</sup>. Mezopotamya’da ticari işlemleri, envanter durumunu ve gelir-gider durumunu gösteren hesaplar tutulmuştur<sup>23</sup>. Kral I.Edward zamanında devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir. Böylelikle “auditor” deyimini ilk kez 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır<sup>24</sup>. XIX. yüzyılda başlıca görevleri, hileli işlemleri izlemek ve hataları bulmak olan uzman muhasebeciler ortaya çıkmıştır<sup>25</sup>. Bugünkü anlamda bağımsız dış denetim uygulaması ilk defa XIX. yüzyılın sonlarında İngiltere’de gerçekleşmiştir<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> Denetimin tarihsel gelişimini zaman dilimi içinde inceleyen özet tablo için bkz. **ÇELEBİ** : s.26.

<sup>22</sup> **ARKUN Osman Fikret** : İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, 2.B., İstanbul 1980, s.18.

<sup>23</sup> **KARAYALÇIN Yaşar**: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, 2.B., Ankara 1988, s.5.

<sup>24</sup> **TARMUR U. Serkan** : Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1997, s.31; **ARKUN** : s.19; **GÜVEMLİ Oktay** : “Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMÖB Yayınları No:23, Ankara 1995, s.65; **YILMAZ H.Gül**: Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması Birincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004, s.18 .

<sup>25</sup> Denetimin tarihsel gelişimi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **DİNÇ Yusuf** : Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2001, s.26 vd.

<sup>26</sup> **BAYAZITLI Ercan** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1991, s.50.

## I- DENETİM KAVRAMININ TANIMI

### A- GENEL OLARAK

Denetim kavramı açıklayabilmek için öncelikle denetimle çoğu zaman eşanlamlı olarak kullanılan kontrol, teftiş, murakabe ve revizyon kavramlarını tanımlamak gerekir<sup>27</sup>.

Revizyon, kelime kökeni olarak bir daha incelemek, yeniden gözden geçirme, bakım<sup>28</sup> anlamına gelen Latince “revidere” sözcüğünden gelir. Bir işletme veya birimin kendi iç bünyesinde yürütülen işlemlerin düzenli zaman aralıkları ile incelenmesi, gözden geçirilmesi demektir<sup>29</sup>. Uygulamada revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve hesaplarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır<sup>30</sup>.

Kontrol, Latince karşılaştırma cetveli anlamına gelen “contrarotula” kelimesinden gelip, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. İşletmede ortaya çıkan hataların bulunmasını müteakip bulunan hataları düzeltmek için alınan tedbirleri ile yapılan faaliyetleri anlatan bir kavramdır<sup>31</sup>. Pek çok eserde kontrol kavramı denetim

---

<sup>27</sup> **ATASOY Ömer Adil** : Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:65, Eskişehir 1984, s.7-8.

<sup>28</sup> **YILMAZ Ejder** : Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 4.B., Ankara 2002, s.765.

<sup>29</sup> **ÇETİNKAYA Cihat** : “Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990, s.19; **KENGER Erdal** : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001; **ARKUN**: s.17; **ATASOY** : s.31.

<sup>30</sup> **ATASOY** : s.31-32.

<sup>31</sup> **ÇETİNKAYA** : s.19-20 ; **KENGER** : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu; **ARKUN**: s.17.

kavramı ile açıklanmaktadır. Ancak bunun sebebi kontrol kavramının denetim kavramını da içine alan çok geniş bir anlamı ifade etmesidir<sup>32</sup>.

Teftiş, Arapça “fets” kökünden gelmekte olup, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır<sup>33</sup>. Sözlük anlamı olarak da bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme olarak tanımlanmaktadır<sup>34</sup>.

Latince bir kelime olan “audit” (*denetim*) “onaylayan”, “işiten” (yani haberdar olan) anlamına gelmektedir<sup>35</sup>. Aslında denetim onaylamanın, doğrulamanın bir çeşididir. Doğrulama veya onaylama ile kastedilen, bir uzman tarafından başka birinin iddiasının güvenilebilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmektir<sup>36</sup>. Genel olarak denetim, yapılan işlemlerin kurallara uygun olup olmadığı yolunda yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir<sup>37</sup>.

Denetim hakkındaki diğer bazı tanımlar ise şöyledir<sup>38</sup>:

*“Denetim, bir müessesenin muhasebe belgelerini eleştirici nitelikte gözden geçirmedir”<sup>39</sup>.*

---

<sup>32</sup> **YILANCI Münevver** : İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Eskişehir 2003, s.6; **ARKUN** : s.18.

<sup>33</sup> **KENGER** : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

<sup>34</sup> Erişim:17.05.2004, <http://tdk.org.tr>; **ATASOY** : s.33.

<sup>35</sup> **WOOLF Emile**: Auditing Today, Prentice Hall, 3.B., ABD 1985, s.1; **STETTLER Howard F.** : Auditing Principles, Practice Hall, 4.B., ABD 1977, s.5.

<sup>36</sup> **KONRATH Larry F.** : Auditing A Risk Analysis Approach, South-Western Thomson Learning, 5.B., Kanada 2002, s.3.

<sup>37</sup> **ÇETİNKAYA** : s.19.

<sup>38</sup> Denetim kavramına ilişkin çeşitli tanımlar için bkz. **ATASOY** : s.11-12.

Denetim, belirlenen bir bilgi hakkında kanıt toplayıp değerlendirerek, bu bilginin kabul edilen kriterlerle karşılaştırılarak uygunluğunun rapora bağlanmasıdır<sup>40</sup>.

*“Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir”<sup>41</sup>.*

*“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir”<sup>42</sup>.*

Türk Dil Kurumu'na göre denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir<sup>43</sup>. Maliye Hesap Uzmanları Derneği ise denetimi, *“bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etmek”* olarak tanımlamaktadır<sup>44</sup>.

---

<sup>39</sup> SALATO Gerard / GHEZ Alain (Çev. BEYGO Nusret / YALÇIN Cevdet) : Muhasebelerin Denetimi, Türkiye Ticaret Odaları Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara 1974, s.8.

<sup>40</sup> ARENS Alvin A. / ELDER Randal J. / BEASLEY Mark S. : Auditing And Assurance Services, Prentice Hall, 9.B., New Jersey 2003, s.11.

<sup>41</sup> KEPEKÇİ Celal : Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, 3.B., Ankara 1998, s.1.

<sup>42</sup> YILANCI: İç Denetim, s.7.

<sup>43</sup> Erişim:17.05.2004, <http://tdk.org.tr>.

<sup>44</sup> Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2.B, Cilt:I, İstanbul 1999, s.3.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association), denetim kavramını şöyle tanımlamaktadır: “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değeri lenmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir”<sup>45</sup>.

Bağımsız dış denetimi ifade etmek üzere, bazen sadece “denetim” terimi kullanılabilir. Muhasebe denetiminde olduğu gibi, bağımsız dış denetim de işletme dışındaki bağımsız denetçiler tarafından yapılan mali tablolar denetimini ifade ettiği için bağımsız dış denetimi ifade etmek üzere yalnızca “denetim” terimini kullanmak uygun olmamaktadır<sup>46</sup>.

## B- ANONİM ORTAKLIKLARDA

Anonim ortaklıklarda denetim kavramı geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır.

Geniş anlamda denetim, “çeşitli bakımlardan ve çeşitli menfaatler amacıyla şirketin hesapları ile idare işlerinin yerinde ve kurallara uygunluğunun kontrol edilmesini” ifade eder. Dar anlamda denetim ise, “anonim ortaklıklarda sırf bu

---

<sup>45</sup> TAYLOR Donald H. / GLEZEN G.William : Auditing An Assertions Approach, John Wiley Sons, 7.B., New York 1997, s.2-3; CARMICHAEL D.R. / WILLINGHAM John J. : Auditing Concepts and Methods, McGraw Hill, 5.B., ABD 1989, s.3; YILANCI Münevver / YILDIZ Birol: “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetim Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001, s.68; GÜREDİN Ersin: Denetim, Beta Basım Yayım, 10 B., İstanbul Ekim 2000, s.5.

<sup>46</sup> YILANCI: İç Denetim, s.9. Bağımsız dış denetimin muhasebe denetimiyle karşılaştırması için bkz. KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.8.

*amaçla görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemeyi” ifade etmektedir<sup>47</sup>.*

Geniş anlamda denetim kavramına, dar anlamda denetimin yanı sıra, münferit pay sahiplerinin şüpheli gördükleri noktalarda izahat isteme (TTK m. 363/I), bilgi alma (TTK m. 362-363/III), ortaklığın ticari defterleri ve yazışmalarını inceleme (TTK m. 363/II) hakları ile azlığın (esas sermayenin onda birini temsil eden pay sahipleri) kuruluştan doğan sorumluluk bakımından kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibra edilmelerine muhalefet (TTK m. 310), yönetim kurulu üyelerine aleyhine dava açılması (TTK m. 341), özel denetçi tayini istemesi (TTK m.348), bilançonun tasdikini bir ay geriye bıraktırma (TTK m. 377) hakları da dahildir<sup>48</sup>.

## II- DENETİM TÜRLERİ

Denetimi; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin yapılış zamanı, amacı, kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör kaynaklı olup olmadığı gibi çeşitli açılardan ayırımı tabi tutmak mümkündür<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Dar ve geniş anlamda denetim kavramları için bkz. **PULAŞLI Hasan** : Şirketler Hukuku, Karahan Kitabevi, 4.B., Adana, 2003,s.512-513; **POROY Reha / EREM Turgut S.** : Türkiye’de Sermaye Piyasasının Gelişmesi İçin Gerekli Tedbirler (Hukuki Araştırma), Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları Yayını, Ankara 1964, s.88; **ATASOY** : s.27.

<sup>48</sup> **POROY Reha / TEKİNALP Ünal / ÇAMOĞLU Ersin** : Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Beta Basım Yayım, 9.B., İstanbul 2003, s. 365; **PULAŞLI** : s. 512; **ANSAY Tuğrul** : Anonim Şirketler Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:143, 6.B., Ankara 1982, s. 157; **DOMANIÇ Hayri** : Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması-TTK Şerhi II, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1998, s. 727 vd.; **POROY / EREM** : s.88.

<sup>49</sup> Şekli denetim-maddi denetim, aralıksız denetim-örnekleme denetim, ileriye doğru denetim-geriye doğru denetim, doğrudan denetim-dolaylı denetim ayrımları için bkz. **DOKUR Şükrü** : Sermaye Piyasası Kanunu ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Açısından Bağımsız Dış Denetim, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 1992, s.108-110.



## A- YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Yapılış nedenine bağlı olarak denetim zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>50</sup>.

### 1- Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin isteğine bağlı olmaksızın mevzuat gereği yapılması mecburi olan denetimdir<sup>51</sup>. Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlara tabi tutulmuştur<sup>52</sup>.

Genel kural olarak, halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim zorunlu olmakla birlikte, Seri IV No:9 sayılı “İhraççıların Muafiyet Şartlarına ve Kurul Kaydından Çıkarılmalarına İlişkin Esaslar Tebliğ<sup>53</sup>” de bunun istisnaları öngörülmüştür. SPK tarafından belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmış, son yıllık mali tablolarına göre aktif toplamı 5.350.316,83 YTL’yi<sup>54</sup> aşmayan halka açık anonim ortaklıkların mali tabloları, talep üzerine bağımsız denetim yükümlülüğünden, Kurul tarafından muaf tutulurlar (Seri IV No:9 sayılı Tebliğ m.3/a; Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.7). Ayrıca Kurul’a başvurmaları halinde, sermayelerinin %95’i veya daha fazlası en fazla yirmi ortağa

---

<sup>50</sup> KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.227.

<sup>51</sup> Bağımsız dış denetim açısından, mevzuatta yer alan zorunlu ve isteğe bağlı denetim örnekleri için bkz. § 6. VIII-“Diğer Yasal Düzenlemeler” başlığı.

<sup>52</sup> Örneğin hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar, altışar aylık ara bilançoları ile gelir tablolarını bağımsız sınırlı denetimden geçirmek zorundadırlar (SerPK’na m. 16/II; Seri X No:12 sayılı Tebliğ m.1; Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.720). Yine, TTK’nun 324/II maddesine göre, “aciz hali şüphesi” varsa, aktiflerin satış fiyatları üzerinden değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarına uygun ara bilanço düzenlenmesi zorunludur. Bu işlemler, geniş anlamda denetim kapsamına giren zorunlu denetim konularıdır.

<sup>53</sup> 27.12.1994 T., S. 22154 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>54</sup> SPK’nın 29.12.2005 tarih ve 54 sayılı kararı uyarınca, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden değerlendirilmiş olan tutardır. Bu karar, 26/12/2005 – 30/12/2005 tarih ve 2005/56 sayılı SPK Haftalık Bülteni, s.21’de yayımlanmıştır.

ait olan ve hisse senetleri menkul kıymetler borsasında işlem görmeyen ortaklıklar, bağımsız denetim ve ilan yükümlülüklerinden muaf tutulabilirler. Kurul gerekli gördüğü hallerde muafiyeti kaldırabilir (Seri IV No:9 sayılı Tebliğ m.3/son).

## 2- İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, her hangi bir yasal zorunluluk olmaksızın tamamen denetime tabi tutulan işletmenin istemi ile yapılan denetimdir. Bu denetim işletme içinden kaynaklanan gereksinimlerin bir sonucudur.<sup>55</sup> Bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklar da diledikleri taktirde bağımsız dış denetim yaptırabilirler (Yönetmelik, m.8/IV).

## B- AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

### 1- Finansal Denetim

Finansal denetim (audit of financial statements), bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere (örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar<sup>56</sup>. Finansal denetimle, bilanço, gelir ve nakit

---

<sup>55</sup> Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler (Seri X No:16 sayılı Tebliğ m.28/A). Borsada hisse senetleri işlem görmeyen anonim ortaklıklarda denetim komitesi oluşturulması, geniş anlamda isteğe bağlı denetime örnek olarak gösterilebilir.

<sup>56</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.14; KENGER : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu; GALLEGOS Frederick / RICHARDSON Dana R. / BORTHICK A. Faye : Audit and Control Of Information Systems, South-Western Publishing, Cincinnati 1987, s.23; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. TAYLOR / GLEZEN : s.4; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.2; ARENS Alvin A./ LOEBBECKE James K.: Auditing An Integrated Approach, Prentice Hall, 6.B., New Jersey 1994, s.4.

akım tabloları incelenmekte, hesapların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığı tespit edilmektedir<sup>57</sup>.

## 2- Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), iç denetçiler, dış denetçiler veya kamu denetçileri tarafından bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmeye tabi tutulmasıdır<sup>58</sup>. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlandığından dolayı genellikle iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır<sup>59</sup>.

Uygunluk denetiminin performansı, araştırılabilir verilerin, kabul görmüş kriter veya standartların varlığına bağlıdır. Uygunluk denetiminin amacı işletmenin kanunlara, kurallara, anlaşmalara veya yönetmeliklere uygunluk derecesini tespit etmektir<sup>60</sup>.

## 3- Performans Denetimi

Performans denetimi (operational audit, performance audit), kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini

---

<sup>57</sup> PANY Kurt / WHITTINGTON O. Ray : Auditing, Irwin, 2. B., ABD 1977, s. 12; MESSIER William F. : Auditing A Systematic Approach, McGraw Hill, ABD 1997, s.11; YILMAZ Gül : s.22; ARENS / ELDER / BEASLEY : s.14.

<sup>58</sup> TAYLOR / GLEZEN : s.4; ARENS / ELDER / BEASLEY : s.14; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.2; ARENS/ LOEBBECKE :s.5.

<sup>59</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.14; KENGER : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

<sup>60</sup> PANY / WHITTINGTON : s.12; MESSIER : s.12; YILMAZ Gül :s.22.

değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini, belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması kapsar<sup>61</sup>.

Performans denetimi, işletmenin faaliyetlerinin tümünü veya bir bölümünü sistematik bir şekilde gözden geçirmeyi, kaynakların verimli ve etkili kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme olanağı sağlar. Bu denetimin amacı işletmenin performansını ölçmek ve işletmenin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmaktır. İşletmelerde performans denetiminin önemi son yıllarda artmakta olup, bu trendin gelecekte de süreceği anlaşılmaktadır<sup>62</sup>. Örgütün tamamı veya bir bölümü, şubelerinden birisi, üretim, finans ve pazarlama gibi bölümleri denetimin konusunu oluşturabilir. Performans denetiminde kullanılan kriterleri belirleme subjektif bir konu olduğundan, performans denetimi yönetim danışmanlığına da benzer<sup>63</sup>.

#### 4- Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim (economic audit), bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir denetime tabi tutar, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların rasyonel esaslara göre etkinlik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> **ROBERTSON Jack C.** : Auditing, Irwin Publishing, 8.B., ABD 1996, s.817; **KENGER** : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu; **GALLEGOS / RICHARDSON / BORTHICK** : s.29-30; **YILMAZ Gül**: s.23; **ARENS/ LOEBBECKE** :s.4; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **TAYLOR / GLEZEN** : s.4; **KEPEKÇİ**: Bağımsız Denetim, s.3; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.13.

<sup>62</sup> **PANY / WHITTINGTON** : s.12; **MESSIER** : s.12.

<sup>63</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.3.

<sup>64</sup> **KENGER** : Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

## C- DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın esas olan denetimi yapan makamın niteliğidir. İç ve dış denetim arasındaki temel farkı, denetçinin denetlenen kuruma ilişkin örgütsel statüsü belirler. Buna göre “iç” kavramı denetçinin işletmenin bir elemanı olduğunu belirtirken, “dış” kavramı ise denetçinin işletmeden bağımsız olarak hareket ettiğini ve ayrı bir örgütsel yapı içinde yer aldığını belirtir<sup>65</sup>. İç ve dış denetim birbirinden tamamen kopuk olmayıp, her iki denetimin birbirine bağımlılığı ve uyumu her geçen gün daha da artmaktadır.

TTK sisteminde denetim, iç ve dış denetim olmak üzere iki tür düzenlenmiştir. İç denetim, anonim ortaklığın organı olan denetçiler tarafından (TTK m. 347-359); dış denetim ise özel denetçiler (TTK m. 348), Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve genel kurula katılan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı komiserleri (TTK m.274) tarafından yapılır<sup>66</sup>.

### 1- İç Denetim

İç denetim, “*işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak*” tanımlanmaktadır<sup>67</sup>. Bir başka ifade ile iç denetim, “*örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt*

---

<sup>65</sup> **HOLMES Arthur W:** Basic Auditing Principles, Richard Irwin, ABD 1962,s.1-2; **ROBERTSON:** s.812; **ÇETİNKAYA :** s.22.

<sup>66</sup> **ÜNAL Oğuz Kürşat:** Halka Açık Anonim Ortaklıklar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 1999, s.15; **DOĞANAY İsmail :** Türk Ticaret Kanunu Şerhi C. I, Beta Basım Yayım, 4.B., İstanbul 2004, s. 857-858 .

<sup>67</sup> **TUAN A.Kadir / SAĞLAR Jale :** “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004, s.2.

*içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur*”<sup>68</sup>. İç denetimde, işletme kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına bu denetimi sürdürmektedir<sup>69</sup>. İç denetim, işletmenin bütün bölümlerinin organizasyon yapısının gelişmesini sağladığı gibi, hata ve hilelerin önüne geçilmesinde de faydalı olmaktadır<sup>70</sup>. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının korunması, işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır<sup>71</sup>.

İç denetim ve iç kontrol, işlevleri birbirine benzemekle birlikte farklı kavramlardır. İç kontrol, *“işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır*”<sup>72</sup>. İç denetim; finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsayan, ortaklığın faaliyetlerinin mevzuata, yönetim planlarına ve politikalarına uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini ve etkinliğini de değerlendirdiği için kendisi de aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır<sup>73</sup>.

---

<sup>68</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.3.

<sup>69</sup> **AKARKARASU Nahit** : Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, SPK Araştırma Raporu (Yeterlik Etüdü), 31.10.2000, s.6.

<sup>70</sup> İç denetimin sağladığı faydalar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **BURTON J.H.** : The Auditor And Accountant And Mechanised Accounting, Jordan and Sons, 2.B., London 1950, s.151.

<sup>71</sup> **ÖZDİL Mustafa** : “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri”, 1990 Yılına Giren Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990, s.342; **KEPEKÇİ Celal** : İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:202/131, Eskişehir 1982, s.14; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.3; **AKSOY Ahmet** : Muhasebe Denetimi, Fatih Matbaası, İzmir 1984, s.4.; **TUAN / SAĞLAR** : s.2.

<sup>72</sup> **AKARKARASU** : s.12; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.56; **AKIŞIK Orhan** : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.14, Ocak 2005, s.90; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.270.

<sup>73</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.3

TTK sisteminde denetçiler ortaklığın bir organı niteliğindedir ve iç denetimin uygunluk denetimi boyutunu yansıtmaktadır. İç denetim sisteminde iç denetçiler, işletme amaçlarını yerine getirmede yönetime yardımcı olarak faaliyet gösterirken; TTK'da düzenlenmiş olan iç denetçiler yönetim organını denetleyeceklerdir<sup>74</sup>. TTK'daki denetçilerin bir başka farkı da yönetim organından tamamen bağımsız olmalarıdır. Denetçiler yönetim organını denetleyecekleri ve ortaklığın gidişatını kontrol edecekleri için, denetim mekanizması özel ve teknik bilgiyi gerektirir. Bu sebeple, kanun koyucu denetçilerin pay sahibi olmayan kimseler arasından da seçilebilmesine imkan tanımıştır<sup>75</sup>. TTK'da denetçilere ilişkin olarak fazla bir nitelik aranmamakla<sup>76</sup> birlikte önemli görev ve yetkiler verilmiştir<sup>77</sup>. Fakat yeterli düzenlemenin yapılmadığı, denetçilerin kolayca görevden alınabildiği bugünkü sistemdeki sembolik denetim organının kanunen kendisine verilen görev yetkilerin üstesinden gelmesi imkansızdır<sup>78</sup>. Özellikle çok ortaklı şirketlerde, iş ve işlem hacminin fazlalığı ve teknik özellikler arz etmesi nedeniyle uzman olmayan kişilerin denetçilik görevini gerektiği şekilde ifa etmesi mümkün olmayacağı gibi, denetimden beklenen fayda da elde edilemeyecektir. Sonuçta ne ortakların ve ortaklık tüzelkişiliğinin ne de alacaklılarla, kamu menfaatlerinin korunması mümkün

---

<sup>74</sup> TTK sistemindeki denetçiler de, ortaklığın bir organı olduğu ve ortaklığa bağlılıkları nedeniyle iç denetim kapsamında incelenmektedir.

<sup>75</sup> **ŞENER Oruç Hami** : Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002, s.152, 453 Nolu Dipnot.

<sup>76</sup> TTK'nun 1951 tasarısında denetçiler için özel ehliyet şartları aranmıştır (m.347/IV). Bu düzenlemede denetçi olabilecek kişilerin hesap uzmanı diploması sahibi, İktisat Fakültesi veya Yüksek İktisat ve Ticaret Okullarından mezun olma veya en az beş yıl tacirlik veya ticari bir işletmede müdürlük ya da muhaseplik yapmış olmaları aranmaktaydı. Ancak bu şartların memleketin durumu itibarıyla uygulama imkanı bulunmadığı gerekçesiyle, 1956 yılında Tasarıyı gözden geçiren Komisyon bu fıkrayı metinden çıkarmıştır. Aranan şartların eleştirisi için bkz. **POROY / EREM** : s.93.

<sup>77</sup> Denetçilerin görev ve yetkileri için bkz. TTK m.353.

<sup>78</sup> **ARSLAN İbrahim**: Şirketler Hukuku Bilgisi, Mimoza Basım Yayım, 2.B., Konya, 1997, s.258; **BİRSEL Mahmut T.** : “Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mütahassıslığı Mesleği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974, s.182; **ÜNAL**: Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.210-212; **KEPEKÇİ**: Bağımsız Denetim, s.20; **POROY / EREM** : s.93; **KARABABA Serdar** : Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, s.108-109; **DOĞANAY** : s.1050-1051; **İMREGÜN Oğuz** : Anonim Ortaklıklar, Gün Matbaası, 3.B., İstanbul 1974, s.214-215.

olamayacaktır<sup>79</sup>. TTK'daki iç denetimin etkin bir hale getirilebilmesi için bu denetçilik görevinin konunun uzmanı meslek mensupları tarafından ve meslek örgütlerince belirlenecek genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılması zorunluluğu getirilerek yeniden düzenlenmesi gerekmektedir<sup>80</sup>.

İç denetleme genel olarak ortaklara işlerin gidişatı hakkında hesap vermek amacıyla ortaklar hesabına yapılır. Fakat halka açık anonim ortaklıklarda, ortak sayısının fazlalığı ve ortakların şirketin menfaatlerinden çok elde edecekleri kar payları ile ilgilenmeleri sebebiyle sadece ortaklık içi bir kontrol sistemi olmaktan uzaklaşmakta, daha çok ortaklığın durumunu tarafsız olarak yansıtmaya yarayan bir faaliyet halini almaktadır<sup>81</sup>.

## 2- Dış Denetim

Dış denetim, kamu düzeni ve yararı açısından yasal olarak yetkili kılınmış organlar tarafından yapılabileceği gibi, bağımsız muhasebe uzmanları tarafından da yapılabilir<sup>82</sup>. Dış denetim de, aynen iç denetimde olduğu gibi, dar ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dar anlamda dış denetim, sadece devlet organları tarafından yapılan denetimdir. Geniş anlamda dış denetim ise, ortaklık dışı özel ve kamu kuruluşları tarafından yapılan denetimi ifade eder. Bu denetimin ortaklık dışındaki tarafsız kişi ve kuruluşlarca yapılması, iç denetimden ayrılan en önemli özelliğidir<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> ÜNAL : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.210; KURTAY Selma : Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetimine Tabi Ortaklıklar ve Bağımsız Dış Denetleme, SPK Araştırma Raporu, 1989, s.9.

<sup>80</sup> ATASOY : s.213-214; YALIM Nejat : Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, TÜRMÖB Yayınları No:15, Ankara 1994, s.69; DOĞANAY : s.1050-1051; İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.214.

<sup>81</sup> POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.366.

<sup>82</sup> KARAYALÇIN, yetkili kamu organları tarafından yapılan idari denetimi “resmi dış denetim” olarak adlandırırken, bağımsız dış denetimi “özel dış denetim” olarak adlandırmaktadır. Bkz. KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.198-199.

<sup>83</sup> TÜRK Ahmet : Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları, Nobel Yayınevi, Ankara 1999, s.45; ÜNAL : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.212; ATASOY : s.29.



## a) Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, denetlenen ortaklığın elemanlarınca yapılmaz. Bağımsız dış denetçinin denetlediği ortaklığın yönetimi ile herhangi bir ilişkisi yoktur<sup>84</sup>. Dış denetçi, işletmenin mali tablolarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını genel kabul görmüş denetim ve muhasebe ilkelerine göre incelerken, iç denetçinin yaptığı denetimin kapsamı çok daha geniştir. Ayrıca, dış denetçiden farklı olarak, iç denetçi, işletmede tüm hesap dönemi boyunca kesintisiz faaliyet gösterir<sup>85</sup>.

Sermaye piyasasında, bağımsız denetime ilişkin esasları belirleme görevi Sermaye Piyasası Kurulu'na verilmiştir<sup>86</sup>. Kurul, gerektiğinde elektronik ortam da dahil olmak üzere bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek; 01.06.1989 tarihli 3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanları ve sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek (SerPK m.22/d); kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerini, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname, sirküler ve sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek önemli

---

<sup>84</sup> **HOLMES** : Basic Auditing Principles, s.1.

<sup>85</sup> **AKARKARASU** : s.17-18.

<sup>86</sup> Klasik adlandırmadan farklı olarak tüzelkişiliği olan bir idareye “Kurum” yerine, “Kurul” adı verilmesi bu iki kavramın karıştırıldığını akla getirmektedir. Fakat Sermaye Piyasası Kurulu, klasik idareden farklı olarak hem karar hem de icra organı olarak tek bir kurul olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple “Kurulsallık İlkesi” olarak adlandırılan bu ilke çerçevesinde “Kurum” kavramı yerine, “Kurul” kavramının kullanılmasında herhangi bir uygunsuzluk bulunmamaktadır (Bkz. **GÜRSEL Meltem Kutlu** : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası İdare Hukuku Açısından Bir İnceleme, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.164-165; **GÜRSEL Meltem Kutlu** : “Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetimi”, DEÜ. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof.Dr. İrfan BAŞTUĞ Anısına Armağan Özel Sayısı, 2005, s.503-504). Karşı görüşü savunan **YASİN** ise; bir kurum olduğundan şüphe duyulmayan SPK için “kurul” ifadesinin kullanılmasını yanlış bulmaktadır ( Bkz. **YASİN** : s.59). “Kurum” ve “Kurul” kavramlarının karşılaştırması için bkz. **KARACAN Ali İhsan** : “Özerk Kurumların Özerkliği”, Rekabet Dergisi, Yıl:2001, S.8, s.8.

bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit etmek ve bu konularda tebliğler yayımlamak (SerPK m.22/e) konularında görevli ve yetkilidir.

Bağımsız dış denetim sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç şekilde yapılır. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde, sürekli bağımsız denetim yerine sadece bağımsız denetim kavramı kullanılmıştır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.5/I). Bağımsız denetim; sürekli bağımsız denetimi, incelemeyi (sınırlı bağımsız denetim) ve özel denetimi içine alan bir üst kavram olduğu için, “sürekli bağımsız denetimi” ifade etmek için sadece “bağımsız denetim” kavramını kullanmak uygun değildir. Bu durum kavram kargaşasına neden olmaktadır.

#### **aa) Sürekli Denetim**

Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim şeklini ifade eder (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik m.8/I). Halka açık anonim ortaklıklarda, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tümünün sürekli denetimden geçmesi zorunludur. Halka açık anonim ortaklıklar bu niteliği kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetlemeye tabidirler (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ<sup>87</sup> m.720).

Bağımsız sürekli denetimin her yıl yapılmasından kastedilen, sürekli denetimin yıl sonu veya bitiminde değil; herhangi bir dönem veya süre sınırlaması yapılmaksızın ait olduğu yıl dönemi içerisinde mali tablo kalemlerinin niteliği ve hacmi gözönünde bulundurularak, denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız denetimin başlangıç tarihinden, sonuçlandığı tarihe kadar devamlı yapılmasıdır<sup>88</sup>.

---

<sup>87</sup> “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, 15.11.2003 T. ve S. 25290 mükerrer R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>88</sup> **YAVAŞOĞLU Mustafa** : Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001, s.24.

## **bb) İnceleme (Sınırlı Denetim)**

İnceleme (sınırlı bağımsız denetim), ara dönem mali tabloların, Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak denetlenmesidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/f). Sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına tabi olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ederken, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanamaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.18/II). İnceleme, ayrı bir sözleşmeye dayalı olarak yapılabileceği gibi, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Otuzdördüncü Kısım- m.4/I). İnceleme, yıllık mali tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken tüm etik ilkelere uymak suretiyle gerçekleştirilir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ – Otuzdördüncü Kısım- m.3/III).

Halka açık anonim ortaklık, “hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan anonim ortaklıklardır” (SerPK m.3/g). Pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu anonim ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar (SerPK m.11/I). Halka arz, sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan halka çağrıda bulunulmasını; halkın bir anonim ortaklığa katılmaya veya kurucu olmaya davet edilmesini; hisse senetlerinin borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı işlem görmesini; SerPK.'na göre halka açık anonim ortaklıkların sermaye artırımları dolayısıyla paylarının veya hisse senetlerinin satışını ifade eder (SerPK m.3/c).

Halka açık anonim ortaklık statüsündeki ortaklıklardan, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıkların, altı aylık ara dönem mali tablolarını incelemeyen (sınırlı bağımsız denetim) geçirmek zorundadırlar (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri-m.5/II; Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.720).

Bunun dışında kalan halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzıyla sınırlı olmak üzere SPK'nın sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.5/III).

### **cc) Özel Durumlarda Yapılan Denetim**

Sermaye Piyasası Kurulu; halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, bu Kanun kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleşmesi ve nevi değiştirmelerinde bağımsız denetim raporu isteyebilir (SerPK m.16/III). Bu bağlamda, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerin herhangi bir tarih itibarıyla düzenlenmiş mali tablolarının denetlenmesi özel denetimdir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri-m.6/I).

Özel bağımsız denetimin, sürekli bağımsız denetime bağlı değildir. Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ettiği halde, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile de özel bağımsız denetim sözleşmesi imzalanabilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.18/II). Özel denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri-m.6/III).

Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri-m.6/II). Özel bağımsız denetim çalışması da, sürekli bağımsız denetimde olduğu gibi sürdürülür ve denetim sonucu rapora bağlanır.

## b) İdari Denetim

Kamu idaresi (çeşitli sistemlere göre bakanlıklar, yetkili makam veya komisyonlar) tarafından kuruluşta ve işleyişte yapılan denetim de dış denetim kavramına dahildir<sup>89</sup>. Anonim ortaklıkların denetiminde özellikle Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca<sup>90</sup> yapılan denetim önem taşır<sup>91</sup>.

Halka açık anonim ortaklıklar, anonim ortaklık olarak bir yandan TTK hükümleri gereğince Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın (TTK m.274), dış denetimine

---

<sup>89</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.366; **ROBERTSON**: s.812-813.

<sup>90</sup> **GÜRSEL**, SPK'nın Anayasanın 167.maddesi uyarınca, “devlet tarafından merkezi idareye sermaye piyasası alanında yardımcı olmak üzere kurulmuş, siyasi iktidardan bağımsızlığını sağlayabilmesi için de tüzelkişilik verilmiş, icra organı ve karar organı tek bir kurultan ibaret, kurulsallık ilkesi bağlamında faaliyetlerini yerine getiren, klasik kamu kurumundan gerek bağımsız idari yapısı gerekse yapısal özelliği ve görev ve yetkileri bakımından farklı bir Kurul” olduğu kanaatindedir (**GÜRSEL** : “Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetimi”, s.503).

Dantıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ise SPK'yı, “...Sermaye Piyasası Kurulu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuş olup; kanunun 1 inci maddesindeki amaçları gerçekleştirmek ve bu kanunla verilen görevleri yapmak üzere görevli kılınan tüzelkişiliğe haiz bir kamu kuruluşu” olarak tanımlamaktadır (26.06.1998 T., 1998/355 E., 1998/277 K.; Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.09.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

Uyuşmazlık Mahkemesi 27.11.1998 T., 1989/24 E., 1989/30 sayılı kararında, “Kurum, sermaye piyasasının güven içinde açıklık ve kararlılıkla çalışmasını, tasarruf sahiplerinin korunmasını sağlamak amacıyla kurulmuş bir kamu kurumu olup, yaptığı hizmet de kamu hizmetidir. Kurumun başkan ve üyelerinin seçiliş biçimi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca denetlenip yıllık raporlarının Bakanlar Kuruluna sunulması hususları kurulun bir kamu kurumu olduğunun diğer bir kanıtıdır. Görevinin özel hukuk kişilerinin korunması, denetimi ve güdüm olması, yaptığı hizmetin kamu hizmeti olması niteliğini değiştirmez” diyerek SPK'nın bir kamu kurumu olduğunu vurgulamıştır (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.09.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>91</sup> **KARAYALÇIN**, idari denetimi “resmi dış denetim” olarak adlandırmaktadır. Bkz.**KARAYALÇIN**: Muhasebe Hukuku, s.222.

tabi olurken, diğ er yandan SerPK ve ilgili mevzuat gereğince Sermaye Piyasası Kurulu'nun dış denetimine tabidirler<sup>92</sup>.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1. maddesinde; bu kanunun konusu tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemek olarak belirtilmiş ve bu kanunla verilen görevleri yapmak üzere tüzelkişiliğ e haiz, Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur (SerPK m.17/I)<sup>93</sup>. Bu kapsam dahilinde Sermaye Piyasası Kurulu idari nitelikte dış denetleme yetkisine sahip olup<sup>94</sup>, bu inceleme ve denetlemeler sonucunda kanunda öngörülen tedbirleri almaya da yetkilidir (SerPK m.22,45,46)<sup>95 96</sup>. Bağımsız denetlemeden geçmiş mali tablo ve raporlar, bağımsız denetim kapsamında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından incelenmiş belgeler sayılır. Ancak mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi, Kurulun denetleme ve inceleme yetkilerini ortadan kaldırmaz. Sermaye Piyasası Kurulu'nun inceleme ve denetleme yetkileri saklıdır<sup>97</sup> (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik m.7).

---

<sup>92</sup> ÜNAL : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.213-215.

<sup>93</sup> İdari ve mali özerkliğ e sahip olan Sermaye Piyasası Kurulu'nun hukuki yapısı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÜRSEL : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası İdare Hukuku Açısından Bir İnceleme, s.143 vd.; YASİN : s.152 vd.

<sup>94</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun yapacağı denetim Sermaye Piyasası Kanunu'ndan doğ an işlem ve hesaplarla sınırlı olup, görevlendirilecek yetkililer bu sınırın dışında denetim yapamaz (SerPK m.45).

<sup>95</sup> POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.367; TÜRK Ahmet : s.49-50; ARKAN Sabih : “Yüzden Fazla Ortağ ı Bulunan Anonim Ortaklığ ın Sermaye Piyasası Kanunu Karşısındaki Durumu”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:1982, S.3, s.375-376.

<sup>96</sup> SPK'nın, sermaye piyasasında düzenin korunması amacıyla, ekonomik kolluk yetkisi kapsamında, hukuka aykırı tutum ve davranış sergileyen ekonomik birimlere, işletmelere yaptırım uygulama veya yaptırım içermeyen kolluk işlemi olarak yetki belgesi verme, itiraz üzerine verdiği kararlar bireysel işlem niteliğindedir(GÜRSEL : “Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetimi”,s.500-501);YASİN : s.194.

<sup>97</sup> Bağımsız denetim kuruluşlarının denetiminden geçmiş mali tablo ve raporların SPK tarafından incelenmiş belge sayılması, bir “yetki devri” olarak kabul edilmemelidir. Çünkü SPK, gerekli gördüğü taktirde bağımsız denetimden geçmiş olsa da, gereken incelemeleri bizzat yapabilir (KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.205).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan denetim ile bağımsız dış denetimin kapsamı farklıdır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan denetim kamusal idari denetim niteliğindedir. Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim, genellikle muhasebe denetimi iken, Sermaye Piyasası Kurulu denetçileri tarafından yapılan denetim çoğunlukla hukuka uygunluk denetimi şeklindedir<sup>98</sup>.

## **D - DENETİMİN YAPILDIĞI ZAMANA GÖRE DENETİM TÜRLERİ**

Bu ayırmada esas alınan kriter, anonim ortaklığın denetimin yapıldığı zaman bakımından kuruluş ve işleyiş aşamalarından hangisinde olduğudur.

### **1- Kuruluşta Yapılan Denetim**

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından faaliyet alanları tespit ve ilan edilen anonim ortaklıklar Bakanlığın izni ile kururlar (TTK m. 273)<sup>99</sup>. Bu denetim kuruluşta yapılan denetimdir<sup>100</sup>. Ayrıca bütün anonim ortaklıklar, ticaret siciline tescilden önce, kuruluş işlemleri ve belgeleri bakımından ticaret sicili memurluğu tarafından denetlenir. Zira, ticaret sicili memurluğu ancak kuruluş işlemleri tamamlanmışsa ve esas sözleşme emredici hükümlere uygunsa ortaklığın tesciline karar verecektir (Bkz. TTK. m. 300-301, TSN.<sup>101</sup> m. 29).

---

<sup>98</sup> **ÖZSOY Saadet Hande** : Anonim Şirketlerin Dış Denetimi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2001, s.130-131.

<sup>99</sup> Bu şirketlerin esas mukavele değişiklikleri de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın iznine tabidir. Bunların dışındaki anonim ortaklıkların kuruluşu ve esas mukavele değişiklikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın iznine tabi değildir (TTK m.273).

<sup>100</sup> Bkz. **PULAŞLI** : s.513; **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.366; **ANSAY** : Anonim Şirketler Hukuku, s.158-159; **POROY / EREM** : s.94-95; **DOĞANAY** : s.855-856.

<sup>101</sup> Ticaret Sicili Nizamnamesi, 08.02.1957 T. ve S. 9530 R.G. de yayımlanmıştır

## 2- İşleyişte Yapılan Denetim

Anonim ortaklıkların muameleleri, bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsayacak şekilde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri tarafından denetlenir (TTK m.274/I)<sup>102</sup>. Bu denetimin esasları TTK'nun 274/I maddesi gereğince çıkarılan “Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük”te düzenlenmiştir<sup>103</sup>.

Bakanlık, ortaklığın denetimine re'sen veya ortakların yahut üçüncü şahısların istem ve şikayetleri üzerine karar verebilir (ODT. m.4). Başta yönetim kurulu, denetçi, genel kurul işlemleri ve ortaklık hesapları olmak üzere çeşitli konularda Bakanlık müfettişleri tarafından ortaklık denetime tabi tutulur (ODT. m.9-16). Yönetim kurulu üyeleri ve denetçilerle birlikte ortaklığın bütün personeli, denetim sırasında Bakanlık müfettişlerinin istemi üzerine; ortaklığa ait her türlü belge ve dosyaları, defter ve kayıtları, tutanakları, envanter, bilanço, kâr-zarar cetvellerini, derhal göstermek ve incelemelerine hazır bulundurmak, denetim bakımından her çeşit kolaylığı sağlamak, gereken yardımı yapmak, sözlü veya yazılı olarak sorulan konulara ilişkin bilgi ve cevapları vermekle yükümlüdürler (ODT. m.6).

Kanuna, esas sözleşme hükümlerine veya kamu düzenine aykırı işlemler ve faaliyetlerde bulunduğu anlaşılan şirketler aleyhine özel kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca fesih davası açılabilir (TTK m.274/II).

---

<sup>102</sup> Bu konuda Bkz. **PULAŞLI** : s.513; **POROY/ TEKİNALP/ÇAMOĞLU**: s.367,379; **POROY / EREM** :s.95 vd.; **ANSAY** : Anonim Şirketler Hukuku, s.159; **TÜRK Ahmet** : s.46-47; **DOĞANAY**: s.857-859.

<sup>103</sup> Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük, 07.08.1972 T. ve S. 14269 R.G. de yayımlanmıştır.



Anonim ortaklığın genel kurul toplantılarına Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından komiser gönderilmesi<sup>104</sup>, genel kurul toplantısıyla ilgili çeşitli evrakın Bakanlığa veya il müdürlüğüne tevdi zorunluluğu (bilanço, kâr ve zarar cetveli, hazirun cetveli, gündem, genel kurul toplantı tutanağı gibi toplantı ile ilgili belgeler) da işleyişte yapılan denetim kapsamına dahildir<sup>105</sup>.

## § 4 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI

### I- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN TANIMI

Bağımsız denetim çeşitli şekillerde tanımlanabilir<sup>106</sup>.

Öğretide yapılmış kapsamlı bir tanıma göre bağımsız dış denetim, “*mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak*

---

<sup>104</sup> Bkz. Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik (07.08.1996 T. ve S. 22720 R.G. de yayımlanmıştır); Ayrıntılı bilgi için bkz. **ÖZSOY** : s.58 vd.

<sup>105</sup> (Değişik: R.G.-29.06.2005 T.-S. 25860 R.G.) Komiser, yönetim kurulu faaliyet raporu, denetçi raporu, bilanço, kâr ve zarar cetveli, hazirun cetveli, gündem, genel kurul toplantı tutanağı gibi toplantı ile ilgili belgeleri alarak Bakanlık merkez teşkilâtında Genel Müdürlüğe, il’lerde il müdürlüğüne teslim eder. Genel kurul toplantısı sırasında, Kanun, ana sözleşme ve bu Yönetmelik hükümlerine aykırılık olmasına rağmen herhangi bir nedenle toplantı tutanağında belirtilmeyen hususlar ile herhangi bir sebeple toplantının açılmaması veya açılan toplantının tamamlanamaması gibi hususların mevcudiyeti hâlinde rapor düzenleyerek Bakanlığa/il müdürlüğüne verir. Bu rapor genel kurul belgeleriyle birlikte saklanır (Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik, m.33).

<sup>106</sup> Sarbanes-Oxley Kanunu bağımsız dış denetimi, hisse senedi ihraç eden şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetim kuruluşu tarafından “Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu” (*Public Company Accounting Oversight Board*) ve SEC’in belirlediği kurallar uyarınca, görüş oluşturulmak amacıyla incelenmesi olarak tanımlamıştır (Bkz. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 2/(a)-2).

Diğer bir tanımda ise bağımsız dış denetim, “*şirketlerin, bankaların, iktisadi kamu kuruluşlarının kendi iç bünyelerindeki denetim organlarının dışında, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların kamuya açıklanmasıdır*” (**KARSLI Muharrem** : Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler, Kral Matbaası, İstanbul 1989, s.471).

Bağımsız denetim daha kısa olarak “*yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların bütünlük, sağlık ve doğruluk yönlerinden araştırılması ve incelenmesi*” şeklinde de tanımlanmaktadır (**HASELÇİN İbrahim** : Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Denetimi Kurumuna İlişkin Yapılan İnceleme, SPK Araştırma Raporu, 1985, s.1).

*aksettirilip aksettirilmediğinin ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla tevsik edilmesi işlemidir”<sup>107</sup>. Bağımsız dış denetimi en basit şekilde “yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif olarak incelenmesi” olarak tanımlamak da mümkündür<sup>108</sup>.*

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelikte bağımsız denetleme, “*ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır*” (m.5).

Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında Seri X No:22 sayılı Tebliğde bağımsız denetim, “*işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” şeklinde tanımlanmıştır (-Başlangıç Hükümleri- m.4/b).

Tüm bu tanımlara dayanarak bağımsız dış denetimin ana hatlarını şöyle sıralayabiliriz<sup>109</sup> :

- Bağımsız dış denetimin konusu mali tablolardır.

---

<sup>107</sup> **ÇÖMLEKÇİ Ferruh** : Muhasebe Denetimi, Eskişehir 1976, s.5-6; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.7.

<sup>108</sup> **HOLMES** : Basic Auditing Principles, s.1.

<sup>109</sup> Bkz. **CARMICHAEL / WILLINGHAM** : s.4; **HASELÇİN** : s.3-4.

- Mali tablolarındaki kalemlerin hepsi tek tek incelenmez (önem derecesi belirlenerek hesap kalemleri incelenir)<sup>110</sup>.
- Bağımsız dış denetim, planlanmış ve örgütlenmiş sistematik bir süreçtir.
- Kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

## II- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN AMAÇLARI

Genel olarak denetimin amacı; özellikle Anglo Sakson ülkelerinde, işletmenin hesaplarının, işletmenin mali durumunu doğru ve açık ( *true and fair* ) olarak temsil ettiğine dair mesleki görüşün oluşturulması olarak ifade edilmektedir<sup>111</sup>.

Seri X No:22 sayılı Tebliğe göre bağımsız denetimin amacı, mali tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (-Birinci Kısım- m.3/I).

---

<sup>110</sup> Bu konuda örnek ve ayrıntılı bilgi için bkz. “Önemlilik Sınırının Değerlendirilmesi” başlığı.

<sup>111</sup> Bkz. **WHITE Fidelma / HOLLINGSWORTH Kathryn** : Audit, Accountability And Government, Oxford University Press, New York 1999, s.91; **MCKEE David L. /GARNER Don E.:** Accountning Services, Growth And Change In The Pacific Basin, Greenwood Publishing Group, ABD 1996, s.48-51; **GRABAR Nicolas / MANN Michael** : International Securitiities Markets, Practising Law Institute, ABD 2004, s.778; **GRENWOOD Robert P.** : Handbook Of Financial Planning And Control, Gower Publishing, 3.B., İngiltere 2002, s.210; **HOFFMAN Michael / PETRY Edward S. / KAMM Judith Brown / FREDERICK Robert E.** : The Ethics Of Accounting And Finance : Trust, Responsibility And Control, Greenwood Publishing Group, ABD 1996, s.87; **SOMAY Vahyi** : “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Teknikleri (Çeşitli Ülkeler Karşılaştırması)”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.113; **KEPEKÇİ Celal** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, Prof.Dr. İlhan Cemalcılar’ın Hatırasına Armağan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1990, s.147.

Halka açık anonim ortaklıkların dış denetimi ile, tasarrufların güven içinde halka açık anonim ortaklıklara yönlendirilmesi amaçlanmaktadır<sup>112</sup>. Böylece sermaye piyasası gelişerek ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katkıda bulunacaktır. Etkin bir dış denetim olmaksızın sermaye piyasasının gelişmesi olanaksızdır.

Bağımsız denetimin bir başka amacı da, mali tabloların bir bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır<sup>113</sup>. Denetim sonunda düzenlenen raporda, işletme hakkında yeni bir bilgi verilmemekte, sadece mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yolunda denetçi görüşü belirtilmektedir<sup>114</sup>. İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ve açık ekonomik sonuçlarının görüleceği yer olan mali tablolar adeta bir işletmenin karnesi niteliğindedir. Mali tablolar aracılığıyla yapılan bilgilendirmeyle, yönetimin işletme hedeflerine ulaşmadaki başarısı da ortaya konulmuş olmaktadır<sup>115</sup>. Böylece yöneticilerin ortaklık faaliyetlerini dürüst bir şekilde yürütmesi sağlanacağı gibi yatırımcıların hak ve çıkarları yöneticilere karşı korunacak ve sermaye piyasasında güven sağlanacaktır<sup>116</sup>.

---

<sup>112</sup> **ARKAN Sabih** : Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 121, Ankara 1976, s.48-49.

<sup>113</sup> **GÜREDİN** : s.11.

<sup>114</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.201.

<sup>115</sup> **ÖRERLER Esin Okay** : “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005, s.2; **HASELÇİN** : s.2.

<sup>116</sup> **HASELÇİN** : s.2; **KARAYALÇIN Yaşar** : Bilanço Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 133, Ankara 1979, s.15.

### III- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN İŞLEVLERİ

#### A- BİLGİLENDİRME İŞLEVİ

1990'lı yıllardan itibaren dışa açılma, küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda yabancı sermayenin artan bir ivme ile Türkiye'ye girmeye başlaması, sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma<sup>117</sup> ihtiyacını karşılayacak finansal bilgilere duyulan ihtiyacı giderek artırmıştır<sup>118</sup>. Yatırımcılar bilgi sahibi olmadıkları konularda doğal olarak yatırım yapmada istekli olmayacaklardır<sup>119</sup>. Kamuyu aydınlatma ilkesinin temel amacı, yatırımcıları risklerden korumak değil, risklere karşı bilinçlendirmektir<sup>120</sup>. Bilgi, sermaye piyasasında yer alan bütün ilgililer için önem taşımaktadır. Bağımsız dış denetimin en önemli fonksiyonlarından biri bilgilendirme işlevidir. Böylelikle tasarruflarını menkul kıymetlere yatırım yaparak değerlendiren hisse senedi sahiplerine daha bilinçli ve doğru olarak yatırım yapabilme imkanı sunulmuş olacaktır<sup>121</sup>.

---

<sup>117</sup> Sermaye piyasasında halka açık anonim ortaklıklarda “kamuyu aydınlatma ilkesi”, halka açık olmayan klasik anonim ortaklıklardaki hissedarların “bilgi alma haklarının” yerini almıştır (TURANBOY Asuman : Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 396, Ankara 2002, s.70); Sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde işletme faaliyetlerine ilişkin bilgiler pek çok işletmeler tarafından gönüllü olarak kamuya açıklanmaktadır. Bilgilerin kamuya gönüllü olarak açıklanması yatırımcıları daha fazla çektiği gibi sermaye piyasasının da daha fazla gelişmesine olanak sağlamaktadır (Bkz. ÇELİK Orhan : “Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.6, Şubat 2002, s.86 vd.).

<sup>118</sup> KÜÇÜKSÖZEN Cemal / SAYAR A.R. Zafer : “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.6, Şubat 2002, s.50.

<sup>119</sup> DİRİMTEKİN : s.69; SAYAR Zafer : “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.3, Ocak 2001, s.74.

<sup>120</sup> TETİK / DEMİREL : “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I”, s.126.

<sup>121</sup> GÜL Kudret / ERGÜN Halil : “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.11, Ocak 2004, s.55; USUL / KAHRAMAN / BEKÇİ : s.112; ÇAKIR Veyssel : “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinde Meslek Kuruluşlarının Rolü ve Örgütlenmesi”,10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.148; Anonim ortaklıkta pay sahibinin bilgi alma hakkı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. TEOMAN Ömer : “Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı Üstüne”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971, s. 20-21; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.11; ÖRERLER : s.2; HASELÇİN : s.1-2; ÖZSAHİN Gülfer : Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, SPK Yayını No:159; Ankara 2004; s.9.

Mali tabloları hazırlamakla görevli olan yönetim kurulu; bilgisizlik, dikkatsizlik, ihmal veya hileler sonucu gerçeği yansıtmayan mali tablolarla bilgi kullanıcılarını<sup>122</sup> yanıltabilir. Mali tablolar gerçeği yansıtsa bile, bu husus denetim raporuyla doğrulanmadığı sürece daima bir tereddüt mevcut olacaktır. Bu yüzden, işletme dışından yapılacak bir denetim, bilgi kullanıcıları açısından çok önem taşımaktadır<sup>123</sup>. Bağımsız denetçiler kullanılarak, bilgilerin doğruluğunu bağımsız ve tarafsız olarak tespit edilebilecek ve böylelikle bilgilendirme işlevi de gerektiği şekilde yerine getirilmiş olacaktır<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> Seri XI No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’de”, mali tablo kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplumdur olarak sayılmıştır (m.10) :

**Yatırımcılar:** İşletmelere öz sermaye olarak fon sağlayanlar ve bunların danışmanları, yatırımlarının maruz kaldığı risk ve elde edecekleri getiriler ile ilgilenir. Yatırımcılar ve danışmanları hisse senetlerini ne zaman alacakları, satacakları veya elde tutacakları konusundaki kararları ile ilgili olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Çalışanlar ve Sendikalar:** Çalışanlar ve sendikalar, işverenlerinin karlılığı ve istikrarı hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Buna ilave olarak çalışanlar, ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödenme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar.

**Borç verenler:** Borç verenler kullandıkları fonların ve bunların getirilerinin vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar:** Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar, alacaklı oldukları tutarın vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Müşteriler:** Müşteriler, özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya ona bağımlıysalar, işletmenin devamlılığı konusundaki bilgiyle yakından ilgilidirler.

**Devlet:** Devlet, kaynak tahsisıyla dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Devlet ayrıca işletmenin faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri tutmak için işletme hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.

**Toplum:** İşletmeler içinde buldukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme yörede önemli bir istihdam kaynağı veya o yörede üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir müşterisi olabilir. Bu nedenle, işletmenin sürekliliği hakkındaki bilgi yöre halkını ilgilendirir.

<sup>123</sup> **KARDEŞ Seval :** Denetimin Etkinliğin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurumu Yayın No:29, Ankara 1996, s.6.

<sup>124</sup> **DEMİRKAN Şefika :** Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkinliği, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1998, s.12; **GÖNÜL Aysenur / EROĞLU Zeynep Ada:** Etkin Bankacılık Denetiminde Temel Prensipler Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamaları, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara Mart 1999, s.5; **KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR :** s.50.

Bağımsız dış denetim ile, kamunun bilgilendirilerek aydınlatılması sağlandığı gibi, sermaye piyasasının açıklık, güven ve kararlılık içinde etkin çalışmasının da yolu açılmış olur<sup>125</sup>.

## B- KORUYUCU İŞLEVİ

Bağımsız dış denetimin bir başka faydası da, tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılara sunulan bilgilerin eksiksiz ve mümkün olduğunca gerçeği yansıtmasını sağlayarak yanıltıcı işlem ve uygulamaları engelleyerek potansiyel yatırımcıları korumaktır<sup>126</sup>.

Kayıt tutma hatalarının mali tabloları etkilemeleri nedeniyle, dış denetim ile bu hatalar en aza indirilebilmekte, böylece denetime tabi tutulan firma yanında hisse senedi sahibi yatırımcılar da bu hataların yol açabileceği zararlardan korunabilmektedir<sup>127</sup>.

Koruyucu işlevin bir başka yönünü de işletmeyi yönetenlerin kötü niyetli faaliyetlerine karşı korunmasıdır. Bağımsız denetim ile işletme aleyhine yapılmış hatalar ortaya çıkacağı için işletmenin zarara uğraması önlenebilecektir<sup>128</sup>. Dış

---

<sup>125</sup> **KAYAR İsmail**: Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Etik Kurallar, İfa Yayınları, İstanbul 2002, s.94; **YILMAZ Eyüp** : Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, SPK Yayını No:156, Ankara 2003, s.11.

<sup>126</sup> **USUL/ KAHRAMAN/ BEKÇİ** : s.113; **ÖZŞAHİN** : s.8-9. Yatırımcıların korunmasına yönelik hukuki düzenlemeler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **KARABABA** : s.69 vd.

<sup>127</sup> **BROOKS Jermyn P.** : “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyiş Özellikleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.54; **GÜREDİN**: s.16; **BARAN Kudret** : Halka Açılacak Anonim Şirketlerin Mali Tablolarının Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Özel Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama; Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1997, s.61.

<sup>128</sup> **KİRMİKİL Yusuf** : “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.160-161.

denetim sonucu doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak işletme verimini yükseltmek ve iyileştirmek mümkün olduğu gibi, doğru yönetim politikalarının oluşturulmasına da imkan sağlanmış olacaktır<sup>129</sup>.

Bağımsız dış denetim raporu, denetim yapıldığı anda işletmenin mali durumunun ne olduğunu nesnel bir biçimde ortaya koyar, işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz yönlerini göstererek önceden önlem alınmasına olanak sağlar<sup>130</sup>. Elde edilen kaliteli ve güvenilir bilgiler işletme yöneticilerinin geleceğe ilişkin isabetli ekonomik kararlar verebilmesinde etkili olur<sup>131</sup>.

### C- CAYDIRICILIK İŞLEVİ

Kamuya açıklanacak mali tabloların, ortaklığın faaliyetlerinden sorumlu kişilerce hazırlanması bunların muhasebe verilerini kendi çıkarları doğrultusunda düzenlemesi gibi bir tehlikeyi de beraberinde getirmektedir. Böylece etkin denetlemenin olmadığı ortamlarda çeşitli yollarla ortaklık için yanlış imajlar oluşturulabilir<sup>132</sup>. Mali tabloların bağımsız denetçiler tarafından<sup>133</sup> doğruluk ve güvenilirliklerinin araştırılması, ortaklık yöneticilerini şirket faaliyetlerini dürüst bir şekilde yürütmeye sevk eder. Çünkü, böyle bir denetim sonucunda yönetimin hukuka

---

<sup>129</sup> **ROMNEY Marshall B. / STEİNBART Paul John** : Accounting Information Systems, Prentice Hall International Editions, 9.B., New Jersey 2003, s.195; **GÜL / ERGÜN** : s.55.

<sup>130</sup> **PİRTİNİ Ali Türker** : Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze 2000, s.26; **DURAL Fatih** : “Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye’deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990, s.326; **BARAN** : s.61.

<sup>131</sup> **AKTUĞLU Mehmet Ali** : Denetleme ve Revizyon, DEÜ. İİBF. Yayınları No:1, 2.B., İzmir 1983, s.9; **MORBEL Murat** : Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1995, s. 10.

<sup>132</sup> **APAK** : s.129.

<sup>133</sup> Mali tabloların denetiminin bağımsız dış denetçiler tarafından yapılmasının nedenleri için bkz. **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.8-9.



aykırı ve ortaklık aleyhine sonuç doğuran işlemleri açığa çıkmış olacaktır. Yöneticilerin bağımsız dış denetime tabi olması, sermaye piyasasında ve kamuoyunda ortaklık yönetimine karşı güven duyulabilmesi için zorunludur<sup>134</sup>.

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan ortaklık yöneticileri arasında mevcut veya olası bir çıkar çatışması her zaman imkan dahilindedir<sup>135</sup>. Halka açık anonim ortaklıklar tarafından yatırımcıya sunulan finansal bilgiler incelenip bunun sonucunda hazırlanacak raporlar kamuoyunu aydınlattığından yöneticilerin, denetçilerin, ortaklıkta hakim durumda bulunan gerçek ve tüzelkişilerin planladıkları manipule hareketleri daha başlangıç aşamasında önlenilecektir<sup>136</sup>.

## D- EKONOMİK İŞLEVİ

Kamuoyunu ve yatırımcıları bilgilendirmeksizin, sermaye piyasasında yatırıma özendirmek mümkün değildir. Bunun için de mutlaka halka açık anonim ortaklıklar hakkında tarafsızca hazırlanan ve güvenilir hale getirilmiş bilgilere ihtiyaç vardır<sup>137</sup>. Bankalar, hükümet, iş çevreleri gibi pek çok kesim ekonomik kararlar alırken yaygın olarak bağımsız denetimden faydalanırlar<sup>138</sup>. Bağımsız dış denetim sistemi sayesinde yatırımcılar piyasaya güven duyarak daha fazla yatırıma yönelebilecek, bu da makro düzeyde bir ekonomik gelişme ve kalkınmayı beraberinde getirecektir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından bakıldığında yabancı yatırımcının ülkeye çekilebilmesi için piyasanın açıklık ve doğruluğunun sağlanması daha bir önem kazanmaktadır. Sermaye piyasasına yatırım kararlarında temel noktayı

---

<sup>134</sup> **UMAN Nuri** : “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomideki ve Özellikle Sermaye Piyasasındaki Rolü ve Önemi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.23.

<sup>135</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.9.

<sup>136</sup> **USUL/ KAHRAMAN/ BEKÇİ** : s.113.

<sup>137</sup> **AYSAN Mustafa A.** : “Türkiye İçin Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974, s.151-152.

<sup>138</sup> **ARENS / LOEBBECKE** :s.7.

oluşturan mali tablolar, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı bağımsız denetim ile tespit edildikten sonra ancak yatırımcı açısından bir anlam ifade edecektir<sup>139</sup>.

Yatırımcılar için gerekli olan güven sağlanarak tasarrufların yurt içi yatırımlara dönüştürülmesi ve böylece iktisadi kalkınmanın etkin ve yaygın bir hale getirilmesi kadar, Türkiye'ye yabancı sermaye akımının ve bunların sonucu olarak teknoloji transferinin sağlanması bakımından da bağımsız dış denetim önemlidir<sup>140</sup>.

Piyasaya yatırımcının girmesinden daha önemli bir başka konu ise yatırımcının bu piyasada kalmasının temin edilmesidir. Yatırımcının piyasa içinde kaldığı süreçte menkul kıymeti veya dahil olduğu sektörü değiştirmesi önemli değildir<sup>141</sup>. Yatırımcının piyasada kalmasını sağlayacak olan da etkin bir denetim sistemidir.

#### IV- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Halka açık anonim ortaklıklarda hisse senedi sahipleri, kapalı ve az ortaklı şirketlerden farklı olarak "ortak" niteliğinden uzaklaşmakta daha çok "yatırımcı" niteliğine bürünmektedir. Bu durumda doktrinde "güç boşluğu" olarak isimlendirilen durum ortaya çıkmaktadır<sup>142</sup>. Güç boşluğu ile ifade edilmek istenen, "*çok pay sahipli anonim ortaklıklarda pay sahiplerinin büyük bir kısmının genel kurullara katılmaması nedeniyle oluşan yabancılaşma sorunlarının tümüdür*"<sup>143</sup>. Halka açık olmayan şirketlerde genellikle sermaye ve yönetim ayrımı olmaksızın iç içe geçmiş

---

<sup>139</sup> **KİRACI Murat** : "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.104; **ÖRERLER** : s.2.

<sup>140</sup> **TÜRK İsmail** : "10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Açılış Konuşması", Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.11.

<sup>141</sup> **TEKİNALP Ünal** : Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul 1982, s.6.

<sup>142</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.402.

<sup>143</sup> **TEKİNALP Ünal** : Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:116, Ankara 1975, s.25.

şekilde bulunduğu için kural olarak sermaye sahipleri aynı zamanda şirket yönetiminde ve denetiminde etkin rol oynamaktadırlar. Anonim ortaklıkların sermaye şirketi olma özelliği, daha çok halka açık anonim ortaklıklarda belirgin şekilde karşımıza çıkmaktadır. Kapalı ve az ortaklı anonim şirketlerde ise, diğer şirketlere nazaran kişi unsuru zayıflamakla birlikte, yine de varlığını sürdürmektedir. Halka açık anonim ortaklıklarda, hisse senedi sahibinin kendisini “ortak” olmaktan çok, “yatırımcı” gibi hissetmesi nedeniyle genel kurul toplantılarına ilgi azalmaktadır. Hatta, genel kurul toplantılarının yapılması bile önemli bir sorun oluşturmaktadır<sup>144,145</sup>. Halka açık anonim ortaklıklarda, pay sahibi şirketin yönetimi ve denetiminden çok, yatırdığı sermaye karşılığında ne kadar gelir elde edeceğini hesaplamaktadır<sup>146</sup>.

Halka açık şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, üst üste yıllarca görevde kalmakta ve bunun sonucunda ortaklara karşı sorumluluk duygusundan uzaklaşmaktadırlar<sup>147</sup>. Hisse senetlerinin günlük piyasa hareketleri nedeniyle çok kısa sürelerde el değiştirmesi de ortakların şirketin yönetimi ve denetimi ile ilgilenmemelerinde önemli bir etken olmaktadır. Bağımsız dış denetimin belki de en önemli özelliği, halka açık anonim şirketlerde işte bu güç boşluğunu doldurarak

---

<sup>144</sup> Güç boşluğunun sakıncalarının, pay sahiplerinin anonim ortaklık genel kurullarına internetten katılımı ile giderilebileceği yolunda görüş için bkz. **BİLGE Mehmet Emin** : “Pay Sahiplerinin Anonim Ortaklık Genel Kurullarına İnternette Aracılığıyla Katılımı”, Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt:I, İstanbul 2003, s.220 vd.; **KAYA Mustafa İsmail** : “Anonim Ortaklıkların Genel Kurul Toplantılarının İnternet Aracılığıyla Yapılması”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Yıl:2003, S.4, s.212.

<sup>145</sup> Halka açık anonim ortaklıklarda çeşitli sebeplerle genel kurul toplantılarına katılmayan küçük pay sahiplerinin genel kurulda temsil edilebilmelerine ve çıkarlarının kurumsal temsilcilerin (bankalar) sorumluluğu altında uzman kişilerce korunmuş olacağı ve böylelikle “güç boşluğunun büyük oranda giderileceği yolundaki görüş için bkz. **MOROĞLU Erdoğan** : Makaleler I, Beta Basım Yayım, 2.B., İstanbul 2001,s.292-293. Bkz. **TURANBOY Asuman** : “Anonim Şirketlerde Temsilci Aracılığıyla Oy Kullanma ve Hissedarlara çağrı Yoluyla oyda Vekalet”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 45, Yıl:1996, S.1-4, s.427 vd.

<sup>146</sup> **KONURALP Aynur** : Halka Açık Anonim Şirketlerde Küçük Pay Sahibinin (Yatırımcının) Korunması, SPK Araştırma Raporu, 1988, s.7-8; **POROY/TEKİNALP/ ÇAMOĞLU** : s.402.

<sup>147</sup> **KABAALİOĞLU** : s.28-29.

zaten yetersiz ve etkisiz olan iç denetimin açıklarını kapatmak ve böylelikle ilgisiz olan yatırımcıların menfaatlerini de korumaktır<sup>148</sup>.

Bağımsız dış denetim sonucunda düzenlenen rapor, işletmenin mali durumunu açık, tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar<sup>149</sup>. “Şeffaflık” ve “hesap verilebilirlik” ilkeleri bağımsız denetim sistemiyle anlam kazanmakta ve bağımsız denetim sistemi sermaye piyasasındaki ilgililerin doğru kararlar almaları ve piyasalarda güvenilirliğin ve istikrarın sağlanmasına hizmet etmektedir<sup>150</sup>. Bu da dış denetimin bağımsızlık özelliğini ortaya koymaktadır.

Dış denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için, denetçi bağımsızlığı olmazsa olmaz koşuldur. Nitekim, bu özelliği sağlamak amacıyla bütün Dünyada olduğu gibi ülkemizde de çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmış, böylelikle denetçi bağımsızlığı güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetimin bir başka özelliği de standartlaşmadır<sup>151</sup>. Bağımsız dış denetimde standartlaşma iki aşamada kendisini göstermektedir. Birincisi, denetim standartlarına uygun bir denetim sürecinin gerçekleşmesidir. İkinci olarak, hazırlanacak denetim raporlarının önceden belirlenen esaslar dahilinde tek tip olarak hazırlanmasıdır. Bu kapsamda SPK tarafından yayımlanan Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile de, denetim sonucu hazırlanacak raporların örnekleri verilmiştir. Denetim raporlarının açık ve anlaşılır olması amacıyla standartlaşma kaçınılmaz bir gerekliliktir. Son yıllarda küresel bazda sermaye hareketlerinin artması ile birlikte uluslararası düzeyde de, gerek muhasebe gerekse denetim alanlarında standartlaşma girişimleri önemli ölçüde ivme kazanmıştır.

---

<sup>148</sup> Sermaye piyasasında yatırımcıların korunması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **AYTAÇ Zühtü** : “Yatırımcının Korunmasında Neredeyiz”, Perşembe Konferansları, Ankara Ocak 2001, s.10-12.

<sup>149</sup> **PİRTİNİ Ali Türker** : Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, s.26; **HASELÇİN** : s.4.

<sup>150</sup> **KOLDAŞ Tevfik** : “Merkez Bankalarında Bağımsız Dış Denetim”, Lira Bülten, Nisan 2001, S. 18, s.21.

<sup>151</sup> **KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR** : s. 50.

## § 5 KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

### I- AMERİKAN HUKUKUNDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Amerikan Hukukunda halka açık anonim ortaklıklarla ilgili olarak, her eyalette farklı hukuki düzenlemeler bulunmaktadır<sup>152</sup>. Eyalet düzenlemeleri oldukça basit ve bürokratik formalitelerden uzak bir prosedüre bağlanmıştır. Bunun sebebi, her eyaletin kendi eyalet sınırları içinde daha çok anonim ortaklığın kurulmasını sağlayarak, bir yandan sermayeyi diğer yandan da yatırım ve istihdamı artırmayı amaçlamasıdır<sup>153</sup>. ABD’de mali tablolar sadece uzman kişilerin değil, ortalama zekaya sahip ilgililerin de anlayabileceği şekilde düzenlenmektedir. Bu ilkeye değinen bir federal mahkeme kararında da belirtildiği üzere mali tablolar sokaktaki insanın anlayabileceği şekilde hazırlanmalıdır<sup>154</sup>.

ABD’de, denetim konusunda ilk olarak kamu işletmelerinde fiyat kontrolü ve tarife saptanması amacıyla 1887’de “Eyaletler Arası Ticaret Komisyonu” (Interstate Commerce Commission ) belirli standartlara uygun mali tabloların hazırlanması için faaliyete başlamıştır. 1917 yılında AICPA (*American Institute Of Certified Public Accountants*, Amerika Belgeli Muhasebe Uzmanları Kuruluşu)<sup>155</sup> tarafından

---

<sup>152</sup> Amerika içinde faaliyette bulunan ticari organizasyonlardan halka açık anonim ortaklıklar Delaware eyaletini tercih ederken, halka açık olmayan anonim ortaklıklar ise Nevada eyaletini tercih etmektedirler (**CAN Mustafa** : ABD Ortaklıklar Hukukunda Temel Kavramlar, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.XVIII). Bkz. **POROY / EREM** : s.49; **ŞENGÜL Selami** : Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması; IFA’ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri, SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, 1987, s.11.

<sup>153</sup> **CAN Mustafa** : “ABD’de Halka Açık Anonim Ortaklıklar İle İlgili Eyalet Düzenlemeleri”, Erişim:27.05.2005, (<http://www.jura.uni-sb.de/turkish/ektphane.html?adres=http%3A%2F%2Fwww.jura.uni-sb.de%2Fturkish%2Fe-ktphane.html>).

<sup>154</sup> **SOMMER A.A.** : “What Are The Courts Saying To Auditors”, (**WILLINGH John J. / CARMICHAEL D.R.** : Perspectives In Auditing, Mc-Graw Hill, 4.B., ABD 1986, s.217’den naklen).

<sup>155</sup> AICPA, ABD’deki CPA (Certified Public Accountant)’lar için kurulmuş olan ulusal meslek örgütüdür. Her CPA muhasebeci olmakla birlikte, her muhasebeci CPA değildir. CPA olmak için gerekli eğitim, deneyim ve etik gereklerin karşılanması ve ülke genelinde yapılan sınavı geçmek gerekmektedir. Bu şartları yerine getirip yetki belgesi almış CPA’lar ancak halka açık şirketlerde

hazırlanan bilanço hazırlama yöntemleri, 1918 yılında Federal Hazine Kurulu (Federal Reserve Board) tarafından yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur<sup>156</sup>.

Ekim 1929'da büyük ekonomik buhranın başlamasıyla birlikte hisse senedi fiyatları rekor düzeyde düşmüş ve bunun sonucunda piyasaya panik havası hakim olmuştur. Bu olay, sermaye piyasasında güveni yeniden sağlayacak kanuni düzenlemelerin gerekliliğini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu amaçla yürürlüğe konulan 1933 ve 1934 Kanunları, başkan Franklin D. Roosevelt'in yeni yasal düzenlemelerinin bir parçası olarak yerini almıştır<sup>157</sup>.

1933 yılında kabul edilen Menkul Kıymetler Kanunu, menkul kıymetlerin ihracını (birincil piyasa işlemleri) düzenlemiştir<sup>158</sup>. Bu kanun gereğince, hisse senetlerini ilk olarak halka arz edecek şirketler Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities and Exchange Commission-SEC)'e kayıt yaptırarak (1934 yılında Menkul Kıymetler Kanunu ile SEC kuruluncaya kadar bu Kurulun görevleri, Federal Ticaret Komisyonu tarafından yürütülmüştür) bağımsız dış denetimden geçmiş mali tablolarını kurula sunacaklardır<sup>159</sup>. Bu yasa ile, denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir<sup>160</sup>:

---

SEC'in öngördüğü bağımsız denetimi yapma yetkisine sahiptirler. AICPA'nın temel fonksiyonları için bkz. **ARENS /ELDER / BEASLEY**: s.30-31.

<sup>156</sup> **CARMICHAEL / WILLINGHAM** : s.3.

<sup>157</sup> **BAKER Richard E. / LEMBKE Valdean C./ KING Thomas E.**: Advanced Financial Accounting, Irwin McGraw-Hill, 4.B., ABD 1999, s.815; **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.246.

<sup>158</sup> 1933 tarihli Kanun sermaye piyasası araçlarının ilk defa arz edilmesini düzenlerken, çok daha geniş uygulama alanı olan 1934 tarihli Kanun ise sermaye piyasası araçlarına ilişkin tüm işlemleri ve sermaye piyasalarını genel olarak düzenleyen kanundur (Bkz. **YANLI** : s. 219-220; **CAN Mustafa** : ABD Ortaklıklar Hukukunda Temel Kavramlar, s.127 vd.).

<sup>159</sup> **THOMAS C.Willam / WARD Bart H. / HENKE Emerson O.** : Auditing Theory and Practice, PWS-KENT Publishing Company, 3.B., Boston, 1991, s.105-106; **TARMUR** : s.61; **KÜÇÜKSÖZEN Cemal** : Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan Değerlendirilmesi, SPK Yayını No:131, Ankara 1999, s.26; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.117.

<sup>160</sup> Bkz. **TERZİ Cihan** : “Amerika Birleşik Devletlerinde Denetçinin Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S. 172, Aralık 1995, s.81-82; **ÖNDER Türkan** : Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, Beta Basım Yayım, İstanbul 2001, s.85; **KEPEKÇİ** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.155-156; **CAN** : ABD Ortaklıklar Hukukunda Temel Kavramlar, s.132; **ÖZSAHİN** : s.40-41.

- Denetçi, halka arzda ibraz edilen mali tablolardaki her hangi bir hata veya eksiklikten üçüncü kişilere karşı sorumludur.
- İspat yükü tersine çevrilmiştir. Denetimden geçmiş olan mali tablolardan zarara uğrayan üçüncü kişi denetçinin ihmali veya hilesini ispat etmek zorunda değildir. Denetçi, sorumluluktan kurtulmak için, denetimin gerektiği şekilde yapıldığını veya üçüncü kişinin zararının başka bir sebepten kaynaklandığını ispat yükü altıdadır.

1933 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu'nun öncelikli hedefi, tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen halkın güvenliğini sağlamaktır. Bu güvenlik, ancak kamunun aydınlatılmasıyla sağlanabilir. Menkul kıymetler ihraç eden şirketlerin yatırımcılara tam ve doğru bilgi vermesini sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılarak kamunun aydınlatılmasına çalışılmıştır. Tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılara tam ve doğru bilgi verilmesi, bir yandan halka arzda gerekli olan finansal materyaller ile etkili diğer bilgilerin sağlanmasına, diğer yandan hata ve kusura dayalı yanlış ifadelerin önlenmesine bağlıdır <sup>161</sup>.

1934 Menkul Kıymetler Kanunu ile SEC bağımsız bir kurum olarak kurulmuştur. SEC 1933 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu (yukarıda belirttiğimiz gibi 1934 yılına kadar Federal Ticaret Komisyonu tarafından yürütülüyordu), 1940 Yatırım Şirketi Kanunu (Investment Company Act) ve 1940 Yatırım Danışmanları Kanunu (Investment Advisers Act) ile bu kanunları uygulamakla yetkili ve sorumlu kılınmıştır<sup>162</sup>. 1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanununda da, belirli aralıklarla SEC'e gönderilmesi zorunlu olan bağımsız dış denetimden geçmiş mali tabloların

---

<sup>161</sup> **KELL Walter G./ BOYNTON William C./ ZIEGLER Richard E.** : Modern Auditing, John Wiley&Sons , 3.B., ABD 1986, s.784-785; **TURANBOY** : Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, s.74; **POROY / EREM** : s.101; **KARABABA** : s.55; **KÜÇÜKSÖZEN** : s.26.

<sup>162</sup> **GÖKTAN Erkut** : “ABD’de Güncel Muhasebe Yaklaşımları”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMÖB Yayınları No:23, Ankara 1995, s.130; **DEMİRKAN** : s.36.

doğruluğundan denetçilerin sorumluluğu öngörülmüştür<sup>163</sup>. Ayrıca SEC; yıllık, üçer aylık dönemlerde ve özel durumlarda (denetçi değişimi, iflas gibi özel hallerde) denetim raporu düzenlenmesini zorunlu tutmuştur<sup>164</sup>. Denetçiler, yıl sonu hazırlanan yıllık faaliyet raporlarıyla birlikte üçer aylık raporlardan dolayı da kanunen sorumludurlar.

1934 Kanununda, denetçilerin başta yatırımcılar olmak üzere üçüncü kişilere karşı sorumlulukları şu şekilde düzenlenmiştir<sup>165</sup>:

Denetçinin sorumlu tutulabilmesi için;

- Kusurlu olması ve
- Yatırımcının, yatırım kararını alırken bağımsız denetim raporunu ve bu raporda denetlenmiş olan mali tabloları esas aldığını ve uğramış olduğu zararların denetlenmiş mali tablolardaki hata, hile veya eksiklikten kaynaklandığını ispatlaması gerekir.

SEC, muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü denetim fonksiyonu ile sınırlandırmış, bu kapsamda kuruluşundan itibaren “Seri Muhasebe Bildirileri” (Accounting Series Releases) ve “Muhasebe Çalışanları Tebliğleri” (Staff Accounting Bulletins) adı altında düzenlemeler yapmıştır<sup>166</sup>.

---

<sup>163</sup> THOMAS / WARD / HENKE : s.106-107; ŞENGÜL : Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması; IFA’ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri, s.10; TURANBOY: Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, s.74.

<sup>164</sup> FRASER Lyn M. / ORMISTON Aileen : Understanding Financial Statement, Pearson Education International,7.B., New Jersey 2004, s.4; KARABABA: s.57.

<sup>165</sup> ÖNDER : s.88-89; ÖZŞAHİN : s.41.

<sup>166</sup> ÜSTÜNDAĞ Saim : Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar, Yeterlik Etüdü, Ankara 1999, s.10; ÜSTÜNDAĞ Saim : “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S. 1, Nisan 2000, s.37.



Amerikan Hukukunda bağımsız dış denetçiler, denetlenen ortaklığa ve üçüncü kişilere karşı incelemelerini ve çalışmalarını yansıtan denetim raporlarından dolayı sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, içtihat hukukuna ve kanuni düzenlemelere (1933 ve 1934 Menkul Kıymetler Kanunlarına) dayanmaktadır<sup>167</sup>. Amerika’da kullanılan bütün mali tabloların denetimi CPA (*Certified Public Accountant*, Belgeli Muhasebe Uzmanı) kuruluşları tarafından yapılır<sup>168</sup>. CPA kuruluşları, içinde buldukları eyalet düzenlemelerine tabidir. CPA kuruluşları denetim hizmetinin yanında müşterilerine, vergi ve danışma gibi hizmetler de sunmaktadırlar<sup>169</sup>.

## A- SARBANES-OXLEY KANUNU

2001 yılında Enron<sup>170</sup> ile başlayan ve daha sonra 2002 yılında World-Com, Tyco International ve Adelphia Communications gibi büyük şirketlerle arka arkaya devam eden muhasebe hileleri ve şirket kusurlarıyla ortaya çıkan sürece bir tepki, bir başka anlatımla sermaye piyasalarına olan güveni yeniden tesis etme çabası sonucu ortaya çıkan yeni bir dönemin habercisi niteliğindeki Sarbanes-Oxley (teklif sahibi milletvekillerinin adları ile anılmaktadır) kanunu etik ve denetim alanlarında kapsamlı reform çalışmalarının yapılmasına neden olmuştur<sup>171</sup>.

---

<sup>167</sup> **WILLINGH John J. / CARMICHAEL D.R.** : Perspectives In Auditing, Mc-Graw Hill, 4.B., ABD 1986, s.205.

<sup>168</sup> CPA firmalarının türleri için bkz. “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapısı” başlığı.

<sup>169</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.26.

<sup>170</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. **SALTOĞLU Müge** : “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.10, Eylül 2003, s.108 vd.; **TORAMAN Cengiz** : “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, S.59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, Erişim:17.03.2005, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

<sup>171</sup> **UYSAL Özgür Özmen** : “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, S.13, Eylül 2004, s.18; **GÜNGÖR Feridun** : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:11, S. 124, Nisan 2003, s.184; **DÖNMEZ Adnan / BERBEROĞLU P. Başak / ERSOY Ayten** : “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl:2005, S.9, s.55; **ÖZKUL Levent** : ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, SPK Yayını No:166, Ankara 2002, s.2 vd.; **SALTOĞLU** : s.114-115.

ABD'de 23 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe giren ve 1933 ile 1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanunlarından beri en kapsamlı yasal düzenleme olarak kabul edilen 3763 sayılı Sarbanes-Oxley Kanunu, ABD muhasebe uygulamalarını ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız dış denetim düzenini önemli ölçüde değiştirmiştir. Onbir ana başlıktan ibaret olan Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biri de halka açık şirket denetçilerine yönelik standartlar oluşturma yetkisine sahip yeni bir Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (Public Company Accounting Oversight Board) kurmuş olmasıdır<sup>172,173</sup>. SEC'in gözetimi altında faaliyet gösterecek olan Kurul, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetleyerek açık, doğru ve tarafsız bir denetim raporu hazırlanmasını ve böylelikle yatırımcıların çıkarlarının korunması amacıyla oluşturulmuştur<sup>174</sup>.

Kurul aşağıdaki görev ve yetkilere sahiptir<sup>175</sup>:

- Bağımsız denetçilerin tescil edilmesi için bir sicil oluşturmak ve denetim yetkisine sahip kuruluşları kaydetmek.
- Bağımsız denetim süreci içinde denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve gerekli gördüğü öteki mesleki standartları oluşturmak.
- Sicile kayıtlı bağımsız denetim kuruluşlarını standartlar çerçevesinde denetlemek (Bir yıl içinde yüzden fazla denetim yapan her denetim kuruluşunun yıllık olarak, bu sayının altında denetim yapan denetim

---

<sup>172</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 101/(a).

<sup>173</sup> Bkz. **SAYAR** : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, 79; **GENÇ** : s.82; **ÖZKUL**: s.19-20; **YILMAZ Eyüp** : s.23-24.

<sup>174</sup> **ÖZBİRECİKLİ Mehmet**: “ABD 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-I”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 17, Ocak 2003, s.98; **UYSAL** : “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, s.18-19; **ÖZKUL**: s.19-20.

<sup>175</sup> **AYSAN Mustafa**: “Muhasebe Mesleği ve Geleceği” , 23.10.2002 Tarihli Radikal Gazetesi Köşe Yazısı; **ÖZBİRECİKLİ** : s.98-99; **UYSAL** : “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, s.25; **GÜNGÖR Feridun** : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, s. 188; **YANLI** : s.245 (44 nolu dipnot); **YILMAZ Eyüp** : s.24-25; **ÖZKUL**: s.21; Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 101/(c).

kuruluşlarının ise üç yılda bir Kurul tarafından incelemeye alınması gerekmektedir).

- Bağımsız dış denetimi yapacak kayıtlı kuruluşlar ve bu kuruluşlarda çalışanlar hakkında gerektiği hallerde inceleme yaparak gerekli cezaları vermek.
- Mesleki standartlara, denetim raporunun hazırlanması ve yayımlanması ile ilgili Sermaye Piyasası Hükümlerine uyumu artırmak.
- Kurulun kendi iç faaliyetlerini yönetmek, kadrosunu oluşturmak ve bütçesini hazırlamak.

Sarbanes-Oxley Kanunu, bağımsız denetim şirketlerinin müşterilerine sağlayamayacakları hizmetleri belirlemiştir. Bu yasaklamanın dayanağı mali tabloların denetimi sürecinde denetim kuruluşlarının (bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin), müşteri şirketlere karşı bağımsızlıklarını korumaktır<sup>176</sup>.

Bağımsız denetim şirketlerinin müşterilerine sunamayacakları hizmetler kanunda şu şekilde düzenlenmiştir<sup>177</sup>:

---

<sup>176</sup> **KLECKNER Philip K. / JACKSON Craig** : “Sarbanes-Oxley and Segregation of Services”, The CPA Journal, New York, Temmuz 2004, Cilt : 74, Erişim:07.06.2005, (<http://proquest.umi.com>); **CANTEKİNLER Müşfik** : “Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, Activeline Aylık Bankacılık ve Finans Gazetesi, 01.01.2003, No:34, Erişim : 26.04.2005, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)); **ÖZKUL**: s.27; **ÖZBİRECİKLİ** : s.101-102.

<sup>177</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 201; **BIRCH Michael** (Çev. **ÖZTÜRK Yıldız** ) : “Globalisation - The Accounting Profession At The Crossroads (Küreselleşme – Yol Ayrımındaki Muhasebe Mesleği)”, VI. Türkiye Muhasebe ve Denetim Semineri, Erişim:10.02.2006, (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1gunAcis/03MichaelBirchTur.pdf>); **GÜNGÖR Feridun** : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, s. 185-186; **ÖZBİRECİKLİ** : s.101-102; **UYSAL** : “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, s.22-23; **GÜNGÖR Feridun** : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003, s.77; **YILMAZ Eyüp** : s.27-28; **ÖZKUL**: s.27.

1. Denetimi yapılan müşteri şirketin mali tabloları veya muhasebe kayıtları ile ilgili hizmetler sunma ya da defter tutma,
2. Finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve geliştirilmesi,
3. Değer takdiri veya değerlendirme hizmetleri,
4. Aktüerya hesaplarıyla ilgili hizmetler,
5. İç denetim hizmeti sunulması<sup>178</sup>,
6. Yönetim işlevleri veya insan kaynakları hizmetleri,
7. Borsada aracılık ve menkul kıymet hizmetleri, yatırım danışmanlığı veya yatırım bankacılığı hizmetleri,
8. Hukuki danışmanlık ve denetimle ilişkisiz olan çeşitli uzmanlık konularında bilirkişilik hizmetleri,
9. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) düzenlemeleriyle belirlenen diğer hizmetler.

Yukarıda, bağımsızlığı ortadan kaldıran hizmetler olarak sıralan hizmetlerin verilmesindeki kısıtlama sadece aynı denetim müşterisine, aynı dönemde verilmesiyle ilgilidir. Yoksa bir denetim kuruluşunun faaliyet konusu olarak, bu hizmetleri de denetim hizmetinin yanında yapabilmesine bir engel yoktur<sup>179</sup>. Önemli olan denetim kuruluşunun, denetlediği müşteriye, denetim hizmeti ile birlikte yukarıda belirtilen hizmetleri bir arada ve aynı zaman dilimi içerisinde vermemesidir. Herhangi bir denetim kuruluşundan alınacak gerek denetim, gerekse denetim dışında kalan bütün hizmetler için müşteri şirket denetim komitesinden<sup>180</sup> izin alma

---

<sup>178</sup> Bu yasaklamanın altında yatan düşünce, iç kontrol sistemi kurulmasının danışmanlık hizmeti kapsamında görülmesidir (AKIŞIK : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.93).

<sup>179</sup> GÜNGÖR Feridun : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, s.186.

<sup>180</sup> Denetim komitesi ilk defa Sarbanes-Oxley Kanunu ile getirilen bir düzenleme değildir. Halka açık şirketlerde denetim komitesi oluşturulması zorunludur. Büyük şirketleri pek çoğunda ve küçük şirketlerin bazılarında uzun yıllardan beri denetim komiteleri bulunmaktadır. New York ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsaları’nda menkul kıymetleri işlem gören bütün şirketlerde denetim komiteleri bulunmaktadır(TAYLOR / GLEZEN : s.210).

zorunluluğu bulunmaktadır. Böylelikle ek bir gözetim evresi oluşturularak, denetim komitelerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır<sup>181</sup>. Öyle ki, bunların yetkileri yönetime devredilememektedir. Amerikan Hukukunda anonim ortaklıklarda yasal bir denetim organına gerek duyulmadığı için bunun yerine denetim komiteleri oluşturulmuştur<sup>182</sup>. Finansal raporlama kalitesinin yükseltilmesinde denetim komiteleri temel rol oynamaktadır<sup>183</sup>. Denetim komitesinin üyeleri, şirketin yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecektir. Komite üyelerinin ayrıca bağımsız da olmaları gerekir<sup>184</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşunda, denetimden birinci derecede sorumlu olan ortak başdenetçi veya denetimi gözden geçirmeden sorumlu olan ortak denetçi, eğer aynı müşteri şirkete önceki beş yıllık hesap dönemi içinde denetim hizmeti sunmuşsa, bir sonraki dönemde aynı denetçilerin denetimi gerçekleştirmesi yasaklanmıştır<sup>185</sup>. Bu dönemdeki denetim, aynı denetim kuruluşunun diğer denetçileri tarafından gerçekleştirilmelidir. Böylece, Amerikan sisteminde denetim kuruluşunun değil, denetçinin değişimi kabul edilmiş olmaktadır.

Kanunun denetçi bağımsızlığına ayrılan kısmı ile ilgili hükümlerin uygulanmasını sağlamak amacıyla SEC tarafından kurallar yayımlanması gerekmekteydi. Bu doğrultuda SEC tarafından öncelikle 2002 yılının Aralık ayında öneri niteliğinde kurallar yayımlanmış, daha sonra yapılan eleştiriler değerlendirilerek 06 Mayıs 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 22 Ocak 2003 tarihinde konuya ilişkin düzenleme yapılmıştır. SEC'in bu düzenlemesinde, bağımsız denetim şirketleri tarafından müşteri şirketlere sunulan hizmetler hakkında

---

<sup>181</sup> **UYSAL** : “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, s.23; **YILMAZ Eyüp** : s.28-29; **ÖZKUL**: s.27.

<sup>182</sup> Bkz. **AKARKARASU** : s.26.

<sup>183</sup> **DUNN John** : Auditing Theory And Practice, Prentice Hall, ABD 1991, s.30.

<sup>184</sup> **ÖZBİRECİKLİ Mehmet** : “ABD 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-II”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.18, Nisan 2003, s.121; Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 301/3-A.

<sup>185</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 203.

yatırımcılara da ek açıklamalar yapılması zorunluluğu getirilmektedir. SEC'in bağımsızlık konusundaki tutumu ise üç temel ilke etrafında çizilmektedir. Bunlar<sup>186</sup>;

1. Denetçi yönetim işlevini göremez,
2. Kendi yaptığı işi denetleyemez,
3. Müşterisine yönelik savunma hizmeti veremez.

Denetçi, denetimi gerçekleştirdiği hesap döneminin bitiminden itibaren 5 yıl boyunca denetim faaliyeti ile ilgili bütün çalışma kağıtlarını saklamak zorundadır<sup>187</sup>. Kasıtlı olarak bu yükümlülüğe aykırı hareket edenler para cezasına veya 10 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasına ya da her ikisi ile cezalandırılırlar<sup>188</sup>.

## **B- SARBANES-OXLEY KANUNU İLE SERMAYE PİYASASI KURULU DÜZENLEMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Hukukumuzda, bağımsızlığı ortadan kaldıran haller menfaat sağlama, ortaklık-yöneticilik ilişkisi ve borç-alacak ilişkisi gibi geleneksel hallerle sınırlı iken, Seri X No: 16 sayılı Tebliğ'de Seri X No: 19 sayılı Tebliğle<sup>189</sup> yapılan değişiklik sonucu söz konusu haller Sarbanes-Oxley Kanunu düzenlemesine paralel hale getirilmiştir<sup>190</sup>. Denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran hallerle ilgili SPK ve SEC düzenlemeleri büyük ölçüde örtüşmekle birlikte, arada bazı farklılıklar da bulunmaktadır. SPK düzenlemesinde, denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran haller neredeyse her türlü

---

<sup>186</sup> UYSAL : "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", s.26.

<sup>187</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 802/1520 (a)-1.

<sup>188</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 802/1520 (b).

<sup>189</sup> 02.11.2002 T. ve S. 24924 R.G.de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ".

<sup>190</sup> Seri X No: 16 sayılı Tebliği yürürlükten kaldıran, Seri X No: 22 sayılı Tebliğde de bağımsızlığı ortadan kaldıran haller Seri X No:16 sayılı Tebliğe paralel şekilde düzenlenmiştir.

danışmanlık işini kapsayacak şekilde sayılmış iken, SEC düzenlemesinde sadece belli bazı danışmanlık işlerinin denetçi bağımsızlığını ortadan kaldırdığı kabul edilmiş ve bunun dışındaki işlerin denetim komitesinin ön onayına<sup>191</sup> tabi olarak yapılabileceği kabul edilmiştir. SPK düzenlemesinde bu tür bir ayırıma gidilmeksizin daha geniş kapsamlı bir yasaklama getirilmiş, bağımsızlığın kaybedilmesi hakkında bir yargıya varırken temel ilke olan çıkar çatışmasının var olup olmadığı hususu dikkate alınmamıştır<sup>192</sup>.

SPK düzenlemelerinin ayrıldığı bir başka nokta ise değişim zorunluluğudur<sup>193</sup>. SEC denetçi değişimini öngörürken<sup>194</sup>, SPK bağımsız denetim kuruluşunun değişimini zorunlu tutmuştur. SPK düzenlemesi SEC'e göre oldukça katıdır. Seri X No:22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.6/I'de, bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 7 yıl için müşteri yönetim kurulu tarafından seçileceği ve bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunlu tutulmuştur. Sadece yasal zorunluluk nedeniyle bağımsız denetim kuruluşunun müşterisini kaybetmesi, bağımsız denetim şirketlerinin uzun vadeli düşüncelerine engel olacağı gibi denetim kalitesinin de düşmesine sebep olabilecek niteliktedir<sup>195</sup>. Dolayısıyla denetim kuruluşu, en çok 7 yıl aynı müşteriye denetleyebileceği için, aynı müşteriye ilişkin olarak bağımsız denetim kuruluşunun 7 yıllık süreden daha uzun vadeli planlar yapması zor olacaktır. Ayrıca değişim zorunluluğunu aşmak amacıyla, denetim kuruluşları arasında birbirlerine bağlı ana-yavru ortaklık ilişkisi kurulması veya denetim kuruluşlarının aralarında anlaşarak

---

<sup>191</sup> Bağımsız denetim firması, denetim raporunu hazırladığı müşteri firmanın denetim komitesi tarafından uygun bulunmak (ön izin) koşuluyla denetçi bağımsızlığını zedelediği için yasaklanan faaliyetler içinde yer almayan vergi hizmetlerini kapsayan denetim dışındaki hizmetleri sunabilirler (**ÖZBİRECİKLİ** : s.102).

<sup>192</sup> **GÜNGÖR Feridun** : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:11, S. 125, Mayıs 2003, s.218.

<sup>193</sup> **SAYAR Zafer** : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003, s.80.

<sup>194</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 203.

<sup>195</sup> **GÜNGÖR** : “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II”, s.219; **ÖZBİRECİKLİ** : s.102.

değişim zamanı gelen müşterilerini karşılıklı olarak değiştirmeleri durumlarında, görünüşte denetim kuruluşu değişimi olmasına rağmen, gerçekte böyle bir değişimin söz konusu olmaması da imkan dahilindedir. Bu da denetim kuruluşları arasında haksız rekabete sebep olacak ve aynı zamanda kanuna karşı hileyi de teşvik edecektir.

Seri X No: 16 sayılı Tebliğ'de Seri X No: 19 sayılı Tebliğle yapılan değişiklikle, borsada hisse senetleri işlem gören ortaklıklar bakımından Sarbanes-Oxley Kanunu'nda da yer alan denetim komitesinin kurulması zorunlu hale getirilmiş ve buna ilişkin olarak da Sarbanes-Oxley Kanunu'ndaki hükümlere paralel nitelikte düzenlemeler yapılmıştır<sup>196</sup>. Seri X No:22 sayılı Tebliğde de bu zorunluluk korunmuştur (-İkinci Kısım- m.25/I).

## II- AB HUKUKUNDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Avrupa Birliği yolundaki en önemli adımlardan biri Fransız devlet adamı Jean Monnet'in "Avrupa Kömür Çelik Topluluğu" önerisidir. Daha sonra o dönemin Fransız dış işleri bakanı Robert Schuman tarafından "Schuman Planı" adı altında Almanya, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg'un katılımlarıyla Avrupa'da ilk uluslararası birlik olarak uygulamaya geçirilmiştir<sup>197</sup>. 1957 Roma Anlaşması'nın 2.maddesinde Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ekonomik yaşamın uyumlaştırılması öngörülmektedir; bu amaçla yönergeler yardımıyla üye ülkelerin ekonomik ve hukuki sistemlerindeki ulusal farklılıkların uyumlaştırılmasına çalışılmaktadır<sup>198</sup>. Bu

---

<sup>196</sup> **GÜNGÖR** : "Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II", s.220; **ÖZKUL**: s.34.

<sup>197</sup> **BOZKURT Veysel** : Avrupa Birliği, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1993, s.43; **BERKSOY Turgay / IŞIK Abdülkadir** : "Avrupa Birliği Fikrinin Doğuşu, Gelişim Süreci ve Türkiye'nin Bu Süreçteki Yeri", Avrupa Birliği Üzerine Yazılar, SPK Yayınları No:177, 2.B., Ankara 2006, s.17.

<sup>198</sup> **BAYAZITLI Ercan** : "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.210.



yönergelerden 4 (78/660/EEC), 7.(83/349/EEC) ve özellikle 8.(84/253/EEC) sayılı yönergeler AB'nin denetim sistemi ile ilgilidir.

25.07.1978 tarihinde yayınlanan 4. yönerge kapsamında yer alan ortaklıklar; sermayesi paylara bölünmüş komandit, anonim ve limited şirketlerdir<sup>199</sup>. Yönerge, şeffaflık ve dürüst resim verme ilkelerinin şirketler öğretisine egemen olmasını sağlamanın yanında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının yolunu açmıştır<sup>200</sup>. Yönergeye göre mali tablolar; bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların ekleri ve dipnotları içerir<sup>201</sup>. Tablolar ile bu tabloların ekleri ve dipnotlar ayrılmaz bir bütün oluştururlar (m.2/1).

4. Yönerge gereğince, şirketlerin hesapları, varlıkları, yükümlülükleri ve finansal durumları açık ve doğru şekilde gösterilmelidir<sup>202</sup>. Buna göre, mali tabloların her şeyden önce “açıklık ilkesi”ne uygun olarak düzenlenmesi gerekir (m.2/2)<sup>203</sup>. Ayrıca mali tablolar, ortaklıkların malvarlığı, borçları, finansal durumu, kâr ve zararı hakkında gerçeğe uygun bilgi vermelidir (doğruluk ilkesi) (m. 2/3)<sup>204</sup>.

---

<sup>199</sup> AB. 4.Yönerge 25.07.1978, 78/660/EEC, Erişim:18.09.2005, (<http://europa.eu.int>).

<sup>200</sup> **BAYAZITLI** : “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”; s.211-222; **DEMİRKAN** : s.53; **ÖZKÖK Servet** : “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.2, Ekim 2000, s.91-92.

<sup>201</sup> Bkz. **AKDOĞAN Nalan** : “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991, s. 5 vd.; **YALKIN Yüksel Koç** : “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991, s. 77 vd.

<sup>202</sup> **ZAIMOĞLU Atilla** : Türk Sermaye Piyasasını Avrupa Ekonomik Topluluğu’na Uyumlaştırma Çalışmaları, SPK Araştırma Raporu, 1988, s.15; **TARMUR** : s.57; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.60; **ÖZTÜRK Cemal** : AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler, SPK Araştırma Raporu, 1989, s.4-5.

<sup>203</sup> Mali tabloların hazırlanması esnasında uyulması zorunlu temel ilkeler için bkz. “Denetimin Konusu” başlığı.

<sup>204</sup> Bu Yönerge hükümlerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolar tam ve doğru bilgi vermede yeterli olmadıkları takdirde, gerekli diğer bilgilerin de verilmesi zorunludur (m.2/4).

Yönergenin 51. maddesinde de, ortaklıkların yıllık hesaplarının üye ülke mevzuatlarına uygun olarak denetlenmesi zorunlu tutulmuştur. Denetimi yapacak kişi veya kişiler, bir finansal yıla ait yıllık faaliyet raporu ile yıllık hesapların uyumunu kontrol edecek ve raporlarında bu hususu belirteceklerdir.

AB'ye üye devletlerde faaliyet gösteren ortaklıkların hesaplarının uyumlaştırılmasında, 4 nolu Yönergenin bir uzantısı olacak şekilde 13.06.1983 tarihinde 7. Yönerge yayınlanmıştır<sup>205,206</sup>. Bu Yönerge ile ana ortaklığın;

- Bağlı ortaklığın ortaklık payının çoğunluğuna sahip olması,
- Bağlı ortaklık yönetim kurulu üyelerinin seçiminde ya da görevden alınmalarında yetkili olması,
- Bağlı ortaklığın esas sözleşmesiyle ana ortaklığa, bağlı ortaklığın yönetimde etkili olma hakkı verilmiş olması,

durumlarında herhangi birinin varlığı durumunda konsolide mali tabloların<sup>207</sup> yayınlanması ve denetimi zorunlu tutulmuştur<sup>208</sup>. Yönergeye göre; konsolide mali tabloları hazırlayan ortaklıklar, denetlemeye yetkili bir ya da daha fazla denetçiye konsolide mali tabloları denetlettirmelidir (m.37/1).

---

<sup>205</sup> AB. 7.Yönerge 13.06.1983, 83/349/EEC, Erişim:18.09.2005, (<http://europa.eu.int>).

<sup>206</sup> Yedinci Yönergenin Türkiye'deki uygulamalarla karşılaştırılması için bkz. **BEKTÖRE Sabri** : "Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991, s. 101 vd.

<sup>207</sup> Konsolide mali tablolar, bir grubun mali tablolarını tek bir şirketmiş gibi gösteren mali tablolardır. Konsolide mali tablolar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **AKTAŞ Rafet / DERAN Ali** : "Konsolide Mali Tablolarla İlgili, IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergi, Eylül 2005, S.2, Erişim:16.02.2006, (<http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=8>).

<sup>208</sup> **ZAIMOĞLU Atilla** : s.17; **DEMİRKAN** : s.53; **TARMUR** : s.57-58; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.60; **ÖZTÜRK** : s.5.

Üye ülkelerde bağımsız denetim mevzuatının uyumlaştırılması amacıyla 10.04.1984 tarihinde 8.Yönerge kabul edilmiştir<sup>209</sup>. Yayımlandığı tarihten günümüze kadar Sekizinci Yönerge'ye ilişkin olarak; 28.10.1996 tarihinde AB Komisyonu tarafından AB'de denetçilerin rolü, pozisyonu ve sorumlulukları hakkında rapor yayımlanması, 08.05.1998 tarihinde "Denetim Komitesi"<sup>210</sup> kurulması, 15.10.2000 tarihinde yasal denetim için kalite güvencesi<sup>211</sup> <sup>212</sup> getirilmesi başlıca gelişmeler olarak sıralanabilir<sup>213</sup>. Sekizinci Yönerge ile AB üyesi ülkelerde, denetimle yetkili kişilerin niteliklerine, bağımsız denetim ilkelerinin ve hukukunun uyumlaştırılması

---

<sup>209</sup> AB. 8.Yönerge 10.04.1984, 84/253/EEC, Erişim:18.09.2005, (<http://europa.eu.int>).

<sup>210</sup> Muhasebe alanında, (uluslararası standartların uygulanması yolunda karar alındığı) 1995 yılından beri takip edilen başarılı yaklaşım çizgisinin devamı olarak, Avrupa Komisyonu denetim konusunda özel sorumluluğu olan bir denetim komitesi kurmayı amaçlamıştır. Komite üyeleri, üye devletler tarafından önerilecek uzmanlardan oluşmaktadır. Denetim Komitesi, mesleğin temel prensiplerini belirlediği gibi gerek duyulan uluslararası standartları da Avrupa Birliği bünyesine uyarlamakla görevlidir, Erişim:18.09.2005, (<http://europa.eu.int>).

<sup>211</sup> Kalite güvence sistemi, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kalite yeterliliklerini tescil etme amacına yöneliktir. AB ülkelerinde teşkilatının yapısı farklılıklar göstermektedir. Kalite güvence teşkilatı, üye ülkeler tarafından tespit edilecektir. Kalite güvence sistemleri, denetçilerden ve denetim firmalarından bağımsız ve kamu gözetimine tabidir. Kalite güvence incelemelerini yapan kişiler şu şartları taşımalıdır:

1. Yasal denetim ve finansal raporlama alanında uygun mesleki eğitimi almış,
2. Meslek deneyime sahip,
3. Kalite güvence incelemeleri hakkında özel eğitim almış olmalıdırlar.

Özel kalite güvence incelemesi yapan denetçiler objektif usullere göre denetimi yapmalıdır. Kalite güvence incelemesi denetim kuruluşunun iç kalite kontrol değerlendirmesini ve seçilen denetim dosyalarının incelenmesini kapsar. Bu inceleme denetim standartlarına ve bağımsızlık şartlarına uygunluk, harcanan kaynakların miktarı ve kalitesi ile denetim ücretleri konularını kapsayacaktır (**POPHAM Andrew** : "AB Müktesebatındaki Denetim Düzenlemeleri: Gözden Geçirme ve Yeni AB Üye Ülkelerinin Deneyimleri", Muhasebe ve Denetim Düzenlemeleri İleri Programı, Erişim:27.02.2006, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

<sup>212</sup> Türk Hukuku'nda da AB'ye paralel şekilde, Seri X No:22 sayılı Tebliğ ile "Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü" sistemi getirilmiştir. Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü, bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin süreci ifade eder (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.3/a). Sistem, bağımsız denetim kuruluşları tarafından verilen bağımsız denetim hizmet kalitesinin yüksek olmasını temin etmek amacıyla, bağımsız denetim kuruluşu tarafından geliştirilen kalite kontrol yöntemlerinin, sorumlu ortak baş denetçi gözetiminde uygulanmasını kapsar (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.2).

<sup>213</sup> **POPHAM**: Erişim:27.02.2006, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

hususunu düzenlenmiştir<sup>214</sup>. Bu yönerge ile şirketlerin ve şirket gruplarının konsolide mali tablolarını denetlemekle görevli denetçilerin nitelikleri belirlenerek topluluk dahilinde birliğin ve denetçilerin bağımsızlığının sağlanması yolunda düzenlemeler getirilmiştir<sup>215</sup>. Denetimden sorumlu olanlar gerçek ya da tüzelkişi olabileceği gibi her hangi bir şirket türünde de örgütlenmiş olabileceklerdir. Bu kapsamda denetim yetkisine sahip olacak gerçek ya da tüzelkişileri her üye devlet kendisi belirleyecektir(m.1/2).

Üye devlet yetkili makamlarınca denetimle görevlendirilecek kişilerin, itibarlı ve üye devlet yasalarına göre denetim işiyle uyuşmayacak faaliyetlerde bulunmamış olmaları gerekir (m.3). Denetçi olabilecek kişiler en az üniversiteye girecek düzeyde tahsil görmüş olması<sup>216</sup>, teorik öğrenimden geçmesi, pratik eğitimi tamamlaması ve iki safhalı bir mesleki yeterlilik sınavından geçmesi gerekir (m.4)<sup>217</sup>. Üye devletler, yeterlilik sınavı konularından biri veya birkaçının okutulduğu üniversitelerin ilgili bölümlerinden veya dengi okuldan mezun olan kişileri, mesleki yeterlilik sınavının teorik kısmından sorumlu tutmayabilirler (m.7). Denetçinin yetki belgesi alabilmesi için ayrıca uygulama formasyonu sağlayan, en az üçte ikisinin yetki belgesi sahibi kişi yanında geçmiş olması koşuluyla üç yıldan az olmayan çalışmalar yapmış olması gerekir (m.8/1).

---

<sup>214</sup> **PEKER Alpaslan** : “Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, A.Ü. Basımevi, Ankara 1991, s.166;**DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY**: s.58.

<sup>215</sup> **BAYAZITLI** : “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”; s. 232; **KAVAL Hasan** : “Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMÖB Yayınları, Ankara 1995, s.164-165; **ZAIMOĞLU Atilla** : s.17; **ESER Rüya / FIRATOĞLU Bahşayış** : Avrupa Topluluğu’nda Sermaye Piyasası İle İlgili Düzenlemeler ve Türk Mevzuatının Durumu, SPK Araştırma Raporu, 28.06.2000, s.65; **YILMAZ Gül**: s.62-63; **TARMUR** : s.58; **ÖZTÜRK** : s.7-8; **PEKER** : s.167.

<sup>216</sup> AB’ne üye ülkelerin 1988 yılında aldıkları ortak kararla, mesleğe girecek olanların en az üniversite mezunu olmaları koşulu getirilmiştir (**DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.58).

<sup>217</sup> Mesleki yeterlilik konusunda madde 4 kapsamında yapılacak sınav, Yönetmelikte öngörülen yasal denetim için gereken teorik bilgi seviyesini ve bu bilgileri pratiğe uygulayabilme kabiliyetini temin edecek şekilde olmalıdır (m.5). Yapılacak sınavın hangi konuları içereceğine ilişkin bkz. 8.Yönerge m.6.

Denetçiler, görevlerini mesleki doğruluk içinde yerine getirmelidirler (m.23). Denetçilerin, denetimin gerektirdiği ölçüde bağımsızlıkları sağlanmadıkça mesleki faaliyette bulunmamaları esastır (m.24). Birlik üyesi devletler, bağımsız dış denetim yapma yetkisine sahip bütün gerçek ve tüzelkişilerin ad ve adreslerini kamuoyuna duyurur (m.28/I). Buna ek olarak denetim yapma yetkisine sahip bütün gerçek ve tüzelkişilerin ad ve adresleri, tüzelkişilerin ortakları ile yönetim kurulu üyelerinin ad ve adreslerini kamuoyunun bilgisine ve kullanıma açık bulundurulacaktır (m.28/II). Yönerge 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır<sup>218</sup>.

Sekizinci Yönerge ile AB üyesi ülkelerde;

- Mali tabloları denetleyecek kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılması ve faaliyetlerinde bağımsızlıklarının sağlanması,
- Mali tabloların denetimi için gerekli olan mesleki yeterliliğin sağlanması için mesleki yeterlilik sınavının oluşturulması,
- Üye ülkelerde mevzuata uygun olmak şartıyla, yeterli deneyime ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olanlara denetim yetkisi verilmesi,

amaçlanmıştır<sup>219</sup>. Sekizinci yönerge 1984'den beri yürürlükte olup yaklaşık yirmi yıldan beri Avrupa'da, denetlemeyi daha da mükemmelleştirmiştir<sup>220</sup>.

Avrupa Birliği, standartların uyumlaştırılması ile uluslararası standartların üye ülkelerin ulusal hukuk kurallarına dönüştürülmesine çalışmaktadır<sup>221</sup>. AB

---

<sup>218</sup> Yönerge konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **BAYAZITLI** : “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”; s.232-238.

<sup>219</sup> **ESER / FIRATOĞLU** : s.65; **DEMİRKAN** : s.53-54; **TARMUR** : s.58-59; **KULABAŞ Haluk** : Türkiye’deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1993, s.106-107; **ÖZTÜRK** : s.7 vd.

<sup>220</sup> Sekizinci Yönerge’nin öngördüğü denetim standartlarının Türkiye’deki uygulamalarla karşılaştırılması için bkz. **PEKER** : s.166 vd.

<sup>221</sup> **SABAN Nihal** : “Avrupa Birliğinde Denetçinin Sorumluluğu ve Sınırlanması”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 5, S.55, Temmuz 1997, s.50.

Komisyonu 2000, 2002 yıllarında denetim kalitesi ve denetçi bağımsızlığına ilişkin öneriler yayınlamış ayrıca 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği kapsamında yapılacak denetim faaliyetlerinde uluslararası denetim standartlarının kullanılması öngörülmüştür<sup>222</sup>. 23-24 Mart 2000 tarihinde Lizbon'da yapılan Avrupa Konseyi toplantısında, halka açık şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılabilir olması için gerekli adımların hızla atılması kararlaştırılmıştır<sup>223</sup>. Avrupa Parlamentosu, 19 Haziran 2002 tarihinde kabul ettiği 1606/2002 sayılı uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin Tüzükle<sup>224</sup>, 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarının uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğunu getirmiştir(m.4)<sup>225 226</sup>. Bu düzenlemenin yapılmasında amaç, uluslararası muhasebe standartlarını uygulayarak Topluluk (AB) genelinde finansal bilgilerin hazırlanmasında uyumu sağlayarak, şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılabilirliklerini ve üst düzeyde şeffaflığı sağlamaktır (m.1). Avrupa Komisyonu, en geç 01.07.2007 tarihine kadar bu yönetmeliğin işleyişi hakkında Avrupa Parlamentosu'na ve Konsey'e bilgi verecektir (m.10).

AB 8.Yönergesiyle, SPK'nun Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliği karşılaştırıldığında, Avrupa Birliği'nin sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerinin önemli bir kısmının ülkemizde de karşılığı bulunduğu görülecektir<sup>227</sup>. AB'de, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin konsolide mali

---

<sup>222</sup> **YILMAZ Gül** : s.64; **GÜRDAL Kadir**: “**Muhasebe Dünyasından Haberler**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002,s.133; **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.59.

<sup>223</sup> **OKSAR Suna/ ACAR Onur** : Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları No:3, İstanbul 2005, s.41.

<sup>224</sup> 1606/2002 sayılı Tüzüğün AB'ye üye ülkelerde uygulanmasına ilişkin karşılaştırmalı tablo için bkz. **OKSAY/ACAR** : s.47.

<sup>225</sup> 23-24 Mart 2000 tarihlerindeki Lizbon'daki Avrupa Konseyi toplantılarında, 2005 yılı sonuna kadar halka açık şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliklerinin arttırılarak, iç piyasaların bütünleşmesini hızlandırması gerektiği belirtilmiştir.

<sup>226</sup> AB'de uygulanacak olan uluslararası finansal raporlama standartları için bkz. **ASLAN Sinan** : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler : IFRS 1-5”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.13, Eylül 2004, s.45 vd.

<sup>227</sup> Bu konuda bkz. **KULABAŞ** : s.108-109; **SAĞMANLI Metin / ERSEN Çağla** : “Avrupa Birliği 8 No'lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları“, Mali Çözüm Dergisi, S.59, Nisan-Mayıs Haziran 2002, Erişim:27.06.2004, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)). Karşı görüş için

tablolarını 2005 yılı başından itibaren uluslararası muhasebe standartlarına uygun şekilde hazırlaması zorunluluğuna<sup>228</sup> paralel olarak, Türkiye’de de uluslararası muhasebe standartlarının kabulü<sup>229</sup> sonucunda halka açık şirketlerin mali performansı, dünya standartlarına uygun şekilde kamuoyuna sunulmuş olmaktadır<sup>230</sup>.

Türkiye’de sermaye piyasalarının yönelik düzenlemelerin son yıllarda yapılmış olması, bu hukuki düzenlemelerin AB mevzuatına uyumlu bir şekilde hazırlanmasına olanak tanımıştır. Bunun sonucu olarak, Türk Hukuk sistemindeki sermaye piyasalarına ilişkin pek çok düzenleme, AB mevzuatıyla uyumlu veya çok az değişiklikle uyumlu hale getirilebilecek duruma gelmiştir. Böylelikle AB’ye uyum sürecinde asgari şartlar sağlandığı gibi, ayrıntıların uyumlaştırılması aşamasına gelinmiştir<sup>231</sup>. AB mevzuatı uyumlaştırma çalışmaları kapsamında, SPK tarafından AB’ye uyum sağlama amacıyla son dönemde yapılan düzenlemeler arasında, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için “Uluslararası Muhasebe Standartlarının” kabulünü, bağımsız denetim faaliyetlerinde çıkar çatışmalarının engellenmesine yönelik olarak bağımsız denetim faaliyetleri ile danışmanlık faaliyetlerinin ayrılmasına ve bağımsız denetim kuruluşlarına 7 yılda bir değişim zorunluluğu getirilmesine ilişkin düzenlemeleri sayabiliriz<sup>232</sup>.

Türk mevzuatı hükümleriyle 8. Yönerge hükümleri kapsamında yapılacak denetim karşılaştırıldığında, çok önemli farklılıklar bulunmadığı görülmektedir.

---

bkz. **KAFAOĞLU Arslan Başer** : “Denetim Standartları”, Mali Çözüm Dergisi, S.4, Haziran 1991; **KAFAOĞLU Arslan Başer** : “Ülkemizde ve AT’da Denetim Standartları”, Mali Çözüm Dergisi, S.5-6, Temmuz-Ağustos 1991, Erişim:17.09.2004, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

<sup>228</sup> Konsolide olmayan finansal tablolara uygulanacak standartlar konusunda üye devletler serbest bırakılmıştır (Avrupa Parlamentosu, 19.06.2002 tarihinde kabul ettiği 1606/2002 sayılı uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin Yönetmelik m.5).

<sup>229</sup> Bkz. 15.11.2003 T. ve S. 25290 mükerrer R.G. de yayımlanan Seri XI No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”.

<sup>230</sup> **CANSIZLAR Doğan** : “Yatırım 2004 Konferansında AB’ye Uyum Sürecinde Sermaye Piyasaları” Konulu Açılış Konuşması, 01.10.2004, Erişim:27.10.2004, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

<sup>231</sup> **ESER / FIRATOĞLU** : s.66.

<sup>232</sup> **CANSIZLAR Doğan** : “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Sermaye Piyasalarında Yapılanlar ve Yapılacaklar” Konulu Toplantıda Açılış Konuşması, İstanbul 03.03.2005, Erişim:30.03.2005, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

Ancak AB'den farklı olarak Türk Hukuku'nda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve buna ilişkin düzenlemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu ve buna ilişkin düzenlemeler olmak üzere muhasebe standartları bakımından iki farklı düzenleme bulunmaktadır. Bir başka farklılık da, AB düzenlemeleri tüm şirketler için geçerli iken, Türkiye'de ancak Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi halka açık anonim ortaklıkların bağımsız dış denetime tabi tutulması, dolayısıyla TTK'na tabi diğer şirketlerin bağımsız denetime tabi olmamalarıdır. Bu da AB mevzuatı ile uyumsuzluk yaratmaktadır<sup>233</sup>.

Avrupa Birliği ile finansal bütünleşmenin temel koşulu kurumları geliştirmiş, hukuki altyapısını tamamlamış ve bunları güçlü bir teknolojik altyapı ile destekleyen bir sermaye piyasasıdır. Bu koşulların sağlanabilmesi amacıyla sermaye piyasasına ilişkin birincil ve ikincil mevzuatta bazı değişikliklerin yapılması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Nitekim, Abant Konferansı deklarasyonunda; piyasa koşulları, uluslararası standart ve uygulamalar ile karşılıklılık ilkesi esas olacak şekilde AB düzenlemelerine uyum çerçevesinde önümüzdeki süreç içinde halka açık banka ve sigorta şirketlerine ilişkin düzenleyici otoriteler arasında işbirliğinin artırılması, muhasebe ve bağımsız denetimin uluslararası standartlarda yapılması gerekliliği belirtilmiştir<sup>234</sup>.

### III- İNGİLİZ HUKUKUNDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

İngiltere'de bağımsız dış denetimin gelişimi uzun bir tarihsel süreç içinde gerçekleşmiştir. Bu gelişmelerde önemli etkisi olan başlıca hukuki düzenlemeler şu şekilde sıralanabilir<sup>235</sup>:

---

<sup>233</sup> ESER / FIRATOĞLU : s.65-66.

<sup>234</sup> AB'ye Tam Üyelik Sürecinde Türk Sermaye Piyasaları Yol Haritası Arama Konferansı Deklarasyonu 17-19 Aralık 2004, Abant.

<sup>235</sup> DEMİRBİLEK Müslim : İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim, SPK Araştırma Raporu, 1986, s.2 vd.



- 1719 Şirketler Kanunu (Bubble Companies Act): Bu kanunla tasarruf sahiplerinin korunmasını sağlamak için şirketlerin kuruluş aşamasında denetlenmesi şart koşulmuştu.
- 1844 Anonim Ortaklıklar Kanunu (Joint Stock Companies Act): Kanun, anonim şirketlerde yöneticilerin isim ve ikametgahlarının tescil edilmesini, bilançonun tam ve dürüst (*full and fair*) olarak hazırlanmasını zorunlu tutmaktaydı<sup>236</sup>. Denetçi atanması da zorunlu kılınmış olmasına rağmen denetçilerin bağımsız ve uzman olmaları konusunda bir düzenleme getirilmemişti.
- 1856 Şirketler Kanunu (Companies Act): Bu Kanun da, şirket hesaplarının gerçek ve doğru temele dayanılarak hazırlanmasını öngörmekteydi.
- 1900 yılında kabul edilen şirketler kanunu ile sorumluluğu sınırlı olan şirketlerin denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmişti. Ayrıca yönetici ve şirket çalışanları, denetçiler istediği takdirde tüm bilgileri vermek ve gerekli açıklamaları yapmakla yükümlü kılınmıştı<sup>237</sup>.
- 1907 Şirketler Kanunu'nda ilk kez özel şirket (private company), halka açık şirket (public company) ayrımı yapılmıştır.
- 1900 ve 1929 tarihli kanunlar anonim ortaklık denetçilerinin yeminli hesap uzmanı olmalarını zorunlu tutmamış olmasına rağmen, uygulamada büyük şirketlerin denetçilerinin uzman kişilerden oluştuğu sıklıkla karşılaşılan bir durum olmuştur. 1948 şirketler kanunu ile anonim şirketlerde denetçilerin, meslek örgütü üyesi yeminli hesap uzmanı olması zorunluluğu getirilmiştir<sup>238</sup>.

---

<sup>236</sup> **DEMİRKAN** : s.48; **KABAALIOĞLU** : s.22.

<sup>237</sup> **SUNER Cevdet** : “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Biçimleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.65; **DEMİRBİLEK** : s.5; **TARMUR** : s.31-32.

<sup>238</sup> **BİRSEL Mahmut T.** : “Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mütahassıslığı Mesleği”, s.178; **TEKİNALP Ünal** : “Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı”, s.187; **DEMİRBİLEK** : s.6; **TENKER Nejat**: Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:191, Ankara 1982, s.70.

- 1967 Şirketler Kanunu, halka açık olmayan şirketlerin (aile şirketlerinin) de bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu öngörülmüştür. 1948 ve 1967 Kanunlarında da şirketlerin mali durumuna ilişkin bilgilerin, doğru ve açık (*true and fair*) olarak yansıtılması gerekliliği belirtilmiştir<sup>239</sup>.
- 1976 Şirketler Kanunu ile denetçilere yanıtıcı bilgi verilmesi suç olarak kabul edildi.
- 1985 Şirketler Kanunu ile denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır<sup>240</sup>. 1989 Şirketler Kanununda ise denetçilerin sona eren mali yıla ilişkin bilanço ve gelir tablosu ile grup şirketlerinde konsolide mali tablolar hakkında görüşlerini doğru ve dürüst olarak açıklamaları gerekliliği vurgulanmıştır (m.235/2)<sup>241</sup>. Denetçiler, yöneticiler tarafından hazırlanan yıllık hesapların doğru olmadığı görüşünde ise, bu gerçeği raporlarında belirtmelidir (m.235/3). Büyük çoğunluğu AB yönergeleri ve tüzükleri doğrultusunda olmak üzere, 1998 ve 1999 değişiklikleri yapılarak Anonim Şirketler Hukuku AB'ye uyumlu hale getirilmiştir<sup>242</sup>.
- 2004 Şirketler Kanunu ile denetçilerin bilgi alma hakkına ilişkin 1985 Şirketler Kanunu'nun 389A maddesi değiştirilmiştir. Yeni düzenleme ile denetçinin, her zaman denetlediği şirketin defterlerine, hesaplarına ve belgelere ulaşma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir (m.389A/1-a). Şirket yöneticileri, çalışanlar, şirket defterlerini hesaplarını, ya da belgeleri elinde tutan veya sorumlu olanlar denetçinin denetim çalışması ile ilgili gördüğü konularda istediği bilgileri vermek ve gerekli açıklamaları yapmakla yükümlüdürler (m.389A/1-b). Kasten veya kusurlu olarak denetçiye yazılı veya sözlü olarak yanlış, yanıtıcı ve hatalı bilgi veren veya denetçinin denetim çalışması ile ilgili gördüğü konularda istediği bilgileri vermeyen

---

<sup>239</sup> ALHASHIM Dhia D. : International Dimensions Of Accounting, Kent Publishing, Boston 1984, s.22.

<sup>240</sup> DUNN : s.22 vd.

<sup>241</sup> Erişim:28.12.2005, <http://www.opsi.gov.uk>.

<sup>242</sup> TTK tasarısı genel gerekçeler m.26.

ve gerekli açıklamaları yapmayan kişilerin hapis veya para cezasıyla ya da her ikisiyle cezalandırılması düzenlenmiştir (m.389B/1)<sup>243</sup>.

İngiltere’de fon sağlamak için kamuya başvurmaya yetkili olanlar sadece halka açık anonim şirketlerdir. Bunlar çeşitli türde menkul kıymet ihraç ederek borçlanırlar<sup>244</sup>. İngiliz Hukuku’nda halka açık şirketlerde (public company) ortak sayısının asgari yedi ve yönetici sayısının da asgari iki olması gerekir<sup>245</sup>.

Bağımsız denetçinin mesleki işlevini devam ettirebilmesi için The Institute Of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) {İngiltere ve Galler Belgeli Muhasebe Uzmanları Kuruluşu}<sup>246</sup>, The Chartered Association Of Certified Accountants (ACCA) (Belgeli Muhasebe Uzmanları Derneği), The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland (ICAS) {İskoçya Belgeli Muhasebe Uzmanları Kuruluşu} ve The Authorised Association Of Public Accountants (AAPA) {Hesap Uzmanları Resmi Derneği} adlı meslek örgütlerinden en az birisine kayıtlı olması gerekir<sup>247</sup>. Bağımsız denetim mesleğinin etik ve mesleki diğer standartları açısından uygunluğunun kamu adına gözetimini yaparak bağımsız denetimin kalitesini yükseltmek ve kamunun güvenini sağlamak amacıyla Amerika Birleşik Devletleri’nde Sarbanes Oxley Kanunu ile kurulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) gibi İngiltere’de de 2003 yılında Muhasebe Mesleğini Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board of

---

<sup>243</sup> Erişim:28.12.2005, <http://www.opsi.gov.uk>.

<sup>244</sup> **ŞENGÜL Selami** : İngiltere’de Sermaye Piyasası, SPK Araştırma Raporu, 1988, s.2.

<sup>245</sup> **TURANBOY** : Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, s.23-24.

<sup>246</sup> 1870 yılında “İngiliz Muhasebeciler Derneği” adıyla kurulmuş, 1880 yılında bugünkü adını almıştır. Günümüzde de faaliyette olan Kurum, mesleğin saygınlık kazanmasında önemli rol oynamıştır (**BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.52-55).

<sup>247</sup> Erişim:18.03.2006, [www.companieshouse.gov.uk](http://www.companieshouse.gov.uk); **USUL Hayrettin / BEKÇİ İsmail** : “AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı : Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2002, s.47.

Accountancy) kurulmuştur. Bu Kurul, meslek örgütü niteliğinde değildir ve meslek örgütlerinden tamamen bağımsızdır<sup>248</sup>.

## § 6 - TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde, yasal olarak bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir<sup>249</sup>. Denetim mesleği, Türkiye’de mesleki kuruluşlar tarafından değil, yürürlükteki mevzuat gereğince yetkili olan çeşitli kamu kurumları tarafından düzenlenmektedir<sup>250</sup>. Bağımsız denetim konusunda yetkili kurumlar da mevzuata paralel şekilde çok çeşitlilik göstermektedir. Halka açık anonim ortaklıklarda Sermaye Piyasası Kurulu, mevduat ve katılım bankalarında BDDK, sigorta, finansman ve faktoring şirketlerinde ise Hazine Müsteşarlığı düzenleme yetkisine sahiptir. Bu parçalanmış yapı, standart ilkelerin belirlenmesine engel olduğu gibi, aynı kavramların defalarca düzenlenmesi dolayısıyla gereksiz tekrarlara sebep olmaktadır. Ayrıca, ilgili kurumlar arasında yetki karmaşası da ortaya çıkmaktadır. Doktrinde, bağımsız denetim konusunda genel çerçeveyi çizecek, mesleği ve etik kurallarını<sup>251</sup> belirleyecek bir üst kurum oluşturulması gerektiği

---

<sup>248</sup> Erişim:05.02.2006, <http://www.frc.org.uk/poba/index.cfm>.

<sup>249</sup> **DİNÇ** : s.259; **PEKER** : s.166; **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.2.

<sup>250</sup> **SÖZER Ayşegül** : Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarının Etkinliğine İlişkin Bir Değerlendirme, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa 1999, s.17-18; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.60; **PEKER** : s.166.

<sup>251</sup> Sermaye piyasası mevzuatına göre meslek etiği kuralları için bkz. **ÇİFTÇİ Yavuz / ÇİFTÇİ Birgül** : “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.10, Eylül 2003, s. 87. Mesleki etik kurallar, mevzuatımızda ayrıca düzenlenmiş ve tanımlanmış bir kavram olmayıp, uygulanması gereken kurallar olarak çeşitli hukuki düzenlemelerde yerini almıştır. İlgili mevzuatta bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı ve sır saklama yükümlülüğü mesleki etik kurallara örnek olarak verilebilir (**YILDIZ Fehmi** : Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı, Der Yayınları, İstanbul 2002, s.30).

yolunda görüşler bulunmaktadır<sup>252</sup>. Ancak böyle bir üst kurumun oluşturulması şu anki mevcut yapıda mümkün değildir. Öncelikle ilgili kurumların farklı tüzelkişilikleri bulunmaktadır. SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'na düzenleme yapma yetkisi farklı yasal düzenlemeler ile tanınmıştır. Mevzuatta herhangi bir değişiklik yapılmaksızın üst kurum oluşturulması halinde, yasal olarak ilgili kurumlara tanınmış olan -bağımsız denetim konusunda- düzenleme yapma yetkisi usulsüz olarak devredilmiş olacaktır. Bu sebeple bir üst kurum oluşturulması yerine, SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenecek uzmanlardan oluşan ve yaptırım gücü olmayan, tavsiye niteliğinde kararlar alacak bir danışma komitesi oluşturulması mevcut şartlar dahilinde daha uygun olacaktır. Bu danışma komitesinin çizeceği çerçeve dahilinde kendi uygulama alanlarına ilişkin konularda da SPK, BDDK gibi kurumların düzenlemeler yapması halinde pek çok noktada müşterek bir çözüme ulaşılmış olacaktır.

## I - TÜRK TİCARET KANUNU

Türk Hukukunda anonim ortaklık ilk defa 1807 Fransız Ticaret Kanunu'ndan iktibas edilen 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile hukuk sistemimize girmiş, daha sonra 1926 ve halen yürürlükte olan 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir.

### A- YÜRÜRLÜKTEKİ DÜZENLEME

TTK'da anonim şirketlerin bağımsız dış denetimi düzenlenmemiştir. Anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümler, iç denetime ilişkindir (TTK m.347-359). Anonim şirketlerin iç denetiminde, beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok denetçi bulunması zorunludur (TTK 347/I). Denetçilerin yarısından bir fazlasının

---

<sup>252</sup> Bkz. GENÇ Süleyman : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003, s.83; DİNÇ : s.266-267.

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğu (TTK m. 347/II), yönetim kurulu üyelerinin usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının denetçiliğe seçilememesi, seçilmişlerse derhal çekilmeye mecbur olmaları (TTK. m.349) koşulları dışında, denetçilerin seçiminde herhangi bir sınırlama getirilmemiş, özel bir mesleki yeterlilik ve nitelik aranmamıştır. Ancak ortaklık anasözleşmesine denetçilerin, belirli bir mesleki uzmanlığa veya öğrenim derecesine (örneğin, denetçinin en az lisans diplomasına sahip olması gibi) sahip olmaları yolunda düzenleme getirilmesi mümkündür<sup>253</sup>.

Özellikle halka açık şirketlerde, iç denetçilerin belirli bir mesleki yeterlilik ve ehliyete sahip olmaları büyük önem taşır. Denetçilik, uzmanlığı gerektirir. Türk Hukuk sisteminde denetçilerin yeterlik ve nitelikleri konusunda her hangi bir koşul aranmaması önemli bir eksiklik<sup>254</sup>. TTK 353’de denetçilere çok kapsamlı yetki ve görevler verilmiş, denetçilerin bu yetkileri kullanabilmeleri ve görevleri yerine getirebilmeleri için gerekli olan niteliklere, mesleki yeterliliğe ve bağımsızlığa sahip olmaları için hiçbir tedbir alınmamıştır. Bunun doğal sonucu olarak da, denetim organının fonksiyonunun önem ve ciddiyeti yok edildiği gibi, iç denetim sistemi etkisiz ve işlevsiz bir hale de getirilmiştir<sup>255</sup>.

Denetçilerin, genel kurul tarafından, yönetim kurulunu seçen çoğunluk tarafından seçilmesi de denetçi bağımsızlığını zedelemektedir. Böylelikle, yönetim kurulu ile denetçiler aynı çoğunluğun adamı olmakta ve denetçiler, kendilerini seçen çoğunluk grubunu temsil eden yönetim kurulunu etkin bir şekilde

---

<sup>253</sup> **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.206; **UÇAR Salter** : Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler ile Sorumluluk Halleri, Alfa Basım Yayım, 1994, s.177.

<sup>254</sup> **İMREGÜN Oğuz** : Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, 12.B., İstanbul 2001, s. 372; **POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU** : s.370; **PEKCANITEZ Hakan** : “Anonim Ortaklıklarda Denetçiler Tarafından Açılacak Davalar”, DEÜ. Hukuk Fakültesi Dergisi Prof.Dr.Kudret Ayiter Armağanı, Cilt:III, Sayı:1-4, Ankara 1987, s.489; **DOĞANAY** : s.1050-1051; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.214-215.

<sup>255</sup> Bkz. **PEKCANITEZ** : s.489; **ÇEVİK Orhan Nuri** : Anonim Şirketler, Seçkin Kitabevi, 4.B., Ankara 2002, s541; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.214-215; **İPEKÇİ Nizam** : Şirketler Hukuku İlkeleri, Olgaç Yayınevi, Ankara 1986, s.141; **İMREGÜN** : Kara Ticareti Hukuku Dersleri, s.372; **KÜÇÜKSÖZEN** : s.122-123.

denetleyememektedirler. Denetçiler, yönetim kurulundan bağımsız olarak denetim görevini yerine getirecekleri yerde, adeta yönetim kuruluna tâbi olmakta ve ikinci derece bir yönetim kurulu üyeliği niteliinde faaliyet göstermekten öteye gidememektedir<sup>256</sup>.

TTK'daki düzenlemelerin günün koşullarına uygun olarak yeniden değerlendirilerek görev ve yetkilerin denetçilerin ehliyet ve çalışma tarzına uygun şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir<sup>257</sup>. Bu kapsamda yapılacak düzenlemelerle, tüm anonim şirketlerde bağımsız dış denetim sistemine paralel bir iç denetim sistemi oluşturulması yerinde olacaktır<sup>258</sup>. Böylelikle iç denetçilerin mesleki yeterliliği yanında bağımsızlığı da korunmuş olacaktır.

## **B- TÜRK TİCARET KANUNU TASARISININ DEĞERLENDİRMESİ<sup>259</sup>**

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nun tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendiren yatırımcıların ihtiyaç duyduğu güven hissini sağlamak bakımından yeterli hükümlerle donatıldığını söylemek mümkün değildir<sup>260</sup>. Buna karşılık, TTK Tasarısında, sermaye piyasası mevzuatında olduğu gibi bağımsız dış denetim sistemi getirilmiştir. Tasarının 565.maddesinin atfı ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve 635.madde atfı ile de limited şirketlerin denetimine, anonim şirketin denetimi hakkındaki hükümler uygulanacağı için, sadece anonim şirketler değil aynı

---

<sup>256</sup> İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.214.

<sup>257</sup> POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU : s.372-373; İPEKÇİ : s.141; İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.215.

<sup>258</sup> Bu yönde görüş için bkz. İMREGÜN : Kara Ticareti Hukuku Dersleri, s.372; İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.215.

<sup>259</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı halen (Sevk Tarihi: Başbakanlığa: 22/6/2005- TBMM: 09/11/2005) Türkiye Büyük Millet Meclisinde Komisyonunda bulunmaktadır. Erişim: 31.08.2006, (<http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmtas.htm>).

zamanda sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler de bağımsız denetime tabi tutulacaktır.

Tasarının denetlemeye ilişkin hükümleri denetçiliği bir meslek olarak kabul etmiş ve bu anlayışa dayalı olarak maddeler düzenlenmiştir. Onun için, ilgili maddeler bu anlayışa göre yorumlanmalıdır<sup>261</sup>. Denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; her ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük anonim şirketlerde<sup>262</sup> en az iki yeminli mali müşavire veya serbest muhasebeci mali müşavire bırakılmıştır (m.400). Böylelikle denetçilerin

---

<sup>260</sup> **BİRSEL Mahmut T.** : “Anonim Şirketlerde Murakabe Uzunun Önemi ve Yeminli Hesap Müttehassıslığı Mesleği”, s.181-182; **PEKCANITEZ** : s.489; **POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU**: s.372-373.

<sup>261</sup> TTK Tasarısının 398.maddesinin birinci fıkrasının gerekçesi.

<sup>262</sup> Ölçeklerine Göre Sermaye Şirketleri

TTK Tasarısı Madde 1501 – (1) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini aşmayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- a) Aktifte gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı altı milyon Türk Lirası,
  - b) Hesap döneminin son gününden (bilânço günü) önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı oniki milyon Türk Lirası,
  - c) Yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi.
- (2) Birinci fıkroda öngörülen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirkettir:
- a) Aktifte gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilânço toplamı yirmi milyon Türk Lirası,
  - b) Hesap döneminin son gününden önceki oniki ay içindeki satışlar tutarı elli milyon Türk Lirası,
  - c) Yıllık ortalama çalışan sayısı ikiyüzelli kişi.
- (3) Bakanlar Kurulu büyüklükleri on katına kadar artırabilir ya da azaltabilir.
- (4) İkinci fıkroda belirtilen ölçütlerden en az ikisini aşan sermaye şirketi büyük sermaye şirkettir. Menkul kıymetleri Türkiye’de menkul kıymetler borsalarında veya Sermaye Piyasası Kurulunun her yıl ilân edeceği listede yer alan ülkelerin menkul kıymetler borsalarında işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotasyon için başvurusu yapılmış bulunan bir şirket, yukarıdaki ölçütleri aşmamış olsa bile, büyük anonim şirket sayılır.
- (5) Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda öngörülen büyüklük ölçütleri, bilânço günü itibarıyla, birbirini izleyen iki faaliyet döneminde aşılmışsa veya bu ölçütlerin altında kalınmışsa şirketin büyüklük yönünden konumu değişir.
- (6) Tür değiştirme hâlinde ve yeni kuruluş şeklindeki birleştirmelerde, şirketin konumu, tür değiştirmenin veya birleşmenin gerçekleşmesinden sonraki ilk bilânço gününde, birinci, ikinci veya üçüncü fıkralarda yer alan şartlara göre belirlenir.
- (7) Yıllık ortalama çalışan sayısı, yurt dışında çalışanlar dahil stajyerler hariç tutularak, 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül, 31 Aralık itibarıyla şirkette çalışanların toplam sayılarının dörde bölünmesiyle hesaplanır.



yetkileri kullanabilmeleri ve görevleri yerine getirebilmeleri için gerekli olan niteliklere ve mesleki yeterliliğe sahip olmaları sağlanmıştır. Tasarıda denetçilerin bağımsızlığa sahip olmaları için gerekli tedbirler de alınmıştır (m.400).

Ne var ki, ilgili bölümde yer alan maddelerin ifade tarzı bozuk ve anlam karmaşalarına neden olacak niteliktedir. Ayrıca, sistematik açıdan öncelikle denetçinin kim olduğu ve denetimin kimler tarafından yapılacağı belirtilmesi gerekirken, bundan önce denetçinin seçiminin ve görevden alınmasının düzenlenmesi uygun olmamıştır<sup>263</sup>.

Tasarının 405. maddesinde şirket ile denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yıl sonu hesaplarına, mali tablolarına ve faaliyet raporuna ilişkin kanun, idarî düzenleme veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin talebi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesinin karar vereceği düzenlenmiştir. Öncelikle belirtelim ki, maddede “şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı”ndan söz edilmişse de buradaki şirket ifadesi yerinde değildir. “Şirket” ifadesiyle kastedilen “yönetim kurulu”dur. Ayrıca, maddenin uygulama kabiliyeti de şüphelidir. Çünkü mali tabloların hazırlanmasından yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu gerçeği doğru ve dürüst yansıtacak şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak mali tabloları hazırlayacaktır. Buna karşılık denetçi bu tabloların gerçeğe uygun olup olmadığını inceleyip, kendi bağımsız görüşünü raporunda ifade edecektir. Denetçi kanun, idarî düzenleme veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda herhangi bir aksaklık veya uygunsuzluk tespit ederse, bunu raporunda belirtecektir. Denetçinin tespit ettiği usulsüzlükler veya aykırılıklar konusunda yönetim kuruluyla müzakeresi düşünülemez. Belki denetçi önemsiz hesap hatalarını yönetim kuruluna bildirerek düzeltilmesini isteyebilir, fakat bunun dışında bir konuda görüşü neyse bunu raporunda belirtmekle yetinmelidir. Madde gerekçesinde, denetçinin doğru olmayan yorumu sonucu sınırlı onay veya kaçınma

yazısı yazmasına ve denetçinin yanlış yorumu ile söz konusu ağır sonuçların doğmasına engel olunması amacıyla böyle bir hüküm getirildiği belirtilmiştir. Bu gerekçe kabul edilemez. Denetçinin sınırlı onay veya kaçınma yazısı yazacağı durumlarda, yönetim kurulu sırf denetçinin bu görüşüne engel olmak için herhangi bir dayanak olmaksızın mahkemeye başvurabilecektir. Şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesi karar vermekle denetçinin yerine geçerek görüş bildirmiş olacaktır. Bu da denetimin mesleki anlamda uzman kişilerce yapılması ile çelişecektir. Sonuç olarak, uygulama kabiliyeti olmayan ve bağımsız dış denetimle bağdaşmayan bu hükmün Tasarıdan çıkarılması gerekmektedir.

Tasarıda, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelik taşıyan tehlikeleri zamanında teşhis eden, etkin bir sistem kurup kurmadığı, bu sistemi işletip işletmediği ve kendisine sunulan sonuçları değerlendirerek önlem alıp almadığı hususlarının da denetçi tarafından denetleneceği ve raporda belirtileceği öngörülmüştür (m.398/IV). Burada kastedilen, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimidir. Fıkra kısaca, “denetçi, iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin olup olmadığı, eğer varsa bunların etkinliğini değerlendirerek raporunda belirtir” şeklinde olmalıdır<sup>264</sup>.

Denetim raporlarının herhangi bir standarda bağlanmaması önemli bir eksikliktir. Sermaye piyasası mevzuatında olduğu gibi denetim görüşünün belirtildiği raporların belirli şekil şartlarına tabi tutulması uygun olurdu. Raporların standartlara bağlanarak belirli tipte düzenlenmesi, mali tablo kullanıcılarının farklı sonuçlar çıkarmalarını önleyeceği gibi farklı şirketler arasında da karşılaştırma yapabilme imkanı tanıyacaktır. Tasarıda denetim raporunun hangi şekilde düzenleneceği yolunda açık bir hüküm yoktur. 403. maddede sadece denetçi yazısının<sup>265</sup>

---

<sup>263</sup> **MOROĞLU Erdoğan** :Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul Mayıs 2005, s.109 vd.

<sup>264</sup> İç kontrol ve iç denetim konularında ayrıntılı bilgi için bkz. “İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Biriminin Değerlendirilmesi” başlığı.

<sup>265</sup> "Yazı" kavramının tercih edilmesinin sebebi, "Rapor" kavramının 402. maddede düzenlenen denetçi raporuyla karışabilecek olması ve hatta onun bir sonucu olarak görülebilme ihtimalidir. Oysa

onay<sup>266</sup>, sınırlı onay<sup>267</sup> ve kaçınma yazısı<sup>268</sup> şeklinde üç türde olacağı belirtilmiştir<sup>269</sup>. Kanımızca, “sınırlı onay” kavramı yerine “şartlı onay”, “kaçınma” kavramı yerine “olumsuz” kavramları tercih edilmeliydi. Tasarıda açıklık olmamakla birlikte, denetim raporunun da bu üç türden biri şeklinde verilmesi gerekecektir. En doğrusu, rapor ve yazı türlerinin olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört türde düzenleneceğinin öngörülmesidir. Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, müşteri şirkette çıkan bir yangın nedeniyle muhasebe kayıtlarının büyük bölümünün yanması gibi bir sebeple denetim sürecine ilişkin prosedürün tam olarak uygulanamaması, gerekli olan bilgi ve belgelere ulaşılamaması veya çalışma alanını sınırlayan önemli bir durumun ortaya çıkması yüzünden mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi hallerinde denetçi “onay”, “sınırlı onay” veya “kaçınma” görüşlerden birine ulaşamıyor ise, gerekçesini belirtmek şartıyla görüş bildirmekten kaçınma imkanına sahip olmalıdır.

Denetçinin, 403. madde gereğince şirketin veya topluluğun mali tablolarına koyacağı bir onay şerhiyle denetimin sonucunu özet şeklinde belirtmesinin bir anlamı yoktur. Denetim raporunun özeti şeklinde bir onay yazısı ilgililere tam bir bilgi vermeyeceği gibi, raporun gerekçesini de gerektiği şekilde

---

kanunun amacı denetçinin ayrı bir yazı vererek kanuna göre sonuç açıklamasıdır (Tasarı m.403 gerekçesi).

<sup>266</sup> Onay yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporun Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmeye uygun olduğunun denetçi tarafından açıklanması ve doğrulanması olup, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yöneticilerin ibrası için hem esas olur hem de dayanak oluşturur (Tasarı m.403 gerekçesi).

<sup>267</sup> Sınırlamanın konusu, amacı ve kapsamı belirli ve açık olmalıdır. Sınırlı onay yazısı, somut olaya göre bir değerlendirmeyi gerektirir. Bu yazı ne çekinceli onay yazısı ne de kaçınma yazısı olarak işleme tâbi tutulabilir (Tasarı m.403 gerekçesi).

<sup>268</sup> Kaçınma yazısı, şirketin yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile Kanuna ve/veya esas sözleşmeye uygun olmadığını ifade eder. Bu yazı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir. Denetçinin kaçınma yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiç bir karar alınmaz. Çünkü, denetlenen yıl sonu finansal tablolarının, faaliyet yılının sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kâr veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır (Tasarı m.403 gerekçesi).

<sup>269</sup> Denetçi, denetimin sonucunu, şirketin veya topluluğun finansal tablolarına koyacağı bir onay yazısında özet şeklinde belirtir. Onay yazısı, denetimin konusu, türü ve kapsamı yanında denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmesini de içerir (m.403/I).

yansıtamayabilecektir. Bunun yerine, denetim raporu da mali tabloyla birlikte yayımlanmalıdır.

Denetim raporuna ilişkin 402. maddede denetçiye bağımsız dış denetimle bağdaşmayan, nesnellikten uzak görevler verilmiştir. Bu görevler denetçiyi öznel değerlendirmelerde bulunmaya zorlamaktadır. Gerçekten, 402. maddeye göre, denetçi, denetlenen şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesinin şartları ile gelecekteki gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı tahlilleri özellikle irdelenecek, şirket veya topluluğun gelişmesine ciddi engel teşkil eden durumların belirleyecek, şirketi tehdit eden riskleri önceden teşhis eden iç gözetim teşhis sisteminin geliştirilmesi için tedbir alınmasının gerekip gerekmediği ve eğer tehlike varsa şirketin bir tedbir veya çare uygulayıp uygulamadığını değerlendirecektir. Bu görevler mecburen bağımsız dış denetçinin geleceğe ilişkin varsayımlarda bulunmasını gerektirmektedir. Halbuki, bağımsız dış denetçinin başlıca görevi denetlenen şirketin ve topluluğun mali tablolarının gerçeğe uygunluğunun uzman bir kişi olarak değerlendirilmesidir<sup>270</sup>. Bağımsız dış denetçinin altından kalkması mümkün olmayan ve meslekle bağdaşmayan bu nitelikte görevlerin Tasarıdan çıkarılması uygun olacaktır.

Tasarının bu genel değerlendirmesinin yanı sıra, Tasarıda yer alan bağımsızlık, mesleki özen ve sır saklama yükümlülüğü konuları tezimizin ilgili bölümlerinde sermaye piyasası düzenlemeleri ile karşılaştırılacaktır<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> Bağımsız dış denetim, denetlenen ortaklığın mali durumunu olduğu gibi yansıtma ile ilgilidir. Yoksa denetlenen ortaklığın mali durumunun niteliğiyle, yönetimin kararlarının rasyonelliğiyle veya yapılan işin riskleriyle ilgili değildir (**HASELÇİN** : s.4).

<sup>271</sup> Bağımsızlık konusunda “Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller”, mesleki özen konusunda “Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi”, sır saklama yükümlülüğü konusunda “Sır Saklama Yükümlülüğü” başlıkları altına bkz.

## II- SERMAYE PİYASASI KANUNU VE SPK TEBLİĞLERİ

### A- YÜRÜRLÜKTEKİ DÜZENLEMELER

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 29.04.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun'la değişik<sup>272</sup> 16. ve 22. maddelerinde bağımsız dış denetime ilişkin genel hükümler düzenlenmiştir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurul tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlenmesi amacıyla Seri X No: 16 sayılı Tebliğ<sup>273</sup> yerine, halen yürürlükte bulunan Seri X No: 22 sayılı Tebliğ 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile Seri X No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ<sup>274</sup>”, Seri X No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi

---

<sup>272</sup> 13.05.1992 T. ve S. 21227 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>273</sup> Bu Tebliğ; 15.10.1997 tarihli ve 23141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 17; 2.11.2002 tarihli ve 24924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 19; 18.2.2003 tarihli ve 25024 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 20; 20.3.2003 tarihli ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 21 sayılı tebliğler ile değişikliklere uğramıştır.

<sup>274</sup> 04.03.1996 T. ve S. 22570 R.G.'de yayımlanmıştır.

Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ<sup>275</sup>”, Seri X No:12 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ<sup>276</sup>” ve Seri X No:15 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ<sup>277</sup>” yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle bağımsız dış denetim tek bir tebliğ altında toplanmıştır.

## **B- SERMAYE PİYASASI KANUNU TASARI TASLAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

SerPK Tasarı Taslağında, öncelikle bazı kavramlarda değişiklikler yapılmıştır. Mevcut Kanun’daki tüzelkişiliği ifade eden “Kurul” kavramı yerine, “Kurum” kavramı tercih edilmiş ve “Kurul”, Kurum’un karar organı olarak tanımlanmıştır(m.3/a). Bir yenilik olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de İhraççı olarak sayılmıştır (m.3/h). Mevcut düzenlemede, pay sahibi sayısı 250’yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılırken, Tasarı Taslağında bu sayı 500’e çıkarılmıştır (m.12).

Tasarı Taslağının bağımsız denetime ilişkin hükümlerine gelince: SerPK’dan farklı olarak Tasarı Taslağında, tüzelkişiliği haiz kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olarak Türkiye Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Kuruluşları Birliği’nin kurulması öngörülmüştür (m.57/b). Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaya yetkili kılınmış kuruluşlar, Türkiye Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Kuruluşları Birliğine kaydolmak zorundadır. Bunun için ilgili kuruluş bağımsız denetim kuruluşu niteliği kazandığı andan itibaren üç ay içinde gerekli başvuruyu yapmakla yükümlüdür. Anılan yükümlülüğe uymayanların ilgili faaliyetlerde bulunmaları Kurulca yasaklanır (m.57).

---

<sup>275</sup> Seri X No:7; 20.07.1988 T., S. 19878 R.G. de yayımlanmış ve 18.02.1992 T., S.21146 R.G.de yayımlanan Seri:X No:13 sayılı Tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.

<sup>276</sup> Seri X No:12; 18.02.1992 T., S. 21146 R.G. de yayımlanmış ve 29.06.2002 T., S.24800 R.G. de yayımlanan, Seri:X No:18 sayılı Tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.

Yine, SerPK'dan farklı olarak Tasarı Taslağında, bağımsız denetim faaliyeti uyarınca doğabilecek sorumlulukları için bağımsız denetim kuruluşlarının mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunlu kılınmıştır (m.23/IV).

Belirtilen bu düzenlemelerin dışında SerPK Tasarı Taslağında bağımsız dış denetim, şu anda yürürlükte olan Kanuna paralel şekilde genel hatlarıyla düzenlenmiştir.

### **III- 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU**

3568 sayılı Kanun<sup>278</sup>, doğrudan doğruya bağımsız dış denetimle ilgili olmamakla birlikte, bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan, bu Kanun bağımsız denetimle yakın bir ilişki içinde bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanun, mesleğin yerleşmesi ve kamuoyunda kabul edilmesi, muhasebe ve denetim çalışmalarının düzene sokulması açısından önemli mesafeler alınmasını sağlamıştır<sup>279 280</sup>. Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili

---

<sup>277</sup> 07.06.1994 T. ve S. 21953 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>278</sup> 13.06.1989 T. ve S. 20194. R.G.de yayımlanmıştır.

<sup>279</sup> **ÖZYÜREK Mustafa** : Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu Açılış Konuşması, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.8.

<sup>280</sup> 3568 sayılı Kanunun kabul edilmesinden önceki dönem için sermaye piyasasının işlerliği açısından muhasebe mesleğinin bağımsız bir yasaya dayalı olmayışının yarattığı sorunlar için bkz. **SÜRME Lİ Fevzi** : “Sermaye Piyasasının İşlerliği Yönünden Muhasebe Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Yarattığı Sorunlar”, VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (30 Nisan-03 Mayıs 1986 Bodrum), A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:556, Ankara 1986, s.87 vd.

mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tâbi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmaktır (3568 s.k. m.1). Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin konuları arasında, belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablolarla ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek yer almaktadır(3568 s.k. m.2/A-c, m.2/B). Ancak, yeminli mali müşavirlik mesleğinin faaliyet alanı, yasal yapıda birbirini tamamlayacak şekilde muhasebe denetimi (bağımsız dış denetim) ve vergi denetimi şeklinde belirlenmişken, uygulamada bağımsız dış denetim ikinci plana atılmakta ve yeminli mali müşavirler adeta bir vergi denetmeni gibi görev yapmaktadır<sup>281</sup>.

Bağımsız denetim ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış olması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ - İkinci Kısım- m.4/a).

#### **IV- BANKALAR KANUNU VE MERKEZ BANKASI TEBLİĞLERİ**

Merkez Bankası 1986 yılından itibaren başlattığı denetim sistemiyle bankaların ve finans kuruluşlarının mali yapılarını izlemeye başlamıştır (1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu<sup>282</sup> m.43). Bu çerçevede, banka ve finans kurumlarınca (yeni adıyla katılım bankaları) belirli dönemlerde gönderilen raporlar sermaye yeterliliği, kârlılık, likidite yeterliliği, aktif niteliği ve kalitesi açısından izlenmektedir. 1988 yılından itibaren de Merkez Bankası'nca belirlenen format çerçevesinde bankalar ve özel finans kurumları hakkında bağımsız dış denetim

---

<sup>281</sup> Bu yönde görüş için bkz. **ÖZEL Salih** : “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yapıtları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002, s.2.

<sup>282</sup> 26.01.1970 T. ve S. 13409 R.G. de yayımlanmıştır.



kurumlarınca hazırlanarak gönderilen raporlardan da faydalanılmaktadır<sup>283</sup>. Bankaların bağımsız dış denetimine ilişkin ilk düzenleme 16.01.1987 tarihinde 19343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğdir. Daha sonra “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmelik ise, 31.01.2002 tarihli ve 24657 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”in 13 üncü maddesi uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır. 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 13/II fıkrasında olduğu gibi 19.10.2005 tarihinde kabul edilen 5411 sayılı yeni Bankacılık Kanunu’nda da bağımsız denetim düzenlenmiştir<sup>284</sup>.

Türkiye’de faaliyette bulunan bütün bankalar (mevduat ve katılım bankaları) ve Merkez Bankası tarafından uygun görülecek diğer mali kurumlar, 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu’nun 25.04.2001 tarihli 4651 sayılı kanun ile değişik 43.maddesi gereğince bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını düzenlenme tarihinden itibaren en geç bir ay içinde Merkez Bankası’na vermekle yükümlüdürler.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu gereğince, bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması zorunludur (m.39/II). Bağımsız denetim raporu, bankaların hazırlamak zorunda oldukları yıllık faaliyet raporunda da yer alacaktır<sup>285</sup>. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması

---

<sup>283</sup> **SADIKLAR Cafer Yayyar** : “Bankaların Denetimi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990, s.308.

<sup>284</sup> 01.11.2005 T. ve S. 25983 (Mükerrer) R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>285</sup> Yıllık faaliyet raporu bankaların statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tablolarını, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içeren rapordur (5411 sayılı Bankalar Kanunu m. 40).

konularında yetkilidir (m.15)<sup>286</sup>. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşünü alarak bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin esasları düzenler (m. 33/I).

Denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yetkilendirilecek kuruluşlar arasından, bankanın yönetim kurulu tarafından seçilecektir. Banka denetim komitesi, yönetim kurulunca bağımsız denetim kuruluşu seçiminden önce bağımsız denetim kuruluşu hakkında gerekli ön değerlendirmeleri yapmak ve yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemekle görevlidir (m.24/III). Denetim komitesi, görevlerinin ifasıyla ilgili olarak bağımsız denetim kuruluşundan düzenli raporlar alacaktır (m.24/IV). Ayrıca denetim komitesi bağımsız denetim kuruluşlarından bilgi ve belge almaya da yetkilidir (m.24/VI).

Bağımsız denetim kuruluşları denetim faaliyeti sırasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin Kanun veya esas sözleşmeyi ihlâl etmiş olduklarını gösteren hususları tespit ederse durumu gecikmeksizin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na bildirir. Bu bildirim, meslekî gizlilik prensiplerinin ve anlaşmalarının veya sır saklama yükümlülüklerin ihlâl edildiği anlamına gelmez (m.33/II). Bağımsız denetim kuruluşları, gizli olsa dahi Bankalar Kanunu'nun uygulanması ile ilgili olarak her türlü bilgi ve belgeyi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun talebi üzerine Kuruma tevdi etmekle yükümlüdürler (m.96/I).

---

<sup>286</sup> Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 22.06.2005 tarih ve 1656 sayılı kararı ile İmar Bankası'nın 2001 yıl sonu bağımsız denetim çalışmasında gerekli "mesleki özen ve titizlik" göstermediği gerekçesi ile Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi'nin bağımsız denetim yetkisinin sürekli olarak kaldırılmasına karar vermiştir. Erişim: 13.09.2005, (<http://www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/bddk1.htm>). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun, bağımsız denetim kuruluşunun kendi isteğiyle bağımsız denetim yapma yetkisinin kaldırılması hakkında kararı için bkz. 15.07.2005 T. ve 1671 sayılı Kurul kararı, Erişim: 13.09.2005, (<http://www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/bddk2.htm>).

Bağımsız denetim kuruluşları, bankaların denetimi sırasında yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere karşı verdikleri zararlardan sorumludurlar (m.33/I). 4389 sayılı eski Bankalar Kanunu'ndan farklı olarak, 5411 sayılı Kanun'da sermaye piyasası mevzuatına paralel olarak mesleki sorumluluk sigortası düzenlenmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar (m.36)<sup>287</sup>.

Sonuç olarak 5411 sayılı yeni Bankacılık Kanunu, genel olarak değerlendirildiğinde 4389 sayılı eski Kanuna göre bağımsız denetimin çok daha ayrıntılı olarak düzenlendiği bir kanundur. En önemli yenilikler, sermaye piyasası mevzuatına paralel şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması zorunluluğunun getirilmesi, denetim komitesi kurulması ve komiteye denetim açısından pek çok önemli görev ve yetkiler verilmesidir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50'nci maddesinin (a) bendinin birinci fıkrasında, kendi menkul kıymetlerini halka arz eden bankalar ile sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan bankaların, bu kapsamla sınırlı olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi olacağı düzenlenmiştir. Aynı bendin son fıkrasında yer alan "bankalar ve sigorta şirketleri kuruluş, denetim, gözetim, muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidir" hükümleri ile de halka açık bankalarla ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetkileri sınırlanmıştır.

Dolayısıyla, hisse senetleri Kurul kaydına alınarak halka arz edilen ve İMKB'de işlem gören bankalar, Bankacılık Kanunu ve ilgili mevzuat hükümlerine tabi olup, söz konusu mevzuatta yetkili kılınan kamu otoritesi olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun denetimi ve gözetimindedir. Halka açık bankalar da dahil

---

<sup>287</sup> Yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları durumlarını 31.12.2006 tarihine kadar 36'ncı madde hükmüne uygun hale getirmek zorundadır (Geçici madde 4).

olmak üzere bütün bankaların bağımsız dış denetimleri de Bankalar Kanunu hükümlerine ve bu Kanun uyarınca yapılan düzenlemelere tabi tutulmuştur<sup>288</sup>. Sonuç olarak, halka açık bankaların sadece Bankacılık Kanunu hükümleri ve bu Kanun uyarınca yapılan düzenlemeler uyarınca bir defa bağımsız denetimden geçmeleri yeterli olup, ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat gereğince ikinci bir bağımsız dış denetimden geçmeleri söz konusu değildir.

## V- VERGİ USUL KANUNU

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>289</sup> 175.maddesinin birinci fıkrasında;

“Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (Ek hüküm: 3762 - 28.8.1991). Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Böylece, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Yine, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesinin 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla değişik birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, Maliye Bakanlığı; mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu

---

<sup>288</sup> **SAYAR:** Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, s. 41.

<sup>289</sup> 11.01.1961 T. ve S. 10703 – 10705 R.G. de yayımlanmıştır.

kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya da yetkili kılınmıştır.

## **VI- SİGORTA VE REASÜRANS ŞİRKETLERİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARINCA DENETLENMESİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER**

Sigorta şirketlerinin devlet tarafından denetlenmesine ilişkin ilk kanuni düzenleme 25 Haziran 1927 tarihli ve 1149 sayılı “Sigorta Şirketlerinin Teftiş ve Murakabesi Hakkında Kanun”dur. Bu kanuna 1938 yılında yapılan değişiklikle bazı yeni hükümler ilave edilmiş ve bazı maddelerde değişiklikler yapılmıştır. Arada geçen zaman zarfında kanunun ihtiyaçları tam olarak karşılayamaması sebebiyle, Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkında 7397 sayılı Kanun, 30 Aralık 1959 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla sigorta şirketleri faaliyete başlarken, faaliyeti süresince ve sona ermesinde kontrole tabi tutulmuştur<sup>290</sup>. “Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği” ile, sigortacılık sektöründe 1993 yılından beri uygulanan “Tek Düzen Hesap Planı” yürürlükte kaldırılmış ve 01.01.2005 tarihinden itibaren sigorta ve reasürans şirketleri mali tablo ve raporlarını bu Yönetmeliğe uygun olarak düzenlemek zorundadırlar<sup>291</sup>.

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 39. maddesinin 9. fıkrasının 7 numaralı bendiyle, Türkiye'de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki şubeleri tarafından

---

<sup>290</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **KUBİLAY Huriye**: Uygulamalı Özel Sigorta Hukuku, Barış Yayınevi, 2.B., İzmir 2003, s.224-226; bkz. **BOZER Ali** : Sigorta Hukuku (Genel Hükümler- Bazı Sigorta Türleri), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 2004, s.13-15 ; Sigorta şirketlerinin başlangıçta, çalışma süresi içinde ve sona ermede denetimi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **KENDER Rayegân** : Türkiye'de Hususi Sigorta Hukuku I, Beta Basım Yayım, 7.B., İstanbul 2001, s.39 vd.

<sup>291</sup> “Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği” 31.12.2005 T. ve S. 25687 (3.Mükerrer) R.G. de yayımlanmıştır.

sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak mali tablolarının<sup>292</sup> bağımsız dış denetime tabi tutulması hakkında düzenleme yapma yetkisi Hazine Müsteşarlığı'na verilmiştir. Konuya ilişkin ilk düzenleme, 04.06.1996 tarihli ve 22656 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”tir. Daha sonra bu yönetmelik yürürlükten kaldırılarak “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” 08.09.2003 tarihinde 25223 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelikle, bağımsız denetim kuruluşlarının nitelikleri, faaliyetleri, yetkilendirilmeleri, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinde tarafların hak ve yükümlülüklerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak mali tabloları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve/veya Bankalar Kanunu ile bu Kanunlara dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma izni almış olmaları gerekmektedir (Yönetmelik, m.4/a).

Sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak; Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubelerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan mali tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak mali tabloların, sigorta ve reasürans şirketlerinin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesi amacıyla “Sigorta ve

---

<sup>292</sup> Sigorta şirketlerinin temel mali tabloları ve bunların kapsamı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **GENÇ Ahmet** : Sigorta Şirketlerinin Mali Analizi Erken Uyarı Sistemi ve Derecelendirme (Rating), Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları No:6, Ankara 2006, s.40-45.

Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile birlikte “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik<sup>293</sup>” de yayımlanmıştır (Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik m.1).

“Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” hükümleri incelendiğinde genel olarak sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında tebliğe paralel düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Bu kapsamda, denetim yapacak kuruluşların 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve/veya Bankalar Kanunu ile bu kanunlara dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma izni almaları gerekliliğine atıf yapılması da bunun önemli bir göstergesidir.

## **VII- FİNANSMAN VE FAKTORİNG ŞİRKETLERİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER**

Finansman şirketleri, Ödünç Para Verme İşleri Hakkında 30.09.1983 tarihli ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 545 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 3 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde, devamlı ve mutad iştiğal konusu olarak her türlü mal ve hizmet alımını kredilendirmek üzere ödünç para veren şirketlerdir (m.3/b). Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan “Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmeliğin<sup>294</sup>” 15. maddesi gereğince, finansman şirketlerinin mali tablo ve raporları Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu veya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan yetki belgesi almış bağımsız denetim kuruluşlarına denetletirilir. Denetleme raporunun bir örneği düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içinde Hazine Müsteşarlığı’na gönderilir.

---

<sup>293</sup> 08.09.2003 T. ve S. 25223 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>294</sup> 26.07.1994 T. ve S. 22002 R.G. de yayımlanmıştır.

Faktoring şirketleri, faturaya veya mal veya hizmet satışından doğmuş olduğunu tevsik eden diğer belgelere dayalı mal ve hizmet satışlarından doğmuş veya doğacak alacakları temellük ederek tahsilini üstlenen ve bu alacaklara karşılık ödemelerde bulunarak finansman sağlayan şirketlerdir (Ödünç Para Verme İşleri Hakkında 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname m.3/c) Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan “Faktoring Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>295</sup>” gereğince Faktoring şirketleri, yıllık mali tablo ve raporlarını bağımsız denetim kuruluşlarına denettirir ve denetleme raporunun bir örneğini Hazine Müsteşarlığına gönderirler. Faktoring şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu veya Sermaye Piyasası Kurulunca yetkilendirilmiş olması gerekmektedir (Faktoring Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik m.12).

## VIII- DİĞER YASAL DÜZENLEMELER

Yukarıda belirten dışında pek çok yasal düzenlemede de bağımsız dış denetim yer almıştır. Bağımsız dış denetimin zorunlu veya isteğe bağlı tutulmasına göre bu düzenlemeleri iki gruba ayırmak mümkündür. Nitekim 5253 sayılı Dernekler Kanunu<sup>296</sup>(m.9), Erişim ve Arabağlantı Yönetmeliği<sup>297</sup> (m.19), Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı Sağlık İşleri Genel Müdürlüğü Sağlık İşletmeleri Yönetmeliği<sup>298</sup> (m.28/b), Doğal Gaz Piyasasında Yapılacak Denetimler İle Ön Araştırma ve

---

<sup>295</sup> 21.12.1994 T. ve S. 22148 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>296</sup> 23.10.2004 T. ve S. 25649 R.G. de yayımlanmıştır. Derneklerde iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz (Dernekler Kanunu, m.9/I).

<sup>297</sup> 23.05.2003 T. ve S. 25116 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>298</sup> 09.11.2001 T. ve S. 24578 R.G. de yayımlanmıştır.



Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>299</sup> (m.6/II), Hububat, Baklagiller ve Yağlı Tohumlar Lisanslı Depo Yönetmeliği<sup>300</sup> (m.11, 58), Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>301</sup>(m.25), Pamuk Lisanslı Depo Yönetmeliği<sup>302</sup> (m.11,56), Şeker Kotalarının Düzenlenmesine İlişkin Yönetmelik<sup>303</sup> (m.8), Ürün İhtisas Borsalarının Kuruluş, İşleyiş ve Denetim Usul ve Esasları Hakkında Genel Yönetmelik<sup>304</sup> (m.34) ve Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nda<sup>305</sup> (m.5) bağımsız denetim zorunlu tutulmamıştır.

Buna karşılık 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu<sup>306</sup> (m.18) ve bu Kanun uyarınca çıkarılan Tarımsal Üretici Birlikleri İle Tarımsal Üretici Merkez Birliklerinin Denetlenmesine İlişkin Yönetmelik<sup>307</sup> (m.5), Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında 3996 Sayılı Kanunun Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar Hakkında Karar<sup>308</sup> (m.6) ve Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzelkişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte<sup>309</sup> (m.1) bağımsız dış denetim zorunluluğu düzenlenmiştir.

---

<sup>299</sup> 28.01.2003 T. ve S. 25007 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>300</sup> 08.10.2005 T. ve S. 25960 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>301</sup> 25.01.2006 T. ve S. 26074 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>302</sup> 08.10.2005 T. ve S. 25960 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>303</sup> 01.04.2002 T. ve S. 24713 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>304</sup> 09.03.2005 T. ve S. 25750 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>305</sup> 16.06.2000 T. ve S. 24081 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>306</sup> 06.07.2004 T. ve S. 25514 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>307</sup> 25.09.2005 T. ve S. 25947 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>308</sup> 01.10.1994 T. ve S. 22068 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>309</sup> 03.10.2003 T. ve S. 25248 R.G. de yayımlanmıştır.

## İkinci Bölüm

# BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

## § 7 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARI

### I- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ HUKUKİ YAPISI VE ÖZELLİKLERİ

#### A- HUKUKİ YAPISI

Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının mutlaka anonim şirket türünde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması gerekir (Yönetmelik m.9/a-d, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/a). Türk Hukuku'nun aksine Amerikan Hukuku'nda CPA kuruluşları tek kişi işletmesi (proprietorship), genel ortaklık (general partnership)<sup>1</sup>, genel anonim ortaklık (general corporation), özel hizmet amaçlı anonim ortaklık (professional corporation), sınırlı sorumlu şirket (limited liability company) ve sınırlı sorumlu ortaklık (limited liability partnership) olmak üzere altı farklı türde kurulabilmektedir<sup>2</sup>.

Yönetmeliğin 9. maddesinde açıkça bağımsız denetim kuruluşlarının anonim ortaklık türünde kurulması zorunluluğu düzenlenmişken, Seri X No: 16 sayılı

---

<sup>1</sup> “Proprietorship” adı verilen tek kişinin sahip olduğu işletmelerde, kişi yaptığı eylem ve işlerden dolayı kişisel olarak ve sınırsız sorumludur. “General Partnership” adı verilen ortaklık ise Türk Hukukundaki adi ortaklığa karşılık gelir. İki yada daha fazla kişinin kazanç sağlamak amacıyla emek veya sermayelerini bir araya getirmeleriyle oluşan, tüzelkişiliği bulunmayan ticari organizasyondur Bkz. CAN : ABD Ortaklıklar Hukukunda Temel Kavramlar, s.1 vd.

<sup>2</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.28-29.

Tebliğ'in ilk yayımlanan şeklinde bağımsız denetim kuruluşlarının Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulabileceği öngörülmüştü<sup>3</sup>. Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Seri:X No:21 sayılı Tebliğ ile<sup>4</sup> bu aykırılık giderilmiş ve yönetmeliğe paralel nitelikte bir düzenleme yapılmıştır<sup>5</sup>.

## B- ÖZELLİKLERİ

### 1- Hisse Senetlerinin Nama Yazılı Olması

Anonim ortaklık türünde kurulması zorunlu olan denetim kuruluşunun hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması gerekir<sup>6</sup> (Yönetmelik m.9/d, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/a).

Türk Ticaret Kanunu'nda ortaklık payının hisse senedine bağlanması zorunluluğu öngörülmemiştir. Anonim ortaklıkların bir özelliği de payın kıymetli evrak niteliğindeki hisse senedine bağlanabilmesi olmakla birlikte, payın mutlaka hisse senedine bağlanması şart değildir<sup>7</sup>. Hisse senedi çıkarma zorunluluğunun

---

<sup>3</sup> Yönetmelik hükmü değiştirilmeden Tebliğ hükmü ile yapılan bu düzenlemenin hukuki dayanağı bulunmadığı yolunda haklı eleştiri için bkz. **ÜNAL** : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.15.

<sup>4</sup> Seri:X, No:21 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, 20.03.2003 T. ve S. 25054 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Tebliğin yürürlüğe girmesine kadar kurulan 63 bağımsız denetleme kuruluşu anonim ortaklık şeklinde kurulmuş, Tebliğ'in yürürlüğe girmesinden 20.03.2003 T. ve 25054 sayılı R.G. de yayımlanan değişikliğe kadar ise anonim ortaklık dışında farklı türlerde bağımsız denetim kuruluşları kurulmuştur (**ÜNAL** : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.15).

<sup>6</sup> Hisse senetlerinin nama yazılı olarak çıkarılmasının yasal bir zorunluluk olduğu hukuki düzenlemeler için bkz. **TEKİN Fahiman** : Anonim Şirketler Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1993, s.314, 12 nolu dipnot.

<sup>7</sup> Bkz. **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.623; **ÜNAL Oğuz Kürşat** : “Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda Hisse Senetleri”, Prof.Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65.Yaşgünü Armağanı, İstanbul 1999, s.717; **SEVİ Ali Murat** : Anonim Ortaklıkta Payın Devri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s.28; **TEKİN Osman Salih** : Halka Açık Anonim Ortaklıkların Hisse Senedi İhracı, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1996, s.52; **PULAŞLI** : s.540.

bulunmaması, pay sahipliği haklarının senetsiz kullanılabilmesine dayanır<sup>8</sup>. Genel kural olarak, hisse senetleri ancak şirketin tescilinden sonra çıkarılabilir. Tescilden önce çıkarılan hisse senetleri hükümsüzdür (TTK. m.412/I)<sup>9</sup>.

TTK m.409/I uyarınca pay hamiline ve nama olmak üzere iki çeşit hisse senedine bağlanabilir. Ancak TTK sistemine daha uygun düşecek şekilde hamiline, nama, bağlı nama ve gerçek (rekta) nama yazılı hisse senetleri olmak üzere dördü bir ayırım yapılabilir<sup>10</sup>. Esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekir (TTK m.409/II). Nama yazılı hisse senetleri, “nama yazılı” deyimine rağmen ciro ve zilyedliğin nakli yoluyla devredildikleri için kanunen emre yazılı kıymetli evrak niteliğine sahiptirler. Bağlı nama yazılı hisse senetleri, esas sözleşmede yer alan “bağlam” hükümleri dolayısıyla devirleri kısıtlanmış ve hatta yasaklanmış hisse senetleridir. Bunlar da, “nama yazılı” deyimine rağmen ciro ve zilyedliğin nakli yoluyla devredildikleri için kanunen emre yazılı kıymetli evrak niteliğine sahiptirler. Gerçek nama yazılı hisse senetleri ise, konulacak bir rekta klozu<sup>11</sup> ile düzenlenebilen ve diğer hisse senetlerinin aksine ciro ile değil alacağın temliki hükümlerine göre devredilebilen hisse senetleridir<sup>12</sup>.

Tebliğ hükmünde, bağımsız denetim kuruluşunun hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması gerekliliği düzenlenmekle birlikte, hüküm açık değildir. Tebliğ hükmü, bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklık paylarını hisse senedine bağlanmasının zorunlu tutulduğu şeklinde anlaşılacağı gibi payların hisse

---

<sup>8</sup> **AKBULAK Sevinç / AKBULAK Yavuz** : Türkiye’de Sermaye Piyasası Araçları ve Halka Açık Anonim Ortaklıklar, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004, s.52.

<sup>9</sup> TTK.’nın aksine SerPK. m.7/IV gereği, esas sermaye sistemini kabul etmiş anonim ortaklıklar, sermaye artırımının tescilini takip eden en geç otuz gün içinde hisse senetlerini alıcılara teslim ederler. Nama yazılı hisse senetleri için bu süre doksan gündür. Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş anonim ortaklıklarda hisse senetlerinin satış esnasında alıcıya tesliminden itibaren pay sahipliği hakkı kazanılır ve bu halde TTK. nun 395 inci maddesinin 3 üncü cümlesi ile 412 nci maddesi hükümleri uygulanmaz (SerPK. m.7/IV).

<sup>10</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.625.

<sup>11</sup> Rekta (nama olma) klozu, senedin emre olmadığını açıkça belirten, bir ibarenin senede konulması ile mümkündür (TTK m.566).

<sup>12</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.625.

senedine bağlamasının zorunlu olmadığı ancak eğer paylar hisse senedine bağlanacaksa, çıkarılacak hisse senetlerinin ancak nama yazılı olarak düzenlenebileceği şeklinde de yorumlanabilecektir. Doktrinde belirtildiği üzere, anonim ortaklık şeklinde kurulması zorunlu olan bağımsız denetim kuruluşunun mutlaka ortaklık paylarını hisse senedine bağlaması gerekliliğinin kabul edilmesi daha uygun olacaktır<sup>13</sup>.

## 2- Kurucularına ve Ortaklarına İlişkin Sınırlamalar

Bağımsız denetim şirketlerinin kurucularının ve ortaklarının tamamının 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları, müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları, Türkiye'de yerleşik olmaları, sermaye piyasası mevzuatı veya herhangi bir mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olması, faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması, kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması ve sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmamış gerçek kişilerden olmaları gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/c). Sadece kuruluş aşamasında değil, denetim kuruluşunun faaliyeti süresince de ortakların belirtilen şartları taşımaya devam etmeleri gerekir. Nitekim, Tebliğ'de de kurucularla birlikte ortaklardan bahsedilmesi bu amaçladır.

Yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, esas sermayenin en az % 51'ine sahip olması zorunlu sorumlu ortak başdenetçilerin, mesleki deneyim süresinin en az iki yılını bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya

---

<sup>13</sup> AKBULAK / AKBULAK: s.52.

başdenetçi ünvanı ile tamamlaması da zorunludur. Geri kalan ortaklar için bu şart aranmaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.4/ç).

Listede yer alan bağımsız denetim kuruluşları, ortaklarında meydana gelebilecek her türlü değişikliği altı gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirmekle yükümlüdürler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.27/I). Dolayısıyla, ortakların herhangi bir şekilde değişmesi durumunda, yeni ortağın bağımsız denetim kuruluşu ortakları için öngörülen şartları taşımaması halinde denetim kuruluşu sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesinden çıkarılacaktır.

Türk Hukuku'na göre anonim ortaklıklarda, hem gerçek kişilerin hem de tüzelkişilerin pay sahibi olabilmeleri mümkündür. Fakat sermaye piyasası mevzuatı uyarınca bağımsız denetimle görevlendirilebilecek bir anonim ortaklıkta ancak gerçek kişiler pay sahibi olabilir. Dolayısıyla, tüzelkişinin örneğin başka bir bağımsız denetim kuruluşunun pay sahibi olduğu bir anonim ortaklık bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesine alınmayacağı gibi denetim faaliyetinde de bulunamayacaktır.

Kurucuların ve ortakların tamamının 3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış olması ve pay sahiplerinin sadece gerçek kişilerden oluşabilmesi, bağımsız denetim görevinin mesleki bir uzmanlığı gerektirmesi ile açıklanabilir.

Fakat denetim kuruluşunda pay sahibi olmakla, denetim faaliyetinde görev alma birbiriyle karıştırılmamalıdır. Denetim kuruluşu ortağının denetim faaliyetinde görev alma gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan bağımsız denetim faaliyetinin mesleki uzmanlığa sahip kişilerce yapılmasıdır. Denetim çalışmasını denetim kuruluşu adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişi olan sorumlu ortak başdenetçiler, esas sermayenin en az % 51'ine sahip olacaktır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.4/ç). Söz konusu Tebliğ hükmü çerçevesinde, bağımsız

denetim kuruluşunda sorumlu ortak başdenetçi olarak görev yapan denetim elemanlarının esas sermayedeki payları toplamının en az %51 olması yeterli bulunmaktadır. Esas sermayenin %51 inin tek bir sorumlu ortak başdenetçiye ait olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır<sup>14</sup>.

Buna göre, ortaklığın yönetiminde ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, sorumlu ortak başdenetçiler her türlü yetki ve sorumluluğa da sahip olacaktır. Sonuç olarak, kuruculara ve ortaklara ilişkin müflis olmamaları, yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları ve sermaye piyasası mevzuatı veya diğer bir mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olma şartları bütün kurucu ve ortaklarda aranmalı; bunun dışında kalan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış, ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi ve Türkiye'de yerleşik olma şartları sadece sorumlu ortak başdenetçiler için aranmalıdır. Ayrıca sorumlu ortak başdenetçiler dışında, kurucu ve ortakların gerçek kişi olma zorunluluğu kaldırılmalıdır. Böylece tüzelkişilerin de bağımsız denetim kuruluşlarına kurucu ve ortak olarak katılmaları sağlanmış olacaktır. Bu sayede uluslararası denetim kuruluşlarının da doğrudan bağımsız denetim kuruluşlarında kurucu ve ortak olabilmelerine imkan tanınarak, bu kuruluşların tecrübelerinden yararlanılabileceği gibi böylece denetim kalitesinin artmasına da olanak sağlanacaktır.

Anonim ortaklıklarda kural olarak payın devri serbest olmakla birlikte, bazı durumlarda bu serbesti sakıncalı sonuçlar doğurabilecektir. Konumuz açısından bakarsak, bağımsız denetim kuruluşunun ortaklarının paylarını, 3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış kişilerin dışında kişilere devretmeleri durumunda, bağımsız denetim kuruluşu listeden çıkarılacağı için bağımsız denetim faaliyetinde bulunamayacaktır. İşte bu sakıncayı bertaraf etmek amacıyla esas sözleşmede düzenlenen ve pay sahipliğinin

---

<sup>14</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun, "Bilgi Edinme Kanunu" kapsamında 17.11.2006 tarihli yazısı ([www.spk\\_bilgilendirme@spk.gov.tr](mailto:www.spk_bilgilendirme@spk.gov.tr)).

devrini kısıtlayan veya tamamen ortadan kaldıran hükümlere “bağlam” ve bu tür hisse senetlerine de bağlı nama yazılı hisse senedi<sup>15</sup> denilmektedir<sup>16</sup>. Bağımsız denetim kuruluşları, esas sözleşmelerinde böyle bir bağlam hükmü düzenlemek zorunda olmamakla birlikte, bağımsız denetim kuruluşlarının özel hizmet amaçlı anonim ortaklık olduğu göz önüne alınarak böyle bir hükmün esas sözleşmeye konulması yararlı olacaktır.

## II- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ KURULUŞ ŞARTLARI

Seri X No: 22 sayılı Tebliğin –İkinci Kısım- 3. maddesinde halka açık anonim ortaklıkların mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları belirtilmiştir. Buna göre bağımsız denetim kuruluşlarının;

- Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması<sup>17</sup> ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Ticaret ünvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması,
- Ortaklarının Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’in ikinci kısmının 4’üncü maddesinde sayılan niteliklere haiz<sup>18</sup> gerçek kişilerden oluşması<sup>19</sup>,

---

<sup>15</sup> Bkz. **SCHUCANY Emil (Çev. AKINTÜRK Turgut)** : “Temliki Şirketin İznine Bağlı Nama Yazılı Hisse Senetleri Üzerindeki Mülkiyetin Devri”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:I, Ocak 1962, S.3, s.351 vd.; **SEVİ** : s.182 vd.; **TEKİN** : s.24 vd.

<sup>16</sup> Bkz. **MOROĞLU Erdoğan** : “Nama Yazılı Paysenetlerinin Devri ve Yargıtay Kararları”, Makaleler I, 2.B.,İstanbul 2001, s.254-255 (Bu bildiriye ilişkin tartışmalar için bkz. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu XIII, 05-06 Nisan 1996, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1996, s.64-73); **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.648; **SEVİ** : s.183; **PULAŞLI** : s.735-738.

<sup>17</sup> Şirketleşme ile bağımsız denetimin ve bağımsızlık olgusunun ne derece bağdaştığı ve bağımsız denetçinin şirketleşme statüsü içinde gerekli mesleki yeterliliği ve özeni gösteremeyeceği konusundaki görüş için bkz. **GENÇ** : s.84.

<sup>18</sup> Ortakların Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’in ikinci kısmının 4’üncü maddesinde sayılan nitelikleri için bkz. § 7.I.B.2 “Kurucularına ve Ortaklarına İlişkin Sınırlamalar” başlığı.

<sup>19</sup> Sorumlu ortak başdenetçilerin, mesleki deneyim süresinin en az iki yılını bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi ünvanı ile tamamlaması ve tam zamanlı görev şartları ortakların tamamı için aranmaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/c).



- Esas sermayenin en az % 51'inin sorumlu ortak başdenetçi niteliğine haiz kişilere ait olması,
- Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- Donanım ve organizasyon yapılarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması<sup>20 21</sup>,

şarttır.

### III- KURULA BAŞVURU VE YETKİLENDİRME

Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen ve kuruluş şartlarını taşıyan bağımsız denetim kuruluşları;

- Kuruluş esas sözleşmesi,
- Merkez ve eğer varsa şube adresleri,
- Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
- Başvuru tarihindeki mizan veya son bilanço,
- Ortaklar, yöneticiler ve denetçilere ilişkin bilgiler ile gerekli niteliklere haiz olduklarını gösteren belgeler (nüfus cüzdanı örneği, imza sirküleri, mesleki ruhsat örneği, diploma örneği, müflis olunmadığına ve mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşmadığına ilişkin beyan, adli sicil kaydı,

---

<sup>20</sup> Mesleki sorumluluk sigortası muhasebeci, mali müşavir, mühendis, mimar, doktor, eczacı gibi meslek sahibi kişiler için, mesleki faaliyetleri sırasındaki yetersiz ve/veya hatalı işlemleri sonucunda, üçüncü kişilere verebilecekleri zararlar nedeniyle ödemek zorunda kalacakları yasal tazminatlara karşı koruma sağlar. Mesleki sorumluluk sigortaları, oda, birlik, dernek vb. mesleki kuruluşlara üye olan meslek grupları için yapılır. Sigortalının kendisi, birinci derece yakınları ve sigortalıya bir hizmet ya da vekalet sözleşmesi ile bağlı olan kişiler dışındaki herkes üçüncü kişi olarak tanımlanır. Bağımsız denetim kuruluşlarının yaptıkları işin sermayeden çok emek unsuruna dayanması sorumluluk sigortası konusunda yasal düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır (**ÇELİK AYTEKİN** : Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Kitabevi, Ankara 2005, s.181).

<sup>21</sup> ABD'de bağımsız denetim kuruluşları, yıllık cirolarının yaklaşık % 15ini mesleki sorumluluk sigortası kapsamında sigorta primi olarak ödemektedirler(**ÖNDER** : s.3). **ÇELİK**, mesleki sorumluluk sigortasına alternatif olarak bağımsız denetim kuruluşlarının kendi aralarında oluşturacakları bir fon kurulabileceğini belirtmektedir (Bkz. **ÇELİK AYTEKİN** : s.181, 248 nolu dipnot).

ikametgah belgesi, sorumlu ortak başdenetçilerin mesleki deneyim süresinin en az iki yılını fiilen bağımsız denetim kuruluşlarında geçirdiğine ve görev aldıkları denetim işlerine ilişkin ilgili bağımsız denetim kuruluşunca düzenlenmiş belge ve Kurulca istenen diğer belgeler.)

- Bağımsız denetim kuruluşunun organizasyon, donanım ve istihdam ettiği destek personel ile mali durum hakkında genel bilgiler,
- Seri X No: 22 sayılı Tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi örneği, ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının herbiri için ayrı ayrı hazırlanmış ve Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin tüm düzenlemelerini kapsayan genel denetim programı ve çalışma kağıdı örneği ile program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler,
- Merkezi yurtdışında bulunan bir başka şirket ile hukuki bir bağlantının bulunması durumunda söz konusu şirket ile yapılan sözleşmenin bağımsız denetim kuruluşu yetkililerince onaylanmış bir örneği,

ile Kurula başvururlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.5/I).

Sermaye Piyasası Kurulu, yukarıda belirtilen bilgi ve belgeler üzerinde gerekli incelemeleri yaptıktan sonra, gerekli şartları haiz olan kuruluşlara Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisi verilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.5/III). Kurul, bağımsız denetim yetkisi almak için yapılan başvuruları objektif olarak değerlendirip, sonuçlandırmak zorundadır<sup>22</sup>. Koşulların gerçekleşmesi halinde Kurul, bağımsız

---

<sup>22</sup> Bkz. **YASİN** : s. 195-196; Danıştay 10 D. 16.02.1999 T., 1996/8343 E., 1998/509 sayılı kararında; “...davacı şirketin gerekli bilgi ve belgelerle 26.4.1995 tarihli dilekçeyle bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşlar listesine alınmak için davalı idareye başvurduğu, kurul karar organının 25.5.1995 tarih ve 30/680 nolu toplantısında, bağımsız denetleme mevzuatının gözden geçiriliyor olması nedeniyle bağımsız denetleme kuruluşlarında yapılacak denetleme sonuçları alınmaya kadar davacı şirketin başvurusuyla bundan sonra yapılan başvuruların değerlendirilmeden bekletilmesine karar verildiği, ancak aranan koşullar taşımadığı konusunda herhangi bir sav ileri sürülmeyen davacı şirketin, bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşlar listesine alınmak için yaptığı başvurunun belirsiz bir tarihe ertelenmesinin yasal dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir” gerekçesine dayanan Ankara 10.İdare Mahkemesi’nin kararını onamıştır (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 11.08.2004, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

denetim kuruluşunu, sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlar listesine dahil edip, faaliyetine izin vermek zorundadır<sup>23</sup>.

Listede yer alan bağımsız denetim kuruluşları adreslerinde, ortaklarında, yöneticilerinde ve denetim elemanlarında meydana gelebilecek her türlü değişikliği bir ay içinde Sermaye Piyasası Kuruluna bildirmekle yükümlüdürler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.27/I).

#### **IV- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARI HAKKINDAKİ YASAKLAR**

##### **A- HAKSIZ REKABET YASAĞI**

Türk Ticaret Kanunu'nda haksız rekabet, aldatıcı hareket veya hüsnüniyet kaidelerine aykırı sair suretlerle iktisadi rekabetin her türlü suiistimali olarak tanımlanmıştır (m. 56). Haksız rekabet hallerine örnek olarak, 57. maddede 10 bent sayılmıştır<sup>24</sup>. Bu bentteki sayım tahdidi değildir, örnek olarak

---

<sup>23</sup> Bkz. YASİN : s. 195.

<sup>24</sup> Hüsnüniyet kaidelerine aykırı hareketler hususiyle şunlardır (TTK m.57):

1. Başkalarını veya onların emtiasını, iş mahsullerini, faaliyetlerini yahut ticari işlerini yanlış, yanıltıcı veya lüzumsuz yere incitici beyanlarla kötölemek;
2. Başkasının ahlâkı veya mali iktidarı hakkında hakikate aykırı malumat vermek;
3. Kendi şahsi durumu, emtiası, iş mahsulleri, ticari faaliyeti veya ticari işleri hakkında yanlış veya yanıltıcı malumat vermek veyahut; üçüncü şahıslar hakkında aynı şekilde hareket etmek suretiyle rakiplerine nazaran onları üstün duruma getirmek;
4. Paye, şahadetname veya mükafât almadığı halde bunlara sahip imişçesine hareket ederek müstesna kabiliyete mâlik bulunduğu zannını uyandırmaya çalışmak veya buna müsait olan yanlış ünvan yahut mesleki adlar kullanmak;
5. Başkasının emtiası, iş mahsulleri, faaliyeti veya ticaret işletmesiyle iltibaslar meydana getirmeye çalışmak veya buna müsait bulunan tedbirlere başvurmak, hususiyle başkasının haklı olarak kullanıldığı ad, ünvan, marka, işaret gibi tanıma vasıtalarıyla iltibasa meydan verebilecek surette, ad, ünvan, marka, işaret gibi tanıma vasıtaları kullanmak veyahut iltibasa meydan veren malları, durumu bilerek veya bilmeyerek, satışa arz etmek veya şahsi ihtiyaçtan başka her ne sebeple olursa olsun elinde bulundurmak;
6. Üçüncü şahısların müstahdemlerine vekillerine veya diğer yardımcılarına, onları vazifelerini ihlâl etme sevk etmek suretiyle kendisine veya başkasına menfaatler sağlanmak maksadıyla veya bu kabil menfaatleri sağlamaya elverişli olacak surette, müstahak olmadıkları menfaatler temin veya vâdetmek;

verilmiştir<sup>25</sup>. Dolayısıyla bu bentlerde sayılmayan durumlarda da haksız rekabetin unsurları oluşmuşsa haksız rekabet hükümleri uygulanabilecektir<sup>26</sup>. Haksız rekabet ilişkin davaların açılabilmesi için zarar şart olmayıp, zarar tehlikesinin mevcut olması yeterlidir (TTK m.58/I)<sup>27</sup>. Haksız rekabet durumunda tespit, men, izale ve (kusur varsa) tazminat davası açılabilir (TTK m.58)<sup>28</sup>.

TTK ve diğer kanuni düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak üzere bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim faaliyetinin niteliği ile bağdaşmayacak ve herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremeyecekleri gibi özellikle denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ile denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.18/I). Denetim sözleşmesinin sona erecek olması, özel bağımsız denetim veya SPK tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, bir bağımsız denetim kuruluşu başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir müşterinin denetim hizmeti talebini kabul edemez (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.18/II).

---

7. Müstahdemleri, vekilleri veya diğer yardımcı kimseleri iğfal suretiyle, istihdam edenin veya müvekkillerinin imalât veya ticaret sırlarını ifşa ettirmek veya ele geçirmek;

8. Hüsünüyet kaidelerine aykırı bir şekilde elde ettiği veya öğrendiği imalât veya ticaret sırlarından haksız yere faydalanmak veya onları başkalarına yaymak;

9. Hüsünüyet sahibi kimseleri iğfal edebilecek surette hakikate aykırı hüsünühal ve iktidar şahadetnameleri vermek;

10. Rakipler hakkında da cari olan kanun, nizamname, mukavele yahut mesleki veya mahalli âdetlerle tâyin edilmiş bulunan iş hayatı şartlarına riayet etmemek.

<sup>25</sup> **BAŞTUĞ İrfan / ERDEM H.Ercüment** : Ticari İşletme Hukuku, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:35, Ankara 1993, s.179-180; **TEKİL Fahiman** : Ticari İşletme Hukuku, Fakülteler Matbaası, 3.B., İstanbul 1997, s.233; **ÖRS Fahri Halil** : Türk Hususi Hukukunda Haksız Rekabet, Ziraat Bankası Matbaası, Ankara 1958, s.33 vd.; **DÖNMEZ İrfan** : Markalar ve Haksız Rekabet Davaları, Seçkin Kitabevi, Ankara 1987, s.121; **DOĞANAY** : s.391-392.

<sup>26</sup> Haksız rekabetin unsurları için bkz. **BAŞTUĞ / ERDEM** : s.178-179; **TEKİL** : Ticari İşletme Hukuku, s.224-225; **ÖRS** : s.28 vd.; **DÖNMEZ** : s.123-125.

<sup>27</sup> Haksız rekabete ilişkin davalardan tesbit, men ve haksız rekabet ile meydana gelen maddi durumun ortadan kaldırılması davaları kusur ya da zarar önkoşuluna bağlı değildir (**TEKİL** : Ticari İşletme Hukuku, s.225).

<sup>28</sup> Haksız rekabet nedeniyle açılacak hukuk davaları konusunda bkz. **BAŞTUĞ /ERDEM** : s.181-183; **TEKİL**:Ticari İşletme Hukuku, 244-245;**ÖRS**:s.84 vd.;**DOĞANAY**:s.426 vd.;**DÖNMEZ**:s.125-126.

“Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı” tarafından çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında<sup>29</sup>” haksız rekabet teşkil eden durumlar, Seri X No: 22 sayılı Tebliğe paralel şekilde düzenlenmiştir. Mecburi Meslek Kararında; bir meslek mensubunun, diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunması, ücret düşürmeye yönelik öneriler ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensuplarının birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunmaları haksız rekabet kabul edilmiştir (m.14). Seri X No: 22 sayılı Tebliğde ve Mecburi Meslek Kararında, haksız rekabet kabul edilen haller sayılanlarla sınırlandırılmamıştır. Belirtilen haksız rekabet halleri uygulamada sıklıkla karşılaşılabilecek durumlar olup, örnek olarak verilmiştir.

Haksız rekabet teşkil edebilecek konuların başında ücret konusu gelmektedir. 3568 sayılı Kanunda, ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağ olarak tanımlanmış ve tarifedeki asgari miktarın altında bir ücret karşılığında iş kabulünün yasak olduğu, aksine hareket edenler hakkında disiplin cezası uygulanacağı belirtilmiştir (m.46/I). Denetim kuruluşları, yeni müşteri kazanmak veya mevcut müşterilerini kaybetmemek amacıyla fiilen denetim ücretini asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarın altında belirleyebilirler. Bu durum haksız rekabet teşkil eder. Çünkü, denetim kuruluşları, asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarın altında bir ücreti kabul edemezler<sup>30</sup>. “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında” bu yasak açıkça belirtilmiştir (m.11).

---

<sup>29</sup> 18.10.2001 T. ve S. 24557 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> Sermaye Piyasası Kurulu’na yaptırılacak bağımsız denetim işlemlerinde, 02.01.1990 T.ve S. 20390 R.G. de yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca her yıl Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen asgari ücret tarifesi hakkında tebliğ hükümleri dikkate alınır. Ücret taraflar arasında serbestçe kararlaştırılabilmekle beraber, asgari ücret tarifesinde belirtilen tutarın altında olamaz.

## **B- TİCARET VE MESLEĞE AYKIRI FAALİYET YASAĞI**

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler; ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı da dahil olmak üzere Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’de yer alan mesleki faaliyetler dışında hiçbir ticari, sınai ve zirai işle uğraşamazlar. Diğer bir denetim kuruluşu ile birleşmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç olmak üzere başka bir bağımsız denetleme kuruluşunda ortak olamayacakları gibi yönetici ve denetçi olarak da çalışamazlar. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.15).

## **C- REKLAM YASAĞI**

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, iş elde etmek amacıyla doğrudan veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacakları gibi doğrudan müşteriye iş de öneremezler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.16/I). Ancak kendilerine önerilen işi kabul edip etmeme konusunda serbestçe karar verirler. Bu yasak, denetim kuruluşunun, müşteriye karşı bağımsızlığını korumasında önemli rol oynar. 3568 sayılı Kanunda, meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacakları açıkça belirtilmiştir (m.44/I). Benzer bir düzenleme 1136 sayılı Avukatlık Kanununda<sup>31</sup> da yer almaktadır. İlgili maddede, avukatların iş elde etmek için, reklam sayılabilecek her türlü teşebbüs ve harekette bulunmaları ve özellikle tabelâlarında ve basılı kâğıtlarında avukat ünvanı ile akademik ünvanlarından başka sıfat kullanmaları yasaktır (m.55/I). 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 55 inci maddesi gereğince hazırlanan “Türkiye Barolar Birliği Reklam Yasağı Yönetmeliği’nde<sup>32</sup> ise, avukatların mesleklerini özen, doğruluk ve

---

<sup>31</sup> 07.04.1969 T. ve S.13168 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>32</sup> 21.11.2003 T. ve S. 25296 R.G. de yayımlanmıştır.

onur içinde yerine getirmelerini, avukatlık sıfatının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır şekilde hareket etmelerini sağlamak amacıyla reklam yasağı getirildiği belirtilmiştir (m.1).

Bağımsız denetim kuruluşları, reklam kapsamında olmamak üzere, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler. Ayrıca kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler. Bağımsız denetim kuruluşları çalışanlarının, mesleki konularda yaptıkları bilimsel nitelikte yayınlar da reklam yasağı kapsamına girmez. Tanıtıcı bilgiler içeren broşürlerin, mesleki konulardaki bilimsel yayınların ve eleman ilanlarının abartılı, hissi, gerçeğe uymayan, kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması gerekir. Objektif esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bilgi verilmesi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususlar da aldatma, abartma ve yanıltma kapsamında değerlendirilir ve yasaktır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.16/IV).

Bunlara ek olarak, yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması, işin sonucu ile ilgili vaad ve taahhütlerde bulunulmaması, bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmasına imkan verilmemesi ve işin gerektirdiği ciddiyet ve ölçüler dahilinde kalınması da zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.16/III). “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında”, reklam yasağı açıkça belirtildikten sonra bu yasağın kapsamı ve istisnaları belirtilmiştir. Bu kapsamda meslek mensubu, basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle kendi firmasının mesleki deneyim ve hizmetlerini yüceltmez. Ancak toplumu ilgilendiren konularda yayınlar yapabilir. Meslek mensubunun demeçlerinin haber programlarında verilmesi, yazı ve haber yazılması veya yazması, eğitim seminerlerine katılma reklam sayılmaz (m.17).

## V- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞU DEĞİŞİMİ

Sermaye piyasası sisteminde sadece denetçi değişimi yerine, tamamen denetim kuruluşu değişimi öngörölmüŐtür. Denetim kuruluşu değişimi ile, denetim kuruluşunun aynı ortaklığı denetleyebileceği hesap dönemi sayısı sınırlandırılmıştır. Ancak, değişim süresi ve tekrar aynı ortaklığın denetlenip denetlenemeyeceği açısından mevzuatta uyumsuzluk bulunmaktadır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesinde, bağımsız denetleme kuruluşlarının, sürekli ya da özel denetlemelerde en az 2 en çok 4 hesap dönemi seçilebileceği ve aynı maddenin ikinci fıkrasında da azami görev süresinden sonra bağımsız denetleme kuruluşunun ikinci kez seçilemeyeceği belirtilmiştir. Buna karşılık Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Standartları Hakkındaki Seri X No:22 sayılı Tebliğ -üçüncü kısım- madde 6'da ise, bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 7 yıl için seçileceği ve 2 hesap döneminin geçmesi halinde tekrar aynı bağımsız denetim kuruluşu ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabileceği düzenlenmiştir. Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri karşılaştırıldığında, iki düzenlemenin tamamen birbirine zıt hükümler içerdieği açıkça görölmektedir.

Seri X No:16 sayılı Tebliğ döneminde de bu aykırılık bulunmaktaydı. Yönetmelik ve Tebliğ (Seri X No:16 sayılı Tebliğe ilişkin olarak) hükümleri arasındaki bu zıtlığın nasıl giderildiğini, hangi hükme değer verilerek uygulandığını Sermaye Piyasası Kurulu Şu Şekilde açıklamaktadır<sup>33</sup> :

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (Yönetmelik), 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak, 1992 yılında, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16 ve 22'nci maddelerinde 3794 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, öncesinde

---

<sup>33</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun, “Bilgi Edinme Kanunu” kapsamında 27.10.2005 tarihli yazısı ([www.spk\\_bilgilendirme@spk.gov.tr](mailto:www.spk_bilgilendirme@spk.gov.tr)).



Yönetmelikle çerçevesi belirlenmiş bulunan bağımsız denetim konusunda Kurulumuza sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve kuralları düzenleme yetkisi verilmiştir. Kurulumuzun Seri:X, No:16 sayılı Tebliği (Tebliğ), söz konusu yetki çerçevesinde yürürlüğe girmiş, Tebliğ yürürlüğe girdikten kısa bir süre sonra, Kurulumuzun 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı kararıyla, artık Tebliğ hükümlerinin esas alınacağı kamuya duyurulmuştur. Tebliğ, bağımsız denetim konusunda uluslararası arenada yaşanan gelişmeler çerçevesinde sürekli revize edilmekte olduğundan, 1987 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren Yönetmelik hükümlerine kıyasla sermaye piyasalarında karşılaşılan olay ve gelişmelere daha güncel cevaplar verecek nitelikte bulunmaktadır. Dolayısıyla uygulamada, bağımsız denetim sözleşmelerinin süresi konusunda Seri:X, No:16 sayılı Tebliğin 24'üncü maddesinde düzenlenen süreler esas alınmaktadır. Bu çerçevede, cari durumda bağımsız denetim kuruluşları sürekli ya da özel denetlemelerde en çok 5 hesap dönemi için seçilmekte ve ancak 2 hesap dönemi geçtikten sonra tekrar aynı müşteri ile denetim sözleşmesi yapabilmektedirler.”

Kurulun verdiği cevabi yazıdan da anlaşıldığı üzere, Tebliğde Yönetmeliğe açıkça aykırı bir hükme yer verilmiştir. Uygulamada da Yönetmelik hükmüne değil, Tebliğ hükmüne üstünlük tanınmıştır. Seri X No:16 sayılı Tebliğ yerine yürürlüğe giren, Seri X No: 22 sayı Tebliğde de bu aykırılığın devam ettirilmesi nedeniyle, SPK'nın Yönetmelik hükmü yerine Tebliğ hükmüne üstünlük tanıyacağı ve Tebliğ hükmünü uygulatacağı anlaşılmaktadır.

Sermaye piyasasının düzenlenmesine ve koordinasyonuna ilişkin olmak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu'nun kural koyma yetkisi bulunmaktadır. Kurul, bu tür işlemleri idari düzenleyici işlem niteliğinde sayılan tebliğ, genelge gibi türevsel nitelikte kural işlemlerle gerçekleştirmektedir<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Bkz. **GÜRSEL** : s.169; **YASİN** : s.188 vd.

Bağımsız denetim konusunda Sermaye Piyasası Kurulu'na, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16 ve 22'nci (3794 sayılı Kanun ile değişik) maddeleri gereğince, sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve kuralları düzenleme yetkisi verildiği kesindir. Ancak ilgili Yönetmelik, 3794 sayılı Kanunla veya başka bir hukuki düzenleme ile yürürlükten kaldırılmış değildir ve halen de yürürlüktedir. Yönetmeliğe aykırı Tebliğ düzenlenmesinin nedeni olarak belirtilen; *“Tebliğ'in, bağımsız denetim konusunda uluslararası arenada yaşanan gelişmelere çabuk uyum sağlamak amacıyla sürekli revize edilmekte olduğu”* ve (1987 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren) *“Yönetmelik hükümlerine kıyasla sermaye piyasalarında karşılaşılan olay ve gelişmelere daha güncel cevaplar verecek nitelikte bulunduğu”* gerekçelerine katılmak mümkün değildir. Yönetmelik hükümleri mevcut gereksinimi karşılayamayacak düzeyde ise 20. maddede belirtildiği şekilde, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın uygun görüşleri alınarak değiştirilebilir.

Kurul'un, bundan böyle Tebliğ hükümlerinin dikkate alınacağı yolundaki 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı kararının hukuken geçerliliği yoktur. Bu karar hukuken yokluk yaptırımına tabidir. Kurul'un böyle bir karar almak veya Yönetmeliği yürürlükten kaldırmak gibi bir yetkisi yoktur<sup>35</sup>. Normlar hiyerarşisi gereği de Yönetmeliğe aykırı bir Tebliğ hükmü düzenlenemez. Bu sebeplerle yapılacak yeni bir düzenleme ile Tebliğ ve Yönetmelik hükümleri birbirine uyumlu hale getirilmelidir<sup>36</sup>. Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapılarak bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin hangi hususlarda tebliğle, hangilerinde ise yönetmelikle düzenleneceği öngörülebileceği gibi, düzenlemelerin sadece tebliğ veya yönetmelikle yapılacağı da hükme bağlanabilir.

---

<sup>35</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun, çıkardığı tebliğlerde çeşitli yetkileri kanunda olmamasına rağmen bu yetkileri kendisinde gördüğü ve hatta Kanuna aykırı ve yetkisini aşacak ölçüde düzenlemeler yaptığı konusunda bkz. ÜNAL : Halka Açık Anonim Ortaklıklar, s.218.

<sup>36</sup> Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri arasında ciddi farklılıklar bulunduğu ve yeni bir Yönetmelik çıkarılarak bu çelişkilerin ortadan kaldırılması konusunda görüş için bkz. ÇELİK Aytakin : s.181.

Denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik olarak, denetim kuruluşu değişimi ve denetçi değişimi olmak üzere iki alternatif bulunmaktadır. Denetim kuruluşu değişimi, denetim kuruluşunun tamamen değişmesini öngördüğü için denetçilerin yanında, denetim kuruluşu ortaklarına karşı da bağımsızlığı daha iyi sağlamaktadır.

Bu sistemin dezavantajları ise şu şekilde sıralanabilir :

- Denetim kuruluşu, en çok yedi yıl aynı müşteriyi denetleyebileceği için, aynı müşteriye ilişkin olarak bağımsız denetim kuruluşunun yedi yıllık süreden daha uzun vadeli planlar yapması zor olacaktır.
- Değişim zorunluluğunu aşmak amacıyla, denetim kuruluşları arasında birbirlerine bağlı ana-yavru ortaklık ilişkisi kurulabilir.
- Denetim kuruluşlarının aralarında anlaşarak değişim zamanı gelen müşterilerini karşılıklı olarak değiştirmeleri mümkündür. Bu durumda, görünüşte denetim kuruluşu değişimi olmasına rağmen, gerçekte böyle bir değişimin söz konusu olmayacaktır.

Şu anda yürürlükte olan, denetim kuruluşu değişimi sisteminin, yukarıda belirtilen avantaj ve dezavantajları değerlendirildiğinde, denetçi değişiminin yeterli olacağı kanısındayız.

## **§ 8 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SİSTEMİNDE DENETÇİLER**

### **I- DENETÇİ KAVRAMI VE DENETÇİ TÜRLERİ**

Denetçi kavramını ve türlerini açıklayabilmek için öncelikle bu konudaki kavram çokluğundan ve farklılığından kaynaklanan kavram karmaşasını çözümlemek gerekir. Denetçilik, muhasebecilik, müşavirlik (danışmanlık) gibi pek çok kavram denetimle ilgili olmakla birlikte farklı aşama ve konumlarda yer aldığından dolayı

birbirinden ayrılmaktadır. Sınırlı düzeyde mevzuat bilgisine gerek duyulan, ticari faaliyetlere ilişkin verilerin kayıt, sınırlandırma ve raporlama süreçleri sonunda mali tablolara dönüştürülmesi eylemlerini kapsayan meslek muhasebecilikdir. Güçlü bir muhasebe bilgisi yanında bir veya birkaç alanda uzmanlaşmış, muhasebe sistemi kurma veya geliştirme, mali mevzuatın uygulanmasında yol gösterme, inceleme ve analiz gibi alanlarda faaliyette bulunanlar ise serbest mali müşavirlerdir. İşletme denetçiliği kamu çıkarları açısından şirketin faaliyetlerini mevzuata, ana sözleşme hükümlerine göre muhasebe belge ve kayıtları üzerinden inceleyerek mali tabloların gerçekliğini araştırmadır<sup>37</sup>.

## A- DENETÇİ KAVRAMI

Denetçi genel anlamda, “denetim faaliyetini sürdüren, mesleki bilgi ve birikime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren kimse” olarak tanımlanabilir<sup>38</sup>. Bir başka tanımda ise denetçi, “denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman kişi” olarak tanımlanmıştır<sup>39</sup>. Türk Dil Kurumu tarafından denetçi, denetlemeyle görevli kimse olarak tanımlanmaktadır<sup>40</sup>.

## B- DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçiler klasik olarak üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar iç ve dış denetçiler ile kamu denetçileridir<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> **ÖZGEN Feridun** : “Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985,s.206-207.

<sup>38</sup> **ÇİFTÇİ / ÇİFTÇİ** : s.81.

<sup>39</sup> **KARDEŞ** : s.8.

<sup>40</sup> Erişim: 03.03.2004, [www.tdk.org.tr](http://www.tdk.org.tr).

<sup>41</sup> **PANY / WHITTINGTON** : s.13; **MESSIER** : s.13; **KARDEŞ** : s.8.

## 1- İç Denetçiler

İç denetçiler, bağlı buldukları işletmenin iç bilgi sistemini inceleyen, işletme yönetimi tarafından alınan kararların işletmede ne ölçüde uygulandığı konusunda bilgi toplayan, işletme çalışanlarıdır<sup>42</sup>. Bir başka ifade ile iç denetçiler, işletme yönetimine, yönetim kuruluna veya eşdeğer yetki ve sorumlulukta olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumlu olan işletme çalışanlarıdır<sup>43</sup>. Büyük işletmelerde başında baş denetçinin bulunduğu iç denetimle görevli servisler yer almaktadır<sup>44</sup>. İç denetçileri, dış denetçilerden ayıran özellik iç denetçiler ortaklığa bağlı iken, dış denetçilerin ortaklıkla ilişkilerinin olmayıp farklı bir organizasyona tabi olmalarıdır. İç denetçilerin ortaklığa bağlı olması, onların bağımsız olmadığı anlamına gelmez<sup>45</sup>. İç denetçiler, dış denetçiler kadar bağımsız olmasalar da, kendilerinden tarafsız olmaları beklenir. İç denetçiye duyulan güvenin başlıca dayanağı, iç denetçinin ortaya koyabildiği bağımsızlık düzeyidir<sup>46</sup>.

İç denetçinin tarafsızlığından bahsedebilmek için; iç denetçinin işletmenin örgüt yapısı içindeki konumuna, bağlı bulunduğu yönetim kademesine, yönetim kurulunun iç denetçiye tanıdığı hareket serbestisine ve verdiği desteğe bakmak gerekir<sup>47</sup>. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerden denetlenen ortaklık hakkında bilgi sağlamak ve bağımsız denetim çalışmalarının sürdürülmesi konusunda olmak üzere iki açıdan faydalanabilirler. Ancak bunu için iç denetçilerin bağımsız ve aynı

---

<sup>42</sup> **FLINT David** : Philosophy And Principles Of Auditing, Macmillan Education, Hong Kong 1988, s.5; **TUAN / SAĞLAR** : s.2; **HOLMES** : Auditing : Principles and Prosedure, s.2; İç denetçiler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **BRINK Victor Z. / CASKIN James A. / WITT Herbert** : Modern Internal Auditing, The Ronald Press Company, 3.B., New York, 1973 s.8 vd.; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.16.

<sup>43</sup> **UZAY Şaban** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:132, Ankara Haziran 1999, s.42; **DİRİMTEKİN** : s.8.

<sup>44</sup> **PANY / WHITTINGTON** : s.13; **MESSIER** : s.13; **ARENS / LOEBBECKE** : s.7.

<sup>45</sup> **TAYLOR/GLEZEN** : s.6; **KİRACI** : s.111-112; **TENKER** : s.183.

<sup>46</sup> **KİRACI** : s.112.

<sup>47</sup> **KİRACI** : s.112.

zamanda mesleki açıdan da yeterli olmaları gerekir<sup>48</sup>. Dış denetçiler, stok sayımı, doğrulama mektubu gönderme, büyük defter hesaplarının ayrıntılı analizi gibi konularda iç denetçilerin yardımlarından faydalanabilirler. Fakat dış denetçilerin elde ettiği bilgilerin güvenilirliğini daha sonra araştırıp, değerlendirmesi gerekir<sup>49</sup>.

## 2- Bağımsız Dış Denetçiler

Dış denetçiler genellikle bağımsız denetçiler veya yeminli muhasebeciler (*Certified Public Accountants*) olarak adlandırılırlar. Bu denetçilerin “dış” olarak adlandırılmalarının sebebi denetledikleri organizasyonda çalışmıyor olmaları, bir başka deyişle denetledikleri işletmenin bir elemanı olmamalarından kaynaklanmaktadır<sup>50</sup>. Bir işletmede iç denetçiler ne kadar etkin olurlarsa olsunlar yine de bağımsız dış denetçilere ihtiyaç vardır. Çünkü iç denetçilerin bağımsız olmaları ve tarafsız davranmaları gerekse de, işletmenin bir çalışanı olmalarından dolayı her zaman taraflı davranma ihtimalleri vardır<sup>51</sup>. Ayrıca iç denetçiler, denetlenen işletmenin bir çalışanı olmaları nedeniyle ne kadar bağımsız ve tarafsız olurlarsa olsunlar, işletmenin dışındaki bilgi kullanıcıları tarafından bağımsız görülmeyeceklerdir. Oysa bağımsız dış denetçiler, denetlenen işletme çalışanı olmadıkları için bilgi kullanıcılarına karşı şeklen bağımsız görüneceklerdir.

Bağımsız dış denetçi ile kastedilen, bağımsız denetim kuruluşu olarak gerekli kuruluş şartlarını taşıyan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi verilen bağımsız denetim

---

<sup>48</sup> **AKIŞIK** : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”,s.94-95; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.42-43; **DİRİMTEKİN** : s.9.

<sup>49</sup> **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.43.

<sup>50</sup> **MESSIER** : s.13; **TAYLOR/GLEZEN** : s.5; **KARDEŞ** : s.8.

<sup>51</sup> **DİRİMTEKİN** : s.8.

kuruluşlarının, denetimle görevlendirdiği her kıdem ve ünvanındaki denetim elemanlarıdır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/a).

Dış denetçiler muhasebe kayıtlarına daha fazla bağlı olup, mali tabloların tasdiki ile ilgilenirken; iç denetçiler daha çok danışmanlık yapmakta, hata bulmaktan çok sistemi geliştirmeye çalışmaktadırlar. Yönetim perspektifinden bakıldığında iç denetçilerin faaliyetleri dış denetçiye göre daha kapsamlı ve ayrıntılıdır<sup>52</sup>.

### **3- Kamu Denetçileri**

Kamu kesimindeki denetim görevini üstlenmiş çeşitli organizasyonlarda çalışan denetçiler kamu denetçisi olarak adlandırılmaktadır<sup>53</sup>. Kamu denetçilerine örnek olarak; SPK denetçileri, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve genel kurula katılan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı komiserleri verilebilir<sup>54</sup>.

## **II- BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİLER**

Bağımsız dış denetçiler, denetim görevini gereği gibi yerine getirebilmeleri için geniş yetkilerle donatılmışlardır. Bu kapsamda müşteri ortaklığın genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, denetim sözleşmesinin bağımsız denetim kuruluşu veya müşteriden herhangi biri tarafından feshi durumunda denetçi, feshi izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak ve gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalarda bulunmak, denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya (karşı inceleme gereksinimi duydukları

---

<sup>52</sup> İç ve dış denetçinin karşılaştırılması ve temel farklılıklar konusundaki karşılaştırma tablosu için bkz. **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.45-46.

<sup>53</sup> **TAYLOR / GLEZEN** : s.6.

<sup>54</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. "İdari Denetim" başlığı.

hallerle sınırlı olmak üzere) diğer ilgililerden isteme yetkisine sahiptirler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.21).

## **A- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SİSTEMİNDE DENETÇİ OLABİLME KOŞULLARI**

Bağımsız dış denetim sisteminde denetçi olabilmek için;

- 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa” göre serbest muhasebeci mali müşavir<sup>55</sup> veya yeminli mali müşavir<sup>56</sup> ünvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmak,
- Müflis olmamak ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamak,
- Türkiye'de yerleşik olmak,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmak,
- Sermaye piyasası mevzuatı veya herhangi bir mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olması, faaliyet yetki

---

<sup>55</sup> 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa” göre serbest muhasebeci malî müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır (m.5/A):

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim ve fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrafta belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli malî müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

<sup>56</sup> 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa” göre yeminli mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır (m.9):

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.



belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması, kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması ve sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmamış gerçek kişilerden olmaları (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.4/I),

- Bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmak gerekir.

Sorumlu ortak başdenetçiler için bu şartlara ilaveten;

- Mesleki deneyim süresinin en az iki yılını bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya başdenetçi ünvanı ile tamamlaması gerekir.

Denetçi yardımcılarının, müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları, Türkiye'de yerleşik olmaları ve hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur. Bu alanların dışında kalan diğer alanlarda yüksek öğrenim görmüş olanların ise bu maddede sayılan alanların birinde yüksek lisans derecesi almış olmaları gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.4/II).

## **B- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA DENETÇİ KADROLARI**

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri ünvanlar toplam beş tanedir. Kıdem sırasına göre bu ünvanlar; sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısıdır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.6/I). Denetçiler, bu belirtilen ünvanların yanında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre aldıkları ve kuruluşun temsili ile ilgili olarak sahip oldukları ünvanları da kullanabilirler.

Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kadememin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst ünvana terfi ettirilemezler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.6/III). Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin herhangi bir üyesinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması nedeniyle sorumluluğunun tespit edilmesi halinde, Kurul ilgili sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını yasaklayabilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.30/II).

### **1- Sorumlu Ortak Başdenetçi**

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup, başdenetçi ünvanına sahip ve denetim çalışmasını bağımsız denetim kuruluşu adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.6/II).

Denetim ekibine başkanlık eden sorumlu ortak başdenetçi, denetim çalışmalarının gözetim ve koordinasyonundan, bağımsız denetim programının uygulanmasından sorumlu olduğu gibi mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda da karar vermekle yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/I).

Denetçileri yönlendirmek ve denetim faaliyeti hakkında bilgilendirmek, çalışmalarda ortaya çıkan sorunları çözümlenmek, denetim faaliyetini sık sık gözden geçirmek ve gerekli kayıt düzenini sağlamak ortak başdenetçinin sorumluluğu kapsamındadır<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> YAVAŞOĞLU : s.31.

## **2- Başdenetçi**

Denetçi yardımcılığında geçen süreler de sayılmak üzere en az fiilen 10 yıl mesleki deneyimi bulunan denetçilerdir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.6/III). Denetçileri yönlendirmek, çalışma kağıtlarının incelenip, değerlendirilmesi, denetim faaliyetinin planlanıp, yürütülmesi, işin daha karmaşık ve zor bölümlerinin bizzat yürütülmesi ve müşteri ortaklık yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda faaliyette bulunur.

## **3- Kıdemli Denetçi**

Denetçi yardımcılığında geçen süreler de dahil olmak üzere kıdemli denetçi ünvanının kazanılması için fiilen en az 6 yıl deneyim şarttır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.6/III). Çalışma kağıtlarının incelenip, değerlendirilmesi ve gereken revizyonların yapılması, denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenen ortaklık yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda çalışmalarda bulunur; önemli konularda son kararın verilmesi için sorumlu ortak başdenetiye başvurur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.19/b).

## **4- Denetçi**

Denetçi yardımcılığında geçen süreler de dahil olmak üzere denetçi ünvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi; denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak, çalışmaları süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek ve denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.19/c).

## 5- Denetçi Yardımcısı

Her hangi bir mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez bağımsız denetim kuruluşu tarafından işe alınacak denetçi yardımcıları en az 2 yıl fiilen sürecek staja tabi tutulurlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/I) <sup>58</sup>.

Denetçi yardımcıları ise, en az iki yıllık mesleki deneyimi bulunan veya en az iki yıl sürecek olan staj dönemini başarı ile tamamlamış olanlardır. Denetçiler nezaretinde denetim faaliyetine katılıp, görev almaktadırlar<sup>59</sup>.

## C- DENETÇİLERİN MESLEKİ YETERLİLİĞİNİN SAĞLANMASI VE GELİŞTİRİLMESİ

Denetim, denetçi olarak yeterli mesleki eğitime ve ehliyete sahip kişi veya kişilerce yerine getirilmelidir<sup>60</sup>. Mesleki yeterlilik; denetimin yeterli eğitim, teknik bilgi ve deneyime sahip kişilerce yapılmasıdır<sup>61</sup>. Denetimin etkinliği denetimi yapan kişinin bilgi ve yeteneği ile doğrudan ilişkilidir. Bu da yapılan denetimin etkinliğini ve verimliliğini önemli oranda etkilemektedir<sup>62</sup>. Mesleki yeterlik ile ifade edilmek istenilen, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasıdır. Denetçilerinde meslek yeterliği aramak ve sağlamak bağımsız denetim kuruluşları için zorunluluktur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.7/I). Eğitim ve öğrenim düzeyi, denetçinin mesleki yeterliliğini biçimsel olarak kanıtlayan bir unsurdur<sup>63</sup>.

---

<sup>58</sup> Stajer denetçi yardımcılarının staj süresince aldıkları eğitim konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. “Denetçilerin Hizmet İçi Eğitimleri” başlığı.

<sup>59</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.32.

<sup>60</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 210.01, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>61</sup> **DEMİRKAN** : s.27; **TENKER** : s.191.

<sup>62</sup> Activeline Aylık Bankacılık ve Finans Gazetesi Araştırma Merkezi, “Denetimin Dayanılmaz Ağırlığı”, 01.01.2003, No:34, Erişim:29.04.2004, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)).

<sup>63</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.15.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim faaliyeti sırasında müşterinin kendilerinden nitelikli bir denetim hizmeti beklediğinin bilincinde olmalı ve bu gereklilik doğrultusunda nitelikli bir denetim hizmeti vermek zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.7/III).

Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri denetçi yardımcılarına gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek, ayrıca denetçi yardımcılarının işe alırken, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.8/I). Bu kapsamda pek çok denetim kuruluşunda belli aralıklarla hizmet içi eğitim programları düzenlenerek, denetçilerin teknik eğitimleri sağlanmaktadır. Uluslararası denetim kuruluşlarında da benzer eğitim programlarının olması zorunludur<sup>64</sup>. Denetçiler, mesleki bilgilerini güncelleştirerek korumanın yanında denetimle ilgili konularda kendilerini geliştirip, eğitmelidirler. Örneğin denetçi bilgisayar teknolojisini kullanmayı bilmelidir<sup>65</sup>.

Denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını aramak ve beklemek bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar için bir haktır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.7/II). Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden denetçilerin işine bağımsız denetim kuruluşları tarafından son verilir. Bu durum altı gün içinde Kurula bildirilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.8/V).

Denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esas olmakla birlikte bağımsız denetim kuruluşları da, istihdam ettikleri denetçilerin

---

<sup>64</sup> **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.80.

<sup>65</sup> **DİNÇ** : s.25.

mesleki gelişmelerini sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.8/II-IV). İşletme ve finansman konusunda bilgi sahibi olan her uzmanın bağımsız denetleme yapabileceği düşünülmemelidir. Mesleki yeterliliğin sağlanmasında gerekli olan eğitim ile kastedilen, denetleme konusundaki özel eğitimidir<sup>66</sup>. İlgili Tebliğ’de de, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe giren denetçi yardımcılara staj zorunluluğu getirilerek denetim konusunda gerekli olan mesleki eğitimi almaları sağlanmıştır<sup>67</sup>.

Denetçiler gerek kendilerinin ve gerekse yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.8/III). Denetçiler, kurs ve seminerlere katılmalı, mesleki yayınları okumalı özellikle muhasebe, vergi ve denetim konusundaki mevzuatı ve gelişmeleri takip etmelidir<sup>68</sup>.

Mesleki yeterliliğin bir gereği olarak, denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek her düzeydeki denetçi ve denetçi yardımcılara için zorunluluktur<sup>69</sup> (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.8/IV). Görüldüğü üzere Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetinde görev alacak denetçiler için çok sıkı ve nitelikli mesleki eğitim ve deneyim standartları öngörülmüştür. Türk mevzuatına göre bağımsız denetim meslek elemanlarında aranan mesleki eğitim ve deneyim standartları AB’ye paralel düzeyde ve hatta AB ülkelerinden daha ileri düzeydedir<sup>70</sup>. Denetçilerin mesleki yenilikleri takip edebilmeleri ve kendilerini geliştirebilmeleri

---

<sup>66</sup> **TENKER** : s.191.

<sup>67</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için “Denetçilerin Hizmet İçi Eğitimleri” başlığına bakınız.

<sup>68</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.15.

<sup>69</sup> Bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliğinin sağlanması ve geliştirilmesi için üç veya beş yılda bir çalışma belgelerinin yenilenmesi gerektiği; yenileme için ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemeyip belgelendirilmesi gerektiği şeklinde görüş için bkz. **GENÇ** : s.84-85.

<sup>70</sup> Mesleki eğitim ve deneyim standartları konusunda ayrıntılı bilgi ve AB ülkeleri ile karşılaştırmalar için bkz. **USUL / BEKÇİ** : s.53.

amacıyla belirli dönemler dahilinde meslek örgütlerince kurslar ve seminerler düzenlenmesi ve bu faaliyetlere katılımın zorunlu tutulması yerinde olacaktır.

## **D- DENETÇİLERİN HİZMET İÇİ EĞİTİMLERİ**

Mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını bağımsız denetim kuruluşları fiilen en az 2 yıl süren staja tabi tutarlar. Bu staj döneminde stajyer denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında toplam iki yüz saatten az olamamak şartıyla eğitime tabi tutulurlar, bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/I). Bağımsız denetim kuruluşları tarafından, denetçi yardımcılarının staj döneminde birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/III).

Hizmetiçi eğitim ve refakat çalışmaları, sorumlu ortak başdenetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.9/IV). Bağımsız denetim kuruluşları istedikleri takdirde, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/II).

## **§ 9 DENETİMİN KONUSU**

Mali tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır<sup>71</sup>. Mali tablolar, bunun dışındaki amaçlar için

---

<sup>71</sup> Bkz. **SAYAR** : “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar”, s.76.

hazırlanamaz (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ<sup>72</sup>). Mali tablolar, işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin, işletmenin mali durumunun ve işletmeyi etkileyen diğer olayların belirli bir yapı içerisinde sunulmasıdır (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.53). Mali tablolar ve onların ekleri dipnotlar<sup>73</sup>, şirketin finansal pozisyonu, faaliyetlerindeki başarısı, yönetim politika ve stratejileri ile gelecekteki performansı hakkında çok değerli ve faydalı bilgiler içerir<sup>74</sup>. Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla her türlü malî tablo ve raporların kapsamını, standartlarını ve ilân esaslarını tespit etmek Sermaye Piyasası Kurulu'nun görev ve yetkileri arasındadır (SerPK m.22/e). Bu kapsamda Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22. maddeleri uyarınca, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemek amacıyla Seri XI No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ<sup>75</sup>" yayımlanmıştır. Yine Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, ara mali tabloların hazırlanmasında uyulması zorunlu ilke ve kuralları belirlemek amacıyla Seri XI No:3 "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ<sup>76</sup>" çıkarılmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak ve işletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin

---

<sup>72</sup> 15.11.2003 T. ve S. 25290 mükerrer R.G. de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğe", Seri: XI, No: 27 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" (21.12.2004 T. ve S.25677 R.G. de yayımlanmıştır) ile eklenen madde gereğince; mali tablo ve rapor ile dipnot formatları dahil, Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını" uygulamaları, bu Tebliğde öngörülen düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu kabul edilmiştir.

<sup>73</sup> Dipnotlar sistematik bir yapı içerisinde, mali tablolarda ilgili olduğu kaleme referans verilmek suretiyle sunulur (Seri:XI No:25 sayılı Tebliğ m.86). Dipnotlarda asgari olarak mali tabloları hazırlama esasları ile önemli işlem ve olaylar için kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgi, bu Tebliğ'de açıklanması öngörülen ancak mali tablolarda yer almayan bilgiler ve mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması için gerekli olan ancak mali tablolarda yer almayan diğer bilgiler yer alır (Seri:XI No:25 sayılı Tebliğ m.85).

<sup>74</sup> **FRASER / ORMISTON** : s.3.

<sup>75</sup> 29.01.1989 T. ve S. 20064 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>76</sup> 26.07.1989 T. ve S. 20233 R.G. de yayımlanmıştır.



muhasabe ilke ve kurallarını belirlemek amacıyla Seri XI No:25 sayılı ‘‘Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’’ yayımlanmıştır<sup>77</sup>. Bu Tebliğ kapsamına, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları herhangi bir borsada işlem gören ortaklıklar ile konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler girer (m.3). Ayrıca bu Tebliğ kapsamına giren bir ana ortaklığın<sup>78</sup> bağlı ortaklığı<sup>79</sup>, iştiraki<sup>80</sup> veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü<sup>81</sup> konumunda olan işletmeler de mali tablo ve raporlarını bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzenleyecektir. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Özel hesap dönemi olan işletmeler için Tebliğin yürürlüğü, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap dönemlerinden sonraki ilk ara mali tablolarından itibaren başlar (m.726/I)<sup>82</sup>. Dileyen işletmeler, 31.12.2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere, bu Tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilirler (m.726/II)<sup>83</sup>.

Halka açık anonim ortaklıklardan sadece hisse senetleri borsada işlem görenler ortaklıklar yıllık ve ara dönem mali tablo ve raporlarını Seri XI No:25 sayılı Tebliğ hükümlerine göre düzenleyecekleri için; pay senetleri borsada işlem görmeyen

---

<sup>77</sup> Muhasebe standartları ve kamuyu aydınlatma sistemi ilişkisi için bkz. **SAYAR A.R. Zafer** : ‘‘Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma’’, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002, s.77.

<sup>78</sup> Ana ortaklık, bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, bağlı ortaklığı bulunan işletmelerdir(Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.329).

<sup>79</sup> Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmedir (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.329).

<sup>80</sup> İştirak, işletmenin önemli derecede etkide bulunduğu, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler dışında kalan işletmelerdir (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.329).

<sup>81</sup> Müşterek yönetime tabi teşebbüsler, yönetimi iki veya daha fazla tarafça, bir sözleşme çerçevesinde birlikte paylaşılan işletmeler veya ekonomik faaliyetlerdir (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.329).

<sup>82</sup> Mali tablo ve raporların bu Tebliğ’e göre zorunlu olarak düzenleneceği ilk hesap dönemini başına (01.01.2005) kadar geçen süre zarfında, SPK’nun muhasabe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri uygulanmıştır (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ Geçici m.2).

<sup>83</sup> Bu işletmeler izleyen dönemlerde de mali tablo ve raporlarını bu Tebliğ hükümlerine göre düzenlemek zorundadır.

anonim ortaklıklar mali tablo ve raporlarını Seri XI No:1 sayılı tebliğ hükümlerine göre düzenlemeye devam edeceklerdir<sup>84</sup>.

Mali tablolar uzun yıllar sadece bilanço ve gelir tablosundan ibaret görülmüş, bu tabloların eki niteliğindeki diğer mali tablolara ancak günümüzün modern işletmelerinin artan üretim hacmi ve teknolojik gelişimi ile birlikte ihtiyaç duyulmuştur<sup>85</sup>. Dipnotlarıyla birlikte bilanço ve gelir tablolarını ve bu tabloların eki mali tabloları bütünü mali tablolar olarak anılmaktadır (Seri XI No: 1 sayılı Tebliğ m.2). Bağımsız dış denetim, mali tabloların denetimini kapsadığı için mali tabloların ayrılmaz bir bütünü olan dipnotlar ve diğer açıklamalarda bu incelemenin kapsamı içinde olacaktır<sup>86</sup>.

Mali tablolar kapsamında konsolide mali tablolar da bağımsız dış denetime konu olacaktır. Ana ortaklık<sup>87</sup> tarafından düzenlenecek konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile iştiraklerde<sup>88</sup>, bağlı<sup>89</sup> veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki<sup>90</sup> pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin

---

<sup>84</sup> Belirli bir geçiş dönemi sonrası Tebliğ kapsamı dışında kalan işletmelerin de Tebliğ'e uyumunun sağlanmasına imkan veren bir düzenleme yapılması planlanmaktadır. Bkz. “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” gerekçesi (YANLI : s.120, 92 nolu dipnot).

<sup>85</sup> **TENKER** : s.74-54.

<sup>86</sup> **TÜRKTAN** : s.116; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.14.

<sup>87</sup> Ana ortaklık, bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarında işlem gören şirketlerdir (Seri : XI No:21 sayılı Tebliğ m.4).

<sup>88</sup> İştirak, ana ortaklığın, yönetimine ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağının ve/veya doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisinin bulunduğu ya da sermayesinde yüzde yirmi veya daha fazla, yüzde elliden az oranda paya veya bu oranda yönetime katılma hakkına sahip bulunduğu işletmelerdir (Seri : XI No:21 sayılı Tebliğ m.4).

<sup>89</sup> Bağlı ortaklık, ana ortaklığın doğrudan veya diğer bağlı ortaklıkları veya iştirakleri vasıtasıyla, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde %50'den fazla oranda hisseye, oy hakkına veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına veya yönetim çoğunluğuna sahip olduğu işletmelerdir (Seri : XI No:21 sayılı Tebliğ m.4).

<sup>90</sup> Müşterek yönetime tabi ortaklık, yönetimi, konsolidasyona dahil ortaklıklar ile birlikte veya tek başına başka hissedar ve/veya hissedarlar grubunca ortak olarak paylaşılan işletmelerdir (Seri : XI No:21 sayılı Tebliğ m.4).

Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ<sup>91</sup>” yayınlanmıştır. Bu Tebliğ gereğince ana ortaklığın bağımsız denetimini üstlenmiş olan bağımsız denetleme kuruluşu tarafından konsolide mali tabloların bağımsız denetimi de yerine getirilir. Bağımsız denetim faaliyeti kapsamında bağımsız denetim kuruluşunun ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelerin temini, ana ortaklığın sorumluluğu kapsamındadır. Konsolide mali tabloların bağımsız denetim faaliyeti, Kurulun bağımsız denetim hakkındaki düzenlemelerine uygun olarak yürütülür (Seri: XI No:21 sayılı Tebliğ m.20).

Mali tabloların, işletmenin iktisadi ve mali durumunu mümkün olduğu kadar doğru yansıtabilmesi için eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekir (TTK m.75/I). Sermaye Piyasası Kanunu’nda da mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği düzenlenmiştir (m.16/I).

Mali tabloların hazırlanması esnasında aşağıda belirtilen temel ilkelere uyulması gerekir<sup>92</sup> (Seri XI No:1 sayılı Tebliğ, m.46) :

- Mali tabloların; işletmelerin varlıkları, kaynakları, mali durumu ve kâr veya zararı hakkında, gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir şekilde hazırlanması zorunludur<sup>93</sup>. Bu sebeple Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen standart, ilke ve formlara uygun bulunmayan mali tablo ve raporlar kamuya açıklanamaz.

---

<sup>91</sup> Seri XI No:21 sayılı Tebliğ, 13.10.2001 T. ve S. 24582 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>92</sup> Mali tabloların nitelikleri için bkz. **TENKER** : s.124 vd.

<sup>93</sup> **Gerçeği dürüst bir şekilde yansıtma:** Mali tabloların hazırlanmasında, temel mali tablo niteliklerinin kullanılması ve uygun muhasebe standartlarının uygulanması halinde, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilir (Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ m.31).

**Güvenilirlik ve gerçeğe uygun bir şekilde temsil:** Bir bilginin güvenilir kabul edilebilmesi için, hatalardan ve önyargılardan arındırılmış olması, temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği anlaşılan işlem ve olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunması şarttır. Bir çok finansal veri, işlem ve olayları gerçeğe uygun bir şekilde yansıtma riski taşır. Bu durum, yanlış olmaktan ziyade, ölçülecek işlem ve olayların ya da ölçüm ve sunum tekniklerinin belirlenmesinde karşılaşılan zorluklardan kaynaklanır. Bazı durumlarda, ilgili kalemin finansal etkilerinin ölçülmesi çok belirsiz olabilir ve bunun sonucunda işletme ilgili kalemi mali tablolara almayabilir. Diğer durumlarda ise, ilgili kalemi mali tablolara almak ve bunun ölçümü ve mali tablolara alınması ile ilgili riskleri açıklamak daha uygun olabilir (Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ m.22).

- Mali tabloların açık ve anlaşılır olması için, bu tablolarda bulunması gerekli bilgilerin tümünün yer alması şarttır<sup>94</sup>.
- Mali tablolarda, bu tablolardan yararlanan ilgililerin<sup>95</sup> kararlarını etkileyebilecek boyutta olan hesap kalemleri ayrı olarak gösterilir.
- Tablolarda yer alan hesap kalemlerini açık ve anlaşılır bir duruma getirmek için gerekli görülen bilgiler, mali tabloların dipnotlarında veya eklerinde verilir<sup>96</sup>.
- Mali tablolar iki hesap dönemini karşılaştıracak şekilde düzenlenir. Mali tablolarda yer alan bilgilerin bir önceki dönem tablolarıyla tutarlı olarak verilmesi gerekir.
- Mali tablolara ek olarak düzenlenecek "Satışların Maliyeti Tablosu", "Kâr Dağıtım Tablosu", "Fon Akım Tablosu" ve "Nakit Akım Tablosu"nun, mevzuata uygun olarak ve belirlenen standart tiplerde hazırlanması şarttır.
- Mali tablolarda yer alan hesap kalemlerine ilişkin herhangi bir açıklamanın bulunması durumunda, hesabın yanına dipnot numarası yazılarak ilgili açıklamaya yollama yapılır.

Mali tablolar hazırlanırken şirket konusunda ayrıntılı bilgi sahibi olan, şirketin iç yüzünü bilen kişilerin anlayabileceği şekilde değil, ortalama zeka

---

<sup>94</sup> **Anlaşılabilirlik**, mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılabilmesidir. Mali tabloların en önemli niteliksel özelliğidir. Ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe konusunda makul düzeyde bilgiye sahip olup, sunulan bilgileri makul bir dikkatle değerlendirmeye istekli kişiler tarafından anlaşılabilir düzeydeki mali tabloların anlaşılabilirlik özelliğini taşıdığı kabul edilir. Ekonomik karar almada önemli olan ve doğası itibarıyla karmaşık olan bilgiler, anlaşılmasının zor olduğu gerekçesiyle mali tablolardan çıkarılamaz (Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ m.18).

<sup>95</sup> Mali tablolardan yararlanan ilgililer, doğrudan çıkarı olanlar (dar anlamda ilgililer) ve dolaylı çıkarı olanlar (geniş anlamda ilgililer) olmak üzere iki kısma ayrılabilir. Doğrudan çıkarı olanlar, işletme ortakları, olası ortaklar, kredi veren kurumlar, ortaklığın yönetim kurulu, başta vergi kurumları olmak üzere kamu kurumları, çalışanlar ve müşterilerdir. Dolaylı çıkarı olanlar; menkul kıymet borsaları, finansal danışmanlar, sigortacılar, meslek örgütleri ve işçi sendikalarıdır ( **GÜL / ERGÜN** : s.54; **TENKER** : s.135 vd., **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.2). Mali tablolar bugün sahip oldukları öneme bu tablodaki bilgilerin yatırımcılar tarafından kullanılmaya başlaması ile ulaşmıştır (**TENKER**: s.135).

<sup>96</sup> Mali tabloların güvenilir olabilmesi için, bu tablolarda yer alan bilgilerin maliyet ve önemlilik sınırları içerisinde tam olması şarttır. Mali tablolarda bir bilginin ihmal edilmesi, mali tabloların yanlış veya yanıltıcı olmasına, dolayısıyla güvenilir ve ihtiyaca uygun olmamasına neden olabilir (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.26).

seviyesine sahip bir kimsenin anlayıp, fikir edinebileceği bir şekilde hazırlanması gerekir<sup>97</sup>.

## I- YILLIK MALİ TABLOLAR

Halka açık anonim ortaklıklarda yıllık mali tablolar, düzenlenmesi zorunlu olan temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Düzenlenmesi zorunlu olan temel mali tablolar bilanço ve gelir tablosudur.

Hisse senetleri borsada işlem görmeyen halka açık anonim ortaklıkların sadece bilanço ve gelir tablosu düzenlemeleri gerekir. Bilanço ve gelir tablosunun yanında hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu da düzenlemeleri gerekir (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.8). Seri XI No:25 sayılı Tebliğ'de mali tablolar bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnotlardan oluştuğu belirtilmiştir (m.8). Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu bir işlemin veya olayın farklı yönlerini temsil etmelerinden dolayı birbirleriyle ilişkilidirler. Her bir mali tablo diğerinden farklı konuda bilgi vermesine rağmen, tek başına kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin tümünü sağlayamaz (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.12/VI).

Şu anda uygulama kabiliyeti kalmamakla birlikte Seri XI No:1 sayılı Tebliğ m.48'de hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların bilanço ve gelir tablosunun yanında "Fon Akım Tablosu"<sup>98</sup>, "Nakit Akım Tablosu", "Satışların Maliyeti

---

<sup>97</sup> **SOMMER** : s.217; **ARSEVEN Haydar** : Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:116, Ankara 1975, s. 15.

<sup>98</sup> Fon akım tablosu (Kaynak Kullanım Tablosu); gelir tablosu, bilanço ve dipnotlarda yer alan bilgilere dayanılarak çıkarılan ve işletmenin belli bir hesap döneminde sağladığı fonları (kaynakları) ve bunların kullanımını gösteren tablodur (**TENKER** : s.98-99; Fon akım tablosu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Seri XI No:1 sayılı Tebliğ, Ek Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar).

Tablosu<sup>99</sup>" ile "Kâr Dağıtım Tablosu<sup>100</sup>"ndan oluşan ek mali tablolar da düzenlenmesi zorunlu bulunmaktaydı. Uygulamada 01.01.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin olarak bağımsız denetim kuruluşları tarafından, ek mali tablolar hakkında da görüş bildirilmesi gerekirken sadece bilanço ve gelir tablosuyla sınırlı olarak görüş bildirildiği usulsüz durumlara rastlanılabilmektedir<sup>101</sup>.

## A- BİLANÇO

Bilanço<sup>102</sup>, işletmenin belli bir tarihteki iktisadi ve mali durumunu yansıtan, varlık ve kaynak yapısını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösteren tablodur<sup>103</sup>. Bir başka tanımda ise bilanço, *"bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakların gösteren bir mali tablo"* olarak tanımlanmıştır<sup>104</sup>. Bir başka deyişle bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte, genellikle takvim yılı sonunda, finansal yapısını ve durumunu gösterir<sup>105</sup>. Bilanço ilkeleri sınırlı

---

<sup>99</sup> Satışların maliyeti tablosu, işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile emtia gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini gösteren tablodur (YÜKÇÜ : s.488; AYSAN : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, s.39; Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri için bkz. Seri XI No:1 sayılı Tebliğ, Ek Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar). Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunu ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar (Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. YÜKÇÜ : s.489).

<sup>100</sup> Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım şeklini gösteren tablodur. Ortaklıklar dönem kârının dağıtımında, imtiyazlı paylar bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr paylarını tabloda belirtilen bölümlerde ayrı ayrı göstermek zorundadırlar (Seri XI No:1, Ek Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar).

<sup>101</sup> KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR : s.55.

<sup>102</sup> Bilanço hakkında bkz. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.69-75; bilanço örneği için bkz. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ Ek-1.

<sup>103</sup> Bkz. Seri XI No:1, Ek-3 Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar.

<sup>104</sup> TEK Nergis : Envanter ve Bilanço, İlkem Matbaası, 3.B., İzmir 2000, s.36; SEVİLENGÜL : s.35; TENKER : s.79. Bilanço ilkeleri ve bilanço konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. YÜKÇÜ Süleyman: Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, 4.B., İzmir 1999, s.465 vd.; TEK : s. 36 vd.; Mali işlemlerin bilançoaya etkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. SEVİLENGÜL: s. 36 vd.; AYSAN : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, s.38.

<sup>105</sup> DOĞAN Muammer : İşletme Ekonomisi ve Yönetimi, Anadolu Matbaası, İzmir 1998, s.455; KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.40 vd.

sayıda değildir<sup>106</sup>. TTK’da bilanço ilkelerinden olan açıklık, doğruluk, tamlık ve kolay anlaşılabilirlik ilkelerine yer verilmiştir (m.75/I)<sup>107</sup>.

## B- GELİR TABLOSU

Gelir tablosu<sup>108</sup>, işletmenin belli bir hesap döneminde elde ettiği tüm hasılat ve gelirler ile yaptığı tüm maliyet ve giderleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyet sonuçlarını kâr veya zarar olarak özetleyen tablodur<sup>109</sup>. Bir başka ifade ile *“gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı ve dönem net zararını kapsayan dinamik bir tablodur”*<sup>110</sup>. Finansal durumlardaki değişiklikleri daha iyi görebilmek için bir işletmenin belli bir döneme ilişkin gelir tablosunda daha önceki döneme ilişkin verileri de içermesi gerekir<sup>111</sup>. Yatırımcıların özellikle kâr ve kârın oluşum biçimiyle ilgilenmeleri, bilançoya göre gelir tablosuna daha fazla ilgi duymalarına ve böylelikle yatırımcılar açısından gelir tablosunun daha önemli hale gelmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>112</sup>.

---

<sup>106</sup> Mali tablo ilkeleri için bkz.(Seri X No: 1 sayılı Tebliğ m.5-17).

<sup>107</sup> Bilanço ilkeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.776 vd.; **KARAYALÇIN** : Bilanço, s.38 vd.; **DOĞANAY** : s.484.

<sup>108</sup> Gelir tablosunun düzenlenmesinde, esas faaliyetlerden sağlanan gelir ve süreklilik arz eden diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ayrı gösterilebileceği gibi süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Bu durumda esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir (**YÜKÇÜ** : s.483).

<sup>109</sup> **DOĞAN** : s.463; Gelir tablosu hakkında bkz. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.77-82.

<sup>110</sup> **TEK** : s.293; **YÜKÇÜ** : s.483; **AYSAN** : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, s.39; Gelir tablosu hesaplarının niteliği için bkz. **SEVİLENGÜL** : s.523-524.

<sup>111</sup> Gelir tablosunu oluşturan başlıca kalemler ve bu kalemler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **DOĞAN** : s.463-465; **YÜKÇÜ** : s.484 vd.

<sup>112</sup> **TENKER** : s.86.

## C- ÖZ SERMAYE DEĞİŞİM TABLOSU

Öz sermaye değişim tablosu;

- Dönem net kar veya zararı,
- Gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmiş kalemler,
- Muhasebe politikalarında değişikliklerin veya önceki dönemdeki önemli hataların bu Tebliğ uyarınca düzeltilmesi sonucunda oluşan tutarların toplam etkisi,
- Temettü dağıtımı, sermaye artırım ve azaltılması,
- Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve bunda dönem içinde meydana gelen değişiklikler,
- Sermayenin ve diğer yedeklerin her bir yedek akçe türü itibarıyla dönem başındaki tutarı, dönem sonundaki tutarı ve bunlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler,

konularında bilgiler içeren tablodur (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.83)<sup>113</sup>.

## D- NAKİT AKIM TABLOSU

Nakit akım tablosu, işletmenin belli bir dönemde oluşan nakit akışını bir başka ifade ile nakit giriş ve çıkışlarını açıklayan tablodur<sup>114</sup>. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ'de nakit akım tablosu; bir işletmenin nakit ve nakit benzeri oluşturma ve söz konusu nakit akımlarını kullanma yeteneğinin, mali tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesini sağlamak amacıyla hazırlanan temel mali tablo olarak tanımlanmıştır. Kullanıcılar, mali konulara ilişkin karar verirken işletmenin nakit ve

---

<sup>113</sup> İşletmeler, Tebliğ ekinde (Ek-4) örneği verilen formata uygun olarak öz sermaye değişim tablosu düzenler.

<sup>114</sup> Nakit akım tablosu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.109-117; Nakit akım tablosu örneği için bkz. Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.129 Ek 1-3.



nakit benzerlerini oluşturma kabiliyetini ve bunun oluşturulmasındaki zamanlamayı değerlendirmek zorundadırlar (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.112).

## II- ARA MALİ TABLOLAR

Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'de<sup>115</sup> ara mali tablolar, dipnotlarıyla birlikte ara döneme (ara dönem, hesap dönemi başından ara mali tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi ifade etmektedir) ilişkin bilanço ve gelir tablolarını ve bu tabloların eki mali tabloları bütünü ifade eder. Özet bilanço, özet gelir tablosu, özet öz sermaye değişim tablosu ve özet nakit akım tablosu ile seçilmiş dipnotların bütünü ara mali tabloları oluşturur (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.94)<sup>116</sup>.

Ara mali tabloların hazırlanmasında uyulması zorunlu ilke ve kuralları belirlemek amacıyla düzenlenen Seri XI No:3 sayılı Tebliğ, Seri XI No:25 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmış olmamakla birlikte, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar için uygulama kabiliyeti kalmamıştır. Periyodik olarak ara mali tablo düzenleme zorunluluğu hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar için geçerlidir. Hisse senetleri bir borsada işlem gören ortaklıklar 01.01.2005 tarihinden itibaren ara dönem mali tablolarını Seri XI No:25 sayılı Tebliğ hükümlerine göre düzenleyecekleri ve hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da ara mali tablo düzenlemek zorunda olmadıkları için Seri XI No:3 sayılı Tebliğ hükümleri 01.01.2005 tarihinden itibaren sadece hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların ara mali tablo düzenlenmesi zorunlu olan özel durumlarda uygulanacaktır. İşletmelerin<sup>117</sup> birleşme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları, hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuruda bulunulması halleri, Tebliğ kapsamında

---

<sup>115</sup> Seri XI No:3 sayılı Tebliğ, 26.07.1989 T. ve S. 20233 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>116</sup> Bu tablolar tanımı ve açıklamalar için bkz. "Yıllık Mali Tablolar" başlığı altına.

<sup>117</sup> İşletmeler, menkul kıymetlerini halka arzetmiş olan veya arzetmiş sayılan veya arzedecek olan anonim ortaklıklar ile aracı kurumları ifade eder. (Seri XI No:3 sayılı Tebliğ m.2).

ara mali tablo düzenlenmesi zorunlu olan özel durumlar olarak düzenlenmiştir (Seri XI No:3 sayılı Tebliğ m.3/B).

Ara mali tablolar ilgili buldukları ara dönemler itibariyle, işletmelerin mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine imkan sağlamak amacıyla hazırlanırlar (Seri XI No:3 sayılı Tebliğ m.9). Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören ortaklıklar üçer aylık periyotlar dahilinde özet olarak ara mali tablo düzenlemekle yükümlüdür (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.103/I). Halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş, üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları ara mali tablolarını bağımsız denetimden geçirmek zorundadırlar (SerPK m.16/IV). Altı aylık ara mali tablolar bu Tebliğ'in tüm kısımlarına uygun ve tam olarak hazırlanır (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.104/I). Ara mali tablolar bilanço, gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosundan oluşur (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.92, 94).

Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 inci maddesine dayanarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 19)" yayımlanmıştır<sup>118</sup>. Bu Tebliğ 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olacaktır. Bu standart, ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Bu standart ile hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumlarında uygulanır.

---

<sup>118</sup> 02.02.2006 T. ve S. 26068 R.G. de yayımlanmıştır.

## § 11 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI, BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

### I- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkelerin ekonomik, sosyal ve hukuki yapısından etkilenecek şekilde şekillenmektedir. Devletin ekonomiye müdahalesinin çok olduğu ülkelerde yasal düzenlemeler yoluyla denetim ilke ve kuralları belirlenirken, devlet müdahalesinin nispeten az olduğu liberal ekonomilerde bu işlev meslek örgütlerince sürdürülmektedir. Ülkelerin bu farklı özellikleri denetim standartlarının ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesine neden olmaktadır<sup>119</sup>. Denetimin çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi, değerlendirmelerin subjektif ölçütlere dayanması ve mali tabloları hazırlayan, kullanan ve denetleyenlerin objektif ve ortak ölçütlere ihtiyaç duyması, denetim standartlarının belirlenmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir<sup>120</sup>.

Denetim standartları, “*mesleki yetki ve uygunluk ile kurulan faaliyet ölçütleridir*”<sup>121</sup>. Denetimde kalite ve güvenilirlik, ancak denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Denetim standartları ile denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, denetim faaliyetleri sürecine ışık tutan genel ilkeler ifade edilmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları, ayrıntılı düzenlemeler getiren kurallar bütünü değildir. Sadece denetimin esnasında uyulması gereken yöntemin genel çerçevesini çizen, denetim faaliyetlerinin konusu ve denetim çalışmasının kalitesi ile ilgili standartlardır. Bir başka ifade ile, denetim faaliyeti açısından uyulması gereken asgari kurallardır.

---

<sup>119</sup> YILMAZ Gül : s.19; TARMUR : s.52.

<sup>120</sup> BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.74-75.

<sup>121</sup> DİRİMTEKİN : s.10.

Yapılan denetimin uygun, doğru ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir<sup>122</sup>. Bir kısmı ulusal, bir kısmı da uluslararası nitelikte olan denetim standartları; kamunun ve yatırımcıların korunması, denetim kalitesi ve etkinliğinin sağlanması amacıyla oluşturulmuştur<sup>123</sup>. Genel kabul görmüş denetim standartları, finansal raporların aynı esas ve ilkeler doğrultusunda hazırlanmasında yol gösterir<sup>124</sup>. Bu sayede dış denetime tabi tutulan mali tabloların hepsi aynı denetim işleminden geçirilerek, farklı yorumlamaların da önüne geçilmektedir<sup>125</sup>.

## A- ULUSLARARASI STANDARTLAR

Hisse senetleri ve tahvillerin uluslararası piyasalarda işlem görmesi, küreselleşme, dışa açılmanın giderek hız kazanması sadece ulusal ve bölgesel düzeyde değil; aynı zamanda küresel düzeyde de hesap vermeyi ve bunların açık ve anlaşılır olmasını zorunlu kılmaktadır. Ülkelerin kendi ulusal mevzuat ve uygulamaları dolayısıyla oluşan finansal bilgiler, uluslararası yatırımcılar için anlamlı ve açık karşılaştırmalara olanak vermemektedir<sup>126</sup>. Tüm bu etkenler ulusal standartların, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ilk denetim standardı çalışmaları 1917 yılında, Federal Ticaret Komisyonu (Federal Trade Commission)'nun istemi üzerine o

---

<sup>122</sup> **GÜREDİN** : s.25; **EDİTÖRÜN SEÇİMİ** : “Denetim Standartları”, Mali Kılavuz, Yıl:7, S.26, Ekim-Aralık 2004, s.140; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.75; **DEMİRKAN** : s.25; **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.53; **KARDEŞ** : s.9; **DİRİMTEKİN** : s.10.

<sup>123</sup> **DEMİRKAN** : s.25; **YILMAZ Gül** : s.23; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.14.

<sup>124</sup> **GALLEGOS / RICHARDSON / BORTHICK** : s.23; **ÖRERLER** : s.4.

<sup>125</sup> **TENKER** : s.190.

<sup>126</sup> **TEK Nergis** : “XXI. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.305; **SELEK A.Seha** : “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütüne Yönelik Beklentiler”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.338-339.

zamanki ismi “Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü” olan AICPA tarafından bir rapor olarak hazırlanmıştır. 1929 ve 1936 yıllarında raporda edinilen deneyimlerden yararlanılarak değişiklikler yapılmış ve ”Finansal Tabloların Doğrulanması” adı altında tekrar yayımlanmıştır<sup>127</sup>.

Şirketler tarafından SEC’e sunulan onaylanmış mali tablolara ekli denetçi raporlarında, “genel kabul görmüş denetim standartları” ibaresinin bulunmasını konusunda SEC’in ısrarcı olması üzerine bu standartların saptanması AICPA için bir görev olmuş ve denetim standartlarını saptamak üzere yeni bir komisyon kurulmuştur. Komisyon, Ekim 1947’de geçici denetim standartları olarak çalışmalarını yayımlamış; Eylül 1948’de toplanan AICPA genel kurulu geçici ibaresini kaldırmış ve böylece AICPA genel kabul görmüş denetim standartları (Generally Accepted Auditing Standards) olarak bilinen denetim standartlarını kabul etmiştir<sup>128</sup>. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, pek çok ülkede benimsenmiş ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir<sup>129</sup>. AICPA 1972 yılından itibaren, genel kabul görmüş denetim standartlarının yorumu olan, denetim standartlarını<sup>130</sup> yayımlamaktadır<sup>131</sup>.

Her ne kadar başta kanunlar olmak üzere hukuki düzenlemeler ile temel denetim prosedürü belirtiliyorsa da fiili denetimin kapsamının belirlenmesi genellikle

---

<sup>127</sup> DEMİRKAN : s.25-26; GÖKTAN : s.128; KARDEŞ :s.38.

<sup>128</sup> HERMENSEN Roger H. / LOEB Stephen E. / SAADA John M. / STRAWSE Robert H.: Auditing Theory and Practice, Richard Irwin Publishing, ABD 1980, s.16; GALLEGOS / RICHARDSON / BORTHICK : s.23; GÖKTAN : s.128; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.14; TÜRKTAN Gülden : Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Finansman ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Mayıs 1989, s.114; ARENS / ELDER / BEASLEY : s.32.

<sup>129</sup> Bkz. EDİTÖRÜN SEÇİMİ : “Denetim Standartları”, s.140-141; ; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.14; DEMİRKAN : s.26; BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.75.

<sup>130</sup> AICPA tarafından bugüne kadar yayımlanmış olan denetim standartları için bkz. Erişim: 19.11.2005, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).

<sup>131</sup> BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.76.

mesleki kuruluşlara ( Amerika’da AICPA gibi ) bırakılmıştır<sup>132</sup>. AICPA bünyesinde yer alan “Denetim Standartları Dairesi” denetim konusunda politika saptama işlevini üstlendiği gibi Denetim Standartları Tebliğlerini (Statement on Auditing Standarts {SAS})<sup>133</sup> de yayımlamaktadır<sup>134</sup>. 1939 yılından beri Amerika Birleşik Devletleri’ndeki denetim faaliyetlerini düzene sokan Denetim Standartları Dairesi’nin görevleri arasında, “Denetim Yorumları” (Auditing Interpretations) ve “Endüstri Denetim Kılavuzları” (Industry Audit Guides) hazırlayıp yayımlamak da bulunmaktadır<sup>135</sup>. 1973 yılında muhasebe standartlarının<sup>136</sup> oluşturulması amacıyla, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Board {FASB}) kurulmuştur<sup>137</sup>. Muhasebe ve raporlama konusunda en temel standartlar olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturma yetkisine sahip olan FASB tarafından geliştirilen standartlar, mali tabloların hazırlanmasında yön gösterici olmakla birlikte sermaye piyasasının yetkili örgütü olan SEC ve muhasebe meslek örgütü olan AICPA tarafından da resmi olarak kabul edilmektedir<sup>138</sup>. SEC ve FASB, muhasebe politikalarının geliştirilmesi konusunda birlikte çalışmaktadırlar<sup>139</sup>.

---

<sup>132</sup> **SOMAY** : s.105.

<sup>133</sup> AICPA tarafından çeşitli zamanlarda yayınlanan standartlara üyelerin uyması zorunlu tutulmuştur. SAS’lar bu standartlara açıklık getirmek için yayınlanmış belgelerdir (**GÖKTAN** : s.127; **DEMİRKAN** : s.26).

<sup>134</sup> AICPA yayınlanan SAS’ları, genel kabul görmüş denetim standartlarının bir yorumu olarak kabul etmektedir (Bkz. **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.76, 177 nolu dipnot; **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.54).

<sup>135</sup> **GÖKTAN** : s.127.

<sup>136</sup> Muhasebe standartları, mali tabloları hazırlanması esnasında uyulması gereken kurallar ve ilkeler bütünü iken denetim standartları, mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulması sırasında uyulması zorunlu kurallar ve ilkeler bütünüdür. Bir başka ifadeyle mali tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe standartları, denetiminde ise genel kabul görmüş denetim standartları uygulanmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **BLAKE John**: Accounting Standards, Pitma Publishing, 5.B., Büyük Britanya 1995, s.9 vd.; **KİRACI Murat / KÖSE Tunç** : “IASC, FASB VE TMS/IFRS’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C. III, S.1, Haziran 2002, s. 50 vd.

<sup>137</sup> FASB’in muhasebe standartları oluşturma süreci hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **KİRACI / KÖSE**: s.55-58; **ÜSTÜNDAĞ** : “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, s.38 vd.

<sup>138</sup> **GÜRDAL** : Şubat 2002, s.135; **DEMİRKAN** : s.35; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.57.

<sup>139</sup> **FRASER / ORMISTON** : s.4.

Uluslararası alanda 1973 yılından beri faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee {IASC})<sup>140</sup>, devletler üzerinde bir yaptırım gücü olmamakla ve kararları ihtiyari özellik taşımakla birlikte muhasebe standartlarını uyumlu hale getirmek amacıyla çaba sarfetmektedir<sup>141 142</sup>.

Denetim standartlarının günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak, yıllarca aynı kalması söz konusu standartların genel kabul görmüş olduklarının en iyi kanıtı sayılabilir<sup>143</sup>. Bağımsız denetçi, denetimin planlanması, yönlendirilmesi ve sonuçların raporlanmasında genel kabul görmüş denetim standartlarına göre hareket etmelidir<sup>144</sup>. Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları; genel standartlar, çalışma sahası standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana grupta yer alan toplam 10 standarttan oluşmaktadır<sup>145</sup>. Bunlar sırasıyla şunlardır<sup>146</sup>:

---

<sup>140</sup> 1983 yılından itibaren “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” üyesi olan bütün kuruluşlar IASC üyeleri kapsamına alınmıştır. Türkiye’de, “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” ve “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği” IASC üyesidirler (ÜSTÜNDAĞ : “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, s.46).

<sup>141</sup> Bkz. CANTO Georges (Çev. SÖNMEZSOY Volkan) : “Muhasebe Kavram ve Uygulamalarının Birbirine Yakınlaşması”, s.89-90; WILSON Anthony J. : Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu Konuşması, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.150; ZAIMOĞLU Tülay : Amerika Birleşik Devletleri’nde Finansal Muhasebe ve Standartlarının Gelişimi, SPK İnceleme Raporu, 1987, s.60; DEMİRKAN : s.34; ÖZKÖK : s.92-93; OKSAY/ACAR : s.23-25; KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.12.

<sup>142</sup> IASC tarafından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında izlenen yöntem konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜNDAĞ : “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, s.47-49.

<sup>143</sup> Bkz. BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.75, 176 nolu dipnot.

<sup>144</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 150.01, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>145</sup> 1947 yılında ilk defa yayınlandığında dokuz standarttan oluşan genel kabul görmüş denetim standartlarına, onuncu standart olan “görüş bildirme zorunluluğu” standardı denetimin ilk yıllarından beri varolmasına rağmen sonradan ilave edilmiştir (TÜRKTAN : s.114).

<sup>146</sup> KONRATH : s.31; HERMENSON / LOEB / SAADA / STRAWSE : s.17-18; GÜREDİN : s.26-27; ÇÖMLEKÇİ : s.10 vd. ; VENABLES J.R.S. / IMPEY K.W.: Internal Audit, Butterworths Publishing, London 1985, s.12; GALLEGOS Frederick / RICHARDSON Dana R. / BORTHICK A. Faye : s.23-24; DEMİRKAN : s.27 vd.; TENKER : s.191 vd. ; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.15 vd.; DİRİMTEKİN : s.10; DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY : s.54 vd.; BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.76 vd.; HOLMES : Basic Auditing Principles, s.3; YILMAZ Eyüp : s.7-8; ARENS / ELDER / BEASLEY : s.32; ZAIMOĞLU Tülay : s.64; ÖZŞAHİN : s.70; AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 150.02, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

➤ Genel Standartlar<sup>147</sup>:

1. Denetim, denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
2. Denetim görevi ile ilgili olan bütün konularda denetçi veya denetçiler yaptıkları değerlendirmelerde bağımsız davranmalıdırlar.
3. İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanması sırasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

➤ Çalışma Standartları:

1. Denetim işi iyi bir biçimde planlanmalı ve eğer varsa denetçi yardımcıları iyi ve uygun şekilde kontrol edilmelidir.
2. Denetim işlemlerinin dayandığı testlerin kapsam ve sınırlarını belirlemek ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, mevcut iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.
3. İncelenen mali tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturma, gözlem, teftiş ve doğrulama yoluyla yeterli kanıtlar elde edilmelidir.

➤ Raporlama Standartları:

1. Denetim raporunda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğu belirtilmelidir.

---

<sup>147</sup> Denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan genel standartlar, denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını ölçtüğü gibi denetçinin çalışma alanı ve raporlamasına da etkilidir (AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 201; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.15).



2. Denetim raporunda, geçmiş dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ve yöntemlerinin (geçen dönemde olduğu gibi) değişmeden, ilgili dönemde de uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
3. Mali tablolardaki açıklayıcı notlar, denetim raporunda aksi belirtilmediği sürece yeterli sayılmalıdır.
4. Denetim raporunda, denetlenen mali tabloların bütünü hakkında bir görüş bildiriliyor veya görüş bildirmeden kaçınıyorsa, bunun nedenleri açıklanmalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni de raporda açıklanmalıdır. Denetçinin adı ile mali tablolar arasında ilişki bulunduğu her durumda, denetçinin yaptığı çalışmanın niteliği ve eğer varsa aldığı sorumluluğun derecesi hakkında raporda çok belirgin bir açıklama getirilmelidir<sup>148</sup>.

Muhasebe standartları oluşturma ihtiyacı Avrupa Birliği'nde, üye ülkelerin hukuk sistemlerinde mevcut farklılıkların azaltılması, farklı muhasebe uygulamalarının yol açtığı karmaşıklığa son verilmesi ve çifte vergilendirmenin getireceği sıkıntıların ortadan kaldırılması amacına yöneliktir. AB'de daha önce 3 ve 8 nolu direktifler kapsamında belirlenen muhasebe standartları AB Komisyonu'nun aldığı karar ile muhasebe ve raporlama çalışmalarının tamamı IASC'ın direktifleri ve yayınladığı standartlar çerçevesinde olacaktır<sup>149</sup>.

## **B- ULUSAL STANDARTLAR**

Konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenecek mali tablo, rapor ve bilgilerin, tespit olunacak

---

<sup>148</sup> Yanlış yorumlamaların önüne geçmek amacıyla, denetçinin adı ile finansal tablolar arasında ilişki bulunduğu durumlarda bu sorumluluğunun derecesinin denetim raporunda açıklanması gerekliliği belirtilmiştir (AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 504.01, Erişim:19.11.2005, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>149</sup> **KONDAK Nuray / YAYLA Hilmi Erdoğan** : Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002, s. 40-41.

şekil ve esaslar dahilinde genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlara uygun olarak düzenlenmesi gerekir (SerPK m.16/I)<sup>150</sup>. İhraççılar<sup>151</sup> ve sermaye piyasası kurumları düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri, daha önce kurulmuş ve Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22. maddesinin (d) bendi uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtma ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar (SerPK m.16/II).

TÜRMOB bünyesinde yer alan “Standartlar Enstitüsünün” temelleri 06.02.1994 tarihli yönetmelik ile kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” ile atılmıştır<sup>152</sup>. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) örgütlendiği komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını belirleme çalışmalarına başlamıştır<sup>153</sup>. Bu kapsamda kurulmuş olan 30

---

<sup>150</sup> SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ve Seri:XI, No:27 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği” yayınlamıştır. Bu Tebliğler ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum sağlandığı gibi 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu bu standart, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır (**DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.63).

<sup>151</sup> Sermaye Piyasası Kanunu'nda 1992 tarihinde 3794 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce “ihraççı” ve “halka açık anonim şirket” yerine, “menkul kıymetleri halka arz edilen” ve “pay senetleri halka arz edilen” şirket ibareleri kullanılmıştır. 3794 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle menkul kıymet ve dolayısıyla pay senetlerini halka arz eden anonim şirketler ile birlikte halka arz edilmeksizin pay senedi dışında kalan menkul kıymetleri ihraç eden şirketler de içine alan daha geniş anlamda “ihraççı” ifadesi kullanılmıştır. Bu kapsamda pay senetlerini halka arz eden ya da arz etmiş sayılan anonim şirketler de halka açık anonim şirket şeklinde ifade edilmişlerdir (Bkz. **YANLI** : s.120-121, 93 nolu dipnot).

<sup>152</sup> **PUR Hüseyin Perviz** : “Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995, s.107; **ÜSTÜNDAĞ** : “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, s.53; **TARMUR** : s.82.

<sup>153</sup> TMUDESK tarafından belirlenen standartların uygulanmasına ilişkin olarak yasal yaptırım gücü bulunmamaktadır (**SAYAR A.R. Zafer / ÜSTÜNDAĞ Saim** : “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, Muhasebe Finansman Dergisi, S.18, Nisan 2003, s.49).TMUDESK konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **KİRACI / KÖSE** : s.60-62.

komisyon standartları belirlerken uluslararası standartları esas almıştır<sup>154</sup> <sup>155</sup>. 15.12.1999 tarihli 4487 sayılı Kanunla, Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen ek madde 1 ile “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” kurulmuştur<sup>156</sup>. Kamu tüzelkişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olan Kurul, mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını<sup>157</sup> saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur<sup>158</sup>. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek mensuplarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerinin mesleğin gerektirdiği şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından, 22 Ocak 2003 tarihinde “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” kurulmuştur<sup>159</sup>. TTK tasarısında da denetimin uluslararası standartlara uygun olarak yapılma zorunluluğu getirilmiştir (m.398/I).

Sermaye Piyasasında bağımsız denetim standartları, genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız denetime ilişkin Seri X No 22 sayılı

---

<sup>154</sup> **YALKIN Yüksel Koç** : “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001, s.1-3; **DEMİRKAN** : s.42.

<sup>155</sup> TMMOB’in belirlediği standartların uygulanmasına ilişkin yasal yaptırım gücü bulunmaması nedeniyle kendisinden beklenen amacı gerçekleştirmediği yolunda görüş için bkz. **SAYAR** : “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, s.78.

<sup>156</sup> Bkz. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” (16.03.2004 T.ve S. 25404 R.G.de yayımlanmıştır).

<sup>157</sup> Bkz. Seri XI No:25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, (15.11.2003 T. ve S. 25290 mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır). Ulusal muhasebe standartları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **YALKIN** : “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, s. 3 vd.

<sup>158</sup> Bkz. **SAYAR** : “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, s.79. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması, ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan, aynı muhasebe standartlarına ulaşılabilmesi yönünde bir adım oluşturmaktadır (**SAYAR / ÜSTÜNDAĞ** : s.50).

<sup>159</sup> **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.64.

Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir<sup>160</sup>. Bu standartlar “Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar”, “Çalışma Alanı (Faaliyet) Standartları” ve “Raporlama Standartları” olmak üzere uluslararası standartlara uygun olarak üç bölüm halinde değerlendirilebilir. Genel standartlar; mesleki özen ve titizlik, mesleki deneyim, bağımsızlık, mesleki yeterlidir. Çalışma alanı standartları kapsamına ise; görev kabulünden sorumluluk, denetim sözleşmesi öncesi dikkat edilecek hususlar ve denetim sözleşmesi, denetimin planlanması ve denetim programı, gözetim ve koordinasyon, iç kontrol sistemi, kanıt toplama, denetim teknikleri, kayıt düzeni ve çalışma kağıtları girmektedir. Raporlama standartları kapsamına da; bağımsız denetim raporları, raporların temel ilkeleri, bağımsız denetim kuruluşu veya müşteri tarafından denetim sözleşmesini feshetmesi, belirsizlikler ve aykırılıklar, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler, bağımsız denetim raporunun kesinleşmesi ve raporların ilanı girmektedir<sup>161</sup>.

Yukarıda belirtilen raporlama standartları, geniş anlamda raporlama standartları olarak ele alınmaktadır. Seri X No:22 sayılı Tebliğin 29-34 kısımları altında ise dar anlamda raporlama standartları düzenlenmiştir<sup>162</sup>. Belirtilen ulusal denetim standartlarına ilişkin açıklamalar, ilgili bölümlerdeki başlıklar altında incelendiği için tez kapsamında gereksiz tekrarlara yer vermemek amacıyla bu bölümde sadece başlıca standartların adları sayılmakla yetinilmiştir.

## II- BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI VE RAPORLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Her bir bağımsız denetim çalışması için üç asil ve üç yedek olmak üzere en az altı kişiden oluşan bir denetim ekibi oluşturulması gerekir. Eğer yapılacak olan

---

<sup>160</sup> Bkz. UĞUR Oktay: “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, Vergi Dünyası, S.214, Haziran 1999, s. 44-47; DİNÇ : s.93; DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY : s.64.

<sup>161</sup> Bkz. KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR : s. 51-52; DEMİRKAN : s.44-47; DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY : s.65 vd.; UĞUR : s.44 vd.

<sup>162</sup> KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR : s. 52.

bağımsız denetimin kapsamı ve işin niteliğine göre gerektiriyorsa üçten fazla sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan ekip oluşturulur ve denetim bu ekip tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekibi sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, başdenetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.19/I).

Sorumlu ortak başdenetçi; denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına sahip olmakla birlikte bunlardan farklı olarak, mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda karar vermekle de yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.19/a). Bağımsız denetim programının uygulanması, denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonu da sorumlu ortak başdenetçinin sorumlulukları arasındadır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/I). Bu sorumluluk kapsamında, denetçilerin denetim faaliyeti hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesi gerekir. Sorumlu ortak başdenetçi; denetçilerin (denetim faaliyetine ilişkin) görev ve sorumluluklarını açıkça belirleyeceği gibi, yürütülen denetim faaliyetini de sık sık gözden geçirir. Denetim çalışmalarıyla ilgili olarak ortaya çıkan problemleri çözümler ve (denetim faaliyetinin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için) gerekli kayıt düzeninin oluşturulmasını sağlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/II).

## **A- BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ**

Bağımsız denetim programı yürütülürken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtının değişik pek çok denetim tekniği ile birlikte veya ayrı olarak kullanılması gerekir. Bağımsız denetim teknikleri, denetçinin inisiyatifi dahilinde olmak üzere bağımsız denetim sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan süreçte mali tablo kalemlerinin niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri gözönünde bulundurularak uygulanır. Uygulanacak denetim teknikleri herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’de belirtilen denetim teknikleri, burada sayılanlar ile sınırlı değildir. Denetçi, görüş oluşturmak için gerek

duyduğu denetim kanıtlarının toplanmasında her türlü denetim tekniğini kullanabilir. Birden fazla denetim tekniğinin bir arada kullanılması mümkündür (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.6/V). Yeni bilgi teknolojilerinin gelişmesi, verilerin ve muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulması, elektronik ticaret ve internet kullanımının hızla artması, geleneksel bilgi kaynaklarını ortadan kaldıran işletme faaliyetlerindeki değişim mali tabloların denetlenebilmesi için yeni denetim tekniklerinin kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Bu yeni denetim teknikleri kullanılırken de genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetimin amacına uygunluk mutlaka gözetilmelidir<sup>163</sup>. Bilgisayar ortamında kayıtların tutulması fiziki belgelere göre hızlı, esnek, daha kolay ulaşılabilir ve transfer edilebilir nitelikte olduğu için, günümüzde daha çok tercih edilir hale gelmiştir. Denetçilerin de, bu teknolojiye uygun yeni denetim teknikleri geliştirmeleri ve kullanılmaları kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bilgiler elektronik formda ise, bağımsız denetçi bazı bağımsız denetim tekniklerini bilgisayar destekli programları kullanarak gerçekleştirebilir (Seri X No:16 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.6/VII).

Belli başlı denetim teknikleri şu şekilde sıralanabilir:

Sayım ve envanter incelemesi, belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir. Sayım ve envanter incelemesi, “kaydi” ve “fiili (fiziki)” olarak iki şekilde yapılabilir. Kaydi sayım kayıtlar üzerinden yapılırken, fiili sayım bizzat varlıkların yerlerinde (depo, fabrika, mağaza vb. işletme unsurlarında) tespit edilmesi işlemidir. Sayılan fiziki kıymetlerin sayı olarak tutulması tek başına yetmez, aynı zamanda niteliklerinin de kayıtlarla uyum içinde olması gerekir. Gerek duyulması halinde, niteliğin tespitinde bilirkişi görüşüne de başvurulabilir<sup>164</sup>. Bu kıymetlerin denetlenen

---

<sup>163</sup> REZAAE Zabihollah / ELAM Rick / SHARBATOGHLIE Ahmad (Çev. BAYAZITLI Ercan): “Continuous Auditing: The Audit Of The Future”, (Managerial Auditing Journal, 16/3; s.150-158) Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Şubat 2002, s.119-120.

<sup>164</sup> YAVAŞOĞLU : s.91.

ortaklığa ait oldukları tapu senedi ve sigorta poliçeleri, vergi beyannameleri gibi belgelerle karşılaştırılarak doğrulanır. Sayım ve envanter incelemesi, maddi varlıkların kayıtlara uygun şekilde işletmede mevcut olduğuna ilişkin güvenilirlik derecesi yüksek denetim kanıtları elde edilmesini sağlamakla birlikte, söz konusu maddi varlıkların işletmede yer almasına ilişkin kayıtların doğruluğunu her zaman göstermez. Mülkiyeti denetlenen ortaklığa ait olarak gözüken ve stoklarda mevcut olan mallar, kiralanmış ya da ödünç alınmış olabilir. Bu yönü, sayım ve envanter incelemesinin zayıf tarafını oluşturmaktadır<sup>165</sup>. Sayım ve envanter incelemesi ile birlikte gözlem, testler ve araştırma ile işletme kayıtlarında mevcut gözükten varlıkların, fiilen mevcut olup olmadığının tespit edilmesi gerekir<sup>166</sup>.

Geniş anlamda inceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.7/I). Belge incelemesi ise, müşterinin faaliyeti ve mali tablolar ile ilgili her çeşit belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı incelenmesini ifade eder. Tanımdan da anlaşılacağı üzere belge incelemesi iki aşama halinde yapılacaktır. İlk aşamada; belgenin miktar, fiyat, alıcı ve satıcı bilgileri, tarih vb. bilgileri denetlenir. İkinci aşamada ise; içeriği doğrulanan belgenin denetlenen ortaklık kayıtlarına, gerçeğe uygun olarak kaydedilip edilmediği incelenir. Belge incelemesi genellikle tek başına uygulanan bir denetim tekniği değildir. Sayım ve envanter incelemesi, doğrulama, karşılaştırma ve aritmetik inceleme teknikleri ile birlik uygulanmasına sıklıkla rastlanır<sup>167</sup>.

Gözlem, denetçinin belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bizzat hazır bulunmasını ifade eder. Tebliğde gözlem, “başkaları tarafından yapılan işlem, süreç veya yöntemlerin izlenmesi” olarak tanımlanmıştır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ – Ondördüncü Kısım- m.9). Kısaca gözlem, denetçinin denetlenen ortaklığın faaliyetlerine tanıklığıdır. Özellikleri itibariyle icra aşamasında belirli tespitlerin

---

<sup>165</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.93-94.

<sup>166</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 331.09, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

yapılmasını gerekli kılan işlemlerde, güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir. Gözlem ve envanter incelemesi teknikleri birbirine benzemekle birlikte farklı kavramlardır. Sayım ve envanter incelemesinde, maddi varlığın sayılması ve incelenmesi söz konusu iken; gözlemde, işletme faaliyetlerinin kimin tarafından nasıl yürütüldüğünün araştırılması yapılmaktadır<sup>168</sup>.

Bilgi toplama, gerek işletme içinden gerekse işletme dışından, finansal olan veya finansal olmayan bilgilerin, ilgili kişilerden elde edilmesidir. Bağımsız denetim faaliyeti süresince yaygın olarak kullanılan ve çoğunlukla diğer bağımsız denetim tekniklerini tamamlayan bir bağımsız denetim tekniğidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.10/I). Bilgi toplama tekniği ile bağımsız dış denetçi, iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi almaktadır. Denetim sürecinin her aşamasında uygulanabilecek olan bilgi toplama tekniği, ilgililerden yazılı soru formları kullanılarak veya bizzat karşılıklı görüşme yoluyla bilgi alınmasını kapsamaktadır<sup>169</sup>.

Doğrulama, “*sunulan bilgilerin veya var olan şartların dolaysız olarak üçüncü kişilerden teyit edilme sürecidir*” (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.11). Doğrulama denetçinin, belirlediği çerçevede müşteri dışındaki bir kaynaktan (müşterinin yazılı talebiyle) bilgi istemesi ve bu isteme verilen cevabın doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir. Bu bilgilerin denetçi tarafından değil de, doğrudan müşteri tarafından istenilmesindeki amaç, bilgi talep edilen üçüncü kişilerin doğrudan denetim kuruluşuna bilgi vermesinde herhangi bir sakınca olmadığının bilgi talep edilen üçüncü kişilere belirtilmesidir<sup>170</sup>. Bu yolla denetlenen ortaklığın, yaptığı işlemler ve faaliyetlere muhatap kuruluşlardan, gerekli cevaplar alınarak söz konusu tutarların doğrulaması yapılır. Doğrulama isteklerine verilecek yanıtlar, bu

---

<sup>167</sup> YAVAŞOĞLU : s.91 vd.

<sup>168</sup> KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.95; AYSAN : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, s.41.

<sup>169</sup> YAVAŞOĞLU : s.96.

<sup>170</sup> YAVAŞOĞLU : s.92; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.94.



istemi yollayan denetlenen ortaklığa değil, doğrudan doğruya denetim kuruluşuna gönderilir. Bu güvenilir bir doğrulamanın yapılabilmesi için önem arz etmektedir. Yanıtın doğrudan denetçiye gönderilmesinin amacı, denetlenen ortaklığın kendi aleyhine olabilecek konularda belge üzerinde değişiklik yapma ihtimalini ortadan kaldırmaktır<sup>171</sup>.

Karşılaştırma ve aritmetik inceleme, aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, tutar aktarımlarının kontrolü, kayıt ve belge düzenindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun incelenmesidir. Satın alınan kıymetlerin, belgelerle ve defter kayıtlarıyla karşılaştırılması bu süreç kapsamındadır<sup>172</sup>.

Analitik inceleme teknikleri, finansal olan ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Ondördüncü Kısım- m.14). Analitik inceleme tekniğinde, işlem ve hesaplar, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim-tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak karşılaştırılıp ve değerlendirilmektedir. Analitik inceleme, finansal veriler arasındaki karşılaştırma ve ilişkilere yönelik çalışmalardır<sup>173</sup>. Mali tablolarda yer alan veriler ve toplanan çeşitli bilgiler değerlendirilip karşılaştırılarak, aralarında olması gereken uyumun varlığı ve önceki döneme göre oluşan gelişmeler araştırılmış olur. Mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş oluşturmada, kapsamlı bir şekilde analitik inceleme yönteminin kullanılması gerekir.

---

<sup>171</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.94.

<sup>172</sup> **TENKER** :s.199.

<sup>173</sup> **REZAEI / ELAM / SHARBATOGHLIE** : s.127.

Denetimin faaliyetinde, denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplamak ve değerlendirmek için çeşitli denetim testlerinin kullanılması gerekir<sup>174</sup>. Denetim testleri, kontrol testleri ve destekleyici testler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kontrol testleri ile destekleyici testler arasındaki başlıca fark testlerin uygulanma amacından kaynaklanmaktadır. Destekleyici testler, mali tablolardaki tutarların ve açıklamaların doğruluğuna ilişkin kanıt toplamaya yönelik iken; kontrol testleri, müşteri işletmenin iç kontrol prosedür ve politikalarının işleyişinin etkinliğini ölçmeye yönelik testlerdir<sup>175</sup>.

Sınırlı denetim çalışmasında ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme tekniklerinin kullanılması esastır. Denetçi kullanacağı denetim tekniklerini belirlerken aşağıda belirtilen etkenleri gözönüne alıp, değerlendirmesi gerekir<sup>176</sup>:

- Elde edilmek istenen kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği,
- Tekniğin uygulanmasının maliyeti,
- Diğer denetim teknikleriyle uyumu ve pratik oluşu,
- Mesleki yönden kabul edilebilirlik.

## B- BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI

Bağımsız denetim çalışmasından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için mutlaka etkin bir şekilde planlanması gerekir. Denetimin planlanması denetlenecek ortaklık hakkında bilgi edinilmesi (miktar ve yoğunluk olarak işlemlerinin

---

<sup>174</sup> KARDEŞ : s.88.

<sup>175</sup> UZAY : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.54-55; AKAY Hüseyin : "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, S.170, Ekim 1995, s.109-110.

<sup>176</sup> KARDEŞ : s.90.

değerlendirilmesi), iç kontrol sisteminin incelenmesi, uygulanacak denetim prosedürünün zamanlaması, niteliği ve büyüklüğünün belirlenerek buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi, potansiyel problem alanlarının tespit edilmesi, olası risklerin belirlenmesi çalışmalarını kapsar<sup>177</sup>. Denetimin planlanmasında, ufak ayrıntılar değil ana başlıklar düzenlenmelidir<sup>178</sup>. Bu planlama ile amaçlanan, çalışmanın sistemli ve doğru bir şekilde yönlendirilmesi, yapılacak işten ve zamandan tasarruf sağlanarak bağımsız denetimin gerekli şekilde yürütülmesi ve mali tablolara ilişkin görüş oluşmasına yetecek miktarda yeterli ve geçerli kanıt toplayarak sonuçlanmasına olanak sağlamaktır<sup>179</sup>. Planlama, bağımsız denetime tabi tutulacak işletmeye bağlı olarak değişiklik göstereceği için denetçi, zamanlamayı iyi ayarlamak ve denetim planını işletmenin büyüklüğünü, faaliyetlerinin coğrafi bölgelere dağılma derecesini, organizasyon biçimini de göz önüne alarak yapmak zorundadır<sup>180</sup>.

### **Denetimin Planlama Aşamasının Akış Şeması<sup>181</sup>**

1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama
2. Denetim Riskinin Değerlendirilmesi
  - Global Ekonomik Riskler
  - Ülkenin Ekonomik Riskleri
  - Müşterinin İçinde Bulunduğu Endüstrinin Riskleri
  - Denetlenen Ortaklıktan Kaynaklanan Riskler
3. İç Kontrol Sisteminin Güvenilirliğini Değerlendirmek

---

<sup>177</sup> **JOHNSON Arnold W.** : Principles Of Auditing, Rinehart Publishing, New York 1955, s.8; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.17; Audit Planing, s.12; **ÖZŞAHİN** : s.15.

<sup>178</sup> **BELL William H. / JOHNS Ralph S.** : Auditing, Prentice Hall, 3.B., ABD 1960, s.57.

<sup>179</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.196; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.27; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.85.

<sup>180</sup> **TENKER** :s.194; .

<sup>181</sup> **TAYLOR /GLEZEN** : s.209; **TAYLOR /GLEZEN /EHRENREICH** : s.66.

4. Planlama İçin Veri Toplama
5. Analitik Usullerle Değerlendirme
6. Potansiyel Problem Bölgelerini Belirleme
7. Bir Denetim Stratejisi Geliştirmek
8. Denetim Programı Hazırlamak
9. Denetim Çalışmasını Programlamak

Bağımsız denetimle ilgili olarak yapılacak bir planlama kapsamında, aşağıda alt başlıklar halinde açıklanan asgari çalışmaların yapılması gerekir.

### **1- Denetlenecek Ortaklık Hakkında Bilgi Toplama**

Planlama yapmadan önce işletmenin organizasyonu, içinde bulunduğu sektör<sup>182</sup>, çalışma tarzı, üretim süreci, iş akışı, mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması gerekir. Bilgi toplama faaliyetinin süresi ve maliyeti, denetlenen firmanın ve içinde bulunduğu sektörün büyüklüğüne, daha önce aynı denetim kuruluşu tarafından denetlenip denetlenmediğine göre değişecektir<sup>183</sup>. Daha önce denetlenmiş bir müşterinin içinde bulunduğu sektör ve işletme hakkında önceden bilgi sahibi olduğu için bu aşamada daha az emek ve zaman harcanmış olacaktır.

Ortaklığın yönetici ve çalışanlarından elde edilecek bilgilerin taşıdığı subjektiflik nedeniyle başka kaynaklara başvurulması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Denetlenecek ortaklık hakkında objektif nitelikteki bilgi toplanabilecek

---

<sup>182</sup> Müşterinin içinde bulunduğu sektörün incelenmesini önemi kılan faktörler için bkz. **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.202.

<sup>183</sup> **AKGÜN** : s.36.

kaynaklara örnek olarak; şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu karar defteri, ortaklığın akdettiği sözleşmeler, ortaklığın içinde bulunduğu sektöre ilişkin yayımlar, önceki döneme ait denetim raporları, iç denetçi raporları ve genel kurul tutanakları verilebilir. Bu kaynaklardan şirket ana sözleşmesi, genel kurul tutanakları ve yönetim kurulu karar defteri bilgilenmenin ötesinde incelenmesi zorunlu belgeler arasında yer almaktadır<sup>184</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşu, gerekli olan bilgilerin toplanmasında, denetime tabi tutulacak müşteriyi etkileyen mevzuatın incelenmesi, işletme faaliyetlerini anlamaya yönelik olarak işletme içi geziler düzenlenmesi, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerle iletişim kurulması gibi çeşitli yöntemler izleyebilir. Bu yöntemlerin seçimi ve kullanılması, bağımsız denetim kuruluşunun isteğine ve ihtiyacına göre değişecektir<sup>185</sup>.

## 2- İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Denetim faaliyetinin iyi planlanabilmesi ve denetim riskinin doğru tespit edilebilmesi amacıyla, denetime tabi tutulacak müşteri ortaklığın iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur. İç kontrol sistemleri<sup>186</sup> zaman içerisinde değişiklikler gösterebileceği için iç kontrol sisteminin etkinliğini zaman içerisinde sürdürüp sürdürmediği incelenmeli ve değerlendirilmelidir<sup>187</sup>.

---

<sup>184</sup> YAVAŞOĞLU : s.61; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.34.

<sup>185</sup> KARDEŞ : s.52.

<sup>186</sup> İç kontrol sisteminin unsurları için bkz. ARENS / ELDER / BEASLEY : s.274.

<sup>187</sup> Bkz. AKGÜN : s.36; UZAY : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.95; KRISHNAMOORTHY Ganesh : "A Multistage Approach to External Auditor Evaluation Of The Internal Audit Function", Auditing A Journal OF Practice & Theory, Cilt :21, Mart 2002, s. 95-96.

İyi bir muhasebe sisteminin yanında, etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması mali tablolarda önemli hata ve hilelerin olması ihtimalini büyük ölçüde azaltacaktır<sup>188</sup>. İç kontrol sistemlerinin her zaman çok kompleks ve ayrıntılara dayanan bir yapıda olması gerekmez. İşletmeye ait gider faturalarının birden fazla ödenmesini engellemek için ödenen faturaların özel bir kaşe ile kaşelenmesi veya yetkili biri tarafından paraflanması da basit bir iç kontrol sistemidir.

Müşteri kabulü öncesindeki ön araştırmada olduğu gibi denetimin planlaması aşamasında da iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi gerekir. Ancak müşteri kabulü öncesindeki ön araştırmadan farklı olarak denetimin planlaması aşaması çok daha ayrıntılı inceleme ve değerlendirme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar. Müşterinin iç kontrol sisteminin<sup>189</sup> güvenilirliği; bağımsız denetimin iç kontrol sistemine ne ölçüde dayandırılacağı, denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi bakımından önem taşımaktadır. İç kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmede, mali tablolarında hata ve hile olma riski de azalır. Bu durumda denetim riski de azalmış olacağı için, denetim riskinin azalması ile birlikte denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da doğal olarak azalacaktır<sup>190</sup>.

İç kontrol sistemini değerlendirirken bağımsız dış denetçinin, iç kontrol prosedür ve politikalarının hepsini değil, sadece finansal raporlamaya ilgili olan

---

<sup>188</sup> **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.47.

<sup>189</sup> İç kontrol sisteminin kurulmasında gözönünde bulundurulmuş faktörler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.56-58.

<sup>190</sup> **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.56; **AKIŞIK** : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.94; **AKAY** : s.104.

taraflarını dikkate alıp, incelemesi yeterli olacaktır<sup>191</sup>. Bağımsız denetim çalışması çerçevesinde uygulanacak denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, halka açık anonim ortaklığın iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, denetim sürecinde yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir ve gerekiyorsa gerekli düzeltmeleri yapar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Onikinci Kısım- m.17). Günümüzde iç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir<sup>192</sup>. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır<sup>193</sup>. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir<sup>194</sup>. Ancak müşteri ortaklık, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır<sup>195</sup>.

İç kontrol sisteminin kendi içindeki sınırlamaların da dikkate alınması gerekir. Bu sınırlamalar insan faktöründen, iç kontrol sistemlerinin işletmenin işlemlerinin tümünü kapsamamasından ve işletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasından kaynaklanabilir. İnsan faktörüne örnek olarak; işletme personelinin görevde bulunmama alışkanlığı, dikkatsizlik, ihmal veya yorgunluk gibi nedenlerle iç kontrol prosedürünün etkinliğinin azalması veya ortadan kalkması verilebilir. İç kontrol prosedürünün işletmenin tümünde uygulanmaması veya işletmenin işlemlerinin sadece belli kısımlarına uygulanarak tümünü kapsamaması da

---

<sup>191</sup> AKIŞIK : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.98.

<sup>192</sup> HOLMES : Basic Auditing Principles, s.1.

<sup>193</sup> REZAAE / ELAM / SHARBATOGHLIE : s.123; DEMİRKAN : s.29; KİRACI : s.111; TENKER : s.196-197; TAYLOR/GLEZEN : s.217; HOLMES : Auditing : Principles and Prosedure, s.2-3; BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.86-87; DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY : s.56.

<sup>194</sup> REZAAE /ELAM /SHARBATOGHLIE : s.123; ROBERTSON : s.814; Audit Planing, s.12-13.

<sup>195</sup> AKIŞIK : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.94.

sınırlamaya sebep olabilir. İşletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasına bir başka deyişle değişken olmasına örnek olarak; önemli görevdeki personelin emekliliği, işletmenin bilgisayar sistemine geçmesi veya yeni bir bilgisayar programının kullanılmaya başlanması gösterilebilir<sup>196</sup>. İç kontrol sistemini sınırlayan faktörlerin bulunmasıyla orantılı olarak denetim riski de doğal olarak artacaktır.

İç kontrol sistemi değerlendirilirken, uygulanan kontrol prosedürü hakkında yeterli bilgi edinilmeli, iş ve belge akım şemaları ve bunların arasında tutarlı bir ilişkinin olup olmadığı, organizasyon şeması uyarınca yapılan görev dağılımının uygulamadaki fiili durumu yansıtmadığı, görev tanımlarının net ve açık bir biçimde ortaya konulup konulmadığı özellikle dikkate alınmalıdır<sup>197</sup>. İç kontrol sisteminin incelenip, değerlendirilmesinde bu amaçla geliştirilmiş çeşitli anketlerden de yararlanılmaktadır<sup>198</sup>.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda bir yargıya varabilecektir. Sistem hakkında denetçinin varacağı olumlu yargı, denetim riskini azaltacağı için önemlilik düzeyinin belirlenmesinde rahat bir hareket alanı sağlayacaktır. Ancak denetçinin iç kontrol sistemi hakkında olumlu yargıya ulaşması, bu sistemin her zaman kusursuz işlediği sonucuna götürmemelidir. İç kontrol sistemi ne kadar mükemmel ve etkin olursa olsun, tespiti mümkün olmayan hata ve hilelerin bulunabilme olasılığı her zaman mümkündür<sup>199</sup>.

---

<sup>196</sup> **KEPEKÇİ** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s. 149-150.

<sup>197</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.63.

<sup>198</sup> **PACE / KOESTLER** : s.10-11; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.86-87.

<sup>199</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.63; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.86.



### 3- İç Denetim Biriminin Değerlendirilmesi

Halka açık anonim ortaklıkların, nitelikleri gereği geniş bir organizasyon ve faaliyet yapısına sahip olmalarından dolayı kendi iç sistemlerini denetleyebilmek amacıyla genellikle ayrı bir iç denetim birimine de sahip olmaları zorunludur. Bağımsız denetime tabi tutulan halka açık anonim ortaklığın, Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen denetim organı dışında kendi yönetimi tarafından oluşturulmuş bir iç denetim biriminin bulunması halinde, bu sistemin güvenilirliğinin araştırılması gerekir. İç denetim, *“işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir”* (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Yirmiyedinci Kısım- m.3/I). İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur<sup>200</sup>. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği, iç denetçinin içinde bulunduğu örgüt içerisindeki hiyerarşik yerine ve yönetimin iç denetçiye verdiği desteğe bağlıdır<sup>201</sup>.

Bağımsız denetim kapsamında iç denetim birimi değerlendirilirken;

- İç denetçiye tanınan örgütsel statünün sağlandığı bağımsızlık derecesi<sup>202</sup>,
- İç denetçilerin fiilen sahip olduğu yetkiler ve işlevleri,
- İç denetçilerin çalışma tarzı,
- İç denetçinin raporunda ulaştığı sonuçların yönetimce nasıl değerlendirildiği,
- İç denetimde yeterli sayıda ve ehliyetli iç denetçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı,
- İç denetimlerdeki planlama ve gözetim,
- İç denetim kapsamında yapılan incelemelerin kapsam, içerik ve zamanlamasının yeterli olup olmadığı,

---

<sup>200</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.68.

<sup>201</sup> **TUAN / SAĞLAR** : s.14; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.61.

<sup>202</sup> İç denetçinin organizasyon içerisindeki yeri ve bağımsızlığa etkisi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **TUAN / SAĞLAR** : s.5-7.

konularının araştırılması gerekir. İç denetim biriminde çalışan iç denetçilerin etkin bir biçimde çalışması, mali tablolarda önemli hata ve hilelerin bulunma ihtimalini azaltacağı için, bağımsız denetçinin karşılaşacağı riskleri da azaltacaktır. Bağımsız denetçi, iç denetim birimini değerlendirirken iç denetçinin tarafsızlığını, mesleki yeterliliğini ve çalışmalarının kalitesini incelemelidir<sup>203</sup>. Denetim çalışmaları sırasında bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin rehberliğinden ve doğrudan yardımlarından faydalanabileceklerdir<sup>204</sup>. Ancak bunun için, iç denetçilerin mesleki açıdan yeterli ve aynı zamanda bağımsız olmaları gerekir. Ayrıca dış denetçiler, herhangi bir şekilde iç denetçilerin etkisi altında da kalmamalıdır.

#### 4- Denetim Riskinin Değerlendirilmesi

Denetim riski (audit risk), denetim sonucunda denetçinin mali tablolara ilişkin oluşturduğu görüşü desteklemeyen ve çelişen hususların var olma ihtimalidir<sup>205</sup>. Bir başka ifadeyle denetim riski, denetçinin mali tablolar hakkında yanlış görüş bildirme olasılığıdır<sup>206</sup>. Denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin birleşiminden oluşur<sup>207</sup>. Doğal olarak bağımsız denetim kuruluşları denetim riskini mümkün olduğunca aşağı düzeylere çekerek, makul düzeylerde bir denetim riski üstlenmek isteyeceklerdir. Denetimin planlanması, denetim riskini mümkün olacak en düşük düzeyde tutabilecek şekilde yapılır. Denetim riski yüksek bir işletmenin

---

<sup>203</sup> **KİRACI** : s.111-112; iç denetçilerde bulunması gereken nitelikler konusunda bkz. **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.63-64.

<sup>204</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 322.01-03, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>205</sup> **KAYA Aslan** : “Denetim Sürecinde Önemlilik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.1, Nisan 2000, s.92; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.38; **YAVAŞOĞLU** : s.63; **KARDEŞ** : s.56; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.196.

<sup>206</sup> **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.49.

<sup>207</sup> Denetim riskinin (Denetim Riski = Yapısal Risk X Kontrol Riski X Bulgu Riski) hesaplanması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.254-255.

denetimini üstlenmek bağımsız denetim kuruluşuna büyük sorumluluklar getirebileceği gibi denetim kuruluşunun da itibarını zedeleyebilir<sup>208</sup>.

Denetim riski, yapılacak olan denetimin zaman, maliyet ve işgücü gibi pek çok faktörünü de etkileyecektir. Denetim riskinin yüksek olduğu bir denetim çalışmasında sağlıklı sonuçlar elde edebilmek amacıyla daha fazla denetim kanıtı toplanması gerekeceği için normalden daha çok zaman ve emek harcanacak ve bu da doğal olarak denetimin maliyetini arttıracaktır<sup>209</sup>. Denetim riski ortaya çıkabileceği aşamalara ve kaynağına göre türlere ayrılabilir<sup>210</sup>:

Yapısal risk (Inherent Risk), iç kontrol sisteminin bulunmadığı veya yetersiz olduğu görüşünün oluştuğu ortaklıklarda hata ve hilelerin oluşma ihtimalidir. Bir başka deyişle, iç kontrol sistemini oluşturan politikaların ve prosedürün bulunmadığı varsayıldığında, mali tablolarda yapısal ve çevresel özellikler nedeniyle önemli yanlışlıkların bulunma olasılığıdır. Yapısal risk, işletmenin kendi yapısından kaynaklanan risktir<sup>211</sup>.

Kontrol riski (Control Risk), iç kontrol sistemi ve prosedürü ile tespit edilip önlenemeyecek hata ve hilelerin bulunma ihtimalidir. İç kontrol sisteminin önemli hata ve hilelerin hepsini önlemesi veya bulması söz konusu olamayacağı için kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz<sup>212</sup>. Yapısal risk iç kontrol sisteminin olmaması veya yetersizliğinden kaynaklanırken, kontrol riski ne kadar mükemmel işlerse işlesin az

---

<sup>208</sup> **KARDEŞ** : s.57; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.49.

<sup>209</sup> **KARDEŞ** : s.58.

<sup>210</sup> **TAYLOR/GLEZEN** : s.209; **YAVAŞOĞLU** : s.63; **ÖZŞAHİN** : s.19.

<sup>211</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.241-242; **KARDEŞ** : s.59; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.34; **UÇKAÇ Mustafa** : Staja Başlama Değerlendirmeleri Hazırlık Kursları Muhasebe Denetimi Notları; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.52.

<sup>212</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.242; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.39; **KARDEŞ** : s.59; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.51; **AKAY** : s.104; **ÖZŞAHİN** : s.18.

bir ihtimal dahi olsa sistemin doğasında olan hata yapabilme ihtimalini ifade etmektedir.

Bulgu riski (Detection Risk) ise olası önemli hata ve hilelerin denetim uygulamaları ile tespit edilememesi ihtimalidir. Denetim prosedürü ve bunların denetçi tarafından uygulanmasındaki etkinliğine göre bulgu riski değişecektir. Yapısal risk ve kontrol riski müşteri işletmenin koşulları ile ilişkili olup denetçi tarafından kontrol edilmesi mümkün değilken, bulgu riski denetçi tarafından kontrol edilebilir<sup>213</sup>. Bulgu riskini yükselten etmenlere örnek olarak, denetimin bir an önce sonuçlandırılması amacıyla denetim faaliyetinin gerektiği şekilde yapılmaması veya yeterli mesleki bilgi, tecrübe ve yeterliliğe sahip olmayan denetçilerin denetimde görevlendirilmesi verilebilir.

Denetçi, yapısal risk ve kontrol riskine ilişkin yapacağı değerlendirmeler sonucu bu riskleri yüksek görmesi halinde bulgu riskini olabildiğince azaltmak suretiyle bu risklerin toplamının ifadesi olan denetim riskini kabul edilebilir, makul düzeyde tutmaya çalışacaktır. Bulgu riskinin kabul edilebilir düzeylere çekilmesinde, denetim kadrosunu geniş tutmak, destekleyici testleri arttırmak, deneyimli denetçilerden oluşan bir denetim kadrosu kurmak ve önemlilik sınırını düşük tutmak gibi tedbirler alınabilir<sup>214</sup>.

---

<sup>213</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.241; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.40; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.52; **KARDEŞ** : s.59.

<sup>214</sup> **ERDOĞAN Nurten** : “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S.6, Şubat 2002, s.26; **YAVAŞOĞLU** : s.64; **UÇKAÇ** : Muhasebe Denetimi Notları; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.39; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.53; **KARDEŞ**: s.58 vd.

## 5- Önemlilik Sınırının Değerlendirilmesi

Bağımsız dış denetçinin, mali tablolara ilişkin hesap kalemlerinin hepsini tek tek incelemesi mümkün değildir. Bu sebeple hesap kalemlerini belirleyeceği ölçütlere göre sınırlandırması gerekir. Bu da “önemlilik” kavramını karşımıza çıkarmaktadır. Önemlilik<sup>215</sup>, mali tablolarda yer alan hesaplardaki yanlışlıkların bu tabloların kullanıcılarının karar ve görüşlerine etki yapması; önemlilik sınırının değerlendirilmesi ise kullanıcı kararları üzerine etki edebilecek yanlışlıkların tespit edilmesi anlamına gelmektedir<sup>216</sup>. Diğer bir tanımda önemlilik kavramı, “*bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeler veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasıdır*”<sup>217</sup>. Bir başka ifadeyle mali tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun olmaması, bilginin doğru olduğuna güvenen kişilerin kararlarına etki edebilecekse, söz konusu bilgi yanlışlığının önemli olduğu kabul edilmelidir<sup>218</sup>. Seri X No:22 sayılı Tebliğ’de ise önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle mali tabloları esas alarak karar veren mali tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususlar olarak tanımlanmıştır (-Onbirinci Kısım- m.3/I).

Denetlenen ortaklığın büyüklüğüne, bulunduğu sektöre ve işlem hacmine göre önemlilik düzeyi değişecektir. Örneğin büyüklüğünün farklı olması nedeniyle bir işletmenin mali tabloları için önemli olmayan tutar, daha küçük bir işletmenin mali tabloları için önemli olabilecektir. Denetimde önemlilik kavramı hem denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında hem de denetim sonuçlarını değerlendirme

---

<sup>215</sup> Hem muhasebede hem de denetimde önemlilik kavramı aynı anlamda kullanılmaktadır.

<sup>216</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.236; YAVAŞOĞLU : s.64; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.37; KAYA Aslan : s.92.

<sup>217</sup> KAÇAR Yusuf : “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, Vergi Dünyası, S.214, Haziran 1999, s.144-145.

<sup>218</sup> UZAY : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.53; KARDEŞ : s.54.

safhasında kullanılır. Önemlilik düzeyi denetimin ilerleyen aşamalarında elde edilen kanıtlar doğrultusunda değişebilecektir<sup>219</sup>.

Denetimin planlanmasında önemlilik, hesap bazında tespit edileceği gibi mali tablo bazında da tespit edilecektir. Hesap bazında önemlilik sınırının tespitinde hesap bakiyesinin büyüklüğü, hesabın türü ve karlılık oranı gibi çeşitli ölçütler esas alınabilir. Bağımsız denetim kuruluşunun, denetlenen ortaklığın durumunu göz önüne alarak tespit edeceği bu sınır, toplanacak kanıt sayısını da doğrudan etkileyecektir. Önemlilik sınırı düşük belirlendiğinde toplanacak kanıt artacakken, sınır yüksek belirlendiği takdirde ise azalacaktır<sup>220</sup>. Hesap bakiyesinin baz alındığı önemlilik sınırının tespitine ilişkin bir örnek verirsek. Küçükten büyüğe doğru sıralanmış 3,3,4,6,6,7,7,7,9,9,12,16,18 ve 20 bin YTL tutarlı 14 işlemten oluşan hesapların incelenmesinde önemlilik sınırı 10 bin YTL kabul edilirse incelenmesi gereken işlem, bir başka deyişle toplanabilir kanıt sayısı 4 olacaktır. Önemlilik sınırı 5 bin YTL olarak belirlendiğinde ise toplanabilir kanıt sayısı 11 olacaktır.

Mali tablolar için önemlilik sınırının tespit edilirken, her tablo için tek bir sınır tespit edilebileceği gibi farklı sınır da tespit edilebilir. Denetçi, denetlenen ortaklığın büyüklüğü, işlem hacmi, içinde bulunduğu sektör gibi özellikleri göz önüne alarak farklı sınır tespit edip etmeyeceğine karar verecektir<sup>221</sup>. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçinin mesleki yargısı ve deneyimi önemli rol oynayacaktır<sup>222</sup>.

---

<sup>219</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.37-38; **HASELÇİN** : s.4; **ÖZŞAHİN** : s.18.

<sup>220</sup> **AKGÜN** : s.36; **YAVAŞOĞLU** : s.65.

<sup>221</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.65; **KARDEŞ** : s.55.

<sup>222</sup> **KARDEŞ** : s.53; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.53; **KAYA Aslan** : s.94.

## **6- Muhasebe Politikalarının İncelenmesi, İlgililerle Denetim Faaliyeti Konusunda Görüşülmesi**

Denetimin sağlıklı bir biçimde planlanabilmesi için, denetlenen ortaklığın muhasebe politikalarının ayrıntılarıyla incelenmesi, yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlaması<sup>223</sup> bakımından yöneticiler ve işletmenin diğer ilgili personeli ile görüş alışverişinde bulunulması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Onyedinci Kısım- m.4/I). Mevzuatta veya muhasebe ve bağımsız denetim uygulamalarında meydana gelen ve işletmenin mali tablolarını etkileyebilecek olan değişmelerin araştırılması ve bu konularda bilgi edinilmesi gerekir.

Bağımsız denetçi, mali tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan ve yönetimden sorumlu kişileri ilgilendiren önemli konularda (bağımsız denetçinin görüşüne göre önemlilik belirlenir) bu kişilerle ve/veya işletme yönetimiyle görüşülmesi gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Sekizinci Kısım- m.3/c). Bağımsız denetçinin, bu görüşme sırasında mesleki bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uygun davranması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Sekizinci Kısım- m.4/VI). Bu görüşmenin, yönetimden sorumlu olan kişilerin gerekli önlemleri almalarına imkan sağlayacak şekilde zamanında ve ivedilikle gerçekleştirilmesi gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Sekizinci Kısım- m.6).

## **7- Denetim Ekibinin Oluşturulması ve Koordinasyonun Sağlanması**

Denetim planlamasında koordinasyon iki aşamada kendisini göstermektedir. İlk aşama bağımsız denetim faaliyeti sırasında, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak olan, denetlenen ortaklık personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanmasıdır. İkinci koordinasyon ise bizzat bağımsız denetim

---

<sup>223</sup> Denetim çalışmasına ilişkin zaman planlaması örneği için bkz. **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.53.

faaliyetini yürütecek ekibin oluşturulması ve bu ekip içerisinde iş bölümünün yapılmasıdır.

Son olarak denetim çalışmalarının herhangi bir aksamaya meydan vermeksizin başlaması ve sürdürülebilmesi için hangi verilerin kimden ne şekilde ve zamanda sağlanacağı konusunda denetlenen ortaklık personeli ile denetim ekibi arasındaki koordinasyon sağlanmalıdır.

Denetim ekibi belirlenirken, denetim program taslağı ve bu taslak dahilinde denetlenmesi gereken kapsam dikkate alınarak görev yapacak personel sayısı ve niteliğı tespit edilir. Denetçilerin, bilgi düzeyi<sup>224</sup>, mesleki deneyimi ve işin mahiyeti görev yapacak personel sayısının belirlenmesinde önemli bir etkidir<sup>225</sup>. Bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan ortak başdenetçi sorumludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/I).

## **8- Denetim Çalışmasının Bölümlere Ayrılması ve Denetim Programının Açıklanması**

Denetimin etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetim çalışmasının bölümlere ayrılması gerekir. Denetim çalışmasının bölümlenmesi ile birbiriyle ilişkili hesaplar bir grupta toplanarak aynı denetçi tarafından incelenmekte, böylece denetimde etkinlik ve zamandan tasarruf sağlanmaktadır<sup>226</sup>. Ayrıca hesapları karşılaştırma olanağı da sağladığı için denetim riskini de en aza indirmektedir. Denetim çalışmalarının bölümlenmesi değişik şekillerde yapılabilmekle birlikte klasik olarak, mali tabloların sınıflandırılmasına paralel yapılmaktadır. Bu bölümlemede mali

---

<sup>224</sup> Denetçilerin, hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur. Dolayısıyla kendi mezun oldukları lisans programına ilişkin konularda denetçilerin daha bilgili ve etkin olacakları kuşkusuzdur.

<sup>225</sup> YAVAŞOĞLU : s.66; KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.53.

<sup>226</sup> YAVAŞOĞLU : s. 67.



tabloları oluşturan kalemlerin her biri ayrı bir birim olarak kabul edilmektedir. Bir başka yaklaşımda ise birbirleriyle yakın ilişkili işlemlerin aynı bölümde (denetim alanında) kabul edilmektedir<sup>227</sup>.

Denetimi planlamadan önce potansiyel problem alanlarının belirlenmesi gerekir. Potansiyel problem alanlarının tespitinde en iyi kanıt önceki denetim sürecidir<sup>228</sup>. Çünkü önceki denetim sürecinde işletmeden kaynaklanan problemlerin yeni denetim sürecinde de ortaya çıkması muhtemeldir. Denetimin planlanmasında en son aşama yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programı, denetim faaliyetinde her bir denetim alanı ve işlemi için uygulanacak denetim prosedürünün gösterildiği yazılı metin bir başka ifadeyle planlamanın sonuçlarının yer aldığı bir nevi sonuç bildirgesidir<sup>229</sup>. Kısaca denetim programı, denetim işlevinin ayrıntılı bir plandır<sup>230</sup>.

Hazırlanacak olan denetim programında, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemleri çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirilecektir<sup>231</sup>. Denetçilerin görevleri açıklıkla belirlenir. Bağımsız denetim programı çerçevesinde ekip elemanlarının mesleki bilgi, yetenek ve deneyimleri dikkate alınarak görevlendirmeler yapılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.10/V). Denetim çalışmasında uygulanan bağımsız denetim programı ve ilgili çalışma kağıtları, yapılan denetim işi için kanıt olarak kabul edilir.

Bağımsız denetim çalışmaları sırasında yeni gereksinimler ortaya çıkması durumunda önceden hazırlanmış olan bağımsız denetim programında, gerekçesi

---

<sup>227</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.36.

<sup>228</sup> **TAYLOR/GLEZEN** : s.218.

<sup>229</sup> **KARDEŞ** : s.66; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.51; **YAVAŞOĞLU** : s. 67-68.

<sup>230</sup> **DİRİMTEKİN** : s.11.

<sup>231</sup> Çalışma kağıtları ancak denetimin uygulaması sırasında düzenlenmesi olanaklı belgelerdir. Denetim programı ise, denetimin fiilen başlamasından önceki aşamaya ait bir hazırlık çalışmasıdır. Farklı zaman periyotlarına ait olan bu iki belge arasında ilişkilendirme ile kastedilen, denetim programında yer alan her bir denetim alanı için kullanılacak çalışma kağıtlarının aynı kod ile tanımlanmasıdır. Yoksa bu aşamada çalışma kağıtlarının kullanılması söz konusu değildir.

belirtilmek şartıyla gerekli değişiklikler yapılabilir. Denetim programının belirsizlikler nedeniyle uygulanamaması, iç kontrol sisteminin doğru değerlendirilmemesi (kontrol riski), denetlenecek ortaklığın işlemlerinin karmaşıklığının veya denetime başlamadan önce tespit edilen sorunlu alan sayısının iyi anlaşılammış olması gibi sebeplerle önceden hazırlanmış olan bağımsız denetim programında değişiklikler yapılabilir<sup>232</sup>. Bu sebeplerle denetimin planlanması sırasında gereken esneklik sağlanmalı ve denetim planı ortaya çıkan yeni şartlara uyabilecek şekilde hazırlanmalıdır.

### C- KAYITLARIN TUTULMASI

Denetim faaliyetinin niteliği gereği denetçinin, denetim çalışması ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.4/II). Denetçi, kayıt düzenini, izlediği denetim yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemeleriyle ilgili olarak ulaştığı sonuçları çalışma kağıtlarında toplar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Beşinci Kısım- m.3/a). Çalışma kağıtlarının, yürütülen bağımsız denetim çalışması ile hiçbir bağlantısı olmayan kıdemli bir denetçinin anlayabileceği şekilde hazırlanması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.6/I). Çalışma kağıtlarının pek çok türü vardır. Standart formlar, denetim incelemesi sırasında tutulan notlar çalışma kağıtları kapsamındadır. Çalışma kağıtlarının sayısı, türü ve biçimi denetlenen işletmenin özelliklerine ve denetim kuruluşunun tercihine göre değişiklik gösterebilir<sup>233</sup>. Uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısına, belirlenen önemli yanlışlık riskine, bağımsız denetimin yapılması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan mesleki kanaate, toplanan bağımsız denetim kanıtlarının önem derecesine, sonuçları belgelendirme ihtiyacına ve bağımsız denetim metodolojisine ve kullanılan araçlara bağlı olarak çalışma kağıtlarının içerik,

---

<sup>232</sup> **KARDEŞ** : s.46; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.51-53; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.85.

<sup>233</sup> Çalışma kağıtlarının türleri için bkz. **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.98-100.

şekil ve kapsamına göre değişiklik gösterecektir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Beşinci Kısım- m.6/II).

Çalışma kâğıtlarının, kâğıt şeklinde tutulması zorunlu değildir, kâğıt şeklinde tutulabileceği gibi elektronik ortam veya diğer şekillerde de tutulabilir. Ancak, çalışma kâğıtları işletmenin yasal kayıtları olarak dikkate alınamaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.5/I). Çalışma kağıtları, ait oldukları konuda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşımali ve hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi bulunmalıdır. Bağımsız denetim raporunu tamamladıktan sonra çalışma kâğıtları bir araya getirilmek suretiyle bağımsız denetim dosyası tamamlanır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.11/I).

Çalışma kağıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmeli ve eğer gerekiyorsa ulaşılan sonuç, çalışma kağıdının altında öz ve açık olarak belirtilmelidir. Çalışma kağıtları, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle bağımsız denetim kuruluşu tarafından saklanır. Bağımsız denetim kuruluşları, çalışma kâğıtlarının saklanmasına ilişkin süreç ve politikaları tespit etmek zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Beşinci Kısım- m.11/V).

## **D- DENETİM BİLGİLERİNİN TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Gerekli araştırmaya dayanmayan bir denetim raporunun çok fazla bir değeri olmayacağı açıktır<sup>234</sup>. Denetçi, denetleme süreci sonucunda denetim raporuna

---

<sup>234</sup> DUNN : s.17; DİRİMTEKİN : s.16.

yansıyacak görüşünü sağlam kanıtlara dayandırmak zorundadır<sup>235</sup>. Seri X No:22 sayılı Tebliğde bağımsız denetim kanıtı, “*mali tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgiler*” olarak tanımlanmıştır (-Ondördüncü Kısım- m.3/1). Denetçinin bir görüş oluşturabilmesi ve bir sonuca ulaşmasına yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlar denetim kanıtıdır<sup>236</sup>. Bir başka deyişle denetim kanıtı, denetçinin görüşüne etki edebilecek her türlü veri ve bilgi olarak tanımlanabilir.

Denetim kanıtlarının geçerliliği konusunda herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir. Bir kanıtın geçerli olup olmayacağına denetçi karar verecektir<sup>237</sup>. Doğal olarak toplanan kanıtlar, denetçinin bağımsız denetim raporunda belirttiği görüşünü destekleyici nitelikte olacaktır<sup>238</sup>. Bağımsız denetim programının planlanan şekilde yürütülebilmesi için çeşitli denetim teknikleri kullanarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtının toplanması gerekir. Denetçi, topladığı bu kanıtları değerlendirerek müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturur. Denetim faaliyeti çerçevesinde bilgi toplamak amacıyla, denetçinin, müşteri ortaklığa ait kayıtlara ve belgelere serbestçe ulaşabilmesi sağlanmalıdır. Denetlenen ortaklık çalışanları, denetçinin (denetim kapsamında) sorduğu sorulara, açık ve doğru olarak cevap vermelidirler<sup>239</sup>.

Kanıtların inandırıcılığı kanıtın yeterliliğine, uygunluğuna, kanıtın sağlandığı kaynağın bağımsızlığına, denetlenen ortaklığın iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetçinin doğrudan bilgisine dayanıp dayanmamasına, bilgi sağlanan kaynağın niteliklerine, kanıtın objektiflik derecesine ve güncelliğine göre değişecektir<sup>240</sup>.

---

<sup>235</sup> **TENKER** : s.198; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.87; **DİRİMTEKİN** : s.16.

<sup>236</sup> **KARDEŞ** : s.81.

<sup>237</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.87.

<sup>238</sup> **KARDEŞ** : s.81.

<sup>239</sup> **DUNN** : s.18.

<sup>240</sup> Bkz. **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.166-167.

Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür. Kanıtların uygunluğu ise, bağımsız denetim kanıtının kalitesini ifadesidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ-Ondördüncü Kısım- m.3/I). Denetlenen ortaklığın durumuna, iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliğine göre toplanacak kanıt miktarı belirlenecektir<sup>241</sup>. Denetçi görüşünün oluşması için yeterli ve güvenilir denetim kanıtı toplanarak, mali tabloların ana kalemler itibariyle uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu, mali tablolarda gösterilen bütün varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek durumu yansıttığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği, tüm hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı konularının araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda denetim kuruluşu inceleme yapacaktır. Bu sebeple denetlenen ortaklıkla, grup içi diğer ortaklıklar veya ortakların kendi aralarındaki örtülü sermaye ve örtülü kazanç konularının incelenmesi bağımsız denetimin sorumluluk alanında yer almamaktadır<sup>242</sup>. Ancak örtülü sermaye ve örtülü kazanç iddialarına ilişkin devam eden veya sonuçlanan davalar önemli görüldüğü takdirde, denetim raporunun açıklama kısmında yer verilmesi gerekecektir<sup>243</sup>.

Gelişen bilgi teknolojileri ile halka açık ortaklıklar gibi büyük ve yüksek oranda bilgisayar sistemlerine dayalı kuruluşlarda kanıtların bir kısmının elektronik biçimde tutulması ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple elektronik ortamda tutulanlar da dahil olmak üzere, her bir denetim işlemi için farklı kanıtların, değişik ağırlıkta toplanması gerekir<sup>244</sup>. Denetim kanıtları; doğrulamalar, fiziki kanıtlar, belgelenmiş kanıtlar, yazılı kanıtlar, matematiksel kanıtlar, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlar şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulabilir<sup>245</sup>.

---

<sup>241</sup> **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.87.

<sup>242</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun 05.09.1997 T. ve 10/1198-9788 sayılı kararı (Kararın tam metni için bkz. Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, S.58, Ekim 1997).

<sup>243</sup> **TEZSEZEN Cafer** : “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Konularının İncelenmesi Bağımsız Denetimin Sorumluluk Alanında Mıdır”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, S.58, Ekim 1997, s.126-127.

<sup>244</sup> **REZAAE / ELAM / SHARBATOGHLIE** : s.126-128.

<sup>245</sup> Denetim kanıtlarının sınıflandırılması ve türleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **KARDEŞ**: s.82 vd.; **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.169.

Denetlenen ortaklığın muhasebe verileri, üçüncü kişilerin veya personelin beyanları, belgeler, kayıtlar başlıca kanıtlar arasında değerlendirilebilir. Denetçinin toplayacağı kanıtlar denetimin amacı ile ilgili olmalıdır. Denetimin amacı daima dikkate alınmalı ve denetçi tarafından, bu amaçla ilgili kanıtlar toplanmalıdır<sup>246</sup>. Denetim kanıtları sadece denetlenen ortaklıktan değil, aynı zamanda ortaklık dışındaki kaynaklardan da elde edilir. Bu kaynakların başlıcaları arasında bankalar ve müşteriler sayılabilir<sup>247</sup>. Denetim kanıtları denetlenen işletme tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi denetçi tarafından da işletme içinden ve dışından toplanabilir<sup>248</sup>.

Dış kaynaklardan sağlanan kanıtlar günümüzde önem kazanmıştır<sup>249</sup>. Denetlenen firma dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtların işletme içinden sağlanan kanıtlara, iç denetim sisteminin etkin olduğu ortamda elde edilen kanıtların bu sistemin etkin olmadığı ortamda elde edilenlere, denetçinin kendisi tarafından elde edilen kanıtların dolaylı yollardan elde edilen kanıtlara göre güvenilirliğinin daha yüksek olduğu varsayılır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ-Ondördüncü Kısım- m.4/III). Kanıtın kaynağı açısından yapılan bu ayırım denetim görüşünün oluşmasında da gözönünde bulundurulur. Nesnellik kanıtlar açısından önemli bir ölçüt olmakla birlikte denetçi görüşünün ve dolayısıyla denetim raporunun mutlaka nesnel kanıtlara dayanması gerekmez. Kanıtın nesnelliği ile kastedilen, aynı kanıtın birden fazla uzman tarafından aynı doğrultuda değerlendirilmesi demektir<sup>250</sup>. Aynı kanıtı değerlendiren iki denetçinin görüşleri birbirinden farklı ise kanıt subjektiftir. Subjektif kanıtlarda denetim görüşünün oluşmasında değerlendirilip, dikkate alınır. Bağımsız denetim faaliyeti içerisinde oran olarak en yüksek maliyet getiren aşama, kanıt toplanması aşamasıdır<sup>251</sup>.

---

<sup>246</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.88-90.

<sup>247</sup> **HOLMES** : Basic Auditing Principles, s.1.

<sup>248</sup> **DİRİMTEKİN** : s.11; **KARDEŞ** : s.82.

<sup>249</sup> **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.53.

<sup>250</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.298; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.91.

<sup>251</sup> **AKGÜN** : s.37.

Toplanan kanıtların güvenilir olması tek başına denetçi görüşünün oluşmasını sağlamaz; aynı zamanda yeterli sayıda da olması gerekir<sup>252</sup>. Toplanan kanıtların denetçi görüşünün oluşabilmesi için yeterli olup olmadığının tespit edilmesinde, inceleme konusu muhasebe kalemlerinin önemi, hatalı veya hileli olma ihtimali, kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar gözönünde bulundurulur. Bu ölçütlere göre toplanan kanıtların değerlendirilmesi sonucunda denetim görüşü oluştuğu takdirde toplanan kanıtlar yeterli kabul edilir.

## E- DENETİMDEN SORUMLU KOMİTELER

Denetim komitesi, *“bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur”*<sup>253</sup>. Denetim komiteleri, bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesinde önemli rol oynamaktadır<sup>254</sup>. Denetçi bağımsızlığının korunmasında ve denetçi seçiminde denetim komitelerinin önemi giderek artmaktadır<sup>255</sup>.

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 (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım-m.25/I). Denetimden sorumlu komite üyelerinin atanması, ayrılması veya herhangi bir nedenle değişmesi durumlarında “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına

---

<sup>252</sup> DEMİRKAN : s.29; KARDEŞ : s.82; DİRİMTEKİN : s.16.

<sup>253</sup> UZAY Şaban : “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.8, Ocak 2003, s.72; UYAR Süleyman : “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.12, Nisan 2004, s. 110.

<sup>254</sup> DUNN : s.30-31.

<sup>255</sup> TAYLOR / GLEZEN : s.210.

İlişkin Esaslar Tebliği<sup>256</sup> gereği kamunun bilgilendirilmesi gerekir (Seri VIII No:39 sayılı Tebliğ m.5/g-1). Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Denetimden sorumlu komite, kurumsal yönetim ilkelerine<sup>257 258</sup> göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlaması açısından önemli görevler üstlenmektedir<sup>259</sup>. Denetim komitesi, denetimi izlemek, denetimin amacına ve mevzuata uygun yapılabilmesini temin etmek üzere oluşturulmuş bir üst kuruldur, yoksa doğrudan ortaklığı denetlemek gibi bir görev ve yükümlülüğü yoktur<sup>260</sup>.

Komite üyeleri yönetim kurulu tarafından seçilir. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu

---

<sup>256</sup> Seri VIII No: 39 sayılı “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği”, 20.07.2003 T. ve S. 25174 R.G.de yayımlanmıştır.

<sup>257</sup> Uluslararası alanda "corporate governance" terimi ile anılan kurumsal yönetim ilkeleri, esasında hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için öngörülmüş, daha sonra halka açık olmayan anonim şirketlere ve diğer işletmelere yansımıştır. Kurumsal yönetim, her türlü iç ve dış denetimin şeffaf ve yeterli bir şekilde yapılmasına hizmet eder. Eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verilebilirlik tüm kurumsal yönetim yaklaşımlarında temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurumsal yönetim, şirketlerde iyi yönetim olgusu olarak adlandırılmaktadır (**ÖRELER** : s.3; **AKTAN Çoşkun Can**: “Kurumsal Yönetim”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006, s.2-5; **SAYGILI Şeref / IŞIK Yusuf** : “Kurumsal Şirket Yönetimi-Performans İlişkisi ve Gelişme Perspektifi”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006, s.156). Bu kapsamda yönetimde etkili olan kişilerin faaliyetlerinin bağımsız kişilerce denetlenmesi, ortaklık performansı ve mülkiyet yapısının kamuya açıklanması ve bu açıklamalarının kontrolü, temel kararlara pay sahiplerinin katılımının sağlanması, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı kurumsal yönetim anlayışını ifade etmektedir (**PASLI** : s.25; **CANSIZLAR Doğan**: “Kurumsal Yönetim ve Önemi”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006, s.44). Geleneksel yönetim yaklaşımları ile kurumsal yönetim yaklaşımlarının karşılaştırılması için bkz. **AKTAN** : s.9.

<sup>258</sup> Kurumsal yönetim (corporate governance), anonim ortaklıkların idaresinde ve faaliyetlerinde, kar elde etme ve ortaklarına dağıtma ana unsuru ve amacını taşıyan geleneksel yapının yanında, pay sahipleri dahil tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını hedefleyen bir anlayıştır (**ŞEHİRLİ Kübra** : Kurumsal Yönetim (Corporate Governance), SPK Yayını No:164, Ankara 1999, s.43). SPK düzenlemelerinde kurumsal yönetim ilkelerinin yansımaları için bkz. **KAYACAN Murad** : “Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006, s.91 vd.

<sup>259</sup> **KURBAN İbrahim**: “Kurumsal Yönetim Güvencesi için Denetim Komitesi”, İstanbul, 20 Mayıs 2003, Erişim Tarihi: 24.04.2005, ([www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sunvs.ppt](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sunvs.ppt)).

<sup>260</sup> **YILANCI Münvver** : “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.8, Ocak 2003, s.24; **GÜNGÖR** : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, s.79.



üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/I). İcra olmıyan yönetim kurulu üyelerinden seçilme şartının temel amacı bağımsızlığın korunabilmesidir<sup>261</sup>. Doktrinde bizimde katıldığımız görüşte de belirtildiği üzere, komite üyelerinin genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması üyelerin bağımsızlığını sağlamada yeterli olamayacaktır. Çünkü bağımsızlık kavramı sadece komite üyesi olarak seçilme esnasında söz konusu görev ve sıfatlara sahip olmımayı değil, aynı zamanda belirli bir süre önce de söz konusu görev ve sıfatlara sahip olmımayı gerektirmektedir<sup>262</sup>. Denetim Komitesinin aynı zamanda yönetim kuruluna karşı da bağımsız olması gerekir. Ortaklığın hizmet alınacağı bağımsız denetim kuruluşu ancak denetimden sorumlu komitenin ön onayından geçtikten sonra seçilebilecektir. Fakat denetim komitesi yönetim kurulu üyelerinden seçileceği düşünülürse, denetim kuruluşunun seçimi tamamen ortaklığın yönetim kurulunun inisiyatifine bırakılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşu mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığı konusunda, yönetim kurulu ile çıkar çatışmaları içerisine girebilmesi kuvvetle muhtemeldir. Mali tabloların gerçeğe uygun şekilde, doğru ve dürüst şekilde hazırlanıp, ilan edilmesinden sorumlu olan yönetim kurulu kendi hata ve hilelerini ortaya çıkaracak şekilde denetim faaliyetini sürdürecektir bir denetim kuruluşu istemeyebilecektir.

Bu konuda yapılacak yeni bir düzenleme ile komite üyesi olarak seçilebilme şartları arasına en az 2-3 yıl gibi önceki dönem için genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması şartı getirilmelidir<sup>263</sup>. Ayrıca denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulunun dışındaki

---

<sup>261</sup> Bkz. SAYAR : “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, s.80.

<sup>262</sup> Bkz. PULAŞLI : s.528; DARMAN Güler Manisalı : “Kurumsal Yönetim, Yönetim Kurulunun Sorumlulukları ve Şirket Değeri”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006, s.76.

<sup>263</sup> PULAŞLI : s.528.

kişilerden de seçilebilme imkanı getirilmeli ve hatta bu zorunlu tutulmalıdır<sup>264</sup>. Doktrinde de haklı olarak belirtildiği üzere ilgili tebliğde denetimden sorumlu komite üyelerinin bilgi, uzmanlık, deneyim ve mesleki yeterlilik gibi seçilebilmeleri için gerekli özel koşullar da öngörülmemiştir<sup>265</sup>. Bu önemli bir eksiklik oluşturmaktadır. Halbuki kendisine böylesine önemli görevler yüklenen komite üyelerinin, kendilerine verilen görevleri layığıyla yapabilmeleri için bilgi, uzmanlık, deneyim ve mesleki yeterlilik konularında asgari şartları taşımaları gerekir. Aksi takdirde iyi niyetli bile olsalar, bu niteliklere sahip olmayan komite üyeleri gerektiği şekilde görevlerini yerine getiremeyecekler ve sonuçta denetimden sorumlu komite mevzuatta öngörülen bir formaliteden öteye gidemeyecektir.

İlgili Tebliğ'de denetim komitesinin oluşturulması ve seçimine ilişkin hükümlere bakıldığında, gerek üyelerinin seçimi gerekse üyelere herhangi bir uzmanlık aranmaması, yönetim kurulunda yer almayan kişilerin seçilememesi gibi düzenlemeler karşısında bu komitelerin bağımsızlıkları ve yönetim kuruluna karşı bağımsızlıklarını koruyabilmeleri konularında ciddi tereddütler oluşturabilecek nitelikte olduğu görülmektedir. Bu şekilde bir düzenleme ile denetim komitelerinin ne kadar etkin ve kendilerinden beklenen görevleri ne şekilde yapabilecekleri de ayrı bir soru işaretidir. Bu sebeplerle denetim komitelerinin ancak belirli konuda uzman (iktisat, maliye, hukuk, işletme vb.) kişiler arasında seçilebilmesi ve yönetim kurulu üyeleri dışındaki kişilerin de (hatta kurul üyelerinin en az yarısının yönetim kurulu üyeleri dışından olması zorunlu tutulmalıdır) seçilebilmesi imkanı getirilmelidir. Aksi takdirde denetim komiteleri, görünüşte var olan bir kurul olmaktan öteye gidemeyecektir.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin

---

<sup>264</sup> Bkz. **TAYLOR / GLEZEN** : s.210-211; **UZAY** : “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, s.74.

<sup>265</sup> **PULAŞLI** : s.534; **UZAY** : “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, s.74.

ve etkinliğinin gözetimini yapar<sup>266</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/I). Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve bu kuruluşlardan alınacak hizmetler, denetimden sorumlu komitenin ön onayından geçtikten sonra ortaklık yönetim kuruluna sunulur (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/III). Görüldüğü üzere denetim komitesinin başlıca amacı yönetim kurulunun muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, iç denetim ve iç kontrol sistemi konularında sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmak ve böylelikle yönetim kurulu, iç denetim ve bağımsız dış denetim üçgeninin etkinliğini ve verimliliği sağlamaktır<sup>267</sup>.

Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/IX). Yönetim kuruluna ait olan ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini sağlama yetki ve görevlerinin denetim komitesine devredilmesi, yönetim kurulunun “gözetim görevi” sebebiyle TTK’dan doğan sorumluluğunu etkilemeyecektir<sup>268</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli

---

<sup>266</sup> Denetim komiteleri, böylelikle iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalışmasından sorumlu tutulmuştur (**AKIŞIK** : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s. 98).

<sup>267</sup> **YILANCI** : “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, s.24-25.

<sup>268</sup> **PULAŞLI** : s.531.

yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/IV).

Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/V).

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/VI). Faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç duyduğu konularda denetimden sorumlu komite, bağımsız uzman görüşlerinden faydalanabilir. Komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/VII).

Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.25/VIII). Görüldüğü üzere Komiteye pek çok görev ve sorumluluk verilmekle birlikte, harcadıkları emek ve mesai karşılığı belirli bir ücret ödenmesi konusunda herhangi bir açık düzenleme yapılmamıştır. Komite üyesine verilecek ücret onun şirkete zaman ayırmasına sağlayacak düzeyde olmalıdır<sup>269</sup>.

---

<sup>269</sup> UZAY : “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, s.75.

## § 13 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM RAPORLARI

Denetim sürecinin son aşaması olan denetim raporu, denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını açıklar<sup>270</sup>. Kısaca denetim raporu, denetçinin görüşünü bildirme aracıdır<sup>271</sup>. Bağımsız dış denetimin konusu, mali tabloların denetimi olduğu için mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnotlar ve diğer açıklamalarda bu incelemenin kapsamı içinde olacağı için denetim raporu bunları da kapsayacaktır<sup>272</sup>. Denetim raporu, mali tabloların kullanıcılarının denetim süreci ile ilgili olarak gördükleri tek belgedir<sup>273</sup>. Denetlenen işletme ile mali tablo kullanıcıları arasında iletişim işlevini denetim raporu sağlar<sup>274</sup>. Bağımsız denetim raporu, ekinde mali tablolar ve açıklayıcı notların yer aldığı, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ - Yirmidokuzuncu Kısım- m.3/I). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetçi, görüş bildirmek zorundadır<sup>275</sup>. Görüş bildirmeme halinde bile aslında denetçi, raporunda bir yönde görüş bildirmektedir. Bağımsız denetimin bu aşaması, ağırlıklı olarak denetçinin mesleki yargısına dayanan, subjektifliğin yüksek olduğu bir safhadır<sup>276</sup>. Mali tablolara ilişkin hesap kalemlerinin her biri hakkında tek tek görüş bildirilmez. Mali tablolar hakkında bir bütün halinde görüş bildirilerek rapor düzenlenir<sup>277</sup>.

---

<sup>270</sup> ARENS / LOEBBECKE : s.2; HOLMES : Basic Auditing Principles, s.5; AKGÜN : s.37.

<sup>271</sup> KEPEKÇİ : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.147; DİRİMTEKİN : s.16.

<sup>272</sup> TÜRK TAN : s.116; BAYAZITLI : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.91.

<sup>273</sup> KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.201.

<sup>274</sup> DİRİMTEKİN : s.22.

<sup>275</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 504.01-04, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>276</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.154.

<sup>277</sup> HASELÇİN : s.4.

Bağımsız denetim raporu, mali tablolar hakkında denetçi görüşünün doğruluk ve dürüstlük içerisinde ifade edilmesidir<sup>278</sup>. Yoksa denetim raporu, denetlenen işletmenin gelecekteki performansı hakkında veya yöneticilerin faaliyetlerinin etkinliği veya verimliliğine ilişkin bir güvence veya görüş bildirme olarak kabul edilmemelidir<sup>279</sup>. Denetim raporuna göre ilgililer, denetlenen işletmenin geleceğine ilişkin tahminlerde bulunabilirler fakat bu denetim raporunun asıl amacı olmadığı gibi denetçilerin işletmenin gelecekteki durumunu garanti etme gibi bir sorumluluğu da olamaz. Denetim raporunun başlıca iki amacı vardır. Bunlardan ilki denetçinin ne yaptığını açıklamak, diğeri ise tespit edilen önemli hususları bildirmektir<sup>280</sup>.

## I- RAPORLARIN İÇERİĞİ

Bağımsız denetim raporu hazırlanırken belirli hususların özellikle belirtilmesi gerekir. Raporda böyle kayıtların yer alması ile amaçlanan, raporların belirli standartlara göre hazırlanmasını da sağlamaktır. Böylelikle bağımsız denetim raporunda açıklanan görüşün ilgililer tarafından, yanlış anlaşılması önleneceği gibi aynı zamanda tekdüzen<sup>281</sup> de sağlanmış olacaktır<sup>282</sup>. Bağımsız denetim raporunda:

- Mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her hangi bir mevzuata aykırılığın bulunmadığı,

---

<sup>278</sup> FRASER / ORMISTON : s.161; DİRİMTEKİN : s.18-19; STETTLER : s.5-6; MEIGS Walter B. / LARSEN E.John / MEIGS Robert F.: Principles Of Auditing, Irwin Publishing, 6.B., ABD 1977, s.685.

<sup>279</sup> KEPEKÇİ : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.147; DİRİMTEKİN : s.19; HASELÇİN : s.4.

<sup>280</sup> İPEK Ali Erkut : “Bağımsız İşletme Dışı Denetimde Raporlama Teknikleri, Çeşitli Açıklama Modelleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985, s.118.

<sup>281</sup> Muhasebede tekdüzenlik, aynı yöntemleri, ölçüleri, ilkeleri ve raporlama şeklini kullanan farklı işletmelerin benzer mali raporlar sunmasıdır(SÜRMEİLİ : s.91). Bağımsız denetim raporlarında tekdüzenin amacı ise farklı işletmelere ait denetim raporları arasında karşılaştırma yapabilme imkanı sağlamaktır.

<sup>282</sup> KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.201.

- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine<sup>283</sup> uygun olarak hazırlandığını. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar tespit edilmiş ise, tespit edilen bu sapmaların neler olduğu ve mali tablolar üzerindeki etkisinin ne olduğu sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi zorunludur<sup>284 285</sup>,
  - Muhasebe politikalarının<sup>286</sup> bir önceki yıla göre tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını<sup>287</sup>, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğu<sup>288</sup>,
  - İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
  - Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
- açıklanmalıdır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -Yirmidokuzuncu Kısım- m.6/I).

---

<sup>283</sup> Muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile mali tablolarda kullanılmasını sağlamak amacıyla, işletmeler tarafından uygulanabilecek esasları ifade eder. Bu ilkeler, işletmenin yapısına ve faaliyetlerinin türüne göre çeşitlilik gösterebilir. Belli bir işlem için birden fazla alternatif ilke bulunabilir. İşletmelerin söz konusu ilkelerden birisini seçmesi şarttır.

Muhasebe ilkeleri, genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir. Muhasebe standartları, muhasebe işlemlerinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından esas alınması zorunlu olan muhasebe ilkeleri ile uygulama alanındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir (Seri X No: 1 sayılı Tebliğ m.4).

<sup>284</sup> Bkz. **DİRİMTEKİN** : s.16-17.

<sup>285</sup> Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk durumunda, bunun bağımsız denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerekir (**TÜRK TAN** : s.114).

<sup>286</sup> Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan standartlarda benimsenen muhasebe ilkelerinden işletmelerce uygulananlar, sözkonusu işletmelerin muhasebe politikalarını oluşturur. Muhasebe standartlarıyla düzenlenmeyen konularda işletmeler muhasebe politikalarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlemekle yükümlüdürler (Seri X No: 1 sayılı Tebliğ m.4/III).

<sup>287</sup> Muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler nedeniyle birbirini takip eden iki yılın mali tablolarını karşılaştırma ve kıyaslama imkanı bulunmaması durumunda bu durumun açıklanması gerekir (**TÜRK TAN** : s.115; **DÖNMEZ / BERBEROĞLU / ERSOY** : s.57); **DİRİMTEKİN** : s.16. Tutarlılık kavramı, mali tabloların ve bu tablolarda yer alan bilgilerin birbirini izleyen dönemlerde şekil ve içerik yönünden aynı olması ve uygulanan muhasebe kavram ve ilkelerinin zorunluluk olmadıkça değiştirilmemesini ve değiştirilmesi durumunda bunun açıklanmasını ifade eder. Bu sayede dönemler arasında karşılaştırma yapabilmek mümkün olur (**SÜRME Lİ** : s.90-91).

<sup>288</sup> Muhasebe politikalarının açıklanmış olması, mali tablolarda yer alan yanlış ve yanıltıcı kalemlerin düzeltildiği anlamına gelmez. İşletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanların mali tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi şarttır. Muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur (Seri X No: 1 sayılı Tebliğ m.5).

Denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyerek, raporunda bunu açıkça belirtmelidir<sup>289</sup>. Bu sebeple denetçinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, denetimin gerektirdiği ölçüde çok iyi bilmesi gerekir<sup>290</sup>. Bağımsız denetim raporları Seri X No: 22 sayılı Tebliğin ekinde yer alan formlara uygun olarak düzenlenir. Bu formlarda mali tabloların, gerçek mali durumunu ve gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı<sup>291</sup> bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş bildirilmektedir.

## II- BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÇEŞİTLERİ

Denetçi, denetim sonucu raporunu “olumlu”, “olumsuz”, “şartlı görüş bildirir” veya “görüş bildirmekten kaçınır” şeklinde olmak üzere dört değişik şekilde verebilir.

### A- Olumlu Görüş Bildiren Rapor

Olumlu rapor, denetlenen ortaklığın mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır<sup>292</sup>. Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -Yirmidokuzuncu Kısım- m.12/I). Olumlu görüş içeren raporda, bu görüşü etkilemeyen fakat ilgililerin dikkatine sunulması gerekli

---

<sup>289</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 410.01, Erişim: 19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>290</sup> **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.89; **DİRİMTEKİN** : s.16-17.

<sup>291</sup> Dönemler arasında, muhasebe ilkelerinde ve uygulamalarında farklılıklar olabileceği gibi bunların uygulanış yöntemlerinde de farklılıklar olabilir. Önemli ölçüde farklılıkların bulunması durumunda, denetçi farklılıkları ve bunun sonuçlarını denetim raporunda açıklamalıdır (**BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.90).

<sup>292</sup> Olumlu görüş içeren rapor formu örneği için bkz. Ek-1.



görülen önemli konular varsa bunlar da denetim raporunun açıklama bölümünde belirtilir.

## **B- Olumsuz Görüş Bildiren Rapor**

Olumsuz rapor, ise denetlenen ortaklığın mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı anlamındadır<sup>293</sup>. Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan sebepler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkileri açık ve net bir şekilde bağımsız denetim raporunun açıklama bölümünde yer verilmesi zorunludur (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -Otuzuncu Kısım- m.5/VI).

Aşağıdaki belirtilen durumların ortaya çıkması halinde, olayın ağırlığına göre şartlı veya olumsuz görüş içeren rapor düzenlenir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ - Otuzuncu Kısım- m.5).

- Görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek derecede olmayan fakat çalışma alanını sınırlayan herhangi bir durumun varolması ve bu nedenle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi,
- İşletme yönetimiyle, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya mali tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin bir anlaşmazlık bulunması,
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmaması,
- Mali tablolarda yeralan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak denetlenen firmayla görüş ayrılığı bulunması,
- Sermaye piyasası mevzuatı ve konuya ilişkin diğer mevzuatın muhasebe ve denetim uygulaması ile ilgili olarak öngördüğü hususlarda giderilemeyen aykırılıklar bulunması,

---

<sup>293</sup> Olumsuz görüş içeren rapor formu örneği için bkz. Ek-2.

Olumsuz görüş bildirme veya görüş bildirmekten kaçınma durumlarında “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği” gereği kamunun bilgilendirilmesi gerekir (Seri VIII No:39 sayılı Tebliğ m.5/h-2).

### **C- Şartlı Görüş Bildiren Rapor**

Şartlı rapor, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olmasını ifade eder<sup>294</sup>. Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıkların belirtilmesi gerekir. Tebliğde şartlı görüş bildirme haline örnek olarak, ortaklığın bir şubesinde fiili stok sayımı yapılamaması nedeniyle fiili miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılmasının mümkün olamaması durumu gösterilmiştir<sup>295</sup>.

### **D- Görüş Bildirmeme Halinde Rapor**

Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, “olumlu”, “olumsuz” veya “şartlı” görüşlerden birine ulaşılamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ - Otuzuncu Kısım- m.5/II). Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan sebepler neler ise açıklama bölümünde yer verilmesi şarttır<sup>296</sup>. Tebliğ ekinde, görüş bildirmekten kaçınma haline örnek olarak, tüm stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyidinin gerçekleştirilememesi durumu verilmiştir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ -Otuzuncu Kısım- m.6/IV).

---

<sup>294</sup> Şartlı görüş içeren rapor formu örneği için bkz. Ek-3.

<sup>295</sup> Gereksiz tekrarlara yer vermemek amacıyla şartlı görüş bildirmeyi gerektiren hallere yeniden değinilmemiştir. Şartlı görüş bildirmeyi gerektiren haller için bkz. “Olumsuz Görüş Bildiren Rapor” başlığına.

<sup>296</sup> Görüş bildirmeme halinde rapor formu örneği için bkz. Ek-4.

### III- RAPORUN KESİNLEŞMESİ VE İLANI

Bağımsız denetim raporu, sorumlu ortak başdenetçi tarafından imzalanarak kesinleşir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.23/I). Düzenlenen bağımsız denetim raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil yetkisine sahip ilgilinin imzaladığı ek bir yazıyla, en geç rapor tarihini izleyen ilk iş günü mesai saati bitimine kadar denetlenen ortaklığın yönetim kuruluna verilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.23/II).

Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklardan; konsolide olmayan mali tablo düzenleyenler yıllık mali tablolarını, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on hafta içinde yıllık mali tabloları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını Sermaye Piyasası Kurulu'na ve ilgili borsaya göndermekle yükümlüdürler (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.707/a)<sup>297</sup> <sup>298</sup>. İlk defa mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.707/c)<sup>299</sup>.

Konsolide olmayan ara dönem mali tablosu hazırlayan ortaklıklar; bağımsız denetimden geçmiş ara dönem mali tablolarını bağımsız denetim raporlarıyla birlikte ilgili ara dönemi izleyen altı hafta içinde, bağımsız denetimden geçmemiş ara dönem mali tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen dört hafta içinde Kurula ve hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderirler (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ

---

<sup>297</sup> Konsolide yıllık mali tablo düzenleyenler ise Kurula ve ilgili borsaya bildirim, konsolide olmayan ortaklıklar için öngörülen bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.707/b).

<sup>298</sup> Bkz. Konsolide mali tabloların bağımsız denetimden geçirilerek gazetelerde yayımlanmasına ilişkin Kurul kararlarının yerine getirilmemesi sebebiyle idari para cezası kesilmesine ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu'nun 26.08.2004 T., 36/1075 sayılı kararı, Erişim:09.11.2004, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

<sup>299</sup> Sürelerin bitiminin iş gününe denk gelmemesi durumunda takip eden ilk iş günü süre bitim tarihi olarak dikkate alınır(Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.707/d).

m.708/a)<sup>300</sup>. Bu Tebliğe göre ilk defa ara mali tablo düzenlenmesi durumunda, Kurula ve borsaya bildirim sürelerine ayrıca iki hafta daha ilave edilir (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.708/c)<sup>301</sup>. Sermaye Piyasası Kurulu, gerekli görülen hallerde, ara ve yıllık mali tablolar ile varsa bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarının Kurula ve borsaya gönderilmesine ilişkin olarak işletmelere ek süre verebilir (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ 709). Gerek yıllık gerekse ara dönem mali tablolarının, bağımsız denetimden geçip geçmediklerinin özellikle belirtilmesi gerekir (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ 67/f)

Ortaklıklar, mali tablolarını her yıl olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlatmak zorundadırlar. Ancak genel kurul yapılsın yapılmıyın, bu ilan en geç yıllık hesap döneminin bitimini izleyen altıncı ayın sonunda yapılır (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ 711/I). Yıllık mali tablolarını, Kurula ve ilgili borsaya olağan genel kurulları öncesi gönderen işletmeler, bu tablolar ile genel kurulda görüşülen mali tablolar arasında fark bulunması halinde, ilanlarında bu farklılıklara ilişkin gerekli açıklamaları yapmakla yükümlüdürler. Ancak, bu hüküm, genel kurulun bu Tebliğ hükümlerine aykırı karar almasına yol açacak şekilde uygulanamaz (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ 711/II).

Kendisine ait bir internet sitesi bulunan işletmeler, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanan yıllık veya ara mali tablolarını ve varsa buna ilişkin bağımsız denetim görüşünü, mali tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, Borsada kamuya açıklandıktan sonra ilgili sitede yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin, ilgili internet sitesinde en az 5 yıl süreyle saklanması zorunludur (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ 711/III)<sup>302</sup>.

---

<sup>300</sup> Konsolide ara mali tabloların Sermaye Piyasası Kurulu'na ve ilgili borsaya bildirimini, konsolide olmayan ara dönem mali tablosu bildirim süresinin son gününden itibaren dört hafta içinde yapılır (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.708/b).

<sup>301</sup> Mali tabloların, Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilme sürelerine ilişkin tablo için bkz. **AKBULAK / AKBULAK** : s.340-341.

<sup>302</sup> İşletmeye ait birden fazla internet sitesinin bulunması durumunda, açıklama için kamuoyunda en fazla bilinen site kullanılır.

Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar, mali tablolarını her yıl olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlatmak zorundadırlar. Bu ilan zorunluluğuna ek olarak, biri merkezlerinin bulunduğu yerde yayımlanan en yüksek tirajlı iki mahalli gazeteden birinde olmak üzere iki mahalli gazetede<sup>303</sup>, söz konusu mali tablolarını yıllık olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde ilan ederler. Mali tabloların kamuya duyurulmasında bağımsız denetlemeden geçmemiş olan mali tabloların başlıklarında "bağımsız denetlemeden geçmemiş" ibaresine yer verilmesi şarttır (Seri XI, No:1 sayılı Tebliğ m.49). Ayrıca hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar ayrıntılı bilanço ve gelir tablolarını yıllık olağan genel kurul toplantı tarihlerini izleyen 1 ay içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderirler. Özet mali tabloların ilan edildiği gazeteler de ilanlarını izleyen 6 iş günü içinde Kurula gönderilir (Seri XI, No:1 sayılı Tebliğ m.48).

Bilanço tarihi ile bağımsız denetim raporunun sorumlu ortak başdenetçi tarafından imzalanarak kesinleştiği tarih arasında kalan süre içerisinde mali tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespit edilmesi halinde, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak, açıklanıp açıklanmadığını incelenir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmiüçüncü Kısım- m.7). Bunların etkileri gözönünde bulundurularak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim teknikleri uygulanır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmiüçüncü Kısım- m.4/II).

Raporun sorumlu ortak başdenetçi tarafından imzalanarak kesinleşmesinden sonra mali tabloları etkileyebilecek önemli hususların varlığının tespit edilmesi durumunda denetçi, vermiş olduğu rapordaki görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa, önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan ek bir rapor düzenleyebilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmiüçüncü Kısım- m.10). Kurulca belirlenen usul ve esaslar dahilinde Kurula gönderilen mali tablo ve raporlar ile bağımsız denetim

---

<sup>303</sup> İşletmeler mahalli gazetede ilan yükümlülüklerini ülke çapında yayın yapan gazetelerde ilan etmekle de yerine getirebilirler(Seri XI, No:1 sayılı Tebliğ m.49).

raporu kamuya duyurulur (SerPK m.16/V). Bağımsız denetim kuruluşları görüş bildirdikleri mali tabloların aynen ilan edilip edilmediğini takip etme zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.24/IV).

## Üçüncü Bölüm

# BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÖZLEŞMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU

### § 13 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Bağımsız denetim, müşteri ile denetim kuruluşu arasında yapılan sözleşme çerçevesinde yürütülerek sonuca bağlanacaktır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik ile Seri X No: 16 ve 22 sayılı Tebliğlerde, bağımsız dış denetim sözleşmesinin tanımı yapılmamış sadece sözleşmenin şekli ve sözleşmede yer alması gereken asgari unsurlar belirtilmiştir. Bağımsız dış denetim sözleşmesi, *“bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında imzalanan, bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye ait mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının tespit edilmesini ve elde edilen sonuçların rapora bağlanmasını borçlandığı , buna karşılık müşterinin ücret ödeme borcu altına girdiği her iki tarafa borç yükleyen”* bir sözleşme olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>.

#### I- HUKUKİ NİTELİĞİ

Bağımsız denetim sözleşmesinin hukuki niteliği konusunda ilgili Yönetmelik ve Tebliğlerde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmenin hukuki niteliğinin belirlenmesi, sözleşmeye ilişkin açık düzenleme bulunmadığı hallerde hangi sözleşme tipine ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanacağı yönünden önemlidir. Zira bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin, ilgili Yönetmelik ve Tebliğlerdeki boşluklar sözleşmenin hukuki nitelendirilmesiyle varılacak sonuca göre doldurulacaktır.

---

<sup>1</sup> ÇELİK Aytakin : s.61.

## A- BENZER SÖZLEŞMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bağımsız denetim sözleşmesinin konusunun bir iş görme edimine dayanması sebebiyle Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan hizmet, vekalet ve eser sözleşmeleri arasında benzerlikler bulunmaktadır.

### 1- Hizmet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

Hizmet (iş) sözleşmesi, Borçlar Kanunu'nun 313-355.maddeleri ile İş Kanunu m.8 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu'nda, *“hizmet akdi bir mukaveledir ki, onunla işçi, muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder”* şeklinde tanımlanmıştır (BK. m.313). 4857 sayılı İş Kanunu'nda ise hizmet sözleşmesi, *“bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme”* olarak tanımlanmıştır (m.9/I). Görüldüğü üzere, Borçlar Kanunu'nda yapılan tanımda sadece “hizmet” ve “ücret” unsurlarına yer verilirken, İş Kanunu'nda yapılan tanımda bu unsurlara ilaveten “bağımlılık” unsuruna da yer verilmiştir.

Belirli veya belirsiz süreli olsun, bir hizmet sözleşmesinden söz edilebilmesi için mutlaka işçinin işverene bağımlı olarak çalışması gerekir. Hizmet sözleşmesini, işgörüme amacına yönelik diğer sözleşmelerden ayıran özellik de bu bağımlılık



ilişkisidir<sup>2</sup>. Hizmet sözleşmesinde işçi, az veya çok işverenin gözetimi ve denetimi altında, işverenin talimatlarına uygun olarak çalışmasını yapar<sup>3</sup>.

Bağımsız denetim sözleşmesinde her ne kadar denetime tabi tutulan ortaklıktan ücret alınsa da bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri ortaklık arasında herhangi bir bağımlılık ilişkisi yoktur. Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye bağımlılığı yasaklandığı gibi bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddütlerin oluşmasını engellemek amacıyla da düzenlemeler yapılmıştır. Hizmet sözleşmesinde işçi, işverene bağlı olarak onun yönetimi ve denetimi altında çalışırken, bağımsız denetim sözleşmesinde bağımsız denetim kuruluşu hiç kimsenin yönetimi ve denetimi olmaksızın serbestçe çalışır. Hizmet sözleşmesinin bağımlılık ilişkisine dayanması hizmet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesini tamamen birbirinden ayrılarak, önemli ölçüde farklılaşmalarına neden olmaktadır<sup>4</sup>.

## 2- Vekalet Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

Vekalet sözleşmesi, Borçlar Kanunu'nun 386-398.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu'nda, “vekalet, bir akittir ki onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya takabbül eylediği hizmetin ifasını iltizam eyler” şeklinde tanımlanmıştır (m.386/I). Doktrinde vekalet sözleşmesi, vekile müvekkilinin menfaatine ve iradesine uygun bir sonuca yönelik bir iş görmeyi, bir zaman kaydına tabi olmaksızın ve nispeten bağımsız<sup>5</sup> olarak

---

<sup>2</sup> **SÜZEK Sarper** : İş Hukukunun Genel Esasları, Savaş Yayınevi, Ankara 1998, s.176-177; **ÇELİK Nuri** : İş Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, 16.B., İstanbul 2003, s. 69; **ZEVKLİLER Aydın** : Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004, s.314; **YAVUZ Cevdet**: Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004, s. 241.

<sup>3</sup> **SÜZEK** : s.177; **ÇELİK Nuri** : s. 73 vd.; **ŞENYÜZ Doğan** : Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ekin Kitabevi, 2.B., Bursa, 2005, s.231.

<sup>4</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.68-69.

<sup>5</sup> Nisbi bağımsızlık, vekilin müvekkil menfaatine belli bir sonuca varmak için iş görürken, amacına varmak için belli ölçüde karar verme mecburiyetinde olmasının bir sonucudur. Bu bağımsızlık, özel uzmanlık gerektiren işlerde doğal olarak daha geniş ölçüde olacaktır (**YAVUZ** : s.370). Vekalet sözleşmesindeki bağımlılık ilişkisi, hizmet sözleşmesiyle aynı ölçüde değildir. Vekalet sözleşmesinde vekil, işçiden çok daha fazla hareket serbestisine sahiptir (Hizmet sözleşmesi ile vekalet sözleşmesinin karşılaştırması için bkz. **ÇELİK Nuri** : s. 76-77).

yapma borcunu yükleyen, buna karşılık vekilin ancak sözleşmede belirtildiği veya teamül olduğu durumlarda ücrete hak kazandığı bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır<sup>6</sup>.

Vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi pek çok açıdan birbirinden ayrılmaktadır. Öncelikle vekalet sözleşmesinde vekil, vekalet görenin yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, müvekkilinin zararına sonuç doğuracak davranışlardan kaçınacaktır<sup>7</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunun da, bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan bir özen borcu olmakla birlikte vekalet sözleşmesinde olduğu gibi müşterinin yararına sonuç doğuracak şekilde iş görüp, müşterinin zararına sonuç doğuracak davranışlardan kaçınma gibi bir yükümlülüğü yoktur. Bağımsız denetim kuruluşu, denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütür. Vekalet sözleşmesinde vekil, müvekkilinden talimat alabileceği gibi müvekkilin menfaat ve iradesini gözetirken, bağımsız denetim kuruluşları müşteri dahil hiç kimseden talimat almadıkları gibi, kimsenin menfaatini ve iradesini de gözetemezler (BK. m.389/I)<sup>8</sup>.

Vekalet sözleşmesi herhangi bir sebebe dayandırılması gerekmeyen, tek taraflı, varması gerekli bir irade beyanıyla her iki tarafça her zaman ortadan kaldırılabilir<sup>9</sup>. BK.'da "*vekaletten azil ve ondan istifa her zaman caizdir*" denilerek bu husus açıkça ifade edilmiştir (m.396/I). Oysa bağımsız denetim sözleşmesi bağımsız denetim kuruluşu veya müşteri ortaklık tarafından tek taraflı veya karşılıklı anlaşarak sona erdirilemez (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.8/I). Müşteri, Kurul tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde; bağımsız denetim kuruluşları ise, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda ya

---

<sup>6</sup> **ZEVKLİLER** : s. 359; **YAVUZ** : s.361-362; **ŞENYÜZ** : s.249; **ARAL Fahrettin** : Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Savaş Yayınevi, Ankara 1997, s.227.

<sup>7</sup> **ZEVKLİLER** : s. 366-368; **YAVUZ** : s.365; **ŞENYÜZ** : s.251.

<sup>8</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.70.

<sup>9</sup> **ZEVKLİLER** : s.373-375; **YAVUZ** : s. 400-404.

da haklı gerekçelerin varlığı hallerinde, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla ve Kurul'dan uygun görüş alarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilirler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.8/I).

Bir başka fark da ücret konusudur. Bağımsız denetim sözleşmesinde ücret zorunlu unsurdur. Ücretsiz olarak bir bağımsız denetim görevinin üstlenilmesi mümkün değildir. Bağımsız denetimden sorumlu ekip üyelerinden her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti bağımsız denetim sözleşmesinde mutlaka yer almalıdır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.5/II-g). Vekalet sözleşmesinde ise ücret, vekaletin kanuni ve zorunlu bir unsuru değildir (BK.m.386/son). Vekil ancak sözleşmede belirtildiği veya teamül bulunan durumlarda ücret isteme hakkına sahiptir<sup>10</sup>.

Vekalet ve bağımsız denetim sözleşmelerinin her ikisinde de güven ögesinin ağır basması benzer özellik olmakla birlikte yukarıda belirtilen farklılıklar nedeniyle vekalet sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi birbirinden ayrılarak, önemli ölçüde farklılaşmaktadır<sup>11</sup>.

### 3- Eser (İstisna) Sözleşmesi İle Karşılaştırılması

BK. 355-371.maddeleri arasında eser sözleşmesi düzenlenmiştir. BK'da eser sözleşmesi, *“istisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüd eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder”* şeklinde tanımlanmıştır (BK. m.355). Kanunda *“şey”* terimiyle ifade edilen, sözleşmeyle müteahhidin iş sahibi adına ortaya çıkarmayı, yaratmayı yüklediği sonuçtur. Maddi nitelikte olsun veya olmasın, objektif olarak tespiti mümkün olan, insan emeğinin ürünü olup bir bütün olan ve iktisadi değeri bulunan her şey eser

---

<sup>10</sup> Bkz. ZEVKLİLER : s.371-372; YAVUZ : s. 366 vd.

<sup>11</sup> Bkz. ÇELİK Aytekin : s.71.

sayılır. Eser sözleşmesi için meydana gelen sonucun mutlaka bağımsız bir varlık olarak bir bütün oluşturması gerekir<sup>12</sup>. Fizibilite raporu hazırlanması, yapı projesinin çizilmesi, bir ortaklığın muhasebesinin tutulması, rapor ve mütalâa vermek gibi maddi varlığı olmayan sonuçlar da eser sözleşmesinin konusunu oluşturabilir<sup>13</sup>. Bu kapsamda bağımsız denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporu da eser sözleşmesinin konusunu oluşturabilir<sup>14</sup>.

Eser sözleşmesi de, vekalet sözleşmesine göre daha sıkı şartlara bağlanmış olsa da her iki tarafça tek taraflı olarak veya karşılıklı anlaşarak sona erdirilebilir. Buna karşılık bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşu veya müşteri ortaklık tarafından tek taraflı olarak veya karşılıklı anlaşarak sona erdirilemez (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.8/I). Bağımsız denetim sözleşmesi bir özel hukuk sözleşmesi olmakla birlikte kamu hukuku etkisi görülmektedir<sup>15</sup>. Sözleşmenin şekli, tarafları, kapsamı ve unsurlarının mevzuat ile sınırlandırılması kamu etkisinin yansımalarıdır<sup>16</sup>.

Eser sözleşmesinin bir başka zorunlu unsuru ücrettir. Ücret taraflarca açıkça veya zımnen kararlaştırılabilir<sup>17</sup>. Bağımsız denetim sözleşmesinde olduğu gibi meslek birliklerinin tespit ettiği bir ücret tarifesi varsa, BK. m. 366 kapsamında ücretin belirlenmesinde bu tarife gözönünde bulundurulacaktır<sup>18</sup>. Ücretin eser sözleşmesinin zorunlu unsurlarından biri olması açısından, eser sözleşmesi ile bağımsız denetim sözleşmesi benzerlik göstermektedir.

---

<sup>12</sup> ZEVKLİLER : s.325-326; YAVUZ : s. 277-278; ŞENYÜZ : s.240; ARAL : s.191.

<sup>13</sup> ZEVKLİLER : s. 326; YAVUZ : s. 277; ÇELİK Aytakin : s.72; ARAL : s.191.

<sup>14</sup> ÇELİK Aytakin : s.72.

<sup>15</sup> AYTAÇ : Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, s.9.

<sup>16</sup> ÇELİK Aytakin : s.62.

<sup>17</sup> Ücretin hesaplanış tarzının, eser sözleşmesinin bir unsuru olmak itibarıyla bir önemi yoktur (YAVUZ: s.278; ŞENYÜZ : s.241; ARAL : s.195).

<sup>18</sup> ZEVKLİLER : s.327-329; YAVUZ : s. 279.

Diğer iş görme sözleşmeleriyle karşılaştırıldığında eser sözleşmesi, iş görenin bağımsızlığının en fazla olduğu sözleşmedir. Bu yönüyle eser ve bağımsız denetim sözleşmeleri birbirine benzemektedir. Ancak eser sözleşmesi iş görme amacı güden sözleşmeler arasında en fazla bağımsız denetim sözleşmesine benzerlik gösteren sözleşme olsa da eser sözleşmesi olarak nitelendirilemez<sup>19</sup>.

## **B- Değerlendirme**

Bağımsız denetim sözleşmesi benzer sözleşmelerle karşılaştırıldığında, bağımsız denetim sözleşmesinin bu sözleşme tiplerinden hiçbirine uymadığı görülmektedir. İş görme amacı güden sözleşmeler arasında en fazla bağımsız denetim sözleşmesine benzerlik gösteren sözleşme eser sözleşmesi olmakla birlikte, yukarıda belirttiğimiz sebeplerle bağımsız denetim sözleşmesi eser sözleşmesi olarak nitelendirilemez.

Kendine özgü yapısı dikkate alındığında bağımsız denetim sözleşmesini benzer sözleşmelerin içine sokmak mümkün değildir. Sonuç olarak yapılan karşılaştırmalar sonucunda bağımsız denetim sözleşmesinin kendine özgü yapısı olan bir sözleşme olarak kabulü uygun olacaktır<sup>20</sup>. Bağımsız denetim sözleşmesi, bir özel hukuk sözleşmesi olmakla birlikte kamu hukuku etkilerinin de bulunduğu bir sözleşme olarak göze çarpmaktadır. Bu yönüyle de kendine özgü unsurlarıyla değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kendine özgü yapısı olan sözleşmeler, yasada düzenlenmiş olan sözleşmelere ilişkin ögeleri tümüyle veya bir bölümüyle içermezler ve kendilerine özgü ögelerden

---

<sup>19</sup> ÇELİK Aytakin : s.72-73.

<sup>20</sup> Bkz. ÇELİK Aytakin : s.73 vd.

oluşurlar<sup>21</sup>. Kendine özgü yapısı olan sözleşmelere<sup>22</sup> uygulanacak hükümler şu şekilde sıralanabilir<sup>23</sup>:

- İyi niyet kuralları ve iş ilişkilerinde yaygın teamüller,
- Benzer sözleşme tiplerine ilişkin hükümler (niteliklerine uygun düştüğü oranda) ve Borçlar kanunu'nun genel hükümleri,
- Mahkeme içtihatlarıyla tespit edilmiş hukuk,
- Hakimin hukuk yaratması.

Kendine özgü yapısı olan bir sözleşme olarak nitelendirdiğimiz bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan uyuşmazlıklara, mevzuatla özel olarak düzenlenen ve sözleşmede kararlaştırılan hususlarla çözüm bulunamazsa yukarıda belirtile sıra takip edilecektir. Buna göre;

- Denetim ilke ve kuralları (bağımsız denetim standartları),
- Bağımsız denetim sözleşmesine benzer diğer sözleşme hükümleri mahiyetine uygun düştüğü ölçüde uygulanacaktır,
- Borçlar Kanunu genel hükümler,
- Mahkeme içtihatları,
- Bütün bu sıra takip edildiği halde ihtilafa çözüm bulunamazsa hakimin hukuk yaratması gerekecektir<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Bkz. **SEROZAN Rona** : Borçlar Hukuku Özel Bölüm, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002, s.71; **ZEVKLİLER** : s.38; **YAVUZ** : s. 12; **ŞENYÜZ** : s.154.

<sup>22</sup> Kendine özgü sözleşme örnekleri için bkz. **SEROZAN** : s.72 vd.; **ZEVKLİLER** : s.38-42; **YAVUZ** : s. 13 vd.

<sup>23</sup> **ZEVKLİLER** : s.38; **YAVUZ** : s. 12.

<sup>24</sup> Bkz. **ÇELİK Aytakin** : s.75-76.

## II- SÖZLEŞMENİN KURULMASI

Bağımsız denetim sözleşmesi de diğer sözleşmelerde olduğu gibi karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile kurulmakla birlikte; diğer sözleşmelerden farklı olarak icap beyanının<sup>25</sup> mutlaka müşteri tarafından yapılması gerekir. Çünkü bağımsız denetim kuruluşlarının icapta bulunmaları, ilgili Tebliğdeki ifade ile “iş önermeleri” yasaklanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -İkinci Kısım- m.16/I). Kendisine yapılan icabı kabul edip etmemek konusunda bağımsız denetim kuruluşu tamamen serbesttir.

Müşteri ortaklık yönetim kurulunca bağımsız denetim kuruluşu seçilir. Sürekli denetimlerde, seçilen bağımsız denetim kuruluşu genel kurulun onayına sunulur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.6/I). Bu seçim ve genel kurulca onaylama, bağımsız denetim kuruluşuna yapılan bir icap niteliğindedir<sup>26</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunu seçme görevi müşteri ortaklık yönetim kuruluna verilmiş olmakla birlikte, yönetim kurulunun birden fazla bağımsız denetim kuruluşunun adını genel kurula sunmasına bir engel yoktur. Bu durumda genel kurul, yönetim kurulu tarafından önerilen bağımsız denetim kuruluşlarından birini onaylayabilir<sup>27</sup>. Birden fazla bağımsız denetim kuruluşu önerilmesi halinde genel kurulun bunlardan birini seçerek onaylamak gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Genel kurul önerilen bağımsız denetim kuruluşlarının hiçbirini de onaylamayabilir.

Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile bağımsız denetim kuruluşu seçiminin belirli bir süre zarfında yapılması zorunlu tutulmuştur. Buna göre en geç ilgili hesap döneminin

---

<sup>25</sup> Sözleşmenin yapılması teklifini kapsayan ve bu amaçla zaman itibarıyla daha önce yapılan, karşı tarafa (muhataba) varması gereken, tek taraflı, kesin ve bağlayıcı bir nitelik taşıyan, muhatabın kabulü ile sözleşmenin kurulması sonucunu doğuran irade açıklamasına icap adı verilir (**EREN Fikret:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayım, 8.B., İstanbul 2003, s.219; **KILIÇOĞLU Ahmet M.:** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, 5.B., Ankara 2005, s.40 vd.; **REİSOĞLU Safa :** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayım, 18.B., İstanbul 2006, s.58; **ŞENYÜZ :** s.13).

<sup>26</sup> **ÇELİK Aytekin :** s.63.

<sup>27</sup> **YAVAŞOĞLU :** s.51.

ilk üç ayında ve genel kurul toplantısından önce bağımsız denetim kuruluşu seçimi gerçekleştirilerek genel kurulun onayına sunulur. Bağımsız denetim sözleşmesi müşterinin yönetim kurulu ve bağımsız denetim kuruluşu tarafından birlikte imzalanarak yürürlüğe girer. İmzalanarak yürürlüğe giren sözleşme, müşteri ve bağımsız denetim kuruluşu tarafından 6 iş günü içinde Kurula gönderilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ -Üçüncü Kısım- m.6/I). Bağımsız denetim kuruluşunun Kurul tarafından seçildiği durumlarda da bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri ortaklık yönetim kurulu arasında bağımsız denetim sözleşmesi imzalanır. Bu durumda müşteri ortaklık genel kurulu tarafından sözleşmenin onaylanmasına gerek yoktur<sup>28</sup>.

### III- TARAFLARI VE ŞEKLİ

Bağımsız denetim sözleşmesi, bir tarafta bağımsız denetim kuruluşu, diğer tarafta ise müşterinin yer aldığı bir sözleşmedir. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve SerPK. m.22/d uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/I-c). Yetkilendirilen kuruluşlar dışındaki gerçek ve tüzelkişilerin bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaları dolayısıyla bağımsız denetim sözleşmesine taraf olmaları söz konusu değildir.

SerPK. m.32’de sermaye piyasası kurumları sayılmıştır. Bu maddede, aracı kurumlar, yatırım fonları, yatırım ortaklıkları ve sermaye piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar sermaye piyasası kurumları olarak belirtilmiştir. Sermaye piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar kapsamına, kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen, sermaye piyasası araçlarının takas ve saklanması, derecelendirilmesi, ihraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşlar, yatırım danışmanlığı, portföy yönetimi gibi sermaye piyasası faaliyetlerini yerine getiren şirketler, varlık yönetim şirketleri, ortaklık ve kuruluşlara ait alacakları temellük ederek münhasıran bu

---

<sup>28</sup> YAVAŞOĞLU : s.52.



SerPK.'nun 13/A maddesinde belirlenen varlığa dayalı menkul kıymetleri ihraç etmek amacıyla kurulan genel finans ortaklıkları, ipoteye dayalı menkul kıymetler kuruluşu, risk sermayesi yatırım fonları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, vadeli işlemler aracılık şirketleri ve portföy saklama şirketleri girmektedir (SerPK. m.39). İhraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşların, sermaye piyasası kurumu kabul edilmesi nedeniyle bağımsız denetim kuruluşları da sermaye piyasası kurumu olarak kabul edilecektir<sup>29</sup>. Bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasası kurumu olarak kabul edilmesinin pek çok sonucu bulunmaktadır. Konumuz açısından bakacak olursak, bağımsız denetim kuruluşları da sermaye piyasası kurumu oldukları için kendileri de bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğü altında olacaktır (SerPK. m.16/II).

Müşteri, bağımsız denetim yaptırmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme imzalamış olan işletmelerdir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/I-i). İşletme kavramının kapsamına, İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dahil, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmelerdir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/I-g).

Bağımsız denetim kanuni bir zorunluluğa dayanarak yapılabileceği gibi isteğe bağlı olarak da yapılabilecektir. Sermaye piyasasında faaliyet gösteren ve bağımsız denetim yaptırmak zorunda olmayan ortaklıklar da, bağımsız denetime ilişkin mevzuata uygun olarak, özel veya sürekli bağımsız denetim yaptırabilirler<sup>30</sup> (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik m.8/IV). Sermaye piyasasında faaliyet gösteren ortaklıklar dışındaki ortaklıkların da isteğe bağlı olarak bağımsız dış denetim yaptırılmalarına engel yoktur. Bu nedenle müşteri kavramının kapsamına her türlü işletme girebilecek şekilde geniş anlamak gerekir.

---

<sup>29</sup> Bkz. **YASİN** : s.141; **ÇELİK Aytakin** : s.77.

<sup>30</sup> Bkz. **ÇELİK Aytakin** : s.107.

Bir iradeyi açıklamak üzere kullanılan araca, dış kalıp veya biçime şekil denir<sup>31</sup>. Borçlar Kanunu'nda, kural olarak şekil serbestisi kabul edilmiştir. BK. m.11/I'de, “sözleşmenin sıhhati kanunda açıklık olmadıkça hiçbir şekle bağlı değildir” hükmü getirilmiştir. Sözleşmelerde kural olarak şekil serbestisi kabul edilmiş olmakla birlikte, kanunun herhangi bir şekil öngördüğü hallerde kural, bu şeklin geçerlilik şekli (sıhhat şartı)<sup>32</sup> oluşudur<sup>33</sup>. Aksine bir hüküm mevcut olmadığı takdirde<sup>34</sup>, kanunun emrettiği şekilde yapılmayan sözleşmeler geçersizdir<sup>35</sup>. Taraflardan her biri sözleşmenin kanuni şekle uyulmaksızın yapıldığını dolayısıyla batıl (hükümsüz) olduğunu ileri sürme hakkına sahip olduğu gibi hakim de, sözleşmenin şekil eksikliği nedeniyle geçerli olmadığını kendiliğinden dikkate alır<sup>36</sup>. Bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı olarak yapılması zorunludur. Tebliğ ve Yönetmelikte bu husus açıkça belirtilmiştir (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik m.16; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.5/I). Sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi geçerlilik koşuludur. Yazılı şekil zorunluluğuna aykırılık halinde bağımsız denetim sözleşmesi geçersiz olacaktır<sup>37</sup>.

---

<sup>31</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.236; **KILIÇOĞLU** : s. 70; **REİSOĞLU** : s.65; **ŞENYÜZ** : s.22.

<sup>32</sup> Geçerlilik şartı olarak kanunda öngörülen şekle “kanuni şekil” denir.

<sup>33</sup> **REİSOĞLU** : s.66; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.241; **KILIÇOĞLU** : s. 73; **ŞENYÜZ** : s.23.

<sup>34</sup> Kanunun öngördüğü şekle uymamanın hukuki sonuçlarına ilişkin aile hukuku ve miras hukuku alanlarında özel hükümlere yer verilmiştir. Örneğin şekil noksanı bulunan ölüme bağlı tasarruflar kendiliğinden hükümsüz değildir, Medeni Kanun m.557/IV uyarınca iptal olunabilir (**REİSOĞLU** : s.66, 1 nolu dipnot).

<sup>35</sup> Burada söz konusu olan geçersizliğin hukuki niteliği doktrinde son derece tartışmalıdır. Bu konuda doktrinde butlan, kendine özgü geçersizlik, yokluk ve eksik borç görüşü olmak üzere dört görüş savunulmaktadır. Bu görüşler için bkz. **EREN** : Borçlar Hukuku, s.260 vd.; **KILIÇOĞLU** : s.93 vd.

<sup>36</sup> **REİSOĞLU** : s.66; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.259 vd.; **KILIÇOĞLU** : s. 89.

<sup>37</sup> **ÇELİK AYTEKİN** : s.66.

#### IV- SÖZLEŞMENİN UNSURLARI

Bağımsız denetim sözleşmesinin kurulmasına ilişkin herhangi bir engel yoksa bağımsız denetim kuruluşunca yazılı olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanır. Uluslararası denetim standartlarına göre de bağımsız dış denetim hizmeti bir sözleşmeye bağlanmalıdır<sup>38</sup>. Borçlar Kanunu m.19 gereğince, “bir sözleşmenin konusu kanunun gösterdiği sınırlar içinde serbestçe tayin olunabilir”. Bu hüküm ile genel kural olarak “sözleşme serbestisi” ilkesi kabul edilmiş olmaktadır. Sözleşme serbestisi, tarafların yapacakları sözleşmenin konu ve içeriğini serbestçe tayin edebilmeleridir<sup>39</sup>.

Bağımsız denetim sözleşmesinin, içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte, bağımsız denetim sözleşmelerinde asgari olarak aşağıda yazılı unsurlara yer verilmesi zorunludur. Ancak sözleşmenin, asgari şartları mutlaka ihtiva etmesi gerekir. Seri X No: 16 sayılı Tebliğ ile karşılaştırıldığında, Seri X No: 22 sayılı Tebliğde, bağımsız denetim sözleşmesinde yer alan asgari unsurlar daha kapsamlı olarak ve ayrıntılarıyla düzenlenmiştir. Seri X No: 22 sayılı Tebliğe göre bağımsız denetim sözleşmesinin, asgari olarak aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım-m.5/II):

- Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı<sup>40</sup> ve bağımsız denetim dönemi,
- İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,

---

<sup>38</sup> **ÖZEL** : s.8.

<sup>39</sup> **REİSOĞLU** : s.111; **ŞENYÜZ** : s.17; **KILIÇOĞLU** : s. 52; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.270.

<sup>40</sup> Bağımsız denetimin özel amaçları da olabilir. Özel nedenlere örnek olarak; mevzuat gereği yapılması zorunlu olan bağımsız denetim dışında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim raporu istenmesi veya bağımsız denetime tabi olmamakla birlikte isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptırılması durumları verilebilir (**YAVAŞOĞLU** : s.49).

- Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamı,
- Bağımsız denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,
- Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,
- Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,
- Bağımsız denetimden sorumlu ekibin ünvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti<sup>41</sup>,
- Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler<sup>42</sup>.

Yukarıda belirtilen asgari zorunlu şartlara ek olarak, taraflar sözleşme serbestisi kapsamında sözleşmeye özel hükümler de koyabileceklerdir<sup>43</sup>. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde, Seri X No: 16 sayılı Tebliğden farklı olarak sözleşmede yer alması zorunlu unsurlara ek olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının, aşağıda belirtilen unsurların da

---

<sup>41</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'na yaptırılacak bağımsız denetim işlemlerinde, 02.01.1990 T.ve S. 20390 R.G. de yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca her yıl Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen asgari ücret tarifesi hakkında tebliğ hükümleri dikkate alınır. “2005 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi Hakkında Tebliğ” (28.12.2004 T., S. 25684 R.G.) gereğince söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, özel denetimlerde 48 saatten az olamaz. Ücret taraflar arasında serbestçe kararlaştırılabilmekle beraber, asgari ücret tarifesinde belirtilen tutarın altında olamaz.

<sup>42</sup> Bağımsız denetim kuruluşu, mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin poliçe örneğini poliçe tarihinden itibaren en geç 6 iş günü içinde Kurula göndermekle yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.27/II).

<sup>43</sup> **AKGÜN** : s.35.

bağımsız denetim sözleşmesinde yer almasını isteyebileceği belirtilmiştir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ m.5/III):

- Bağımsız denetimin planlanmasına ilişkin hususlar,
- Bağımsız denetim sırasında müşteri çalışanları tarafından yapılan bildirimlerle ilgili olarak işletme yönetiminden yazılı teyit mektubu alınması hususu,
- Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye hazırlayacağı diğer raporların kapsamı,
- Bağımsız denetimde ihtiyaç duyulması halinde diğer uzman ve görevlendirilen ekip dışında bağımsız denetçi kullanılmasına ilişkin hususlar,
- Müşterilerin iç denetçilerinin ve diğer müşteri personelinin bağımsız denetime katılımıyla ilgili hususlar,
- Bağımsız denetçinin bağımsız denetime atandığı ilk yılda, önceki bağımsız denetçi ile yapılacak olan işlemler,
- Bağımsız denetim kuruluşu ve müşteri arasındaki diğer sözleşmelere yapılan atıflar.

Sözleşmeye konulabilecek isteğe bağlı hususlar sınırlayıcı nitelikte değildir. Belirtilen hükümler örnek olarak sayılmış olup, taraflar diledikleri takdirde sözleşmeye başka hükümler de koyabilecektir. Bu sözleşme serbestisinin de bir gereğidir. Ancak sözleşme serbestisi ilkesi taraflara sınırsız bir düzenleme yetkisi vermez. Borçlar Kanunu m.19 ve 20 ile, sözleşme serbestisinin sınırları çizilmiştir. Buna göre; emredici kurallara, kamu düzenine, ahlaka ve kişilik haklarına aykırı ve konusu imkansız sözleşme düzenlenemez<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Bkz. **REİSOĞLU** : s.112 vd.; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.285 vd.; **KILIÇOĞLU** : s. 65 vd.; **ŞENYÜZ** : s.20-21.

Bağımsız denetim yaptırmak üzere bağımsız denetim kuruluğu ile anlaşma yapmış olan müşteri ortaklık ve bağımsız denetim kuruluğu sözleşmenin birer örneğini altı iş günü içinde ayrı ayrı Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.6/I).

## V- SÖZLEŞMENİN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ

Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.24/I'de sürekli ve özel denetimlerde, en çok beş hesap dönemi için aynı bağımsız denetim kuruluşunun seçileceği belirtilmişken, Seri X No: 22 sayılı Tebliğde bu süre arttırılarak (özel bağımsız denetim dahil) yedi hesap dönemine çıkarılmıştır<sup>45</sup>. Seçilen bağımsız denetim kuruluğu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi halka açık anonim ortaklık yönetim kurulunca ve bağımsız denetim kurulunca birlikte imzalanarak yürürlüğe girer. Yönetim kurulunca yapılan bağımsız denetim kuruluğu seçimi, en geç ilgili hesap döneminin ilk üç ayında ve genel kurul toplantısından önce gerçekleştirilerek genel kurulun onayına sunulur. (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.6/I). Tekrar aynı bağımsız denetim kuruluğu ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.6/II).

Bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilememesi halinde gerekçeleri ile birlikte durum Kurula bildirilir. Bu halde Kurul bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Belirlenen bağımsız denetim kuruluğu ile sözleşme imzalanır (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.23/III). Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun genel kurulca onaylanmaması veya sözleşmenin taraflardan biri tarafından feshi hallerinde, yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Sermaye Piyasası Kurulu'nun uygun görüşünün

---

<sup>45</sup> En çok yedi yıl olarak belirlenen bağımsız denetim sözleşme süresinin belirlenmesinde, Seri X No: 22 sayılı Tebliğin yayımı tarihinden önce yürürlüğe girmiş bulunan bağımsız denetim sözleşmelerinin süresi de dikkate alınır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ Geçici m.4).

bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşme imzalanır (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.23/IV).

Seri X No: 22 sayılı Tebliğde ise bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilememesi veya bağımsız denetim kuruluşu seçiminin genel kurulca onaylanmaması halinde, sadece konunun en geç durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen ilk iş gününde Kurula bildirileceği belirtilmiştir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Üçüncü Kısım- m.6/I). Ayrıca Seri X No: 16 sayılı Tebliğde olduğu gibi Kurul tarafından bağımsız denetim kuruluşunun belirlenmesi öngörülmemiştir. Bu önemli sorunlar doğurabilecek niteliktedir. Özellikle bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilememesi müşteri ortaklık yönetim kurulundan kaynaklandığı durumlarda, Kurul tarafından da bağımsız denetim kuruluşu seçilemezse, müşteri ortaklığın bağımsız denetimden geçmeme tehlikesi ortaya çıkacaktır. Sözleşmenin haklı nedenlerle taraflardan birince feshi hallerinde de bağımsız denetim kuruluşunun kimin tarafından ve nasıl seçileceği düzenlenmemiştir. Seri X No: 16 sayılı Tebliğde açıkça düzenlenmiş olan bu konuların Seri X No: 22 sayılı Tebliğe alınmaması ile kanun boşluğu doğmuştur. SPK bu durumların oluşması halinde, Kurula ulaşan bildirimlerin/taleplerin, Kurulca değerlendirilerek uygulama yön verileceğini belirtmektedir<sup>46</sup>. Görüldüğü üzere SPK açıkça kabul etmese de zımnen bir kanun boşluğu olduğunu kabul etmekte ve Kurul'un taktirleri doğrultusunda bu boşluğun doldurulacağını savunmaktadır. Seri X No: 22 sayılı Tebliğin ilgili maddeleri yürürlüğe girinceye kadar yapılacak yeni bir düzenleme ile bu kanun boşluğunun ortadan kaldırılması uygun olacaktır.

## **VI- BAĞIMSIZ DENETİMİN GEÇERLİLİĞİ**

Bağımsız denetimlerin geçerli olarak kabul edilebilmesi için mutlaka denetim ilke ve kurallarına bir başka ifadeyle Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim standartlarına uyulması gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci

Kısım- m.28/I). Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve bu aykırılığı giderilemeyen veya bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin<sup>47</sup> varlığı durumunda bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/II).

Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/IV de bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçinin açık bir kusurunun tespiti halinde yapılacak duyuru masrafları da dahil olmak üzere meydana gelebilecek zararlardan sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunun müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Buradaki “açık kusur” ifadesi ile kastedilen, ağır kusur ve kasıt halleridir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşu üçüncü kişilerine karşı doğacak zararlardan da (genel hükümler saklı kalmak üzere) sorumlu olacaktır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.29/I).

Denetlenen müşteri ortaklığın kusuru belirlenirken bağımsız denetim kuruluşunu seçiminde gerekli dikkat ve özeni gösterip göstermediğine, bağımsız denetim kuruluşunun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate alıp almadığına bakılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–Üçüncü Kısım- m.4/I).

Bağımsız denetim kuruluşunun kusurunun tespitinde, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit edip etmediği, bağımsız denetim kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları gerektiği yeterlilikte ve kapsamda yapıp yapmadığı dikkate alınır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–Üçüncü Kısım- m.4/II).

---

<sup>46</sup> Sermaye Piyasası Kurulu’nun, “Bilgi Edinme Kanunu” kapsamında 08.09.2006 tarihli yazısı ([www.spk\\_bilgilendirme@spk.gov.tr](mailto:www.spk_bilgilendirme@spk.gov.tr)).

<sup>47</sup> Bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin neler olduğu ve ayrıntılı bilgi için bkz. § 15.I.F.2 “Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller” başlığı.



Bağımsız denetimin geçersiz sayılması durumunda bağımsız denetim raporu daha önce ilan edilmiş ise, bağımsız denetimin geçersiz sayıldığı ilgili mali tablolarla birlikte aynı usul ve esaslar dahilinde yeniden ilan edilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/III).

## **§ 14 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ**

Bağımsız denetim ilişkisi, sözleşme süresinin dolması ve haklı nedenlerin varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşu veya müşteri ortaklık tarafından sözleşmenin feshedilmesi olmak üzere üç şekilde sona erebilir. Ortaklığın bağımsız denetimini yürüten denetim kuruluşunun çekilmesi veya denetim sözleşmesinin müşteri tarafından feshedilmesi durumlarında “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği” gereği kamunun bilgilendirilmesi gerekir (Seri:VIII, No:39 sayılı Tebliğ m.5/h-2). Tasarruf sahipleri, ortaklar ve diğer ilgililerin zamanında bilgilendirilmesini temin ederek sermaye piyasasının açıklık ve dürüstlük içinde işleyişini sağlamak bu Tebliğ’in başlıca amacıdır (Seri :VIII, No:39 sayılı Tebliğ m.1). Bu kapsamda yapılacak açıklamaların, açıklamadan yararlanacak kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, zamanında, anlaşılabilir, tam ve doğru olması gerekir (Seri: VIII, No:39 sayılı Tebliğ m.10/I).

### **I- SÖZLEŞME SÜRESİNİN SONA ERMESİ**

Bağımsız denetim sözleşmeleri belirli sürelerle yapılırlar. Bu süre çoğunlukla bir yıl (bir hesap dönemi) olmakla birlikte bir, üç ve altı aylık gibi daha kısa süreli dönemler için de bağımsız denetim sözleşmesi yapılmasına bir engel yoktur<sup>48</sup>. Bağımsız denetim ilişkisi doğal olarak taraflar arasında belirlenen sözleşme süresinin dolması ile sona erecektir. Ancak bağımsız denetimin kamuyu aydınlatma açısından sahip olduğu hayati önem dolayısıyla sözleşme serbestisi yasal düzenlemeler ile

---

<sup>48</sup> ÇELİK Aytakin : s.119.

sınırlandırılmıştır. 15.12.2006 tarihine kadar yürürlükte olan Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.24/I'de en çok beş hesap dönemi için aynı bağımsız denetim kuruluşunun seçileceği belirtilmişken, Seri X No: 22 sayılı Tebliğde bu süre arttırılarak yedi hesap dönemine çıkarılmıştır<sup>49</sup>. “Devamlılık aidiyet doğurur” şeklinde ifade edilebilecek sakıncayı bertaraf etmek için getirilen bu düzenleme ile bağımsız denetim kuruluşlarının, müşterilerine karşı bağımsızlıklarını korunmaları amaçlanmaktadır. Böylelikle sözleşme serbestisi ana kuralına sınırlama getirilerek sözleşmenin yapılabileceği maksimum süre sınırlandırılmıştır. Tekrar aynı bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme yapılabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.6/II).

## **II- BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞU TARAFINDAN SÖZLEŞMENİN FESHİ**

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşterinin anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeleri mümkün değildir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Üçüncü Kısım- m.8/I). Ancak haklı gerekçelerin bulunması durumunda bağımsız denetim kuruluşu, yazılı gerekçe gösterip Sermaye Piyasası Kurulu'nun uygun görüşünü de alarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.8/I). Haklı gerekçeler Seri X No: 22 sayılı Tebliğ şu şekilde sayılmıştır:

- Denetlenen ortaklık tarafından, çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması sebebiyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelere ulaşılamaması (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.8/I),
- İşletmenin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle işletme finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı

---

<sup>49</sup> En çok yedi yıl olarak belirlenen bağımsız denetim sözleşme süresinin belirlenmesinde, Seri X No: 22 sayılı Tebliğin yayımı tarihinden önce yürürlüğe girmiş bulunan bağımsız denetim sözleşmelerinin süresi de dikkate alınır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ Geçici m.4).

toplanamamasının bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikte olması<sup>50</sup> (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Onuncu Kısım- m.21/VIII),

- Finansal tabloların ekinde yer alan bilgiler ile finansal tabloları arasında belirlenen tutarsızlık nedeniyle finansal tablolarında değişiklik yapılması gerekliyse ve işletme yönetimi değişiklik yapmayı kabul etmezse<sup>51</sup> (Seri X No:22 sayılı Tebliğ –Otuzikinci Kısım- m.5/IV; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Otuzdördüncü Kısım- m.9/I),
- Önemli yanlışlığın düzeltilmesi için değişiklik yapılması gerekliyse ve işletme yönetimi bu değişikliği yapmayı kabul etmiyorsa<sup>52</sup> (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Otuzdördüncü Kısım- m.9/II),
- Finansal tablolara ilişkin inceleme sırasında dikkatini çeken bir konu nedeniyle, finansal tabloların tüm yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için önemli bir düzeltme yapılması gerekli olup, bağımsız denetim kuruluşunun bu düzeltme istemine karşı yönetimden sorumlu kişiler tarafından makul bir sürede gerekli önlemleri alınmazsa (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Otuzdördüncü Kısım- m.10/III),
- İşletme yönetiminin sözleşmenin imzalanmasından sonra incelemenin kapsamına sınırlamalar getirmesi durumunda, bağımsız denetçi sınırlamaların kaldırılmasını talep eder. İşletme yönetimi bu talebi kabul etmezse, bağımsız denetçi

---

<sup>50</sup> İşletmenin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle işletme finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanamaması durumunda, doğal olarak bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş verilir. Ancak, söz konusu hususlar bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikte ise bu durum bağımsız denetim kuruluşunun sözleşmeyi feshetmesi için haklı gerekçe oluşturur.

<sup>51</sup> Bağımsız denetçi, tutarsızlık olduğunu tespit ettiğinde, ara dönem finansal tablolarının veya ekindeki diğer bilgilerin değiştirilmesine gerek olup olmadığını değerlendirir.

<sup>52</sup> Bağımsız denetçi, finansal tablolarının ekinde yer alan diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine ulaşırsa, konuyu işletme yönetimiyle görüşmek zorundadır. Bağımsız denetçi, finansal tabloları ile ekindeki diğer finansal bilgiler arasında tutarsızlık yaratan bu durumu işletme yönetimiyle görüşürken, diğer finansal bilgilerin geçerliliğini, bağımsız denetçinin bu konuya ilişkin sorularına işletme yönetiminin verdiği cevapları, bu cevapların önemli yanlışlık ile ilgili kanaat veya görüşünde bir değişiklik yaratıp yaratmadığı ve yanlışlığın düzeltilmesi için işletme yönetiminin uzman üçüncü kişilere danışmasına gerek olup olmadığını göz önünde bulundurur(Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Otuzdördüncü Kısım- m.9/II).

incelemeyi sonuçlandıramaz ve sonuç açıklayamaz. Bu durumda bağımsız denetçi son olarak, işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi veya kişilere ve yönetimden sorumlu kişilere incelemenin sonuçlandırılmama nedenini yazılı olarak bildirir. Bağımsız denetçi, bu girişiminden de sonuç alamadığı takdirde haklı nedene dayanarak sözleşmeyi feshedebilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Otuzdördüncü Kısım- m.13/IV),

- İşletme yönetiminden kaynaklanmayan nedenlerle inceleme alanının sınırlanması durumunda<sup>53</sup> (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Otuzdördüncü Kısım- m.13/V),
- Bağımsız denetim kuruluşunun, bağımsız denetim şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesi ve önceki bağımsız denetim şartları üzerinden çalışmasına devam etmesine de izin verilmemesi halinde (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.7/VIII),
- Hileli finansal raporlama sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlüklerin bulunması veya hile ve usulsüzlük şüphesinin söz konusu olması nedeniyle, bağımsız denetimin devam ettirilmesinde sorunlarla karşılaşıldığında (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Altıncı Kısım- m.28/I),
- Ortaya çıkarılan aykırılıkların giderilmesi hususunda (finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan aykırılıklar dahil) işletme yönetiminin düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi durumunda (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Yedinci Kısım- m.10/I),

Seri X No: 22 sayılı Tebliğin ifadesinden, haklı nedenlerin tahdidi olarak sayıldığı anlaşılmaktadır. Tebliğde açıkça belirtilen bu nedenlerin dışında oluşan bir durum sözleşmenin feshi için haklı neden oluşturmaz. Seri X No: 16 sayılı Tebliğe göre haklı neden olarak belirtilen durumlar da önemli ölçüde arttırılmıştır<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Bu durumda da işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi veya kişilere ve yönetimden sorumlu kişilere incelemenin sonuçlandırılmama nedenini yazılı olarak bildirilir.

<sup>54</sup> Yönetmelik m.15 de, Kurul tarafından uygun görülecek zorunlu nedenlerde bağımsız denetim kuruluşunun sözleşmeyi feshedebileceği belirtilmişken, Seri X No: 16 sayılı Tebliğde sadece müşteri tarafından, çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması sebebiyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelere ulaşılamaması sözleşmenin feshi için zorunlu neden kabul edilerek açıkça Yönetmelikle çelişen bir düzenleme getirilmiştir (bu yönde haklı eleştiri için bkz. **ÇELİK Aytekin** : s.120). Seri X

Denetleme kuruluğu tarafından sözleşmenin feshi durumunda, gerekçeli fesih ihbarnamesi ortaklığın ilk genel kurul toplantısında açıklanır. Bağımsız denetim kuruluğu, denetleme sözleşmesini her zaman feshedebilir. Ancak olağan genel kurul toplantısı tarihinden önceki üç ay içinde denetleme sözleşmesi feshedilemez (Yönetmelik m.15/I). Bu sınırlama, bağımsız denetim faaliyetinin aksamaması ve müşteriyi korumak amacıyla getirilmiştir<sup>55</sup>.

Sözleşmeyi fesheden bağımsız denetim kuruluğu, çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, Sermaye Piyasası Kurulu'na vermesi gerekir. Kurul, kendisine verilen çalışma notlarını ve bilgileri, yerine geçecek olan yeni bağımsız denetim kuruluğuna devreder (Yönetmelik m.15/II; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.8/II). Sözleşmenin bağımsız denetim kuruluğu tarafından feshinden sonra, kendisine denetleme işi önerilen yeni bağımsız denetim kuruluğu, görevi kabul etmeden önce Sermaye Piyasası Kurulu'ndan uygun görüşü almak zorundadır. Uygun görüşü alınıp, yeni bağımsız denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra ancak sözleşmeyi fesheden denetim kuruluğu tarafından Kurula bırakılan çalışma notları ve tüm bilgiler teslim alınabilecektir<sup>56</sup>.

### **III- MÜŞTERİ TARAFINDAN DENETİM SÖZLEŞMESİNİN FESHİ**

Bağımsız denetim kuruluğunda gibi müşteri de tek taraflı olarak veya karşılıklı anlaşarak, bağımsız denetim sözleşmesini feshedemez. Fakat, Sermaye Piyasası Kurulu'nu tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı olarak müşteri (denetlenen ortaklık) sözleşmeyi feshedebilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Üçüncü Kısım- m.8/I). Bu hüküm emredici olarak düzenlendiği için Kurulun onayı olmaksızın müşteri tarafından sözleşmenin feshedilmesi halinde, bu fesih geçerli bir

---

No: 22 sayılı Tebliğ ile yapılan yeni düzenleme ile bu aykırılık giderilerek zorunlu nedenlerin neler olduğu açıkça düzenlenmiştir.

<sup>55</sup> ÇELİK Aytakin : s.120.

feshin sonuçlarını doğurmayacaktır. Kurulun onayı olmaksızın sözleşmenin feshi durumunda, fesih geçerli olmayacağı gibi ayrıca idari para cezası yaptırımını da uygulanır<sup>57</sup>.

Haklı gerekçelerin neler olabileceği konusunda mevzuatta herhangi bir açıklık ve düzenleme mevcut değildir. Somut olayın özelliklerine göre haklı gerekçeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından takdir edilecektir<sup>58</sup>. Seri X No: 22 sayılı Tebliğle de bu konuya herhangi bir açıklık getirilmemesi önemli bir eksikliklerdir. Bu konuda takdir yetkisi, Sermaye Piyasası Kurulu'ndadır. Ancak haklı sebeplerin bağımsız denetleme kuruluşuna yüklenen sorumluluk ve yasaklar çerçevesinde belirleneceği söylenilebilir<sup>59</sup>. Haklı gerekçeler açıkça belirtilmeyerek bağımsız denetim kuruluşuna göre müşteriye, bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirebilme konusunda daha geniş bir hak tanınmıştır<sup>60</sup>.

## **§ 15 BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER**

Bağımsız denetim sözleşmesi her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olduğu için, sözleşmenin her iki tarafının da hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. İki tarafın yükümlülüklerine bakıldığında, bağımsız denetim kuruluşunun yükümlülüklerinin daha ağır ve ayrıntılı olduğu görülmektedir. Bu yükümlülüklerin ağır olması bağımsız denetim sözleşmesinin sadece sözleşmenin taraflarını değil,

---

<sup>56</sup> YAVAŞOĞLU : s.36.

<sup>57</sup> Kurul onayı alınmadan bağımsız denetim sözleşmesinin feshi sebebiyle idari para cezası kesilmesine ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu'nun 09.08.2001 T., 37/1047 sayılı kararı, Erişim:10.01.2004, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

<sup>58</sup> ÇELİK Aytakin : s.121.

<sup>59</sup> YAVAŞOĞLU : s.36.

<sup>60</sup> Bkz. ÇELİK Aytakin : s.121.

aynı zamanda başta yatırımcılar olmak üzere diğer bütün ilgililerin menfaatlerini ilgilendirmesinden kaynaklanmaktadır<sup>61</sup>.

## **I- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Bağımsız denetim kuruluşunun sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükleri, zaman bakımından üç aşamada ortaya çıkar. Bu aşamalar, sözleşme öncesi yükümlülükler, denetim faaliyetinin planlanıp yürütülmesi sırasındaki yükümlülükler ve bağımsız denetim sözleşmesinin sona ermesinden sonraki yükümlülüklerdir.

### **A- BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN DAVRANMA**

Bağımsız denetim kuruluşlarının en başta gelen yükümlülüğü bağımsız denetim standartlarına uygun davranmadır. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde bağımsız denetim standartları, *“yapılacak bağımsız denetimlerin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kuralları”* olarak tanımlanmıştır (Üçüncü Kısım- m.4/ç).

Denetim ilke, esas ve kurallarından ne anlaşılması gerektiği ilgili yasal düzenlemelerde belirtilmemiştir. Bağımsız denetim, görev kabulünden denetim sonucunun rapora bağlanmasına kadar olan sistematik bir süreçtir. Bu sürecin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve denetim standartlarında belirli bir tekdüzenin

---

<sup>61</sup> ÇELİK, bağımsız dış denetim kuruluşlarının sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini, sözleşme imzalanmadan önceki yükümlülükler, bağımsız denetim faaliyetinin planlanması, yürütülüp, sonuçlandırılmasındaki yükümlülükler ve bağımsız denetim raporunun hazırlanmasındaki yükümlülükler olmak üzere üç aşamaya ayırmaktadır. Fakat böyle bir ayrıma gidildiği takdirde bağımsız denetim kuruluşlarının sır saklama ve çalışma kağıtlarının saklanması yükümlülükleri (sözleşme sona erdikten sonra da bu yükümlülükler devam edeceği için) yukarıda belirtilen üçlü

sağlanabilmesi için denetim ilke, esas ve kuralları belirlenmiştir. Denetim ilke, esas ve kuralları, bağımsız denetim işinin kabulü, denetim faaliyetinin planlanıp, yürütülmesi, yeterli ve güvenilir denetim kanıtının toplanması ve sonucun rapora bağlanması sürecinde uyulması zorunlu ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bu yükümlülük, diğer bütün yükümlülükleri de içine alan, bağımsız denetimin özü olarak nitelendirilebilecek bir yükümlülüktür<sup>62</sup>.

## B- SIR SAKLAMA

Denetim faaliyetinin doğal bir sonucu olarak denetçi, denetime tabi işletmeyle ilgili gizli bilgilere sahip olacak, bunun karşılığı olarak da müşterinin bu bilgilerin denetçinin elinde güvende olduğuna inanması gerekir. Bu sebeple denetim görevi sırasında elde edilen bilgilerin ne şekilde olursa olsun üçüncü kişilere aktarılmaması, muhasebe firmalarınca kabul edilen kesin bir mesleki kuraldır<sup>63</sup>. Bağımsız denetim kuruluşlarının saklamak zorunda olduğu sırlar meslek sırları olarak ifade edilebilir<sup>64</sup>. Uluslararası muhasebe firmalarında gizliliği sağlamak için personel işe girerken gizlilik bildirgesi imzalar. Personelin genel ifadeler dışında, müşteriyle ilgili bilgileri meslektaşlarıyla tartışması yasaktır. Denetçinin, denetim faaliyeti sırasında elde ettiği bilgileri kendisi, ailesi veya üçüncü bir kişiye menfaat sağlayacak şekilde kullanması kesin kurallarla yasaklanmıştır<sup>65</sup>.

Temel muhasebe kavramları arasında yer alan tam açıklama kavramına göre denetim kapsamında yapılması zorunlu açıklamalar ile yasa gereği kamuyu aydınlatma amacıyla yapılması zorunlu açıklamalar sır kapsamında

---

ayrımın dışında kalacaktır (Bkz. **ÇELİK AYTEKİN** : s.107). Bu sebeple *ÇELİK*'in yaptığı üçlü ayrımın uygun olmadığı kanısındayız.

<sup>62</sup> **ÇELİK AYTEKİN** : s.107.

<sup>63</sup> **AKDOĞAN HABİB** : Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, s.43; **TÜRKTAN** : s.119; **ÇİFTÇİ / ÇİFTÇİ** : s.91; **ÇELİK AYTEKİN** : s.112.

<sup>64</sup> **ÇELİK AYTEKİN** : s.113.

<sup>65</sup> **BROOKS**: s.57.



sayılmamaktadır<sup>66</sup>. Aşağıda belirtilen durumların dışında bağımsız denetim kuruluşları ile bütün çalışanları, bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla öğrendikleri sırları açıklayamazlar. Bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin doğrudan veya dolaylı menfaatlerine kullanamazlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.17/I). Sır saklama yükümlülüğünün istisnaları şunlardır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.17/II-III) :

- Denetim ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar,
- Mevzuat gereği kamuyu aydınlatma amacıyla yapılan ilave duyurular,
- Adli veya (mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla) idari her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi halleri.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de, mesleki faaliyetleri sona ermiş olsa bile, adli yargıya göre suç teşkil eden haller dışında, meslek mensuplarının ve bunların yanlarında çalışanların, mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri belirtilmiştir (m.7). Bu kurala sadece meslek mensubunun değil, aynı zamanda çalışan personelinin de uyması gerekir<sup>67</sup>. Fakat adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin varlığı durumunda, konunun yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Mesleki sırların açıklanması TCK ‘da da suç olarak düzenlenmiştir. Bağımsız denetçiler, denetim mesleği gereği vakıf oldukları ticari sır veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere vermeleri veya ifşa etmeleri durumunda şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılabilir (TCK. m.239/I).

---

<sup>66</sup> **AKDOĞAN Habib** : Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, s.43; **TÜRKTAN** : s.119.

<sup>67</sup> **ÇİFTÇİ / ÇİFTÇİ** : s.91.

TTK Tasarısında da sır saklama yükümlülüğü düzenlenmiştir. Tasarıya göre denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri ve yönetim kurulu sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar (m.404). Madde kenar başlığı “denetçinin sır saklama yükümlülüğü” olması gerekirken, “sır saklamadan doğan sorumluluk” olarak düzenlenmiştir<sup>68</sup>.

Tasarıda sır saklama yükümlülüğü, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.17’den farklı olarak denetim faaliyetleri sırasında öğrenilen “denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırları” olarak sınırlanmıştır. Dolayısıyla denetim sürecinde öğrenilen, denetleme ile ilgili olmayan sırların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Bu sebeple tasarıda yer alan “denetleme ile ilgili olan” ifade madde metninden çıkarılmalıdır. SPK Tebliği’nde denetim faaliyetinde öğrenilen sırların “açıklanamayacağı, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamayacakları” düzenlenmişken, Tasarıda sadece denetçilerin, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetime yardımcı olan temsilcileri ve yönetim kurulunun “bizzat” kullanamayacakları düzenlenmiş, sır kapsamındaki bilgilerin açıklanması ve üçüncü kişilerin menfaat sağlanması konuları düzenlenmemiştir. Bu eksiklik çok önemli olup, Tasarıdaki sır saklamaya ilişkin maddeyi neredeyse tamamen işlemez hale getirecektir. Bu sebeple yapılacak düzenleme ile ilgili hüküm SPK’nın ilgili Tebliği ile uyumlu hale getirilmelidir.

SPK Tebliği’nde, sır saklama yükümlülüğünün istisnaları düzenlenmişken, Tasarıda sır saklama yükümlülüğü istisnalara yer vermeksizin, mutlak bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyuruların, adli veya idari her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesinde sır saklama yükümlülüğü olamayacağına gözdü edilmesi hatalıdır<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> MOROĞLU : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri, s.117.

<sup>69</sup> MOROĞLU : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri, s.117.

Tasarıda sır saklama yükümlülüğünün ihlalinden doğan sorumluluğuna<sup>70</sup> ilişkin taleplerin rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrayacağı düzenlenmiştir. Bu beş yıllık sürenin başlangıç tarihi rapor tarihi değil, sır saklama yükümlülüğünün ihlal edildiği fiilden itibaren olmalıdır. Aksi takdirde sır saklama yükümlülüğü rapor tarihinden itibaren beş yıllık sürede korunmuş olacak, beş yıllık sürenin dolmasından sonra sır kapsamında olan her türlü bilgi açıklanıp, kullanılabilir. Bu fıkra TTK Tasarısından çıkarılmalıdır. SPK Tebliğ'inde olduğu gibi bir süre kısıtlaması getirilmeden denetlenen ortaklığın sırları korunmalıdır. Sonuç olarak bağımsız denetim açısından sermaye piyasası mevzuatı ile karşılaştırıldığında TTK Tasarısı m.404'de kanunlaşma esnasında düzeltilmesi gereken önemli eksiklikler bulunmaktadır.

### **C- GENEL KURUL TOPLANTILARINA KATILMAK**

Denetçi, denetlediği ortaklığın genel kurul toplantılarına katılmak, denetleme faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda istenildiği takdirde açıklamalarda bulunmak hak ve yükümlülüğündedir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım-m.21/a; Yönetmelik m.11/a). Genel kurul toplantılarına katılacak ve açıklama yapacak denetçinin denetim faaliyetini yürüten denetçi mi yoksa bağımsız denetim kuruluşunda görev yapan başka herhangi bir denetçi mi olacağı konusu önem taşımaktadır. Tebliğ'de herhangi bir açıklık olmamakla birlikte ilgili Yönetmelikte, denetim kuruluşunun görevlendirdikleri denetçilerden bahsedildiği için denetim faaliyetine katılıp, görev alan denetçinin genel kurul toplantısına katılması gerekmektedir (Yönetmelik m.11/a). Yönetmelikte bu konu belirtilmemiş olsaydı dahi, denetim faaliyetine katılmamış bir denetçinin denetim süreci hakkında tam anlamıyla bilgi sahibi olması mümkün olamayacağı için, genel kurulda gerekli açıklamaları yapması da beklenemeyecektir.

---

<sup>70</sup> Sorumluluğun şartı sırrın kullanılmasıdır. Ancak sorumluluk için kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmiş olması şart değildir. "Kullanma" içeriden öğrenenlerin ticareti ve borsaya ile sınırlı değildir. Sırrın izinle kullanılması sorumluluğu ortadan kaldıracaktır (TTK Tasarısının 404.maddesi gerekçesi).

Denetim sözleşmesinin bağımsız denetim kuruluşu veya müşteriden herhangi biri tarafından feshi durumunda denetçi, feshi izleyen ilk genel kurul toplantısına katılma hak ve yükümlülüğüne sahiptir. Denetçi, genel kurul toplantısında fesih ile ilgili gerekli gördüğü takdirde açıklamalar yapma yetkisine sahiptir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.21/b; Yönetmelik m.11/b).

## **D- ÇALIŞMA KÂĞITLARININ SAKLANMASI**

Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim görüşünü destekleyen ve bağımsız denetimin yasal düzenlemelere uygun olarak yapıldığını kanıtlayan işlemlerin belgelendirilmesi amacıyla düzenlenecek kâğıt, elektronik ortam veya diğer şekillerde de tutulabilen kayıtlar olarak tanımlanabilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Beşinci Kısım- m.2).

Çalışma kâğıtları, kullanılacakları alanlara uygun olarak çeşitli formlar halinde hazırlanabilir<sup>71</sup>. Çalışma kâğıtlarının, kâğıt olarak tutulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Çalışma kâğıtları, kâğıt olarak tutulabileceği gibi elektronik ortam veya diğer şekillerde de tutulabilir. Bağımsız denetim programları, analizler, önemli konuların özeti, doğrulama mektupları, işletme yönetimi teyit mektupları, kontrol listeleri, elektronik posta dahil önemli konularla ilgili yazışmalar ve sözleşme kopyaları çalışma kâğıtları kapsamında yer alacaktır. Fakat, çalışma kâğıtları işletmenin yasal kayıtları olarak dikkate alınamaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Beşinci Kısım- m.5/I). Bağımsız denetim raporu tarihinden sonraki 60 gün içerisinde tüm çalışma kâğıtlarının bir araya getirilmesi zorunludur<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> **DİRİMTEKİN** : s.12.

<sup>72</sup> Çalışma kâğıtlarının bir araya getirilmesi süreci tamamen şekli ve yönetsel nitelikte bir işlem olup, bu süreç içinde yeni bağımsız denetim teknikleri uygulamak ya da yeni sonuçlara ulaşmak mümkün değildir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.11/III).

Bağımsız denetim kuruluşu, mülkiyeti kendisine ait olan çalışma kâğıtlarını, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az on yıl süreyle saklamakla yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.11/V)<sup>73</sup>. Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.33/III’de bu süre beş yıl olarak belirlenmişken, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile bu süre arttırılarak on yıla çıkarılmıştır. Hukuki ihtilafa konu olan çalışma kâğıtlarının, bu ihtilafın sonuna kadar saklanması gerekir. Saklanan çalışma kâğıtları yetkili mercilerce istenildiği takdirde ibraz edilmesi zorunludur. Saklama süresi sona ermeden önce çalışma kâğıtlarının silinmesi veya yok edilmesi mümkün değildir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Beşinci Kısım- m.11/IV).

Çalışma kâğıtlarının saklanması yükümlülüğünün istisnası, bağımsız denetim kuruluşunun haklı nedenlere dayanarak, bağımsız denetim sözleşmesini feshetmesi halidir<sup>74</sup>. Bağımsız denetim kuruluşu, Kurulun uygun görüşünü alarak haklı nedenlerle sözleşmeyi feshettiği takdirde, çalışma kâğıtlarını ve tüm bilgileri yerine geçecek yeni denetim kuruluşuna devredilmek üzere Kurula vermek zorundadır (Yönetmelik m.15/II; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.8/II).

## **E- MALİ TABLOLARIN İLANINI TAKİP ETMEK**

Bağımsız denetim kuruluşları, görüş bildirdikleri mali tabloların her hangi bir değişikliğe uğramaksızın aynen ilan edilip edilmediğini takip etmekle yükümlüdürler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.24/IV). Ancak ilan edilen mali tabloları takip etme yükümlülüğü bulunmasına karşın, uygulamada mali tabloların ilanı takip edilmemekte ve bunun sonucunda ilan edilen mali tablolarla görüş bildirilen mali tabloların birbirlerinden farklı olması sorunu ortaya çıkmaktadır<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> Bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesine alınabilmek için Sermaye Piyasası Kurulu’na yapılacak başvuruda, çalışma kağıdı örnekleri ile çalışma kâğıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgilerin verilmesi gerekir.

<sup>74</sup> ÇELİK Aytakin : s.117.

<sup>75</sup> KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR : s.55.

## F- BAĞIMSIZ DAVRANMA

Bütün bağımsız denetim kuruluşlarının yapısını etkileyen üç ana faktör bulunmaktadır<sup>76</sup>:

- Müşterilerinden bağımsız olma gerekliliği,
- Denetimin gerektirdiği sorumluluğu yerine getirecek yeterli organizasyon, ehliyet ve yeterliliğe sahip olma (Bağımsız denetim kuruluşundaki görevli denetçilerin, denetimin gerektirdiği ehliyet ve verimliliğe sahip olmaları gerekir),
- Mali tabloların denetimindeki sorumlulukları nedeniyle dava açılma riskiyle karşı karşıya bulunmaları.

Bağımsızlık, bu faktörler arasında en dikkat çeken ve bağımsız dış denetime bugünkü anlamını kazandıran çok önemli bir niteliktir.

### 1- GENEL OLARAK BAĞIMSIZLIK İLKESİ

Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsur olan bağımsızlık, herkes (meslek mensupları, kullanıcılar, uzmanlar ve araştırmacılar) tarafından farklı anlaşılan bu yüzden düzenlemesi en zor ve hassas konulardan birisidir<sup>77</sup>. Denetime ilişkin tanımların hepsinde bağımsızlık belirgin ve vazgeçilemez özelliklerden biri olarak yerini almaktadır. Denetçiye duyulan güvenin başlıca sebebi onun bağımsızlık özelliğidir<sup>78</sup>. Bir başka ifadeyle denetimin değeri büyük ölçüde denetçinin

---

<sup>76</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.28.

<sup>77</sup> PLAATS Erik Van Der: "Regulating Auditor Independence", The European Accounting Review, Cilt: 9, S. 4, 2000, s.625, Erişim:18.01.2006, (<http://taylorandfrancis.metapress.com>).

<sup>78</sup> LEE Tom: Company Auditing, Van Nostrand Reinhold Company, 3.B.,Hong Kong, 1986, s.98-99; DUNN : s.17.

bağımsızlığına bağlıdır<sup>79</sup>. Bağımsızlık, denetim mesleğini ve denetçileri karakterize eden en belirgin özelliştir<sup>80</sup>.

Bağımsızlık dar anlamda, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması anlamına gelir<sup>81</sup>. Bir başka ifadeyle, denetlenecek müşteri ile bir menfaat ilişkisinin bulunmamasıdır<sup>82</sup>. Bağımsızlık, mesleki faaliyetlerin dürüst ve tutarlı bir şekilde, hiçbir çıkar çatışmasına girmeden, tarafsız, başkalarının görüş ve duygularından etkilenmeksizin kendi uzmanlığına, mesleğin etik ilke<sup>83</sup> ve kuralları ile mesleki yargısına dayanması gerekliliğini ifade eder<sup>84</sup>. Bir başka tanımda ise bağımsızlık, *hiçbir yerden direktif almadan, tamamen mesleki bilgi ve becerilerine bağlı olarak meslek örgütünün koymuş olduğu standartlar ve yasalar çerçevesinde mesleğin yapılmasıdır*<sup>85</sup>.

Kısaca bağımsızlık, meslek mensuplarının başkalarının görüş ve duygularından etkilenmeksizin, kendi uzmanlık ve yargısına dayanmasıdır<sup>86</sup>.

---

<sup>79</sup> ARENS / ELDER / BEASLEY : s.83.

<sup>80</sup> BORITZ J. Efrim / ZHANG Ping : “The Auditor’s Objectivity Under A Negligence Liability System”, University Of Waterloo Symposium On Auditing Research November (04.06.1999), Auditing : A Journal Of Practice Theory, Yıl:1999, S.18, s.6.

<sup>81</sup> TTK tasarısı genel gerekçesi 73.

<sup>82</sup> KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.217.

<sup>83</sup> Etik kelime kökeni olarak Yunanca, ahlak anlamına gelen “ethikos”dan gelir. Bir disiplin olarak etik, neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durur (TORAMAN Cengiz / AKCAN Ahmet : “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.8, Ocak 2003, s.60). Etik kuralların varlığı, ahlak dışı davranışlara sınır getirerek olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır (ÖZKOL Erdal / KÖK Dünder / ÇELİK Muhsin / GÖNEN Seçkin : “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2005, s.110-111).

<sup>84</sup> AKDOĞAN Habib : Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir 2003, s.79; KILIÇ Hasan : “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), TÜRMÖB Yayınları, Ankara 2002, s.426; DEMİRKAN : s.28.

<sup>85</sup> SANLI Nail : “Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), TÜRMÖB Yayınları, Ankara 2002, s.204.

<sup>86</sup> ÇİFTÇİ / ÇİFTÇİ : s.81.

Bağımsızlık, çeşitli şekillerde tanımlanmakla birlikte tartışmasız dış denetim sisteminde denetçinin sahip olması gereken en önemli ve vazgeçilmez nitelikler<sup>87</sup>.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te bağımsızlık, mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsuru olarak nitelenmiş ve meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerektiği belirtilmiştir (m.9)<sup>88</sup>.

Denetim işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı, kamu yararı ilkesini gözetmenin yanında, denetlene ortaklığa karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar. Aksi halde denetçi, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği azalacak veya tamamen ortadan kalkacaktır (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ<sup>89</sup> m.9/II).

Bağımsızlık, denetçinin her türlü kişisel kanı ve önyargılardan arınmış olmasını gerektirir<sup>90</sup>. Bağımsızlık mesleki etiğin kendisini en çok hissettirdiği bir alan olarak öne çıkmaktadır<sup>91</sup>. Diğer alanlardaki etik kurallardan farklı olarak dış denetim söz konusu olduğunda bağımsızlık; denetçi, müşteri ve kamuyu içine alan bir üçgeni oluşturmaktadır. Denetçinin bağımsızlığını kaybetmeksizin hem kamuya hem de

---

<sup>87</sup> **PEKİNER Kamuran** : “Yeminli Muhasebe Denetçiliği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974, s.244; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.16; **DUNN** : s.17; **ÜNAL Oğuz Kürşat** : Sermaye Piyasası Hukuku ve Mevzuatı, Asil Yayınevi, Ankara 2005, s.878.

<sup>88</sup> 03.01.1990 T. ve S. 20391 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>89</sup> 18.10.2001 T. ve S.2455 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>90</sup> **BERNEY Paul R. / GARSTKA Stanley J.** : Accounting : Concepts and Application, Irwin Publishing, Homewood Illinois 1984, s. 70.

<sup>91</sup> Bağımsızlık, dürüstlük nesnellik gibi temel değerler mesleki kimliği ve bilinci belirlemektedir (**UYSAL Özgür Özmen** : “Muhasebe Eğitiminde Etik:Araçsal Etik mi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2002, s.34).



müşteriye karşı olan sorumluluğunu yerine getirebilmesi çözümü zor bir ikilem yaratmaktadır<sup>92</sup>. Denetçinin doğru, dürüst ve tarafsız bir görüş bildirebilmesi için ilgili bütün kesimlere karşı bağımsız olması gerekir. Mutlak bir bağımsızlık mümkün değildir. Çünkü, müşteri, yani denetlenen ortaklık ile denetim kuruluşu arasında bir sözleşme ilişkisi kurulmakta ve bağımsız denetim kuruluşu ücretini müşteriden almaktadır<sup>93</sup>. Özellikle büyük şirketler, gerek bağımsız denetim hizmetlerine, gerek danışmanlık gibi denetim dışı hizmetlere küçük şirketlere oranla daha fazla ücret ödeyeceklerinden, denetim kuruluşunun ekonomik bağımlılığı yüksek olacaktır<sup>94</sup>. Denetlenen ortaklık denetim kuruluşunun müşterisi olmasına rağmen, denetçinin başta müşteriye olmak üzere herhangi bir özel gruba karşı sadakat borcu yoktur. Onun temel sorumluluğu yazmış olduğu raporun kullanıcılarına karşıdır<sup>95</sup>. Denetçinin bağımsızlığı, muhasebe kuramının temel kavramlarından biri olan “Sosyal Sorumluluk Kavramı”nın da bir gereğidir<sup>96</sup>. Denetçinin, müşteri firmanın çalışanı olmaması dikkate değer ölçüde bağımsızlığı sağlamakla birlikte bağımsızlık için tek başına yeterli değildir<sup>97</sup>.

Denetçiler, çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik<sup>98</sup> anlayışıyla hareket etmek, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını göz önüne almaksızın, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bütün müdahalelerden ve ortaya çıkabilecek her türlü

---

<sup>92</sup> **AKDOĞAN Habib** : Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, s.79; **TORAMAN / AKCAN** :s.60.

<sup>93</sup> **MILLICHAMP A.H.**: Auditing, DP Publications, 5.B., London 1990, s.3; **BORITZ / ZHANG** : s.6.

<sup>94</sup> **REYNOLDS J. KENNETH / DEIS DONALD / FRANCIS JERE** : “Professional Service Fees And Auditor Objectivity”, Auditing A Journal OF Practice & Theory, Cilt :23, Mart 2004, s.31-32.

<sup>95</sup> **HASELÇİN** : s.4.

<sup>96</sup> Hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgililerin hatta toplumun bütününe gözetilmesidir (Bkz. **SEVİLENGÜL Orhan** : Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 7.B., Ankara 1998, s.22; **GÜL / ERGÜN** : s.55).

<sup>97</sup> **STETTLER** : s.4-5.

<sup>98</sup> Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.11).

çıkar çatışmasından uzak bir şekilde denetim raporlarını hazırlamak ve açıklamak zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.12/III). Bağımsızlık ilkesinin bir gereği olarak denetçi, denetlediği işletmeye iş veya vekalet akdi ile bağlı olmayacak ve bağımsızlığı hakkında şüphe uyandıracak herhangi bir harekette de bulunamayacaktır<sup>99</sup>. Bağımsızlık başta denetlenen ortaklığın yönetimi olmak üzere herkese karşı korunması gereken hassas bir konudur<sup>100</sup>.

Bağımsızlığın iki yönü bulunmaktadır. Denetçinin görünüşte bağımsız olması gerektiği gibi, gerçekte de bağımsız olması gerekir<sup>101</sup>. Kamuyu aydınlatmada<sup>102</sup> çok önemli etik sorumluluğu olan denetçilerin sadece kendilerini bağımsız görmeleri yetmez, diğer ilgililerin de onları bağımsız görmeleri ve bağımsızlıklarına inanmaları gerekir. Aksi halde ilgililer denetçiyi bağımsız görmezse, denetçinin kamuoyuna sunduğu bilgilerin inanılabilirliği azalmış olacaktır<sup>103</sup>. Denetim şirketleri arasındaki rekabet, denetçiler tarafından müşterilere sunulan hizmetlerin artması bağımsızlığı etkileyebilecek nitelikte gelişmeler olarak göze çarpmaktadır.

Dış denetleme, işletmenin genel durumunu kapsayacak şekilde bağımsız uzmanlarca gerçekleştirilmelidir<sup>104</sup>. Denetim çalışmaları sırasında bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlığı vazgeçilemez bir zorunluluktur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.8/II). Denetim göreviyle ilgili bütün konularda

---

<sup>99</sup> **AYSAN Mustafa A.:** “Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974, s.15; **KEPEKÇİ :** Bağımsız Denetim, s.16; **AYSAN Mustafa A. :** Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları No:8, İstanbul 1971, s.40.

<sup>100</sup> **HOLMES Arthur W. :** Auditing : Principles and Procedure, Irwin Publishing, 4.B., ABD 1956, s.1.

<sup>101</sup> **DUSKA Ronald F./ DUSKA Brenda:** Accounting Ethics, Blackwell Publishing, 2.B., İngiltere 2003, s.125.

<sup>102</sup> Kamuyu aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesinde gerekli özenin gösterilmemiş olması sebebiyle idari para cezası kesilmesine ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu’nun 09.08.2001 T., 37/1034 sayılı kararı, Erişim:10.01.2004, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

<sup>103</sup> **AKDOĞAN Habib :** Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, s.79-80.

<sup>104</sup> **GUHL Theo (Çev. ÖÇAL Akar) :** “Anonim Şirketlerde Denetleme”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Aralık 1972, Cilt: VI, S.4, s.695.

denetçi, bağımsızlığını korumalıdır<sup>105</sup>. Bağımsızlık sadece uyulması gereken bir ilke, kurallar bütünü değildir; bir süreçtir. Denetçi başlangıçta bağımsız olması gerektiği gibi denetim süresi boyunca da bağımsız kalmalıdır aksi durumda denetim raporunun güvenilirliği ortadan kalkar<sup>106</sup>. Bağımsızlık, denetimin programlanmasında, kanıt toplamada ve raporlamada olmak üzere üç ana aşamada kendini göstermektedir. Denetçinin güvenilirliği için bu aşamaların hepsinde bağımsızlığını koruması gerekir<sup>107</sup>. Programlamada bağımsızlık, denetim sürecinin hiçbir müdahaleye uğramaksızın planlanıp, düzenlenmesidir. Programlamada bağımsızlığın korunması denetçinin, denetim için en uygun stratejiyi hiçbir etki altında kalmaksızın seçebilmesi ile mümkündür. Kanıt toplamada bağımsızlık, denetçinin denetlenen ortaklığa ait bütün kayıt ve belgelere herhangi bir sınırlama ile karşılaşmaksızın, serbestçe ulaşabilmesidir<sup>108</sup>. Raporlamada bağımsızlık, denetçinin denetlenen ortaklığın yönetim kurulundan veya başkalarından etkilenmeksizin denetim raporunda görüşünü yansıtabilmesidir<sup>109</sup>.

Bağımsızlık, denetçinin doğruluk ve dürüstlüğünün bir yansımasıdır<sup>110</sup>. Kamuoyunu aydınlatma sorumluluğu taşıyan denetçinin her iki tarafı da memnun etmek gibi bir yükümlülüğü olamaz. Çünkü, bağımsızlık ve etik gereği, mali tablolar konusunda gerçek ne ise denetçi onu aynen yansıtmalıdır<sup>111</sup>. Müşteriye karşı bağımsızlığı sağlamak amacıyla, denetim kuruluşunun iş teklif edemeyeceği, ancak kendisine yapılan teklifleri değerlendirip kabul edip etmeyeceği konusunda karar vereceği düzenlenmiştir. Denetçinin, görünüşte bağımsız olması gerektiği gibi, fikren de bağımsız olması gerekir<sup>112</sup>.

---

<sup>105</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 220.01, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>106</sup> **YILMAZ Gül** : s.25; **DUNN** : s.17-19.

<sup>107</sup> **DUNN** : s.17.

<sup>108</sup> **DUNN** : s.18.

<sup>109</sup> **DUNN** : s.18-19.

<sup>110</sup> **LENHART Norman J. / DEFLIESE Philip L.** : Montgomery's Auditing, The Ronald Press, 8.B., New York 1957, s.24.

<sup>111</sup> **AKDOĞAN Habib** : "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.79.

<sup>112</sup> **MILLICHAMP** : s.3; **DUSKA / DUSKA** : s.125.

Uluslararası bağımsız dış denetim şirketleri, personeli ve ortakları için müşterilerine karşı bağımsızlıklarını koruyabilmek için katı kurallar koymuşlardır. Bu kuralların başında hediye alınmasını engelleyen düzenlemeler gelmektedir. Şirketler, denetçileriyle tarafsız incelemenin nasıl yapılacağı, prensipler ve müşteriye nasıl taviz verilmeyeceği konularında uygulamalı çalışmalar yapmaktadır. Böylece, bağımsızlığın sadece bir dizi kuraldan ibaret olmadığı, fakat mesleki bir davranış olduğu vurgulanmaktadır<sup>113</sup>. SPK'nun ilgili Tebliğinde bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü olarak tanımlamıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.12/I). Fakat burada kastedilen bağımsızlık sadece denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarını değil, aynı zamanda bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekliliğini ifade etmektedir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım m.12/II). Aynı denetleme kuruluşu uzun yıllar aynı ortaklığı denetlememelidir. Süre ile sınırlandırılmamış bir denetlenen (işveren) denetleyen ilişkisi bağımsızlığa ve tarafsızlığa gölge düşüreceği gibi, aidiyet duygusu da yaratacağı için ilgili Tebliğ'de denetim kuruluşu değişimi öngörülmüştür. Bu değişim, denetçi bağımsızlığını sağlamada gerekli olmakla birlikte, SPK'nun ilgili Tebliğinde belirttiği şekilde denetim kuruluşu değişimi yerine, denetçi değişimi getirilmesinin bağımsızlığı sağlamada yeterli olacağı görüşündeyiz.

## 2- BAĞIMSIZLIĞI ORTADAN KALDIRAN HALLER

Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- madde 13'de, bağımsız denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığına kabul edileceği genel kural olarak belirtilmiştir<sup>114</sup>. Tebliğde bağımsızlığın ortadan kalktığına dair kesin bir kanaat aranmamış, bu konuda sadece “tereddüt bulunması” bile yeterli kabul edilmiştir.

---

<sup>113</sup> **BROOKS** : s.56.

<sup>114</sup> Bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığına kabul edilmesinin oldukça faydalı ve Tebliğin ana fikrini ortaya koyan bir düzenleme olduğu yolundaki görüş için bkz. **PASLI Ali**: Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004, s.193.

Tebliğde bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı belirtilen durumlarda, bağımsızlığın kalktığı konusunda en azından bir tereddüt oluşacağı kesindir. Bu durumlarda bağımsızlığı ortadan kalkmadığını ispat etmek mümkün değildir. Bu sebeple Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- madde 13’de kesin kanuni karine getirildiğini kabul etmek gerekir<sup>115</sup>.

Tebliğin 13. maddesinin devamında sayılan “bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı” haller tahdidi olmayıp, bunlara benzer durumlarda da bağımsızlığın zedelendiği kabul edilebilecektir. Böylece, bağımsızlığın ortadan kalkıp kalkmadığı her halde somut durumun özellikleri göz önünde bulundurularak değerlendirilebilecektir. Buna göre, Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- madde 13’de belirtilen, aşağıda sayılan hallerde bağımsızlık ortadan kalkmış sayılır:

➤ Bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri, denetçileri ile denetçi yardımcıları ve bunların üçüncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

-Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin ilgili denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması (Buradaki doğrudan veya dolaylı menfaat sağlanması para veya aynı yardım şeklinde olabilir<sup>116</sup>),

-Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzelkişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması (Bir iştirak veya bağlı ortaklık kurmak bu kapsama gireceği gibi denetime tabi müşteri firmanın hisse senetlerinin alınması dahi bu kapsamda değerlendirilecektir<sup>117</sup>),

---

<sup>115</sup> Bkz. **KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.224; **ÇELİK AYTEKİN** : s.111, 145 nolu dipnot.

<sup>116</sup> **KILIÇ** : s. 426.

<sup>117</sup> **KILIÇ** : s. 426-427.

-Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması (Türk Ticaret Kanunu'nun 347-359'uncu maddelerine göre yapılacak görevlendirmelerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği Seri X No: 16 sayılı Tebliğ madde 11'de açıkça düzenlenmişken; Seri X No: 22 sayılı Tebliğde böyle bir istisna hükmü öngörülmediği için müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde TTK. kapsamında denetçi olarak görev alanlar da bu madde kapsamına girecektir),

-Müşteriler veya iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması.

➤ Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi.

➤ Denetim ücretinin;

-Denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması,

-Piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi<sup>118</sup>,

-Bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması,

-Bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

➤ Bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri şirketlere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- Muhasebe defterleri tutma ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,

---

<sup>118</sup> Denetçinin, sunduğu hizmet karşılığında hayatını kazandığı her zaman gözönünde bulundurulmalıdır. Özellikle gelirinin büyük kısmını belli bir müşteriden sağlandığı durumlarda, müşteriyi kaybetmemek için denetim kuruluşunun tavizler vermesi ve böylelikle bağımsızlığının zedelenmesi mümkündür (DUNN: s.20).

- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,

- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

-İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi veya iç denetim destek hizmetleri verme,

-Tahkim ve bilirkişilik yapmak,

-Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

-Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi (Türkiye’de olduğu gibi Dünyada da bağımsız denetim kuruluşları yatırım danışmanlığı ve benzeri tavsiyelerde bulunmakta ve bu tür faaliyetler de bağımsızlığı zedelemektedir<sup>119</sup>),

-Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi<sup>120</sup>,

-Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması, faaliyetlerinde bulunamazlar.

➤Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

Görüldüğü üzere Seri X No: 22 sayılı Tebliğde, Seri X No: 16 sayılı önceki Tebliğe göre bağımsızlığın ortadan kalktığı durumların kapsamı genişletilmiştir. Bağımsızlığın ortadan kalktığı bu durumların varlığı halinde bağımsız denetim hiç

---

<sup>119</sup> Bkz. **KILIÇ** : s. 427.

<sup>120</sup> Danışmanlık hizmeti verirken, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasındaki ilişki genel hükümlere tabi iken, denetim alanında faaliyette bulunurken bağımsız denetim kuruluşu, yetkili kamu kuruluşu tarafından belirlenen esaslara göre çalışmalarını yürütmek zorundadır (**KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.217).

yapılmamış sayılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.28/II). Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için mutlaka bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edildiği hallerden herhangi birinin bulunmaması gerekir.

Ancak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Tebliğ m.13’de belirtilmiş olan denetim dışı hizmetlerin kısıtlanmasının nedeni bağımsız denetim kuruluşunun gelirinin büyük kısmını denetim dışı hizmetlerden sağlanması durumunda, müşteriye olan ekonomik bağımlılığının artması ve bunun sonucunda da bağımsızlığın zayıflaması ihtimalini ortadan kaldırmaktır. Müşteri ile denetim kuruluşu arasındaki bu tip ilişkilerin artması, denetim kuruluşunu denetim dışı hizmetlerden elde edeceği gelirlere bağlı hale getirecek ve denetim görevini gerektiği şekilde yerine getiremeyecektir<sup>121</sup>.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ’de, meslek mensubundan hizmet isteyenlerin denetim sonucu hakkında güvence istemeleri durumunda bağımsızlık ilkesi zedeleneceği belirtilmiştir (m.9/III). Bunun dışında bağımsızlığın zedelendiğinin kabul edileceği özel durumlara yer verilmemiştir. TTK Tasarısında da, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edileceği ilişkiler ve durumlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir (m.400).

---

<sup>121</sup> **ARNOLD Donald F. / BERNARDI Richard A. / NEIDERMEYER Presha E.** : “The Effect Of Independence On Decisions Concerning Additional Audit Work: A European Perspective”, University Of Waterloo Symposium On Auditing Research November (04.06.1999), Auditing : A Journal Of Practice Theory, Yıl:1999, S.18, s.45.



## G- MESLEKİ ÖZEN VE TİTİZLİK GÖSTERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bağımsız denetçiler denetimin bütün aşamalarında, yani denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. İlgili tebliğde bu özen ve titizliğin ölçüsü, “dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayret” olarak tanımlanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.14/I). Dikkatli ve basiretli bir denetçi kavramı ise, somut olaydaki denetçiyi değil, objektif olarak tedbirli ve öngörülü davranan denetçiyi ifade etmektedir<sup>122</sup>. Bu nedenle, somut olaydaki denetçinin kendi yetenek ve imkanlarına göre ondan beklenebilecek özen yeterli sayılmamaktadır. Denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanmasında mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi gerekir. Gerekli olan özen ve titizlik için denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmalıdır<sup>123</sup>. Mesleki özen ve titizlik, çalışma alanı ve raporlama standartlarına eksiksiz olarak riayet edilmesini gerektirir<sup>124</sup>. Denetçi, ne kadar mesleki eğitim ve deneyime, yeteneğe ve bağımsızlığa sahip olursa olsun denetim faaliyeti süresince mesleğin gerektirdiği özeni ve titizliği göstermezse, denetimden başarılı ve sağlıklı bir sonuç alınamaz<sup>125</sup>. Meslek mensuplarının sadece kendilerinin değil, aynı zamanda yanlarında çalıştırdıkları personelin de mesleki özen ve titizlik göstermesi gerekir<sup>126</sup>.

---

<sup>122</sup> **ARKAN Sabih** : Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, 7.B., Ankara 2004, s.132; **POROY Reha / YASAMAN Hamdi**: Ticari İşletme Hukuku, Beta Basım Yayım, 9.B., İstanbul 2001, s.123.

<sup>123</sup> **YILMAZ Gül**: s.26; **KÜÇÜKSÖZEN / SAYAR**: s.50; **DEMİRKAN** : s.28; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.17; **SARAÇ Osman** : “Bağımsız Denetim-I”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl:18, S.417, Haziran 2004, s.66; **ÜNAL** : Sermaye Piyasası Hukuku ve Mevzuatı, s.880.

<sup>124</sup> AICPA Professional Auditing Standards, AU Section 230.01-02, Erişim:19.11.2005, ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).

<sup>125</sup> **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.83.

<sup>126</sup> **ÇİFTÇİ / ÇİFTÇİ** : s.91.

Denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulması, gerekli olan özen ve titizliğin asgari koşuludur. Asgari koşulun sağlanması için denetçi, denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu<sup>127</sup> hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.14/III).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’de ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ’de; meslek mensuplarının görevlerini sürdürürken gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermeleri gerektiğinden söz edilmiş, ancak bu mesleki özen ve titizlikten ne anlaşılması gerektiği ve ölçütleri gösterilmemiştir (Yönetmelik m.6, Tebliğ m.8).

TTK Tasarısının 398/I maddesinde denetlemenin, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası standartlara uygun olarak, özenle yapılacağı düzenlenmiştir, ancak bu özenin ölçüsü belirtilmemiştir. Tasarı madde

---

<sup>127</sup> Mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğundan anlaşılması gereken (Seri XI, No:1 sayılı Tebliğ m.47):

- Genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan standartlara uygun olduğu veya genel olarak sözkonusu kavram, ilke ve standartlara uygun olmakla birlikte bazı istisnai durumların (şartlı bağımsız denetim raporunu gerektiren durumlar) var olduğu,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanmış olan standartların uygulanması amacıyla işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlandığı,
- Dipnotları ve ekleriyle birlikte yeterli, açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir nitelikte olduğu,
- Finansal bilgilerin gerekli olduğu ölçüde ayrıntılarıyla verildiği,
- Önemli işlem ve olayları yansıttığıdır.

gerekçesinde ise, hükümdeki özen bir taraftan profesyonellik kuralları<sup>128</sup>, diğer taraftan denetçilik ahlakı ile tanımlanmış ve bu özenin ölçüsü “işin en üst düzeyde yerine getirilmesinin gerektirdiği özen” olarak ifade edilmiştir<sup>129</sup>. Görüldüğü üzere, Tasarıda denetçinin göstermesi gereken, denetçiden beklenen özen ve titizlik “ortalama” değil, “en üst” düzeydedir.

## **II- DENETLENEN MÜŞTERİ ORTAKLIĞIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Bağımsız denetim sözleşmesi her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olduğu için, bağımsız denetim kuruluşu gibi bağımsız denetime tabi tutulan ortaklığın da bazı yükümlülükleri bulunmaktadır. Ücret ödeme ve gerekli bilgi ve belgeleri sağlama, müşterinin bağımsız denetim sözleşmesinden doğan yükümlülükleridir.

### **A- DENETLEMEYLE İLGİLİ DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ SAĞLAMAK VE BİLGİ VERMEK**

Denetçiler, denetlemeyle ilgili gerekli tüm bilgileri, denetlenen ortaklıktan ve ortaklık dışındaki ilgililerden ve iç denetçilerden isteme hakkına sahiptir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.21/c; Yönetmelik m.11/c). Gizli olsa bile ortaklığın tüm defter, kayıt ve belgeleri denetçiler tarafından incelenebilir (Yönetmelik m.11/d). Ancak bu inceleme yetkisi sınırsız değildir. Denetçiler, ancak denetleme konularıyla ilgili olduğu takdirde ve bu amaç dahilinde inceleme yetkisine sahip olacaktır.

---

<sup>128</sup> Profesyonellik, güncel yenilikleri izleyen ve sindirmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlakı anlamında etiği ve uluslararası denetim standartlarını içerir (TTK Tasarısının 398.maddesinin birinci fıkrasının gerekçesi).

<sup>129</sup> TTK Tasarısının 398.maddesinin birinci fıkrasının gerekçesi.

Ortaklık yönetim kurulu; mali tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide mali tablolar kapsamında olmak üzere bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar hakkında gerekli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – İkinci Kısım- m.26/III).

Bağımsız denetim kuruluşunun, mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelere ulaşılmasının denetlenen ortaklık tarafından engellenmesi durumunda, bağımsız denetim kuruluşu, çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması sebebiyle haklı nedenlere dayanarak sözleşmeyi feshedebilecektir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ - Üçüncü Kısım- m.8/I).

## **B- ÜCRET ÖDEME**

Bağımsız denetim kuruluşları, müşterilerine verdikleri denetim hizmeti karşılığında ücret alırlar. Ücret, denetim çalışmasının kalitesini belirleyen önemli faktörlerden birisidir. Denetim kuruluşlarının rekabet dolayısıyla, ücreti aşağıya çekmek amacıyla denetime ayıracakları birim zamanı da düşürme ihtimalleri olabilecektir. Bu da denetim çalışmasının gerektiği şekilde yapılamaması ve beklenen hizmetin verilememesi sonucunu doğuracaktır<sup>130</sup>. Bunun önüne geçmek amacıyla “2005 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi Hakkında Tebliğ<sup>131</sup>” gereğince söz konusu denetim sözleşmelerinin yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, özel denetimlerde 48 saatten az olamayacağı düzenlenmiştir<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup> Bkz. GENÇ : s.85.

<sup>131</sup> 28.12.2004 T. ve S. 25684 R.G. de yayımlanmıştır.

<sup>132</sup> Denetim için belirlenen asgari sürelerin, gerçekte denetim için harcanan zamandan çok denetim ücretinin hesaplanmasında bir kıstas olarak kullanıldığı konusundaki haklı eleştiri için bkz. DİNÇ : s.267.

Bağımsız denetim kuruluşunun ücreti bizzat müşteriden alması nedeniyle, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığının ve dürüstlüğünün olumsuz etkilenmesi, denetim raporunun güvenilirliğini kaybetmesi ihtimali akla gelmektedir. Bu risk az da olsa her zaman vardır. Bağımsız denetim kuruluşları ve çalışanlarının mesleki kurallara riayetlerine, bağımsızlıklarına, uzmanlıklarına, mesleki dikkat ve özenine bağlı olarak bu risk oranı değişiklik gösterecektir. Yasal düzenlemeler ve meslek kuralları ile bu yönde davranışları engellemek için özel hukuki, cezai ve mesleki müeyyideler konulmuştur<sup>133</sup>. Ücretin bizzat müşteriden alınmasının doğuracağı riski bertaraf etmek amacıyla, ücretin (doğrudan bağımsız denetim kuruluşuna verilmeksizin) müşteri tarafından SPK'ya ödenmesi ve SPK tarafından bağımsız denetim kuruluşuna verilmesi bir çözüm olabilir<sup>134</sup>. Bu durumda denetimin başında ücret SPK'ya ödenmiş olacağı için, bağımsız denetim kuruluşunun ücreti güvence altına alınmış olacak ve denetim kuruluşunun müşteriye karşı bağımsızlığı da yüksek oranda sağlanmış olacaktır.

Ücret, bağımsız denetim sözleşmesinin zorunlu unsurları arasında sayılmıştır (Yönetmelik m.16/e; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım-m.5/II). Denetim ücretinin bağımsız denetim sonucuna göre belirlenmesi mümkün değildir. Ücret, bir takım şart ve olayların sonuçlarına göre belirlenemeyeceği gibi, piyasa rayicinden açık farklılıklar da gösteremez. Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi ve bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi durumlarında bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmiştir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m. 13/II-b,c).

---

<sup>133</sup> **KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.205-206.

<sup>134</sup> Ücret SPK tarafından, denetim faaliyeti süresince taksitler halinde (denetiminin bulunduğu aşamaya göre) ödenebileceği gibi, bağımsız denetimin sonunda toplam olarak da verilebilir.

## § 16 BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUĞU

Geniş anlamıyla “sorumluluk” kavramı, bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğü olarak tanımlanabilir<sup>135</sup>. Sorumluluk hukukunun konusu, zarar verenin, zarar görenini uğramış olduğu zararı tazmin etmek, gidermektir<sup>136</sup>. Bu kapsamda sorumluluk hukukuna, tazminat hukuku demek de mümkündür<sup>137</sup>. Bağımsız denetim sisteminin temelinde yatan amaç, kamuya yayımlanacak olan mali tabloların gerçek durumu yansıtma ve doğruluğunun sağlanmasıdır. Bağımsız dış denetimde sorumluluğun belirlenmesinde temel ölçütler olarak:

- Denetim sırasında gerekli olan mesleki özenin gösterilip gösterilmediği,
- Denetlenen ortaklığın kusurlu olarak gerçeğe uygun olmayan denetim raporu hazırlanmasında rolü olup olmadığı,

verilebilir<sup>138</sup>.

### I- HUKUKİ SORUMLULUK

Hukuki sorumluluk geniş anlamda, bir zararın giderimi ile ilgili tüm sözleşme içi ve sözleşme dışı yükümlülüklerdir<sup>139</sup>. Tanımdan da anlaşılacağı üzere geniş anlamda hukuki sorumluluk, sözleşme dışı sorumluluk ve sözleşme sorumluluğu

---

<sup>135</sup> **DESCHENAUX Henri / TERCİER Pierre (Çev. ÖZDEMİR Salim):** Sorumluluk Hukuku, Kadioğlu Matbaası, Ankara 1983, s.1

<sup>136</sup> **EREN :** Borçlar Hukuku, s. 444; **DESCHENAUX / TERCİER :** s.1.

<sup>137</sup> **EREN :** Borçlar Hukuku, s. 444.

<sup>138</sup> **ERKAN Fikret :** Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması İkincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004, s.130-131.

<sup>139</sup> **DESCHENAUX / TERCİER :** s.2.

olmak üzere ikiye ayrılır<sup>140</sup>. Hukuki sorumluluğun sonucu, cezai sorumluluktan farklı olarak, zarara uğrayanın zararını gidermeye yöneliktir<sup>141</sup>.

Türk Hukuku'nda, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. İlgili Yönetmelik (m.18) ve Seri X No:22 sayılı Tebliğde (İkinci Kısım-m.29/I) konu genel esaslar çerçevesinde ve tek madde olarak düzenlenmiş, ayrıntılar konusunda ise genel hükümlere atıf yapılmıştır. Ancak özel olarak yapılan düzenlemelerin yetersizliği ve genel hükümlere atıf yapılması nedeniyle Türk Hukuku'nda, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu konusunda özel bir sorumluluk rejiminin kabul edildiği söylenemez<sup>142</sup>.

Bağımsız denetim dolayısıyla açılacak davalar üç grupta toplanabilir<sup>143</sup>:

- Bağımsız denetim kuruluşu ile denetime tabi tutulan müşteri arasında denetim sözleşmesi ilişkisinden doğan davalar.
- Bağımsız denetim raporunun, bağımsız denetim standartlarına uygun olmaması (özellikle raporun gerçeği aksettirmemesi).
- Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetçiler arasında hizmet akdinin ihlali sebebiyle ve tazminat ödeyen bağımsız denetim kuruluşunun, sorumlu denetçi aleyhine açacağı rücu davaları.

## A- GENEL OLARAK

Mesleği düzenleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları

---

<sup>140</sup> EREN : Borçlar Hukuku, s. 460; DESCHENAUX / TERCİER : s.2.

<sup>141</sup> DESCHENAUX / TERCİER : s.2.

<sup>142</sup> ÇELİK Aytakin : s.129.

<sup>143</sup> KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.230-231.

tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek vergi cezalarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar (m.12/III). Görüldüğü üzere 3568 sayılı Kanunda sorumluluk vergi kaybı ve bunun sonucu olan cezalarla sınırlandırılmıştır<sup>144</sup>. Denetlenen işletmeye ve üçüncü kişilere karşı, yapılan tasdik işleminin doğru olmaması nedeniyle sorumluluk yükleyen özel bir hüküm getirilmemiştir. Ancak maddenin devamında mesleği icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklı olduğu belirtilerek bu konuya ilişkin başta Sermaye Piyasası Kanunu olmak üzere ilgili diğer kanunlara atıfta bulunulmuştur.

Denetledikleri mali tablo ve raporlar sonucunda hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan bağımsız denetleme kuruluşları hukuken sorumludurlar (SerPK m.16/IV)<sup>145</sup>. Denetim çalışmasının ait olduğu finansal yılın bitiminden, denetim çalışması sonuçlanıp rapora bağlanmasına kadar olan zaman diliminde denetlenen mali tablolara ilişkin yeni gelişmeler (uzun vadeli borçların yapısında veya satışların tutarında önemli değişiklikler olması gibi) ortaya çıkabilir. Böyle gelişmeleri tespit eden denetçi, müşteri ortaklık yönetimini uyararak mali tablolarda gerekli olan değişikliklerin yapılmasını ister. Denetim raporu hazırlanarak denetimin sonuçlanmasından sonra meydana gelen değişikliklerden denetim kuruluşunun ve sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluğu yoktur<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> Bkz. **SABAN Nihal** : “Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S.143, Temmuz 1993, s.60 vd.

<sup>145</sup> Bkz. **KAYAR** : Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Etik Kurallar, s.96; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.23-24.

<sup>146</sup> **AKIŞIK Orhan** : “Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.12, Nisan 2004, s.103.



## **B- BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN SORUMLU OLDUĞU KİŞİLER**

Bağımsız denetleme kuruluşlarının sorumluluğu ilk başta aralarında denetim sözleşmesi bulunan müşteriye, üçüncü şahıslara (hisse senedi sahipleri, diğer firmalar, bankalara ve geniş anlamda kamuya) karşı sorumluluk olarak sınıflandırılabilir.

### **1- Müşteri**

Müşteri, bağımsız denetim yaptırmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme imzalamış olan işletmelerdir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/I-i). Bağımsız denetim çalışması, her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olan, denetim sözleşmesi kapsamında yürütülür ve sonuçlandırılır. Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye karşı sorumluluğu, bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan veya sözleşmenin ihlalden kaynaklanır. Genellikle bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali, aynı zamanda bağımsız denetim standartlarına aykırılığı da beraberinde getirmekle birlikte, bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanmayan sözleşme ihlallerine de rastlanabilir. Örneğin, bağımsız denetim sözleşmesinde müşterinin ödeyeceği belirtilen masraf kalemleri dışında kalan bir giderin müşteriye faturalanması durumunda, bağımsız denetim standartlarına aykırılıktan kaynaklanmayan sözleşme ihlali oluşmaktadır. Bu örnekte olduğu gibi sözleşmede yer alması zorunlu olmayan özel hükümlerin, sözleşme serbestisi kapsamında sözleşmede yer alması durumunda, bağımsız denetim standartlarına aykırı olmayan sözleşme ihlalleri olabilecektir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olması nedeniyle müşteri ortaklığın, her zaman bağımsız denetim çalışmasından ve sonucundan zarar görme ihtimali

bulunmaktadır. Müşterilerin haklarının korunması aynı zamanda, başta yatırımcılar olmak üzere ilgili üçüncü kişilerin haklarını da korunmasını da sağlamış olacaktır<sup>147</sup>.

## 2- Üçüncü Kişiler

Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterileri dışında sorumlu oldukları kişiler, ilgili Yönetmelik ve Tebliğde “*üçüncü kişi*” kavramı ile ifade edilmiş, fakat üçüncü kişi kavramı tanımlanmamıştır. Mali tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Mali tablolar, bunun dışındaki amaçlar için hazırlanamaz (Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m11/I).

Bağımsız dış denetim, kısaca mali tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde gerçeği yansıtip yansıtmadığı yönünde görüş bildirilmesi olduğu için, mali tablo kullanıcıları da aynı zamanda üçüncü kişi olarak nitelemek mümkündür. Seri XI No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’de”, mali tablo kullanıcıları; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplumdur olarak sayılmıştır (m.10) :

**Yatırımcılar:** İşletmelere öz sermaye olarak fon sağlayanlar ve bunların danışmanları, yatırımlarının maruz kaldığı risk ve elde edecekleri getiriler ile ilgilenir. Yatırımcılar ve danışmanları hisse senetlerini ne zaman alacakları, satacakları veya elde tutacakları konusundaki kararları ile ilgili olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Çalışanlar ve Sendikalar:** Çalışanlar ve sendikalar, işverenlerinin karlılığı ve istikrarı hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Buna ilave olarak çalışanlar,

---

<sup>147</sup> ÇELİK Aytakin : s.133-134.

ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödenme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar.

**Borç verenler:** Borç verenler kullandıkları fonların ve bunların getirilerinin vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar:** Satıcılar ile diğer ticari alacaklılar, alacaklı oldukları tutarın vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar.

**Müşteriler:** Müşteriler, özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya ona bağımlıysalar, işletmenin devamlılığı konusundaki bilgiyle yakından ilgilidirler.

**Devlet:** Devlet, kaynak tahsisıyla ve dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Devlet ayrıca işletmenin faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri tutmak için işletme hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.

**Toplum:** İşletmeler içinde buldukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme yörede önemli bir istihdam kaynağı veya o yörede üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir müşterisi olabilir. Bu nedenle, işletmenin sürekliliği hakkındaki bilgi yöre halkını ilgilendirir.

Görüldüğü üzere Seri XI No:25 sayılı Tebliğde, mali tablo kullanıcıları doğrudan veya dolaylı çıkarı olan herkesi içine alacak şekilde çok geniş tanımlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının zarar verebileceği kişiler alelâde üçüncü kişiler değildir. Mali tablo ve bağımsız denetim raporları ile ilgilenen üçüncü kişilerdir. Bu kişileri sıradan üçüncü kişilerden ayıran şey, mali tablo ve bağımsız denetim raporlarını karar alma ve uygulama süreçlerinde kullanmalarıdır<sup>148</sup>. Üçüncü kişi kavramından ne anlaşılması gerektiği, kimlerin bu kapsama gireceği konusunda mevzuatta bir açıklık bulunmamakla birlikte Seri XI No:25 sayılı Tebliğde olduğu gibi, kavramın bu kadar geniş yorumlanması ve mali tablolarla ilgili doğrudan veya

---

<sup>148</sup> ÇELİK AYTEKİN : s.137; KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.230.

dolaylı çıkarı olan herkesin bu kavrama dahil edilmesi uygun olmayacaktır<sup>149</sup>. Üçüncü kişi kavramının bu kadar geniş anlaşılması halinde, ülkede yaşayan herkes bu kavrama dahil edilebilecektir. Bu sebeple mali tablo ve bağımsız denetim raporları ile ilgilenen, karar alma ve uygulama süreçlerinde kullanan kişileri, konumuz açısından, üçüncü kişi kabul etmek uygun olacaktır.

### C- SORUMLU OLAN GERÇEK VE TÜZELKİŞİLER

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmamasına bağlıdır. Kanun'da **bağımsız denetim kuruluşu** sorumlu kılınmışken (SerPK m.16/IV), Tebliğ'de **bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayanların birlikte** sorumlu olacağı düzenlenmiştir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.29/I). Birlikte sorumluluğa ilişkin hüküm emredici olduğu için bunun sözleşme ile sınırlandırılması veya ortadan kaldırılması mümkün değildir<sup>150</sup>.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ara dönem bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için, denetlenen ortaklık yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzelkişiler, denetlenen ortaklığın denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzelkişilerin sorumlu olacağı düzenlenmiştir (SerPK m.15/IV). Ancak Kanunun ifade tarzı uygun değildir. Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan kişiler ile mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu olan kişiler aynı anda düzenlenerek karıştırılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu, mali tabloların gerçeği yansıtmasından değil, bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmasından sorumludur. Çünkü mali tabloları hazırlanmak

---

<sup>149</sup> Üçüncü kişi kavramı yerine “bilgi kullanıcı” kavramının kullanılmasının daha isabetli olacağı yolundaki görüş için bkz. **ÇELİK Aytakin** : s.137.

<sup>150</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.153.

yönetim kurulunun görevidir. Hükümün, “Ara dönem bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzelkişiler ile şirket denetçileri sorumludur. Söz konusu mali tabloların bağımsız denetim sonucu hazırlanacak bağımsız denetim raporunun, gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile denetim standartlarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzelkişiler sorumludur” şeklinde olması daha uygun olurdu.

Bu hüküm öngörülmemiş olsaydı dahi, halka açık anonim ortaklığın yönetim kurulunun, mali tabloların Kurul’un belirlediği finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde yine sorumluluğu söz konusu olacaktı. Ayrıca ortaklık yönetim kurulunun, usulüne uygun olarak hazırlanacak mali tabloların ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almaları da gerekmektedir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.26/I; Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.55/I).

Mali tabloların gerçeği yansıtmaması nedeniyle sorumluluk ile bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmamasından dolayı sorumluluk, birbirinden farklı ve birbirine karıştırılmaması gereken sorumluluklardır. İlki mali tabloların hazırlanması aşamasından kaynaklanan sorumluluk iken, ikincisi hazırlanmış olan mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasından kaynaklanan sorumluluktur. Bağımsız denetime ilişkin sorumluluk doğuran durumlar iki şekilde ortaya çıkabilir. Genellikle mali tablolar gerçeği yansıtmadığı halde, bağımsız denetim kuruluşu mali tabloların gerçeği yansıttığı yolunda olumlu rapor verilebilir. Bu durumda, başta bağımsız denetim kuruluşu olmak üzere müşteri ortaklık yönetim kurulu ve denetçileri dahil aşağıda belirtilen herkesin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir. İkinci durum ise daha istisnai niteliktedir. Mali tablolar gerçeği yansıttığı halde, bağımsız denetim kuruluşu tarafından, mali tabloların gerçeği yansıtmadığı yolunda olumsuz rapor verilmesidir. Bu durumda, mali tablolar gerçeği yansıtacak şekilde

usulüne uygun ve doğru düzenlendiği için müşteri ortaklık yönetim kurulunun ve denetçilerinin bir sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

## 1- Denetim Kuruluşu

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılmaması nedeniyle doğan zararlardan sorumlu tutulacakların başında bağımsız denetim kuruluşu gelmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim sözleşmesinin tarafı olmaları nedeniyle öncelikle sorumlu tutulmuşlardır. Denetim kuruluşunun sorumluluğu, mali tablolar hakkında bildirdiği görüşle sınırlıdır. Yoksa mali tabloların hazırlanmasından sadece ortaklık yönetim kurulu sorumludur<sup>151</sup>. Sermaye Piyasası Kanunu'nda (m.16/IV), Yönetmelik (m.18/III) ve Tebliğ'de (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.29/I) bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye ve üçüncü kişilere karşı sorumluluğu açıkça düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşları, tüzelkişi olarak organlarının fiillerinden sorumlu olduğu gibi (MK. m.50, TTK. m.138), BK. m.55 ve 100 kapsamında istihdam eden olarak da sorumludur<sup>152</sup>. Bağımsız denetim faaliyeti nedeniyle açılan tazminat davalarında önemli olan ödeme gücüdür. Bu sebeple, bağımsız denetçilerin (bağımsız denetim raporunu imzalayanlar hariç) değil, bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olduğu düzenlenmiştir<sup>153</sup>.

## 2- Sorumlu Ortak Başdenetçi

Sorumlu ortak baş denetçi, ilgili Tebliğde, “*bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi ünvanına haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına*

---

<sup>151</sup> **KEPEKÇİ** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.148; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.23.

<sup>152</sup> **KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.231.

<sup>153</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.173.

*kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişi” olarak tanımlanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – İkinci Kısım- m.6/II).*

Bağımsız denetim nedeniyle meydana gelen zararlardan, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu ortak başdenetçi de sorumlu tutulmuştur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.29/I). Bağımsız denetim faaliyetinin yönlendirilip, yürütülmesinden bağımsız denetim standartları ile mevzuata uygun olarak yapılmasından, yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan, verimlilikle ilgili hususlardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumlu ortak başdenetçi sorumludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/I).

Sorumlu ortak başdenetçi, hem sermaye olarak, hem de karar alma bakımından önemli bir konuda bulunması nedeniyle bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu tutulmuştur<sup>154</sup>. Nitekim bağımsız denetim kuruluşunda, esas sermayenin en az %51’inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/ç). Sorumlu ortak başdenetçinin, mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda karar verme yükümlülüğünün bir sonucu olarak denetim kuruluşu ile birlikte sorumlu tutulması yerinde olmuştur. Böylelikle sorumlu ortak başdenetçi, denetim faaliyeti süresince azami dikkat ve özeni sarfederek, denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmış olacaktır.

Sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluğu, ona verilen görev ve yetkilere paralel olarak oldukça geniştir. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde bu görev ve yetkiler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sorumlu ortak başdenetçinin görev ve yetkileri ana hatları ile şu şekilde sıralanabilir.

---

<sup>154</sup> ÇELİK Aytakin : s.174.

- Hizmet içi eğitim çalışmalarının, sorumlu ortak başdenetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/IV).
- Sorumlu ortak başdenetçi, mali tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.9/IV-a).
- Bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.20/I).
- Bağımsız denetim raporu, sorumlu ortak başdenetçi tarafından imzalanarak kesinleşir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.23/I).
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından geliştirilen kalite kontrol yöntemleri<sup>155</sup>, sorumlu ortak başdenetçinin gözetiminde uygulanır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.2).
- Sorumlu ortak baş denetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere<sup>156</sup> uyumunu gözetir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.6/I).
- Yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığı sağlar. Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları gerekli önlemleri alarak ortadan kaldırır veya kabul edilebilir bir düzeye indirir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.7/I).
- Bağımsız denetimle ilgili gerekli usul ve esasların izlenmesini sağlamak (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.8/I).

---

<sup>155</sup> “Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü”, bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin süreçtir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.3/a).

<sup>156</sup> Temel nitelikteki etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik ve mesleki davranıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.6/I).



- Bağımsız denetim raporu nihai hale gelmeden önce, bağımsız denetime ilişkin çalışma kağıtlarını incelemek ve denetim ekibiyle konuları tartışmak suretiyle varılan sonuçları ve bağımsız denetim raporunu destekleyecek yeterlilikte bağımsız denetim kanıtı toplandığı hususundan emin olmak (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.10/VII).
- Bağımsız denetimin uygun göreceği aşamalarında inceleme yapmak (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.10/VIII).

Bu görev ve yetkiler, sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluğunun kapsamını ve dolayısıyla kusurunu tespitinde belirleyici olacaktır. Bağımsız denetim kalitesinin kontrolün varlığı, sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Dördüncü Kısım- m.13/IV).

### **3- Bağımsız Denetçiler**

SerPK m.15/IV’de bağımsız denetim kuruluşları yanında “bağımsız denetimi yapanların” da sorumlu olacağı düzenlenmiştir. SerPK m.15/IV’de her ne kadar ara dönem bilanço ve gelir tablolarından bahsedilmiş olsa da, ara mali tablolar ile yıllık mali tablolar arasında ayırım yapmak için geçerli bir neden bulunmadığı için, bu düzenlemeyi bütün mali tabloları kapsayacak şekilde kabul etmek gerekir. Yıllık mali tabloların dayanağını ara mali tablolardaki hesap kalemleri oluşturacağından, böyle bir ayırım mantığa aykırı olacaktır.

Bağımsız denetim faaliyeti çeşitli ünvanlara sahip denetçiler tarafından yürütüldüğü için, “bağımsız denetimi yapanlar” ifadesi ile bağımsız dış denetçiler kastedilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bütün denetçiler değil, sadece fiilen bağımsız denetimi yapan denetçilerin sorumluluğu söz konusudur. Denetçilerin sorumluluğu belirtilmiş olmakla birlikte özel bir düzenleme yapılmamıştır. Denetçiler ile müşteri arasında sözleşme ilişkisi bulunmadığı için,

müşteriler ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk BK.m.41 kapsamında haksız fiil hükümlerine tabi olacaktır.

Müşteriden alınacak teyit (beyan) mektubunun denetçilerin sorumluluğunu ortadan kaldırıp kaldırmayacağı hususu önemlidir. Tebliğde bağımsız denetçinin, yeterli ve uygun diğer bağımsız denetim kanıtlarını elde edemediği durumlarda, mali tablolar açısından önemlilik arz eden hususlara ilişkin olarak işletme yönetiminden yazılı teyit mektubu temin etmesi zorunlu tutulmuştur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Yirmibeşinci Kısım- m.4/I). Teyit mektubu, denetimle ilgili çalışmaların tamamlanmasından sonra ancak denetim raporu hazırlanmadan önce müşteri ortaklığı temsile yetkili kimseler tarafından verilen, mali tabloların doğru olduğunu ve usulüne uygun olarak hazırlandığını, defterlerin ve bunlara dayanak teşkil eden belgelerin tamamını teslim ettiğini, bütün bilgilerin doğru ve eksiksiz olarak verildiği yolunda denetçiye sunulan yazılı metin olarak tanımlanabilir<sup>157</sup>. Ortaklığı temsile yetkisi olmayan alt düzey yöneticilerden veya çalışanlardan alınan yazılı beyanlar, teyit mektubu işlevini yerine getirmez<sup>158</sup>. *AKIŞIK*, müşteri ortaklık yönetim kurulundan, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra alınacak teyit mektubunun, daha sonra mali tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmadığı ve bundan dolayı zarara uğradıkları gerekçesiyle yatırımcılar tarafından açılacak davalarda denetçinin sorumluluğunu ortadan kaldıracağını savunmaktadır<sup>159</sup>. Teyit mektubunun üçüncü kişilere karşı denetim kuruluşunun sorumluluğunu ortadan kaldırması mümkün değildir. Fakat böyle bir teyit mektubu, medeni usul hukuku anlamında senet olarak kabul edileceği için, müşteri ortaklık ile denetim kuruluşu arasında kesin delil oluşturacaktır. Müşteri ortaklığa karşı denetim kuruluşunun sorumluluğu da teyit mektubunun kapsamıyla (mali tabloların doğru olduğu ve usulüne uygun olarak hazırlandığı, defterlerin ve bunlara dayanak teşkil eden belgelerin tamamının teslim edildiği, bütün bilgilerin doğru ve eksiksiz olarak verildiği) sınırlanmış olacaktır.

---

<sup>157</sup> *AKIŞIK* : “Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.98.

<sup>158</sup> *AKIŞIK* : “Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.100.

#### 4- Müşteri Ortaklık Yönetim Kurulu

Anonim ortaklığın zorunlu organlarından biri olan yönetim kurulu, ortaklığın yürütme ve temsil organıdır (TTK.m.317). Anonim ortaklıkta, yönetim kurulu üyeleri ile ortaklık arasında bir sözleşme bağı mevcuttur. Genel kurulun yönetim kurulu üyesi seçme kararı icap olup, bunun karşılığında yönetim kurulu üyesinin görevi üstlenmesi de kabul niteliğindedir<sup>160</sup>. Anonim ortaklıkla, yönetim kurulu arasındaki sözleşmenin niteliğini diledikleri gibi kararlaştırabilirler<sup>161 162</sup>. Ancak özel bir hüküm konulmamışsa, doktrinde ağırlıklı olan görüş bunun vekalet akdi niteliğinde olduğudur<sup>163</sup>.

Türk Ticaret Kanunu'nda, yönetim kurulunun görevleri arasında mali tabloların hazırlanması da sayılmıştır (TTK. m.325)<sup>164</sup>. Mali tabloların, SPK'nın muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde halka açık anonim ortaklığın yönetim kurulu sorumludur. Ortaklık yönetim kurulu, usulüne uygun olarak hazırlanacak mali tabloların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.26/I; Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.55/I). Mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulmuş olması denetime tabi tutulan ortaklık yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu akdi sorumluluk olduğu için, kanun veya sözleşmenin

---

<sup>159</sup> AKIŞIK : “Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.99.

<sup>160</sup> POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.309; İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.156; PULAŞLI: s.389-390; UÇAR : s.78.

<sup>161</sup> POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.309; İMREGÜN: Anonim Ortaklıklar, s.156; PULAŞLI: s.390.

<sup>162</sup> Uygulamada, yönetim kurulu üyesi ile anonim ortaklık arasında, sözleşmenin niteliği konusunda bir anlaşma yapıldığına pek rastlanmamaktadır (PULAŞLI : s.390).

<sup>163</sup> Bkz. POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.309; PULAŞLI : s.390; İMREGÜN : Anonim Ortaklıklar, s.156; UÇAR : s.78-79;.

<sup>164</sup> Bkz. POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU : s.295; UÇAR : s.97; DOĞANAY : s.964-965.

kendilerine yüklediği görevleri gereği gibi yerine getirmemeleri sözleşmenin ihlali teşkil eder<sup>165</sup>.

Yönetim kurulunun bir iş bölümü yaparak, mali tabloların hazırlanmasını üyelerden birine veya birkaçına bırakması mümkündür (TTK. m.319/II). Tebliğ'de mali tabloların kabulüne ilişkin olarak, müşteri ortaklık yönetim kurulu tarafından ayrıca bir karar alınması zorunlu tutulduğu için, TTK. m.319 gereğince mali tabloların hazırlanmasını yönetim kurulu üyelerinden birine bırakılması durumunda dahi, diğer yönetim kurulu üyelerinin TTK. m.336/II gereği sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir.

Kamuoyuna, mali tabloların ilanı ve bildirimini ile yapılacak açıklamalarda aşağıdaki konuların yer alması zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.26/II; Seri XI No:25 sayılı Tebliğ m.55/I):

- Mali tabloların kendileri tarafından incelendiği,
- İmzalayan yetkililerin, ortaklıktaki görev ve sorumluluk alanı itibarıyla sahip olduğu bilgiler çerçevesinde mali tabloların ortaklığın mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği tam ve doğru biçimde yansıttığını,
- Gerçeğe aykırı hiç bir açıklama içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,

belirtilerek imzalanması gerekir

Yukarıdaki açıklamaları içeren yıllık ve ara mali tabloların ilanı ve bildiriminden önce ortaklık genel müdürü, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı (yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı yok ise bu sorumluluğu üstlenmiş görevli) ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından

---

<sup>165</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.334; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.190.

sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından birlikte imzalanması zorunludur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.26/II; Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.55/III).

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu kusura dayanan bir sorumluluktur<sup>166</sup>. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin pek çok hükümde de açıkça kusur aranmaktadır (bkz. TTK. m.308, 336, 338, 339, 346). TTK m.338 de kusur karinesi getirilmiştir. Buna göre yönetim kurulu üyeleri kusursuz olduklarını ispat etmedikçe kusurlu sayılırlar ve ortaklığa verilen zararlardan sorumlu olurlar. Türk Ticaret Kanunu 338. maddesi gereği yönetim kurulu üyeleri ve 359. maddesi gereği denetlenen ortaklık denetçileri açısından, ispat yükü tersine çevrilmiştir. Buna göre yönetim kurulu üyeleri ve denetçiler mali tabloların gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından dolayı kusurlu olmadıklarını ispat yükü altındadırlar<sup>167</sup>. Kusursuzluğu ispat genel hükümlere tabidir<sup>168</sup>.

Yönetim kurulu, hazırlanacak yıllık mali tabloları her yıl olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlamak zorundadır. Ancak genel kurul yapılmamış olsa dahi, bu ilan en geç yıllık hesap döneminin bitimini izleyen altıncı ayın sonunda yapılır (Seri XI No: 25 sayılı Tebliğ m.711/I). Kendisine ait bir internet sitesi bulunan ortaklıklar ise, yıllık veya ara mali tablolarını ve buna ilişkin bağımsız denetim raporunu, mali tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, Borsada kamuya açıklandıktan sonra ilgili sitede yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin, ilgili internet sitesinde en az 5 yıl süreyle saklanması zorunludur<sup>169</sup>.

---

<sup>166</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.333; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.193; **PULAŞLI**: s.465.

<sup>167</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.333; **PULAŞLI** : s.465-466; **UÇAR** : s.69-70; **DOĞANAY** : s.998; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.192.

<sup>168</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.333; **PULAŞLI** : s.466.

<sup>169</sup> Ortaklığın, birden fazla internet sitesinin bulunması durumunda, açıklama kamuoyunda en fazla bilinen sitede yapılır.

Mali tabloları imzalamakla yükümlü ortaklık yetkilileri, bilgiye ulaşmada ve iç kontrol sisteminde karşılaştıkları aksaklık, eksiklik ve önerileri ortaklık yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye ve ortaklığın denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdürler (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.26/III).

## **5- Müşteri Ortaklık Denetim Kurulu**

TTK. m.353 de denetçilerin görevi genel olarak, ortaklığın iş ve muamelelerini denetlemek olarak belirtildikten sonra bazı görevler maddeler halinde, açıkça belirtilmiştir. Bu görevlerin arasında, yönetim kurulu tarafından hazırlanan mali tabloların denetimi de bulunmaktadır (TTK.m353/I-5). Mali tabloları hazırlamak yönetim kurulunun görevi olmakla birlikte, yönetim kurulu tarafından hazırlanmış olan mali tabloları denetlemek de denetim kurulunun görev ve sorumluluğundadır.

Denetçiler, görevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmedikleri takdirde, doğan zararlardan kusursuz olduklarını ispat etmedikçe sorumludurlar (TTK.m.359). Mali tabloların gerçeği aksettirmemesi, usulüne uygun olarak düzenlenmemesi durumunda denetçiler, mali tabloları gereği gibi denetlediklerini ispat yükümlülüğü altındadırlar<sup>170</sup>. Kusursuzluklarını ispat edemedikleri takdirde, denetim kurulunun da sorumluluğu söz konusu olacaktır.

## **D- SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ŞARTLARI**

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, sorumlu olunan kişiye göre değişmektedir. Bu sorumluluk bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalinden dolayı

---

<sup>170</sup> **POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU** : s.333; **PULAŞLI** : s.465-466; **DOĞANAY** : s.1049-1050; **UÇAR**: s.69-70; **İMREGÜN** : Anonim Ortaklıklar, s.213.

müşteri ortaklığı, haksız fiilden dolayı ise müşteriye ve ilgili üçüncü kişilere karşıdır. Sorumluluğun sözleşmenin ihlalden kaynaklanması halinde sözleşmeden doğan sorumluluk, haksız fiilden kaynaklanması durumunda haksız fiil sorumluluğu söz konusu olur. Müşteriye karşı sorumluluk hem sözleşmeye hem de haksız fiile dayanabilir<sup>171</sup>. Bu durumda kanun hükümlerinin yarışması söz konusudur<sup>172 173</sup>.

İlgili Tebliğ’de de bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanın (sorumlu ortak başdenetçi) sorumlu olacağı düzenlenmiştir.

Kanun hükmü (16/IV) ile Tebliğ hükmü (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.29/I) karşılaştırıldığında, birbirine farklı düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Tebliğ hükmü, Kanun hükmünü genişletici mahiyettedir<sup>174</sup>. Kanun hükmünde sorumluluğun sınırı olarak “bağımsız denetleme kuruluşlarının, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak **hazırladıkları rapordaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle** doğabilecek zararlardan” sorumlulukları öngörülmüş iken; Tebliğ’de “bağımsız denetimin, **bağımsız denetim standartlarına (Seri : X No: 22 sayılı Tebliğ ile belirlenen denetim ilke, esas ve kurallarına) uygun olarak yapılmaması nedeniyle** doğabilecek zararlardan” sorumlulukları öngörülerek, Kanun hükmüne göre sorumluluğun kapsamı genişletilmiştir<sup>175</sup>.

---

<sup>171</sup> Müşteri davasını, kısmen haksız fiil sorumluluğuna, kısmen sözleşmeye aykırı davranıştan doğan sorumluluğa dayanamaz. İkisinden birisini tercih etmesi gerekir (REİSOĞLU : s.340).

<sup>172</sup> Bkz. YHGK. 02.11.1983 T., 1980/2802 E., 1983/1047 K.; (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 23.09.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>173</sup> ÇELİK Aytakin : s.149; ÖZŞAHİN : s.47.

<sup>174</sup> Aynı yönde görüş için bkz. YAVAŞOĞLU : s.41.

<sup>175</sup> Bağımsız denetim raporunun yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler içermesi, bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uyulmamasının bir sonucu olduğu yolundaki görüş için bkz. ÇELİK Aytakin : s.171.

Böylece yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler oluşturmaya bile denetim ilke, esas ve kurallarına aykırılıklar bulunan denetim raporu, sorumluluk için yeterli sayılmıştır. Örneğin, bağımsız denetim raporu mali tablolara ilişkin olarak gerçek durumu yansıttığı halde (ve dolayısıyla yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler oluşturmaya bile), gerekli olan mesleki özen gösterilmemişse bu durum denetim standartlarına aykırılık teşkil edecektir. Normlar hiyerarşisi gereği, kanuna paralel düzenleme yapılması gerekirken, Tebliğ hükmü bu haliyle Kanuna aykırılık teşkil etmektedir. Yapılacak yeni bir yasal düzenleme ile bu uyumsuzluk ortadan kaldırılmalıdır.

### **1- Müşteriye Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları**

Müşteriye karşı bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu sözleşmeye dayanmaktadır. Sözleşmeden doğan borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde, genel kural olarak BK.m.96 hükmü uygulanacaktır. Buna karşılık, yardımcı şahısların “borca aykırı” davranmasından doğan zararlardan bağımsız denetim kuruluşu BK. m.100 kapsamında sorumlu olacaktır. “Yardımcı şahıs” kavramına başta denetçiler olmak üzere, bağımsız denetim kuruluşunun çalışanları gireceği için, BK. m.96 ve 100 hükümleri birlikte uygulama alanı bulabilecektir.

#### **a) BK. m.96’ya Göre Sorumluluk**

Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse, borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, bundan doğan zararı tazmin etmek zorundadır (BK.m.96)<sup>176</sup>. BK. m.96 kapsamında, bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye (denetlenen ortaklığa) karşı sözleşmeden doğan sorumluluğu için bağımsız denetim

---

<sup>176</sup> BK. m.96’nın ilk cümlesinde yer alan “Alacaklı hakkını kısmen veya tamamen elde edemediği takdirde” ifadesi, kaynak yasada amacına uygun olarak “Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse” şeklindedir (REİSOĞLU : s.304, 9 nolu dipnot).



sözleşmesinin varlığı, bu sözleşmenin ihlali, zarar, kusurun varlığı ve sözleşmeye aykırılık ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir<sup>177</sup>.

### **aa) Denetim Sözleşmesinin Varlığı<sup>178</sup>**

Sözleşmeye dayanan sorumlulukta, taraflar arasında önceden kurulmuş bir borç ilişkisi mevcuttur. Bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı olarak yapılması zorunludur. Taraflar arasında geçerli bir sözleşme ilişkisinin bulunmadığı durumlarda, sözleşmeden doğan bir sorumluluktan da bahsedilemez<sup>179</sup>. Borcun gereği gibi ifa edilip edilmediği, bir başka ifade ile sözleşmenin ihlal edilip edilmediği, bağımsız denetim sözleşmesinde yer alan karşılıklı hak ve yükümlülükler göre belirlenecektir.

### **bb) Denetim Sözleşmesinin İhlali**

Borçlu bakımından, geçerli olarak kurulmuş bir borç ilişkisinin doğurduğu en önemli sonuç, borcun borç ilişkisine uygun olarak yerine getirilmesi yani ifa edilmesidir<sup>180</sup>. Bir başka deyişle ifa, *“borçlanılan edimin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi, alacaklının tatmin edilerek borcun sona erdirilmesidir”*<sup>181</sup>. Borcun, hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalini oluşturur. Gereği gibi ifa, *“edimin borca uygun olarak tam ve doğru bir şekilde yerine getirmesidir”*<sup>182</sup>.

---

<sup>177</sup> REİSOĞLU : s.304; EREN : Borçlar Hukuku, s.1009; KILIÇOĞLU : s. 465; ÇELİK Aytakin : s.157.

<sup>178</sup> Bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. § 13 “Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesi” başlığı.

<sup>179</sup> ÇELİK Aytakin : s.157.

<sup>180</sup> KILIÇOĞLU : s.385.

<sup>181</sup> REİSOĞLU : s.247; EREN : Borçlar Hukuku, s.867.

<sup>182</sup> EREN : Borçlar Hukuku, s.1003.

Borçlanılan edimin tüm unsurları ile birlikte yerine getirilmesi halinde ancak gereği gibi ifadan söz edilebilir<sup>183</sup>. Gereği gibi ifa etmeme, kötü ifa ile yan yükümlülüklerin ihlalini içine alır. Kötü ifa, “*edimin borç ilişkisindeki niteliğine uygun olarak tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmemesidir*”<sup>184</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye aydınlatma ve dürüstlük kuralına uygun davranma yükümlülüğü yan yükümlülükler arasında yer almaktadır<sup>185</sup>.

Tebliğde, bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamının bağımsız denetim sözleşmesinde yer alması zorunlu tutulmuştur (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Üçüncü Kısım-m.5/II). Tebliğin bu hükmü emredicidir, taraflar böyle bir hükmü sözleşmeye koymak zorundadır. Bu hükmün bir sonucu olarak, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim görevinin ifası, denetim kuruluşunun asli edim yükümlülüğünü oluşturmaktadır. Bağımsız denetim standartlarına aykırılık halinde, edim gereği gibi ifa edilmemiş olmaktadır. Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, bağımsız denetim standartlarına uygun olması gerekir. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve bu aykırılığı giderilemeyen durumlarda bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/II).

### **cc) Zarar**

Bağımsız denetim kuruluşunun sözleşmeden doğan sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, sadece bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali yeterli değildir. Aynı zamanda sözleşmenin ihlalden dolayı zararın da oluşması gerekir. Herhangi bir zararın doğmadığı durumlarda denetim kuruluşunun hukuken sorumlu tutulamayacağı için tazminat borcu da doğmayacaktır. Sözleşmeden doğan zarar,

---

<sup>183</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1003; **REİSOĞLU** : s.303.

<sup>184</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1005.

<sup>185</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1007.

sözleşmenin ihlali sonucunda, alacaklının hukuk tarafından korunan değerlerinde iradesi dışında meydana gelen azalmadır<sup>186</sup>.

Sözleşme sorumluluğunda zarar, müspet zarar ve menfi zarar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Menfi zarar, sözleşmenin kurulmamasından veya geçerli olmamasından doğan zarardır. Müspet zarar ise, sözleşmenin ifa edilmemesinden doğan zararı ifade eder<sup>187</sup>.

Sözleşmenin hiç veya gereği gibi ya da vaktinden ifa edilmemesi müspet zararı doğurur. Bağımsız denetim sözleşmesinden dolayı müşterinin uğradığı zarar genellikle müspet zarardır. Müspet zarar, bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetim faaliyeti, tam ve gereği gibi yerine getirilmiş olsaydı, müşterinin malvarlığının göstereceği durum ile hazlihazırda gösterdiği durum arasındaki farktan oluşur<sup>188</sup>. Müspet zarar, “fiili zarar” ve “yoksun kalınan kar” olmak üzere ikiye ayrılır. Fiili zarar müşterinin malvarlığının aktif kısmında gerçek bir azalmanın meydana gelmesiyle veya pasifteki borçlarının artmasıyla gerçekleşir. Borca aykırı davranış olmasaydı, müşterinin malvarlığında gerçekleşecek artış ise yoksun kalınan karı ifade eder<sup>189</sup>.

Müşterinin malvarlığının mevcut durumu ile sözleşme yapılmamış olsaydı arzedeceği durum arasındaki fark menfi zarardır. Menfi kapsamına sözleşmenin kurulması için yapılan giderler, alacaklının borçlunun yapacağı ifayı kabul için yaptığı giderler, sözleşmenin geçerliliğine güvenerek başka bir sözleşme yapmamak suretiyle kaçırılan fırsatlar girecektir<sup>190</sup>. Bağımsız denetim sözleşmesinin yazılı olarak yapılmadığı için şekle aykırılık nedeniyle geçersiz olması gibi durumlarda

---

<sup>186</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1009; **REİSOĞLU** : s.305.

<sup>187</sup> **REİSOĞLU** : s.306; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.482; **KILIÇOĞLU** : s. 466.

<sup>188</sup> **REİSOĞLU** : s.306; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1013.

<sup>189</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1010; **REİSOĞLU** : s.307.

<sup>190</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1014-1015; **REİSOĞLU** : s.307.

menfi zarar istenebilecektir. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve bu aykırılığı giderilemeyen veya bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin<sup>191</sup> varlığı durumunda bağımsız denetim geçersiz sayılır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/II). Ancak burada bağımsız denetim sözleşmesi değil, sadece bağımsız denetim geçersiz sayılacağı için menfi zarar değil, müspet zarar istenebilecektir.

#### dd) İlliyet Bağı

İlliyet bağı sorumluluğun asli şartı ve tazminat hukukunun temel ilkelerinden biri olup, illiyet bağı olmaksızın sorumluluk düşünülemez<sup>192</sup>. Sözleşmeden doğan sorumluluk için, bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir. Sorumluluk için sadece illiyet bağının bulunması yetmez, aynı zamanda uygun illiyet bağı bulunmalıdır<sup>193</sup>. Doktrinde uygun illiyet bağı, *“somut olayda gerçekleşen türden biri sonucun, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, niteliği ve ana temayülü itibariyle meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak artırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağ”* olarak tanımlanmaktadır<sup>194</sup>.

Yargıtay'ın kökleşmiş içtihatlarına göre de; *“bir olay, hayattaki genel deneylere ve olayların tabii akışına göre, diğer bir olayın tabii akışına göre diğer bir olayı meydana getirmeye elverişli bulunur; diğer bir deyimle, olayın ortaya çıkması*

---

<sup>191</sup> Bağımsızlığı ortadan kaldıran hallerin neler olduğu ve ayrıntılı bilgi için bkz. § 15.I.F.2 “Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller” başlığı.

<sup>192</sup> **EREN Fikret** : Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s. 52.

<sup>193</sup> **REİSOĞLU** : s.311; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.31; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1017; **ŞENYÜZ** : s. 77; **TEKİNAY Selahattin/ AKMAN Sermet / BURCUOĞLU Haluk / ALTOP Atila**: Tekinay Borçlar Hukuku, Filiz Kitabevi, 7.B., İstanbul 1993, s.868.

<sup>194</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.492; **EREN** : Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, s. 52.

*görünüşte söz konusu diğer bir olayın meydana gelmiş olmasıyla kolaylaşmış bulunursa; ilk olay, uygun sebep ve sonuç ölçüsüne göre, ikincinin nedeni sayılır<sup>195</sup>.*

### ee) Kusur

Sözleşmeden doğan sorumlulukta kusur, borçlunun mensup olduğu sosyal ve mesleki çevrede var olan standart ve normal borçlu tipinin davranışından sapan, hukuk düzeni tarafından kınanan ve onaylanmayan bir davranış biçimidir<sup>196</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunun kusur sorumluluğu olup olmadığı açıkça düzenlenmemiştir. İlgili Tebliğ hükmü gereği denetlenen ortaklığa ve üçüncü kişilere karşı denetim kuruluşunun sorumluluğu için bağımsız denetimin, denetim standartlarına uygun olarak yapılmaması, zarar ve uygun illiyet bağının varlığı yeterlidir. Denetimin ilke ve kurallarına uygun olarak yapılmaması, esasen kusuru da beraberinde getirmektedir. Bağımsız denetimin geçerliğine ilişkin Tebliğ hükmünde (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ–İkinci Kısım- m.28/IV), açıkça bağımsız denetçinin kusurundan bahsedildiğinden, bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunun da kusura dayandığı sonucuna varmak gerekir<sup>197</sup>.

Denetime ilişkin prosedür, denetlenen işletmenin durumuna bağlı olarak değişeceği için, kusuru belirlerken aynı koşullar altında ihtiyatlı bir denetçinin, denetim faaliyeti sürecinde ve raporlamada göstermesi gereken mesleki dikkat ve özeni gösterip göstermediği değerlendirilmelidir<sup>198</sup>.

---

<sup>195</sup> Bkz. Yargıtay 4 .H.D. 13.09.1988 T., 1988/4147 E., 1988/7408 K.; Yargıtay 4 .H.D. 04.07.1983 T., 1983/6000 E., 1983/6724 K.; (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 27.10.2005, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>196</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1017.

<sup>197</sup> Türk Hukuku'nda bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğunu kusur sorumluluğu olarak kabul eden görüş için bkz. **ÇELİK Aytakin** :s.160-162.

<sup>198</sup> Bkz. **AM** : s.13; **KEPEKÇİ** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.151.

Bağımsız denetim faaliyeti süresince (denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında) denetçiler gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. İlgili tebliğde bu özen ve titizliğin ölçüsü, “dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayret” olarak tanımlanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.14/1). Denetçinin, dikkatli ve basiretli bir denetçi olarak denetim sürecinde gerekli özeni gösterip göstermediği, bağımsız denetim kuruluşunun kusurunu tespitinde belirleyici olacaktır.

İspat yüküne ilişkin genel kural MK. m.6 da düzenlenmiştir. Buna göre, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, herkes hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispat etmek zorundadır. Nitekim bu hüküm gereği, sözleşme dışı sorumlulukta kusuru ispat yükü zarar görene aittir. Ancak BK.96 da sözleşme dışı sorumluluğun aksine, sözleşmeden doğan sorumlulukta ispat yükü tersine çevrilmiştir. Kanun koyucu bu hükümle, borçlu aleyhine, aksi her zaman ispatlanabilecek bir kusur karinesi koymuştur<sup>199</sup>. Denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim kuruluşunun kusurunu ispat etmesine gerek yoktur. Bağımsız denetim kuruluşu, kusurlu olmadığını ispat yükü altındadır (BK. m.96). Bağımsız denetim kuruluşunun raporunda belirttiği görüşün aksine olarak, mali tabloların gerçeği yansıtmadığı anlaşılırsa denetim kuruluşu, denetimin gerektiği şekilde, yani denetim ilke ve kurallara uygun olarak yapıldığını ispat yükü altındadır<sup>200</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında, zarardan bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu tutulmamasına ilişkin olarak, borca aykırı davranıştan önce yapılacak sorumsuzluk anlaşmasının geçerli olup olmayacağı önemli bir konudur. BK. m.99/I' e göre, borçlunun kast veya ağır kusurundan doğan sorumluluktan kurtulmasını öngören, önceden yapılmış anlaşmalar geçersizdir. Bu kurala uygun

---

<sup>199</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.1022; **REİSOĞLU** : s.309; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.223; **ŞENYÜZ** : s. 109; **OĞUZMAN M. Kemal / ÖZ Turgut** : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi,3.B., İstanbul 2000, s.344.

<sup>200</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.23; **ÖZŞAHİN** : s.46.

olarak bağımsız denetim ile müşteri arasında, kast veya ağır kusurundan doğan zararlardan bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu tutulmamasına ilişkin sözleşme geçersizdir<sup>201</sup>. Bağımsız denetim sözleşmesine böyle bir hüküm konulmuşsa, bu hükmün geçersizliği, sözleşmenin geçersizliği sonucunu doğurmaz (BK.m.20/II).

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında, bağımsız denetim kuruluşunun hafif kusurundan doğan sorumluluktan kurtulmasını öngören, önceden yapılmış anlaşmalar ise geçerlidir (BK. m.99/II). Ancak bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunun, hükümet tarafından imtiyaz suretiyle verilen bir sanatla uğraşmaktan kaynaklandığı kabul edilirse, hakim taktir hakkını kullanarak, bağımsız denetim kuruluşunun hafif kusurdan doğan sorumluluktan kurtulmasına ilişkin anlaşmayı geçersiz sayabilir (BK. m.99/II).

#### **b) Yardımcı şahısların Fiilinden Sorumluluk**

Bağımsız denetim kuruluşlarının, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı şahısların faaliyetlerinden dolayı sorumluluğu özel olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte, gözetim ve özen yükümlülüğünün bir sonucu olarak genel hükümler dahilinde bağımsız denetim kuruluşları sorumludur<sup>202</sup>. Borçlu tarafından, borcun ifasını veya bir hakkın kullanılmasını açık veya zımni olarak kendisine bırakılmış olanlar BK.m.100 anlamında “yardımcı şahıs” sayılırlar. Borçlunun açık veya zımni muvafakatı olmaksızın borcun ifasına katılan kimse ise yardımcı şahıs sayılmaz<sup>203</sup>. Bu sebeple başta denetçiler olmak üzere, açık veya zımni olarak denetim faaliyetinde görevlendirilen bağımsız denetim kuruluşu çalışanları BK.m.100 kapsamına girecektir. Ancak tüzelkişiliğe sahip olan bağımsız denetim kuruluşunun organları yardımcı şahıs kapsamında değerlendirilmez. Organların fiilleri, doğrudan bağımsız

---

<sup>201</sup> REİSOĞLU : s.312; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP : s.882; EREN : Borçlar Hukuku, s.1044; OĞUZMAN / ÖZ : s.347-348.

<sup>202</sup> ÇELİK Aytakin :s.159-160.

<sup>203</sup> REİSOĞLU : s.314; OĞUZMAN/ ÖZ : s.353; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ALTOP: s.892; EREN : Borçlar Hukuku, s.1030.

denetim kuruluşunun fiilidir<sup>204</sup>. Organ borca aykırı hareket etmek suretiyle müşteriye zarar verirse, bu durumda bağımsız denetim kuruluşu BK. m.100'e göre değil, BK. m.96'ya göre sorumlu olur<sup>205</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşları, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı şahısların işlerini icra esnasında sebep olduğu zarardan dolayı müşteriye karşı mesuldür. Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında sözleşmeden kaynaklanan bir borç ilişkisi bulunduğundan, sorumluluk BK. m. 100'e dayanmaktadır<sup>206</sup>. Bağımsız denetim kuruluşunun, yardımcı şahısların fiilinden sorumlu tutulabilmesi için denetim faaliyetinde bu kişiler tarafından ifa edilmesi ve bunun sonucunda müşteriye zarar verilmiş olması gerekir<sup>207</sup>.

Genel kural olarak, yardımcı şahısların kastından veya ihmalden kaynaklanan zararlardan kısmen veya tamamen sorumlu olunmayacağı yönünde yapılan anlaşmalar geçerlidir (BK. m.100/II). Ancak bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunun, hükümet tarafından imtiyaz suretiyle verilen bir sanatla uğraşmaktan kaynaklandığı kabul edilirse, bağımsız denetim kuruluşu sözleşmeyle sadece hafif kusurdan doğan sorumluluktan kurtulabilir (BK. m.100/III).

BK. m.100'de denetim kuruluşuna kurtuluş kanıtı getirme imkanı tanınmamıştır. Gerekli olan dikkat ve özeni gösterdiğini ispat ederek, bağımsız denetim kuruluşu sorumluluktan kurtulamaz<sup>208</sup>.

---

<sup>204</sup> REİSOĞLU : s.314; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP : s.896; EREN : Borçlar Hukuku, s.1030.

<sup>205</sup> EREN : Borçlar Hukuku, s.1030; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP : s.896; OĞUZMAN / ÖZ : s.354.

<sup>206</sup> KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.231; ÇELİK Aytakin :s.159-160; REİSOĞLU : s.313.

<sup>207</sup> REİSOĞLU : s.313-315; KILIÇOĞLU : s.473.

<sup>208</sup> REİSOĞLU : s.316; EREN : Borçlar Hukuku, s.1039; KILIÇOĞLU : s.473 .



## 2- Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluğun Hukuki Niteliği ve Şartları<sup>209</sup>

Bağımsız denetim kuruluşu ile üçüncü kişiler arasında herhangi bir sözleşme ilişkisi bulunmadığından, bu kişilere karşı sözleşmeden doğan bir sorumluluk da söz konusu olmaz. Geniş anlamda haksız fiil, taraflar arasında mevcut bir hukuki ilişkiden (özellikle sözleşmeden) doğan bir borca aykırı davranılmasıdır. Dar anlamda haksız fiil ise BK. m.41 vd. maddelerde düzenlenmiştir. Dar anlamda ise, taraflar arasında önceden mevcut bir sözleşmeye dayanmaksızın, kanunun herkese yüklediği görevlere aykırı davranılması halinde “haksız fiil” söz konusudur<sup>210</sup>. Sözleşmeden doğan borç ilişkisinden farklı olarak haksız fiilde borç ilişkisi, hukuk düzeninin herkese yüklediği genel ve objektif bir ödevin ihlalden kaynaklanır<sup>211</sup>. Haksız fiilden dolayı sorumluluk için hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve uygun illiyet bağının bulunması gerekir (BK. m.41)<sup>212 213</sup>.

Haksız fiilden söz edebilmek için öncelikle hukuka aykırı bir fiilin bulunması gerekir. BK. m.41 vd. maddelerde “hukuka aykırılık” kavramı açıklanmamıştır. Doktrinde hakim olan objektif teoriye göre, “*hukuk düzeninin, kişilerin malvarlığı veya şahıs varlığını korumaya yönelmiş kurallarına aykırı fiiller, hukuka aykırı (haksız) fiillerdir*”<sup>214</sup>. Kısaca hukuka aykırılık, zararlı sonucu yasaklayan veya bu

---

<sup>209</sup> Yukarıda “BK. m.96’ya Göre Sorumluluk” başlığı altında zarar, kusur ve illiyet bağına ilişkin açıklamalar yapıldığı için gereksiz tekrarlara sebep vermemek amacıyla bu başlık altında sadece özellik arz eden durumlar üzerinde durulmuştur.

<sup>210</sup> **DESCHENAUX / TERCİER** : s.40; **REİSOĞLU** : s.138.

<sup>211</sup> **REİSOĞLU** : s.138; **ŞENYÜZ** : s.47.

<sup>212</sup> Haksız fiilin unsurları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **EREN** : Borçlar Hukuku, s.468 vd.; **KILIÇOĞLU** : s.194 vd.; **REİSOĞLU** : s.139 vd.; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.38 vd.; **ŞENYÜZ** : s.48 vd.; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.475 vd.; **TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP** : s.475 vd.

<sup>213</sup> Haksız fiilden doğan zararı tazmin sorumluluğunun koşulları ile BK. m.96 gereğince sözleşmeye aykırılıktan doğan zararı tazmin sorumluluğunun koşulları arasında paralellik bulunmaktadır. Haksız fiilden sorumluluk için aranan koşullar, sözleşmeye aykırılık nedeniyle sorumlulukta da aynen aranmaktadır (**KILIÇOĞLU** : s.465).

<sup>214</sup> **REİSOĞLU** : s.140.

sonucu önlemek amacıyla belirli bir davranışı emreden hukuk normuna aykırılıktır<sup>215</sup>. Bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırılık durumunda hukuka aykırı fiil oluşmuş olmaktadır.

Sözleşmeden doğan sorumluluktan farklı olarak, denetimi gerçekleştiren bağımsız dış denetim kuruluşunun ve bağımsız dış denetçilerin kusurlarını ispat yükü, zarar görene aittir. Üçüncü kişiler, kusuru ispat etmek zorundadır(MK. m.6)<sup>216</sup>.

Sözleşmeden doğan zarardan farklı olarak, haksız fiilden doğan zararda müspet zarar, menfi zarar ayrımı yoktur. Haksız fiilde zarar, “mal varlığının mevcut durumuyla, hukuka aykırı fiil olmasaydı arz edeceği durum arasındaki farkı ifade eder”<sup>217</sup>. Haksız fiil nedeniyle zarar, fiili zarar ve yoksun kalınan kâr olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilir<sup>218</sup>. Üçüncü kişilere karşı bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu olabilmesi için uygun illiyet bağının bulunması gerekir. Zararın, üçüncü kişilerin aldıkları kararlarda gerçeğe aykırı denetim raporuna güvenerek hareket etmelerinden kaynaklandığı durumlarda uygun illiyet bağının bulunduğunu kabul etmek gerekir<sup>219</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşları, üçüncü kişilere karşı arada bir sözleşme ilişkisi bulunmadığı için çalıştırdığı kişiler dolayısıyla ancak BK. m.55 kapsamında istihdam eden olarak sorumlu olacaktır<sup>220</sup>. BK. m.55’de BK.m.100’den farklı olarak kurtuluş

---

<sup>215</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.549; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.40; **KILIÇOĞLU** : s.194; **ŞENYÜZ**: s. 48; **OĞUZMAN / ÖZ**: s.478; **TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP**: s.475.

<sup>216</sup> Bkz. **EREN** : Borçlar Hukuku, s.541; **REİSOĞLU** : s.150; **ÇELİK Aytakin** : s.163; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.223; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.342.

<sup>217</sup> **REİSOĞLU** : s.146; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.473; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.19.

<sup>218</sup> **REİSOĞLU** : s.146; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.477-479; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.21; **KILIÇOĞLU** : s.212; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.499; **ŞENYÜZ** : s. 61.

<sup>219</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.163.

<sup>220</sup> **KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.231. BK. m.55 hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **EREN** : Borçlar Hukuku, s.574 vd.; **REİSOĞLU** : s.156 vd.; **KILIÇOĞLU** : s.230 vd.; **DESCHENAUX / TERCİER** : s.66 vd.; **ŞENYÜZ** : s. 56-57.

kanıtı getirme imkanı tanınmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu, gerekli olan dikkat ve özeni gösterdiğini ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir. Gerekli olan özen istihdam edenin durumuna göre değil, objektif olarak değerlendirilir. Somut olarak ve tüm koşullar gözönünde bulundurularak gerekli olan özenin gösterilmiş olması gerekir<sup>221</sup>. İstihdam eden olarak, bağımsız denetim kuruluşunun göstermesi gereken dikkat ve özen yardımcı şahsın seçiminde, yardımcı şahsa talimat vermede ve yardımcı şahsı denetlemede olmak üzere üç aşamada kendini gösterir<sup>222</sup>.

### 3- Sorumluluğun Sınırlandırılması

Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olacağı azami miktar mevzuatta sınırlandırılmamıştır. *Çelik*, bağımsız denetim kuruluşlarının ağır bir mali sorumluluk altına girecekleri ve bunun tehdidi altında denetim faaliyetini gereği gibi yapamayacakları gerekçesiyle, bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu olacağı üçüncü kişilerin kapsamının sınırlanması veya sorumlu olacakları azami bir miktarın belirlenmesi gerektiği görüşündedir<sup>223</sup>. Kanımızca, sorumluluğun sınırlanması yatırımcılarda bağımsız denetime karşı duyulan güveni sarsacağı gibi, bağımsız denetimin amacı ile de bağdaşmaz. Sorumluluğun sınırlandırılması durumunda, denetim kuruluşu ve denetçilerin gereken dikkat ve özeni sarfetme yükümlülüğü zaafa uğratılmış olacaktır. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının mesleki sorumluluk sigortası yaptırımlarının zorunlu olduğu düşünülürse, ağır bir mali sorumluluk altına girecekleri yolundaki görüşe katılmak mümkün değildir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- m.3/f)<sup>224</sup>. Bağımsız denetim kuruluşları, yaptıkları mesleki faaliyetin doğal sonucu olarak devamlı dava tehdidi ile karşı

---

<sup>221</sup> **DESCHENAUX / TERCİER** : s.75-76; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.578; **KILIÇOĞLU** : s.475; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.584.

<sup>222</sup> **EREN** : Borçlar Hukuku, s.584-585; **TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP** : s.902; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.578; **KILIÇOĞLU** : s.475.

<sup>223</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.184.

<sup>224</sup> Aksi görüşü savunan *ÇAM*'a göre, mesleki sorumluluk sigortası tam bir çözüm değildir. Çünkü sigortacılar, büyük denetim kuruluşlarını “yüksek risk” kapsamında gördükler için, isteksiz davranmakta ve primleri olağanüstü ölçüde yüksek tutmaktadırlar (**ÇAM Muzaffer** : “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, Vergi Dünyası, S. 170, Ekim 1995, s.16).

karşıyadır. Tazminat davalarında önemli olan bağımsız denetim kuruluşunun ödeme gücüdür. Bu sebeple SPK tarafından, bağımsız denetim kuruluşlarına mesleki sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiştir<sup>225</sup>. Bu sebeple Türk Hukukunda denetim kuruluşlarının sorumluluğunun her hangi bir şekilde sınırlandırılmaması yerinde olmuştur.

## **E- BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA AYKIRILIK**

### **1- Bağımsız Denetim Standartları Kavramı**

Bağımsız denetim çok sıkı bir prosedüre bağlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları, denetim faaliyetini önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak sürdürüp, sonuçlandırmak zorundadır. Bağımsız denetim standartları Seri X No: 22 sayılı Tebliğde tanımlanmıştır. Buna göre, yapılacak bağımsız denetimin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kuralları bağımsız denetim standartlarıdır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Başlangıç Hükümleri- m.4/ç). Denetim ilke ve kurallarından anlaşılması gereken ise, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kabul edilen ve uyulması zorunlu olan (isteğe bağlı nitelik taşımayan) ilke ve kurallardır. Her ne kadar Tebliğde bağımsız denetim standartları tanımlanırken sadece Seri X No: 22 sayılı Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kurallarından bahsedilmiş olsa da başta ilgili Yönetmelik olmak üzere diğer yasal düzenlemelerde belirtilen bağımsız denetim ilke, esas ve kuralları da bağımsız denetim standartlarına dahil olacaktır.

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği gibi, bu hususun denetim raporunda açıkça belirtilmesi

---

<sup>225</sup> KARAYALÇIN : Muhasebe Hukuku, s.231.

de gerekir. Bağımsız denetim raporunda, bu ifadenin aşağıdaki şekilde belirtilmesi zorunludur<sup>226</sup>:

*“Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir”.*

Gerekli olan mesleki özen ve titizliğin asgari ölçüsü olarak da, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulması gösterilmiştir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – İkinci Kısım- m.14/III). Bağımsız denetim standartlarına aykırılık halinde, bağımsız denetim geçersiz olacak ve hiç yapılmamış sayılacaktır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – İkinci Kısım- m.28/I, II). Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak hayati önem taşıyan, olmazsa olmaz niteliğinde ilke ve kurallardır. Bunlara aykırılık halinde hukuki ve cezai sorumluluk doğmaktadır.

## **2- Bağımsız Denetim Standartlarına Aykırılık Halleri**

Bağımsız denetim standartlarına aykırılık halleri, bağımsız denetim standartlarına paralel olarak çok çeşitlilik göstermektedir. Bağımsız denetim standartları bir üst kavram olup, bağımsız denetime ilişkin çok sayıda ilke, esas ve kurallar onun altında yer almaktadır. Alt başlıklar dahilinde uygulamada sıklıkla ortaya çıkabilen, önemli denetim standartlarına aykırılık halleri incelenmiş olup, aykırılık halleri bunlarla sınırlı değildir.

---

<sup>226</sup> Bkz. Ek-1,2,3,4.

### a) Sözleşme Öncesi Kusurlu Davranış (Culpa in contrahendo)

Sözleşme öncesinde taraflar, birbirlerinin kararlarını etkileyebilecek, önemli bilgileri karşılıklı ve iyiniyet kurallarına uygun olarak vermekle yükümlüdürler<sup>227</sup>. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde sözleşme öncesi yükümlülükler özel olarak düzenlenmiştir. Müşteri seçimi, bağımsız denetim faaliyetinin ilk ve en önemli aşamalarından biridir. Denetim sürecinin planlamadan önceki aşaması olan denetim işinin kabulü, müşteri seçimi olarak adlandırılmaktadır<sup>228</sup>. Müşteri seçiminde gösterilecek dikkat ve özen ne kadar fazla olursa, bu oranda bağımsız denetim faaliyeti sağlıklı bir şekilde yürütülerek sonuçlandırılabilir. Böylelikle denetim faaliyeti sonucu yüklenilecek riskler de en aza inecektir. Bağımsız denetim kuruluşu, global riskleri, müşterinin faaliyet gösterdiği ülkeden, endüstriden ve müşterinin kendisinden kaynaklanabilecek riskleri değerlendirip, hesaplamak zorundadır<sup>229</sup>. Bağımsız denetim yapma yetkisine sahip kuruluşların denetim işini kabul aşamasında müşteri firmayı genel kabul görmüş muhasebe standartları<sup>230</sup> dahilinde ön denetime tabi tutması ve bu ön denetim sırasında müşteri firmanın örgütsel ve mali yapısı ile

---

<sup>227</sup> REİSOĞLU : s.297; EREN : Borçlar Hukuku, s.1083-1084; KILIÇOĞLU : s.59; OĞUZMAN / ÖZ : s.311; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP : s.976.

<sup>228</sup> KARDEŞ : s.12.

<sup>229</sup> TAYLOR / GLEZEN : s.215-217; Audit Planing, AICPA Technical Information For Practitioners Series II, 3.B., ABD 1990, s.12; TAYLOR Donald H. / GLEZEN G.William / EHRENREICH Keith B. : Case Study In Auditing, John Wiley Sons, 4.B., ABD 1989, s.66.

<sup>230</sup> Muhasebe standardı, “muhasebe konularında uygulama birliği sağlamak için muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen maloluş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve yitmiş tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirimleri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği ya da ölçünlüğü anlamına gelen bir terimdir” (YAZICI Mehmet : “Muhasebe Standardının Tanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:18, Nisan 2003,s.35). Bir başka ifadeyle muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarından kaynaklanan sorunların çözümüne yönelik olarak muhasebe uygulamalarına yön veren, mali tabloların hazırlanmasında ve bunların açıklanmasında uyulması gereken kurallar bütünüdür (AYDIN Oktay : Amerika Birleşik Devletlerinde Özel Kesim Kuruluşlarınca Saptanan Muhasebe Standartları, SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, 1985, s.1).

ilgili bilgilerle birlikte bu denetim işinin getireceği maliyetleri araştırması gerekir<sup>231</sup>. Müşteri kabulünden önce müşteri adayının incelenmesi, önceki denetçilerle görüşme, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve müşteri adayı hakkında bilgi toplama olmak üzere başlıca dört önemli noktaya dikkat edilmelidir<sup>232</sup>. Sözleşme öncesinde müşteri adayının iç kontrol sisteminin değerlendirip incelenmesi gerekir. Önceki müşterilerle sözleşme yenilenmesi durumunda da yine iç kontrol sistemi gözden geçirilmelidir<sup>233</sup>. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin ilk amacı denetimi planlamak, denetimin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek iken diğer amacı da denetim riskini belirlemektir<sup>234</sup>. İç kontrol sisteminin etkin olması, bağımsız denetim faaliyetinin kalitesini olumlu etkileyeceği gibi denetime harcanan sürenin azalmasını da sağlayacağı için denetim maliyetlerinin düşmesine neden olacaktır<sup>235</sup>.

Denetlenecek müşterinin yeni bir müşteri mi olduğu yoksa daha önce denetlenmiş bir müşteri mi olduğu önemlidir. İlk defa denetim yapılacaksa önceki denetçiyle görüşülmeli ve bilgi<sup>236</sup> alınmalıdır<sup>237</sup>. Müşterinin yeni olması doğal olarak sözleşme öncesi ön denetim aşamasının süresini arttıracaktır<sup>238</sup>. Bu sebeple yeni bir müşteriye ön denetim maliyeti de eski bir müşteriye göre fazla olacaktır. Denetim kuruluşunun sır saklama yükümlülüğü bulunduğundan dolayı, önceki denetim kuruluşunun bilgi verebilmesi için müşteriden yazılı izin alması gerekir. Müşteri adayı böyle bir izni vermekten kaçınırsa veya verilecek bilginin kapsamını kısıtlarsa bu durumda denetim kuruluşu bunun nedenlerini özellikle araştırmalı ve denetim

---

<sup>231</sup> **AKGÜN Melek** : “Bağımsız Dış Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:4, Nisan 2004, S.12, s.29.

<sup>232</sup> **KARDEŞ** : s.12.

<sup>233</sup> **PACE Homer Clair / KOESTLER Edward J.**: Auditing, Pace Accounting Series, New York, 1995, s.11-12; **AYSAN** : Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, s.41; **DİRİMTEKİN** : s.36-37.

<sup>234</sup> **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.57.

<sup>235</sup> **AKIŞIK** : “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, 90; **DİRİMTEKİN** : s.8.

<sup>236</sup> Denetlenecek ortaklık yöneticilerinin dürüstlüğü, denetim prosedüründe sorunlar yaşanıp yaşanmadığı ve denetim kuruluşunu değiştirme nedenleri gibi konularda özellikle bilgi istenecektir (**KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.29).

<sup>237</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.198.

<sup>238</sup> **AKGÜN** : s.34.

işini kabul edip etmeme kararında izin talebinin reddedilmesini dikkate almalıdır<sup>239</sup>. Denetim kuruluşlarının çoğu yeni müşteri kabulünde istekli olmakla birlikte müşteri kabulünde genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda, tedbirli hareket etmeleri gerekir. Denetim kuruluşu, potansiyel müşteri firmanın faaliyet gösterdiği alandaki tanınmışlığını iş çevresinden, bankalardan araştırmalıdır. Amerika Birleşik Devletleri'nde müşteri adayı hakkında bilgi toplamak için bazen özel dedektiflerden bile yararlanılmaktadır<sup>240</sup>.

Denetim risklerinin en aza indirilmesi çabaları bu aşamadan itibaren başlar. "Müşteri seçimi" ile ifade edilmek istenilen, bağımsız denetim kuruluşlarının iş öneremeyecekleri ancak müşteriler tarafından kendilerine yapılan önerileri değerlendirip, denetim işini kabul edip etmeyecekleri konusunda karar verecekleridir<sup>241</sup>. Denetim kuruluşunun tanınmışlığı ve sunduğu denetim hizmetinin kalitesi yeni müşteriler kazanmakta önemli bir kaynak olmaktadır. Müşteriler ve diğer ilgililer için denetim hizmetinin kalitesini ayırt etmek zor olabilir fakat müşteri memnuniyeti ve yüksek kalite düzeyindeki hizmetin makul ücretlerle sunulması mesleki tanınmışlığın artmasına önemli katkılar sağlamaktadır<sup>242</sup>. Müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapılmadan önce bağımsız denetim kuruluşları, üstlenecekleri bağımsız denetim faaliyetinin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek ve bağımsız denetimin kapsamını ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım-m.4/II). Müşteri hakkında bilgi toplama ve firma yetkilileri ile görüşme yapılması ön araştırma kapsamına giren konulardır<sup>243</sup>. Denetim kuruluşu, müşteri adayları olan ortaklığın ekonomik durumunu da inceleyerek, özellikle müşteri adayının iflas etme olasılığını dikkate almalıdır. Çünkü bağımsız denetim kuruluşunun denetime tabi tuttuğu ortaklığın iflası durumunda alacaklılar, yatırımcılar ve kredi verenler tarafından denetim kuruluşuna karşı açılacak davalar da, o oranda artacaktır. Dava

---

<sup>239</sup> KEPEKÇİ : Bağımsız Denetim, s.29.

<sup>240</sup> TAYLOR/GLEZEN : s.211; ARENS / ELDER / BEASLEY : s.198.

<sup>241</sup> YAVAŞOĞLU : s.46.

<sup>242</sup> TAYLOR/GLEZEN : s.208-210.

<sup>243</sup> Bilgi toplama ve ön görüşme konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. YAVAŞOĞLU : s.46-47.



açılma olasılığının fazla olması nedeniyle, denetim kuruluşlarının çoğu iflasa giden bir müşteriyi kabul etmek istemeyecektir<sup>244</sup>. Buna karşılık bağımsız denetim yaptıracak olan halka açık anonim ortaklıkların da bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almaları gerekir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.4/I). Uzmanlık, bağımsız denetim kuruluşunun denetime tabi tutulacak olan müşterinin mali tablolarını ve bu tablolara dayanak oluşturan bilgi ve belgeleri mevzuata, muhasebe ve denetim standartlarına göre değerlendirebilecek güçte bir kadro ve teknik imkanlara sahip olmaktır<sup>245</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşları, ancak sahip buldukları organizasyon, personel yapısı ve mesleki yeterlilik ile gerektiği şekilde sonuçlandırabilecekleri (üstesinden gelebilecekleri) bağımsız denetim hizmetlerini üstlenebilirler. Bağımsız denetim kuruluşu denetim görevini kabul etmeden önce, müşteri adayını hakkında uzman kişilerden görüş alabileceği gibi ayrıca ek araştırma da yaptırabilir<sup>246</sup> (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Üçüncü Kısım- m.5/II). Bağımsız denetim hizmeti sırasında, kuruluş dışındaki uzman kişilerden görüş alınması ve/veya ek araştırma yaptırılması bağımsız denetim kuruluşunun yeterli organizasyon yapısına sahip bulunmadığı veya denetçinin yeterli uzmanlığa sahip olmadığı anlamına gelmez.

Görevi kabul etmeden önce denetim kuruluşu ile müşteri ortaklığın; çalışma koşulları, denetlenecek ortaklığın imkanlarından ne şekilde yararlanılacağı, ücret miktarı ve ödeme koşulları gibi sözleşmenin kurulmasında esaslı unsurlar üzerinde anlaşma sağlaması gerekir<sup>247</sup>. Bu aşamanın sonucunda denetim kuruluşu, görevi kabul etmede herhangi bir sakınca bulunmadığına karar verdiği takdirde, denetim görevini kabul eder. Sözleşme öncesi görüşmelerde, iyiniyet kurallarına aykırı olarak, karşı tarafı yanıltan, gerçeğe uygun olmayan bilgi ve belgeler veren veya karşı tarafın kararını etkileyecek konularda verilmesi gereken bilgi ve belgeleri

---

<sup>244</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.46-47.

<sup>245</sup> **KARAYALÇIN** : Muhasebe Hukuku, s.217.

<sup>246</sup> **ARENS / ELDER / BEASLEY** : s.201; **DİNÇ** : s.25.

<sup>247</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.30-31.

vermeyen, taraf kusurlu davranışından sorumlu olacaktır. Kusurlu olan taraf, karşı tarafın menfî zararını tazmin etmek zorundadır<sup>248</sup>.

### **b) Denetim Raporunun Gerçeği Yansıtması**

Bağımsız dış denetimin nihai amacı, denetlenen ortaklığın mali tablolarının gerçeğe uygun olup olmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır (Yönetmelik m.5/I; Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmi Dokuzuncu Kısım- m.3/II). Bağımsız denetim raporunda, “*finansal raporlama standartlarına uygun olarak mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/yansıtmadığı*” hususuna açıkça yer verilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmi Dokuzuncu Kısım- m.3/III).

Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle mali tabloları esas alarak karar veren mali tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları ifade eder (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –On Birinci Kısım- m.3/I). Somut olayın şartlarına göre normal, orta seviyedeki mali tablo kullanıcılarının kararlarına etki eden veya kararlarını değiştiren yanlış ve hatalar önemli kabul edilmelidir. Denetim raporunun önemsiz konularda gerçeği yansıtması halinde bağımsız denetim kuruluşu sorumlu olmayacaktır. Denetim raporunun gerçeği yansıtması hem müşteriye hem de üçüncü kişilere karşı sorumluluğa sebep olmakla birlikte daha çok üçüncü kişileri ilgilendirmektedir. Çünkü üçüncü kişiler denetimin diğer aşamalarından çok bağımsız denetim raporuyla ilgilenmektedirler. Genellikle, üçüncü kişilerin zararları, gerçeğe aykırı denetim raporuna güvenerek kararlar almalarından kaynaklanır<sup>249</sup>.

---

<sup>248</sup> REİSOĞLU : s.297; KILIÇOĞLU : s.59; ÇELİK Aytakin : s.166.

<sup>249</sup> ÇELİK Aytakin : s.171-172.

### c) Hata ve Hileler

Kamuoyunun geniş kesimine ve müşterilerin pek çoğuna göre hileleri bulmak denetçinin ana görevlerinden biri olup, diğer görevlerini gölgede bırakmaktadır<sup>250</sup>. Bağımsız denetimin temel amacı denetlenen firmanın durumunu gerçeğe uygun biçimde ortaya koymaktır. Dolayısıyla hata ve hileleri bulmak bağımsız denetimin birinci öncelikli hedefi değildir<sup>251</sup>. Ancak mali tabloların gerçeğe yansıtıp yansıtmadığı incelenirken, bunun bir gereği olarak hatalar ve hileler de tespit edilmeye çalışılacaktır. Hileden kaynaklanan önemli yanlış bilgilerin mali tablolara yansımaya olasılığı hile riski olarak tanımlanmaktadır<sup>252</sup>.

Hata kavramı, mali tablolarda kasıtlı olmayan gerçeğe aykırı, yanlış bilgi açıklamalarının bulunması veya bir tutarın ya da bilgi açıklamasının unutulmasını ifade eder<sup>253</sup>. Hile kavramı ise, kasıtlı olarak mali tablolarda gerçeğe aykırı, yanlış bilgi açıklamalarının bulunması veya bir tutarın ya da bilginin açıklamamasını ifade eder<sup>254</sup>. Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayıran unsur mali tablolardaki gerçeğe aykırılığın bilinçli, kasıtlı olup olmadığıdır. Hilede kasıt unsuru varken hata da böyle bir kasıt yoktur. Bu nedenle hataya göre hilelerin tespit edilebilmesi çok daha zordur<sup>255</sup>. Hatalar büyük çoğunlukla bilgisizlik ve dikkatsizlikten kaynaklanırlar ve hatayı yapan kişi iyi niyetlidir<sup>256</sup>.

---

<sup>250</sup> **BIGG Walter W.** : Practical Auditing, HFL Publishing, 12.B., London 1958, s.3.

<sup>251</sup> **MILLICHAMP** : s.2; **ÇELEBİ** : s.25; **EROĞAN** : s.18.

<sup>252</sup> **KİRACI** : s.104.

<sup>253</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.42; **ÇELİK Aytekin** : s.149; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.77; **ŞENYÜZ** : s.31; **ÖZŞAHİN** : s.22.

<sup>254</sup> **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.42; **ÇELİK Aytekin** : s.149; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.77; **ŞENYÜZ** : s.33; **ÖZŞAHİN** : s.23-24.

<sup>255</sup> **ÖZŞAHİN** : s.26; **ÇELİK Aytekin** : s.170; **ERDOĞAN Nurten** : s.21; **KEPEKÇİ** : "Denetçinin Hukuki Sorumluluğu", s.148.

<sup>256</sup> **BIGG** : s.5.

Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk denetlenen firmaya ait olmakla birlikte (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ – Altıncı Kısım-m.5/I), hata ve hileler ile mali tablolar hakkındaki denetçi görüşü yanıltılıp etkilenebileceğinden denetimin sağlıklı bir biçimde yapılması ve böylece denetimden beklenen faydanın elde edilmesi de riske girecektir. Bu tehlikeleri ortadan kaldırmak için de denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde çalışmasını planlamak ve yürütmek zorundadır. Denetçiler her türlü hata ve hileyi değil, sadece mali tablolara etkisi önemli kabul edilebilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmalıdır<sup>257</sup>. Zaten denetçilerin, her türlü hata ve hileyi ortaya çıkarmaları mümkün olmayacağı gibi denetçilerden her türlü hata ve hileyi ortaya çıkarmalarını beklemekte gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır.

Mali tablolardaki hileler aşağıdaki gibi eylemlere dayanmaktadır<sup>258</sup>:

- Muhasebe kayıtlarının veya mali tabloların hazırlanmasını destekleyici belgelerin sahte olması, tahrif edilmesi veya değiştirilmesi,
- Olayların, işlemlerin ve önemli bilgilerin kasıtlı olarak yanlış sunumu veya atlanması,
- Tutarlar, sınıflama, sunuş şekli veya açıklamalarla ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak kötü uygulanması.

Hata ve hileleri ortaya çıkarırken klasik yöntemlerin yanında sayısal analizlerden de faydalanılabilecektir. Buna ilişkin en ilgi çekici örnek, hileli

---

<sup>257</sup> **ELLIOTT Robert K. / WILLINGHAM John J.:** “Auditors Responsibilities For Fraud Detection”, (**WILLINGHAM John J. / CARMICHAEL D.R.:** Perspectives In Auditing, Mc-Graw Hill, 4.B., ABD 1986, s.239’dan naklen); **KİRACI** : s.107; **TERZİ** : s.70 vd.; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.37; **ÇELİK Aytakin** : s.150; **ERDOĞAN Nurten** : s.30; **KEPEKÇİ** : “Denetçinin Hukuki Sorumluluğu”, s.148; **BİGG** : s.3-4.

<sup>258</sup> **ERDOĞAN Nurten** : s.21; **UZAY** : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s.77; **ÖZŞAHİN** : s.24.

muhasabe verilerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan “Beford Modeli” dir<sup>259</sup>. Denetim komiteleri, gerek iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlayarak, gerekse bağımsız denetim kuruluşlarına çalışmalarında yardımcı olarak hata ve hilelerin tespitinde önemli roller üstlenebileceklerdir<sup>260</sup>.

Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük tespit ettiyse ya da hile ve usulsüzlük yapıldığını gösteren bir bilgiye sahipse, bu bilgi ve bulguları işletme yönetiminin uygun bir kademesi ile paylaşır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Altıncı Kısım-m.26/I). Yönetimin konuya ilişkin tutumu denetçi görüşünün oluşturulmasında önemli rol oynayacaktır<sup>261</sup>. Hata ve hileleri bulma konusunda denetçiye düşen görev ve sorumluluklar devamlı tartışma konusu olmuştur. Denetim mesleğinin gelişmeye başladığı yıllarda denetçilerin görevinin sadece hata ve hileleri bulma olduğu düşünülmekteydi. Artık bağımsız denetçinin nihai görevinin hata ve hileleri bulmak olmadığı ancak bunların tespitinin denetim işinin bir parçası olduğu ve bağımsız denetim sürecinde mali tabloların doğruluğu için hata ve hilelerin bulunmasının kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu kabul edilmektedir<sup>262</sup>. Bağımsız denetim faaliyetinin her türlü hata ve hileyi değil sadece önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak amacıyla planlanıp, yürütülmesi gerekir. Bağımsız denetim kuruluşu, gerekli dikkat ve özeni gösterdiği takdirde ortaya çıkarabileceği hata ve hilelerden sorumludur<sup>263</sup>.

---

<sup>259</sup> Hileli muhasabe verilerinin “Benford Modeli” ile ortaya çıkarılması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **ERDOĞAN Melih** : “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.3, Ocak 2001, s.1 vd.

<sup>260</sup> Bkz. **YILANCI** : “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, s.26-27.

<sup>261</sup> **YAVAŞOĞLU** : s.299; **KEPEKÇİ** : Bağımsız Denetim, s.37.

<sup>262</sup> **KİRACI** : s.107; **ÇELİK Aytakin** : s.148-149; **BAYAZITLI** : Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, s.53.

<sup>263</sup> **ÇELİK Aytakin** : s.171.

## F- SORUMLULUKTAN KURTULMA HALLERİ

Bağımsız denetim kuruluşları, aşağıda belirtilen durumlarda hem müşteriye hem de üçüncü kişilere karşı sorumluluktan kurtulabilmektedirler.

### 1- Bağımsız Denetim Yapma Yükümlülüğünün Bulunmaması

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim faaliyetinden başka müşterilerine muhasebe defterleri tutma ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme, finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama, değerlendirme ve aktüerya hizmetleri verme veya ekspertiz raporu hazırlanması, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi veya iç denetim destek hizmetleri verme, aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi gibi pek çok hizmeti de verebilmektedir. Bu hizmetlerin denetim hizmeti ile birlikte aynı dönem içinde verilmesi bağımsızlığı zedeleyeceği için yasaklanmıştır. Ancak bağımsız denetim hizmeti verilmemek şartıyla müşteriye bu hizmetlerin verilmesi mümkündür.

Bağımsız denetim kuruluşu aradaki sözleşmenin bağımsız denetim sözleşmesi olmadığı, bunun dışında bir hizmetin verilmesine ilişkin olduğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Burada bağımsız denetim kuruluşu müşteri ile arasındaki sözleşmenin bağımsız denetim sözleşmesi olmadığını ve kendisinin denetim yükümlülüğünün bulunmadığını iddia etmektedir. Müşteri ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki sözleşme metni, bu konuda en önemli ispat vasıtası olmaktadır<sup>264</sup>.

---

<sup>264</sup> ÇELİK AYTEKİN : s.176.

## **2- Denetimin, Denetim Standartlarına Uygun Olması**

Bağımsız denetim kuruluşlarının, gerek müşterilere gerekse üçüncü kişilere karşı sorumluluklarına neden olan en önemli husus bağımsız denetim standartlarına aykırılıktır<sup>265</sup>. Bağımsız denetim kuruluşları, denetim faaliyetini önceden belirlenmiş olan bu standartlara uygun olarak sürdürüp, sonuçlandırmak zorundadırlar.

Bağımsız denetim, denetim standartlarına uygun olarak yapılmışsa, bağımsız denetim kuruluşu kusurlu kabul edilemeyeceği için sorumluluğu da doğmayacaktır<sup>266</sup>. Bağımsız denetim kuruluşu, denetim faaliyetini denetim standartlarına uygun olarak sürdürüp, sonuçlandırdığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir.

## **3- Denetim Raporunun Önemli Olmayan Konularda Gerçeği Yansıtması**

Bağımsız denetim raporu, mali tabloların “tüm” yönleriyle değil, “tüm önemli” yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda görüş bildirir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –Yirmi Dokuzuncu Kısım- m.3/III). Bağımsız denetim kuruluşunun, önemli-önemsiz ayrımı yapmaksızın müşterinin her türlü işleminin doğruluğunu denetlemesini beklenemez.

Denetim raporunun önemsiz konularda gerçeği yansıtması halinde bağımsız denetim kuruluşu sorumlu olmayacaktır. Bağımsız denetim kuruluşunun, yükümlülüğü denetim raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı olmaması ile

---

<sup>265</sup> ÇELİK Aytakin : s.176-177.

<sup>266</sup> ÇELİK Aytakin : s.177.

sınırlıdır. Böylelikle bağımsız denetim kuruluşu, raporun önemli konularda gerçeğe aykırılık içermediği ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir.

#### 4- İlliyet Bağının Bulunmaması veya Kesilmesi

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu için, sadece zarar yetmez. Aynı zamanda uygun illiyet bağının da bulunması gerekir. Uygun illiyet bağının bulunmadığı hallerde bağımsız denetim kuruluşu sorumlu tutulamayacaktır.

Uygun illiyet bağı bulunmakla birlikte, müşterinin veya üçüncü kişinin kusuru ile illiyet bağı kesilebilir<sup>267</sup>. Bu taktirde müşterinin veya üçüncü kişinin tam kusurundan söz edilir. Zarar gören olarak, müşterinin veya üçüncü kişinin kusuru illiyet bağı kesmemiş, sadece zararlı sonucun doğumuna diğer nedenlerle birlikte katkıda bulunmuş ise, “ortak illiyet” söz konusu olacaktır. Bu durumda sorumluluktan kurtulma değil, tazminattan indirim söz konusu olur (BK.m.44)<sup>268</sup>. Yargıtay’a göre de; BK. m. 44 de öngörülen birlikte kusurun varlığından söz edebilmek için, zarar görenin bizzat kendi davranışı ile zararlandırıcı olayın gerçekleşmesini kolaylaştırmış olması ya da meydana gelen zararı önleyecek veya azaltacak tedbirleri almamış bulunması gerekir<sup>269</sup>. İlliyet bağının kesildiği durumlarda, bağımsız denetim kuruluşunun tazminat borcu da doğmayacaktır.

BK. 98 maddesinin yaptığı yollama ile BK. m.44 sözleşme ilişkilerinde de uygulama alanı bulacaktır. Anılan yasa hükmünde kural olarak zarar görenin kusuru,

---

<sup>267</sup> Bkz. Yargıtay 9 .H.D. 05.03.1987 T.,1987/2181 E., 1987/2655 K.; Yargıtay 4 .H.D. 31.01.1995 T., 1994/7978 E., 1995/649 K.; (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.10.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>268</sup> **DESCHENAUX / TERCİER** : s.57; **EREN** : Borçlar Hukuku, s.523; **OĞUZMAN / ÖZ** : s.560; **REİSOĞLU** : s.311; **KILIÇOĞLU** : s.220; **ŞENYÜZ** : s. 77.

<sup>269</sup> **YHGK.** 22.02.1984 T., 1981/652 E., 1984/132 K.; (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.10.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).



tazminatta indirim nedeni olarak kabul edilmiştir. Zarar gören olarak, müşterinin veya üçüncü kişinin kusurunun ağırlığına göre illiyet bağının kesilip kesilmediği, dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu olacağı miktar belirlenecektir.

## **G- ZAMANAŞIMI**

Bağımsız denetim kuruluşlarına karşı açılan davaların tabi olacağı zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle zamanaşımı süresi konusunda genel hükümler uygulanacaktır. Müşteriye karşı sorumluluk sözleşmenin ihlalden kaynaklandığı için bundan kaynaklanan davalar 10 yıllık zamanaşımı süresine tabi olacaktır (BK. m.125).

Üçüncü kişiye karşı sorumluluk haksız fiile dayandığı için bunların açacakları davalarda BK. m.60 uygulanacaktır. Üçüncü kişi zararı ve faili (bağımsız denetim kuruluşunu) öğrendiği tarihten itibaren 1 yıl ve her halde zarar sebep olan denetim raporu tarihinden itibaren 10 yıl içerisinde zamanaşımına uğrayacaktır (BK.m.60/I). Haksız fiil teşkil eden fiil aynı zamanda suç teşkil ediyor ve bu suç için ceza kanunlarında daha uzun zamanaşımı süresi öngörülmüş ise bu zamanaşımı süresi tatbik olunur (BK.m.60/II). Bağımsız denetim kuruluşlarına karşı açılacak davalarda yetkili ve görevli mahkemeler konusunda özel bir düzenleme yapılmadığı için genel hükümlere göre yetkili ve görevli mahkeme tespit edilecektir.

## **II- CEZAI SORUMLULUK**

Bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri ve çalışanlarının cezai sorumluluğu hakkında Tebliğ herhangi bir düzenleme getirmeksizin, Kanun'un 47-B/3, 48 ve 49'uncu madde hükümlerine atıf yapmıştır. Bu ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesiyle de uyum içerisindedir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 47-B/III bendinde düzenlenen suç "Kasıtlı Olarak Gerçeğe Aykırı Bağımsız Denetleme Raporu Düzenlemek ve Bu Raporun Düzenlenmesini Sağlamaktır". İlgili hükümde diğer kanunlara göre daha ağır bir cezayı gerektirmediği takdirde, kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanların, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 8 milyar liradan 20 milyar liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Suçun işlenmesinde, 47/B bendinde yazılı hallerden iki veya daha fazlası birleştiği takdirde hapis cezasının asgari haddi 2 ve azami haddi 4 yıldır. Bu suç dolayısıyla verilecek ağır para cezaları, üst sınırla bağlı olmaksızın suçun işlenmesi suretiyle temin edilen menfaatin üç katından az olamaz (SerPK m.47/II). Daha önce verilen cezanın infazı şartı aranmaksızın, cezanın verilmesini gerektiren fiillerin tekrarı halinde, verilen cezaları yarı oranında artırılarak hükmolunur (SerPK m.47/III).

SerPK. 47. maddede belirtilen suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Cumhuriyet Savcılığına yazılı başvuruda bulunulması gerekir<sup>270</sup>. Burada Kurulun başvurusu bir (muhakeme şartı) yargılama koşuludur<sup>271</sup>. Bu başvuru ile birlikte Kurul aynı zamanda müdahil sıfatını kazanır<sup>272</sup>(SerPK m.49/I). Kurulun müdahillik sıfatı, sadece SerPK. 47.madde kapsamındaki suçlar için geçerlidir. SerPK.'na aykırı fiillerin işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Savcıları, Kurulu haberdar ederek durumun incelenmesini isteyebilirler (SerPK m.49/II). Cumhuriyet Savcısının istemi üzerine Kurulun yapacağı inceleme

---

<sup>270</sup> "...2499 sayılı Yasanın 49/1. maddesi uyarınca, aynı Yasanın 47. maddesinde yazılı suçlardan dolayı kovuşturma yapılması Kurul tarafından Cumhuriyet Savcılığına yazılı başvuruda bulunmasına bağlı olup, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yazılı başvurusu olmaksızın açılan kamu davasına devamlı yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırıdır" Yargıtay 7. CD. 18.09.1995 T., 1995/5815 E., 1995/6925 K.; (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.09.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>271</sup> **YASİN** : s.205; Muhakeme şartları konusunda bkz. **TOROSLU Nevzat** : Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 1998, s.43 vd.

<sup>272</sup> "Müdahil", savcı tarafından açılmış olan kamu davasında, savcıyla birlikte iddia makamını oluşturur. Müdahil olabilmenin temel koşulu suçtan zarar gören olmaktır (**TOROSLU** : s.118-119). Kurulun sermaye piyasası suçlarından dolayı suçtan zarar gören niteliği taşıyıp taşımadığı tartışılabilir. Kurulun, düzenleme ve denetleme görev ve yetkisine sahip olduğu sermaye piyasalarının, bu tür fiillerden olumsuz etkilenmesi ve sermaye piyasalarındaki kamu düzeninin bozulması nedeniyle müdahil olması kabul edilebilir. Ancak burada kanun ile Kurula tanınmış istisnai bir müdahillik sıfatı olduğunu söylemek daha uygun olacaktır (**YASİN** : s.205, 45 nolu dipnot).

adli kolluk faaliyetidir. Cumhuriyet Savcısı, Kurul tarafından herhangi bir başvuru olmamasına rağmen yanlışlıkla dava açarsa, bu durumda mahkemenin durma kararı vererek dosyayı beklemeye alacağını kabul etmek gerekir<sup>273</sup>. Cumhuriyet Savcısı tarafından kovuşturmayaya mahal olmadığı yolunda karar verilirse, Kurul bu kararlara karşı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa göre itiraz edebilir (SerPK m.49/III). Bu davalar mahkemelerce acele işlerden sayılır ve öncelikle karara bağlanır (SerPK m.49/IV).

### III- İDARİ SORUMLULUK

Bağımsız denetim kuruluşları Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesinde kayıtlı ise Kurulca denetlenebilmektedir. Kurul tarafından Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde belirli aralıklarla yapılan kontroller sonucunda bağımsız denetimin, ilke ve kurallara uygun olmadığı tespit edilirse, düzeltilebilir aykırılıklarda ilgili kuruluş uyarılmakta veya idari para cezası<sup>274</sup> verilmekte, aykırılık düzeltilebilir nitelikte değilse ilgili kuruluş bağımsız denetim yetkisine sahip kuruluşlar listesinden çıkarılmaktadır<sup>275</sup>. Listedenden çıkarılan kuruluşları ünvanları BDDK 'ya bildirilmekte, fakat bildirilen kuruluşların bankaların bağımsız denetimi konusundaki yetkilerine herhangi bir müdahalede bulunulmamaktadır<sup>276</sup>.

---

<sup>273</sup> YASİN : s.206; TOROSLU : s.45.

<sup>274</sup> SPK tarafından idari para cezası verilmesine yönelik işlem, “ SPK'nın, bireysel nitelikteki sermaye piyasası alanında ekonomik idari kolluk işlemidir” (GÜRSEL : “Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetimi”, s.533).

<sup>275</sup> Aksine bir düzenleme olmadıkça, izin vermeye yetkili makam koşulların gerçekleşmesi halinde bu izni kaldırmaya da yetkilidir(Bkz. YASİN : s.196). Nitekim Danıştay da 16.12.1998 T., 1996/4349 E., 1998/6771 sayılı kararında da “...idareye tanınan yetki, şüphesiz, Yasanın "Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amacıyla sınırlı bulunmaktadır. Dolayısıyla, sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunulmasına izin vermek yetkisi bulunan davalı idare, gerek bu iznin verilmesi için aranılan koşulların kaybedilmesi, gerekse Yasanın amacına aykırı eylemlerin belirlenmesi halinde, verdiği izni geri almak yada izin verdiği kurumun faaliyetlerini durdurmak yetkisine sahiptir. Bu, idare hukukunun temel ilkelerinden birisi olan "usulde paralellik" ilkesinin doğal sonucu olup; dava konusu işlemi "yetki" yönünden iptal eden temyize konu idare mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır” diyerek bu yönde görüş bildirmiştir (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, Erişim: 20.09.2006, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>276</sup> SAYAR: Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, s. 42; YASİN : s.196.

Bağımsız denetim kuruluşlarının, Sermaye Piyasası Kanunu m. 46/g gereğince, mevzuat hükümlerine aykırı faaliyetlerinin tespit edilmesi halinde, ilgililerden aykırılıkların giderilmesi istemeye; aykırılıkta sorumluluğu tespit edilen kurum görevlilerinin, haklarında kovuşturmaya geçildikten sonra yargılama sonuçlanıncaya kadar imza yetkilerini sınırlandırmaya veya kaldırmaya; aykırılıkların giderilmemesi veya giderilemeyecek aykırılıkların tespit edilmesi durumunda, gerekli her türlü tedbiri almaya ve bu kuruluşların faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurmaya ve yetkilerini kaldırmaya Sermaye Piyasası Kurulu yetkilidir. Mevzuata aykırılık durumunda hangi ağırlıkta yaptırımın uygulanacağı konusunda takdir yetkisi Kurul'dadır. İlgili Tebliğ'de bağımsız denetim kuruluşunun denetim yetkisinin kaldırılması için varlığı aranacak mevzuata aykırılıklar tespit edilmiştir. Fakat listeden çıkarma dışında hangi durumlarda hangi yaptırımların uygulanacağına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Diğer yaptırımların uygulanacağı durumlar, yapılacak yeni bir düzenleme ile açıkça düzenlenmelidir. Böylece aynı durumlarda keyfi olarak, farklı yaptırımlar uygulanabilme ihtimalinin de önüne geçilmiş olacaktır.

#### Bağımsız denetim kuruluşları:

- Kuruluş şartlarını kaybetmesi,
- Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uymaması,
- Yapılan denetimlerde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirilenler dışında fiilen başka denetçi görevlendirilmesi,
- Denetim program ve çalışma kağıtlarının yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- Uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- Mali tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,

- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- Seri X No: 22 sayılı Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- Sermaye Piyasası Kurulu'nca veya Kurul tarafından görevlendirilen yetkililerce istenilen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,
- Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi,
- Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması,
- Yapılan denetim çalışmalarında sorumlu ortak başdenetçinin dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,

hallerinden herhangi birisinin varlığı durumunda, Kurul bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisini iptal edebilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ-İkinci Kısım- m.30/I). Tebliğde “iptal edilebilir” ifadesinin kullanılması rasgele bir ifade değildir<sup>277</sup>. Kurul, aykırılığa ilişkin olarak yapacağı değerlendirme ile “denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali” yaptırımının uygulanıp uygulanmayacağı konusunda karar vermeye yetkilidir. Kurul, yetki iptali dışındaki yaptırımları da uygulayabilir. Yukarıda belirtilen son maddedeki belirtilen hususlarda bir sorumluluk tespit edilmesi halinde, yetki iptali yaptırımı saklı olmak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçinin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını yasaklayabilir (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ-İkinci Kısım- m.30/II).

---

<sup>277</sup> YAVAŞOĞLU : s.43.

## SONUÇ

Bağımsız dış denetim, sermaye piyasalarının entegrasyonu ile birlikte Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de önem kazanmıştır. Sermaye piyasalarına yatırımcıları çekmenin yanında, mevcut yatırımcıların piyasada kalmalarını sağlamak da gerekir. Bunun için mali tablolar hakkında doğru ve güvenilir bilgi çok önemlidir. Bunu sağlayabilecek en önemli mekanizma ise bağımsız dış denetimdir. Halka açık anonim ortaklıklarda iç denetim mekanizmasının yetersizliği bu önemi daha da arttırmıştır.

TTK’daki mevcut iç denetim sisteminin yetersizliği nedeniyle TTK Tasarısında, bağımsız dış denetim sistemi getirilmiştir. Tasarıda, anonim şirketlerin yanında paylı komandit şirketler ile limited şirketler de bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur. Bağımsız dış denetimi düzenleyen hükümlere sistematik açıdan bakıldığında ifade tarzlarının genellikle bozuk ve anlam karmaşasına neden olabilecek şekilde olduğu görülmektedir. Tasarının 405.maddesindeki denetlenen şirket yönetim kurulunun veya denetçinin talebi üzerine, şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yıl sonu hesaplarına, mali tablolarına ve faaliyet raporuna ilişkin kanun, idari düzenleme veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesi karar vereceği yolundaki düzenlemenin uygulama kabiliyeti yoktur. Böyle bir hükmün uygulanması bağımsız dış denetimin mantığı ile çelişmektedir. Çünkü mali tabloların hazırlanmasından yönetim kurulu sorumlu iken, yönetim kurulu tarafından hazırlanan bu tabloların gerçeğe uygun olup olmadığını inceleyip, kendi bağımsız görüşünü raporunda ifade edecek olan denetçidir. Denetçi kanun, idari düzenleme veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda herhangi bir aksaklık veya uygunsuzluk tespit ederse bunu raporunda belirtecektir; yoksa denetçinin tespit ettiği usulsüzlükler veya aykırılıklar konusunda yönetim kuruluyla müzakeresi düşünülemez. Ayrıca Ticaret Mahkemesi karar verirken denetçinin iradesinin yerine geçerek mali tablolar hakkındaki denetçi görüşüne müdahale edecek ve bu da denetçi bağımsızlığı

ilkesiyle ve denetimin mesleki anlamda uzman kişilerce yapılması ile bağdaşmayacaktır.

Raporların standartlara bağlanarak belirli tipte düzenlenmesi mali tablo kullanıcılarının farklı sonuçlar çıkarmalarını önleyeceği gibi ilgililerin farklı şirketler arasında karşılaştırma yapabilmelerini de sağlayacaktır. Sermaye piyasası mevzuatında olduğu gibi denetim raporlarının belirli şekil şartlarına tabi tutulması gereklidir.

Tasarıda denetim raporunun kaç şekilde düzenleneceği yolunda açık bir hüküm yoktur. 403.maddede onay yazısının üç çeşit olabileceği düzenlendiği için denetim raporu da buna paralel olarak onay, sınırlı onay ve kaçınma şeklinde olacaktır. “Sınırlı onay” kavramı yerine “şartlı onay”, “kaçınma” kavramı yerine “olumsuz” kavramları tercih edilmesi daha uygun olacaktır. Tasarıda görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dördüncü bir rapor biçimi düzenlenmemesi önemli bir eksikliklerdir. Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, çeşitli nedenlerle denetim sürecine ilişkin prosedürün tam olarak uygulanamaması, gerekli olan bilgi ve belgelere ulaşılamaması veya çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması durumlarında denetçi “onay”, “sınırlı onay” veya “kaçınma” görüşlerden birine ulaşamıyor ise gerekçesini belirtmek şartıyla görüş bildirmekten kaçınma şeklinde rapor düzenleyebilmelidir.

Tasarının 402. maddesinde, denetlenen şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesinin şartları ile gelecekteki gelişmesi hakkında yönetim kurulunun yaptığı tahlillerin özellikle irdelenmesi, şirket veya topluluğun gelişmesine ciddi engel teşkil eden durumların belirlenmesi, şirketi tehdit eden riskleri önceden teşhis eden iç gözetim teşhis sisteminin geliştirilmesi için tedbir alınmasının gerekip gerekmediği ve eğer tehlike varsa şirketin bir tedbir veya çare uygulayıp uygulamadığı hususunun değerlendirmesi şeklindeki görevler bağımsız dış denetimin mahiyeti ile bağdaşmamaktadır. Bağımsız dış denetçi, geleceğe ilişkin varsayımlarda bulunamayacağı gibi, öznel değerlendirmelerde bulunmaya da zorlanamaz.

Denetçinin görevinin mali tabloların gerçekliği ve mevzuata uygunluğu ile sınırlı olması gerekir. Bu nedenle bu türden görevler 402.maddeden çıkarılmalıdır.

Yıllarca mesleğin kendi kendisini düzenlemesi anlayışının savunucusu olmuş ABD’de, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) 'unun oluşturulması ile yeni bir döneme girilmiş olmaktadır. Bu kurulun oluşturulması mesleği etkileyen en temel değişikliklerden birisi niteliğindedir. Seri X No: 16 sayılı Tebliğ’de 02.11.2002 tarihli ve 24924 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri X No: 19 ile yapılan değişiklikle Sarbanes-Oxley’e paralel düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran haller ile ilgili Sermaye Piyasası Kurulu ve SEC düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Seri X No: 16 sayılı Tebliği yürürlükten kaldıran, Seri X No: 22 sayılı Tebliğde de bağımsızlığı ortadan kaldıran haller Seri X No:16 sayılı Tebliğe paralel şekilde düzenlenmiştir. SPK düzenlemesinde her türlü danışmanlık işini içine alacak şekilde denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıracak haller sayılmış iken SEC düzenlemesinde sadece belli bazı danışmanlık işlerinin denetçi bağımsızlığını ortadan kaldırdığı kabul edilmiş ve bunun dışındaki işlerin denetim komitesinin ön onayına tabi olarak yapılabileceği kabul edilmiştir.

Başta yatırımcılar olmak üzere ilgililerin bağımsız denetim raporuna duydukları güvenin iki temel nedeni vardır. Öncelikle bağımsız dış denetçi mesleki yönden yetkin, genel kabul görmüş denetim standartlarını çok iyi bilen bir teknik uzmandır. Diğer neden ise bağımsız dış denetçi, denetim çalışmaları süresince ve görüş bildirirken tamamen bağımsızdır. Bağımsızlık herkes tarafından farklı anlaşılan, bu nedenle üzerinde en çok durulan ve tartışılan konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsızlık, denetçi için hayati öneme sahip vazgeçilemez bir niteliktir. Denetçinin, sadece fikren bağımsız olması yetmez, aynı zamanda şeklen de bağımsız olması gerekir. Fikren bağımsızlık ile kastedilen denetçinin aralarında denetlenen ortaklığın yönetiminin de bulunduğu bütün ilgilere karşı aynı mesafede bulunması, görüşünü



hiçbir etki altında kalmaksızın doğru, dürüst ve tarafsız olarak açıklayabilmesidir. Şeklen bağımsızlık ise denetçinin dışarıdan bağımsız görünmesi, bağımsızlığı konusunda tereddüt oluşturabilecek ilişkilerden kaçınmasıdır. Denetçi, dışarıdan bakıldığında da bağımsız görünmelidir. Aksi takdirde mali tabloların kullanıcıları denetçinin bağımsızlığından şüphe duyacak bunun sonucunda da bağımsız denetim raporuna değer vermeyebileceklerdir. Seri X No: 22 sayılı Tebliğde bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı durumlar belirtilerek, fikren bağımsızlığın yanında aslında şeklen bağımsızlığın korunması amaçlanmıştır.

Bağımsızlığı sağlamada denetim kuruluşu değişiminin ne kadar etkili olacağı tartışmalıdır. Değişim zorunluluğunu aşmak amacıyla birbirlerine bağlı ana-yavru ortaklık ilişkisi kurulması veya denetim firmalarının aralarında anlaşarak, değişim zamanı gelen müşterilerini karşılıklı değiştirmeleri durumlarında, görünüşte bir değişim olacak ve denetim kuruluşu değişiminden beklenen fayda sağlanamayacaktır. Bu sebeple denetim kuruluşu değişim zorunluluğu yeniden düzenlenmelidir. Denetim kuruluşu değişimi yerine, denetçi değişimi zorunluluğu getirilebilir.

Seri X No: 22 sayılı Tebliğ –İkinci Kısım- madde 13’de bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı durumlarda bağımsızlığın ortadan kalktığı yolunda kesin kanuni karine getirilmiştir. Bu durumlarda bağımsızlığın ortadan kalkmadığını ispat etme olanağı bulunmamaktadır. Bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı hallerde, bağımsızlığın ortadan kalkmadığını ispat edebilme imkanı getirilmesi uygun olacaktır.

Denetim kuruluşu değişimine ilişkin olarak Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Normlar hiyerarşisi gereği de Yönetmeliğe aykırı bir Tebliğ hükmü düzenlenemeyeceği için yapılacak yeni bir düzenleme ile Tebliğ ve Yönetmelik hükümleri birbirine paralel hale getirilmelidir. Böylelikle Yönetmelik hükmüne aykırı uygulamaların da önüne geçilmiş olacaktır.

Türkiye’de mali sektöre yönelik yayınlanmış olan muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurum mevcuttur. Yine bağımsız denetime ilişkin mevzuat da, yetkili kurumlara paralel şekilde çok çeşitlilik göstermektedir. Bağımsız denetim konusunda halka açık anonim ortaklıklarda Sermaye Piyasası Kurulu, bankalar ve özel finans kurumlarında BDDK, sigorta, finansman ve faktoring şirketlerinde ise Hazine Müsteşarlığı düzenleme yetkisine sahiptir. Yasal düzenlemelerdeki bu çeşitlilik pek çok çatışmaya da sebep olmaktadır. Örneğin Bankalarda ve Finans Kurumlarında Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik (31.01.2002 tarih ve 24657 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) m.9/II’de denetim kuruluşu değişimi 4 hesap dönemi olarak belirlenmişken, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetime İlişkin Seri X No:22 sayılı Tebliğ’de bu süre 7 yıl olarak belirlenmiştir. Bu da farklı uygulamalara sebep olmakta ve amaçlanan standardizasyon sağlanamamaktadır. Ayrıca ilgili kurumlar arasında yetki karmaşası da ortaya çıkmaktadır. SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenecek uzmanlardan oluşan ve yaptırım gücü olmayan, tavsiye niteliğinde kararlar alacak bir danışma komitesi oluşturulması uygun olacaktır. Bu danışma komitesinin çizeceği çerçeve dahilinde kendi uygulama alanlarına ilişkin konularda da SPK, BDDK gibi kurumların düzenlemeler yapması halinde pek çok noktada ortak bir çözüme ulaşılmış olacaktır. Böylelikle ilgili kurumlar arasında koordinasyon sağlanarak, bağımsız denetim ilke ve kuralları arasında uyum sağlanabilecek ve farklı uygulamalara da son verilmiş olacaktır.

Uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlenmiş olan ulusal denetim standartlarına uygunluk, sağlıklı ve başarılı bir denetim çalışması için olmazsa olmaz koşuldur. Uygulamada zaman zaman denetim standartlarının tam olarak uygulanmadığı veya gerekli özenin gösterilmediği görülmektedir. Standartların hepsi bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Denetim standartlarının uygulanmasında hiçbir şekilde taviz verilmemelidir.

Seri X No: 22 sayılı Tebliğ’de denetim komitesi üyelerinin niteliği ve seçimine ilişkin hükümler yetersizdir. Komite üyelerinin tamamının yönetim kurulu tarafında seçilmesi, komite üyelerinde herhangi bir uzmanlığın aranmaması ve yönetim kurulu üyelerinin ancak denetim komitesine seçilebilmesi gibi düzenlemeler karşısında bu komitenin etkinliğinin ve bağımsızlığının sağlanması mümkün değildir. Bu şekilde bir düzenleme ile denetim komitelerinin etkin ve kendilerinden beklenen görevleri en iyi şekilde yapabilmeleri beklenemez. Her ne kadar denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç duyduğu konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabileceksede bunun her durumda yeterli olacağı söylenemez. Bu sebeplerle denetim komitelerinin ancak belirli konuda uzman (iktisat, maliye, hukuk, işletme vb.) kişiler arasında seçilebilmesi zorunluluğu getirilmeli, yönetim kurulu üyeleri dışındaki kişilerin de (hatta kurul üyelerinin en az yarısının yönetim kurulu üyeleri dışından olması zorunlu tutulmalıdır) denetim komitesine seçilebilmesi imkanı getirilmelidir. Denetim sözleşmesi imzalanacak bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde de yönetim kurulu devreden çıkarılarak, denetim komitesi tek yetkili haline getirilmelidir. Böylelikle mali tabloların hazırlanması ve kamuya duyurulmasından sorumlu olan yönetim kuruluna karşı mali tabloları denetlemekle yükümlü olan denetim kuruluşunun bağımsızlığı daha fazla sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde denetim komitesi, görünüşte var olan bir kurul olmaktan öteye gidemeyecektir.

Mali tablolara ilişkin denetim raporu, başta yatırımcılar olmak üzere bütün ilgililerin kararlarında önemli rol oynadığı için açık, anlaşılır ve yeterli açıklamaları içerir şekilde hazırlanmalıdır. Rapor, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen asgari açıklamaları içerdiği gibi bunların yanında gerekli olan diğer açıklamaları da içermelidir. Mali tabloların ayrılmaz bir parçası oldukları için mali tabloların dipnotları ve diğer açıklamalar da bağımsız dış denetim kapsamında denetlenecek ve denetim raporunda yer alacaktır.

Mali tablolar hakkında denetçi görüşünün doğruluk ve dürüstlük içerisinde ifade edilmesi olarak belirtilebilecek olan denetçi raporu, bağımsız dış denetim

faaliyetine ilişkin mali tablo kullanıcılarının gördükleri tek belgedir. Bağımsız denetim sonucunda olumlu, olumsuz, şartlı veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört farklı rapor düzenlenebilir. Görüş bildirmekten kaçınma durumunda da aslında görüş bildirilmektedir. Denetim raporunda hangi gerekçeler ile bu sonuçlardan birine varıldığı açıkça belirtilmelidir. Mali tabloların hazırlanmasında denetçilerin herhangi bir sorumluluğu yoktur. Denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, hazırlanan mali tabloların gerçek durumu doğruluk ve dürüstlük içerisinde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ile sınırlıdır. Denetim raporu, denetlenen işletmenin sadece denetim tarihindeki durumunu yansıtır. Mali tablo kullanıcıları, ancak denetim raporuna dayanarak görüş bildirilen mali tabloların ne ölçüde gerçeği yansıttığı konusunda fikir edinebilirler.

Bağımsız denetimle görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kurucuları ve ortakları için çok ağır şartlar getirilmiştir. Öncelikle Türk Ticaret Kanunu ile anonim ortaklıklarda, hem gerçek hem de tüzelkişilerin pay sahibi olabilmelerine imkan tanınmışken, bağımsız denetimle görevlendirilebilecek kuruluşlar listesine girebilecek bir anonim ortaklıkta sadece gerçek kişilerin pay sahibi olabilmesi mümkündür. Ayrıca özel hizmet amaçlı bir anonim ortaklık olan bağımsız denetim kuruluşunda, pay sahibi olmak ile bağımsız dış denetçi olmak birbirine karıştırılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu ortaklarının, denetim faaliyetinde görev alma gibi bir zorunluluğu yoktur. Önemli olan bağımsız denetim faaliyetinin mesleki uzmanlığa sahip kişilerce yapılmasıdır. Doğal olarak kurucuların ve ortakların hepsinin mesleki açıdan uzman kişilerden oluşması, bağımsız denetim kuruluşunun işleyişi ve karar alma süreçlerinde açısından olumlu sonuçlar verecektir. Ancak her durumda böyle olmayabilir. Özellikle kuruluş şartlarının ağırlığı nedeniyle belirtilen niteliklere sahip kişileri bulmak amacıyla, gerçekte ortak olma iradesi bulunmayan saman adamların ortaklığa dahil edilmesi durumunda beklenen fayda elde edilemeyecektir. Tüzelkişilerin ortak olmasına imkan tanındığı takdirde yurtdışında faaliyet gösteren çokuluslu pek çok denetim kuruluşu da Türkiye’de doğrudan faaliyette bulunabileceği için denetim hizmetinin kalitesi yükselecektir.

Kurucuların ve ortakların 3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış kişilerden oluşması şartı ortakların tümü için değil, denetim çalışmasını denetim kuruluşu adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalayan sorumlu ortak başdenetçiler için aranması yerinde olacaktır. Sorumlu ortak başdenetçiler esas sermayenin en az %51'ine sahip olacakları için ortaklığın yönetiminde ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde her türlü yetki ve sorumluluğu da ellerinde bulunduracaklardır. Yapılacak yeni bir düzenleme ile kuruculara ve ortaklara ilişkin müflis olmama, yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmama ve sermaye piyasası mevzuatı veya diğer bir mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan denetim faaliyetlerinde sorumlulukları tespit edilmemiş olma şartları bütün kurucu ve ortaklarda aranmalı; bunun dışında kalan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi ve Türkiye'de yerleşik olma şartları sadece sorumlu ortak başdenetçiler için aranmalıdır.

Bağımsız denetim kuruluşlarında kural olarak pay devri serbest olmakla birlikte bazı durumlarda bu serbesti sakıncalı sonuçlar doğurabilir. Ortaklar paylarını, 3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış kişilerin dışında kişilere devretmeleri durumunda, bağımsız denetim kuruluşu bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesinden çıkarılacağı için bağımsız denetim faaliyetinde bulunamayacaktır. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşları, esas sözleşmelerinde ortaklık paylarının devrini yasaklayan veya sadece 3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış kişilere devre izin veren bir bağlam hükmü düzenlemeleri uygun olacaktır. Esas sözleşmede böyle bir bağlam hükmüne yer verilmesi zorunlu olmamakla birlikte bağımsız denetim kuruluşları özel hizmet amaçlı anonim ortaklık olduğu için konulması yararlı olacaktır.

Bağımsız denetim sözleşmesi benzer sözleşmelerle karşılaştırıldığında, iş görme amacı güden sözleşmeler arasında en fazla eser sözleşmesine benzerlik

göstermekle birlikte, sözleşme tiplerinden hiçbirisine tam olarak uymadığı görülmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi kendine özgü yapısı olan bir sözleşmedir. Bağımsız denetim sözleşmesi, bir özel hukuk sözleşmesi olmakla birlikte kamu hukuku etkilerinin de bulunduğu bir sözleşme olarak göze çarpmaktadır. Sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi geçerlilik koşuludur. Yazılı şekil zorunluluğuna aykırılık halinde bağımsız denetim sözleşmesi geçersiz olacaktır.

Sermaye Piyasası Kanunu m.15/IV'de ara dönem mali tabloların gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için denetlenen ortaklık yönetim kurulu üyeleri ve denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ile bağlı oldukları gerçek ve tüzelkişilerin sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ara mali tablolar ile yıllık mali tablolar aynı esaslar dahilinde hazırlanmaktadır. Yıllık mali tablolar, ara mali tablolara göre daha kapsamlı ve bilgi kullanıcıları açısından çok daha önemlidir. Ara mali tablolara ilişkin bu hükmü yıllık mali tabloları da kapsayacak şekilde anlamak gerekir. Böylece bütün mali tablolar açısından hukuki sorumluluğun kapsamı genişletilerek, başta yatırımcılar olmak üzere bütün ilgililerin ihtiyaç duyduğu güven de sağlanmış olacaktır.

Bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu, bağımsız denetim sözleşmesinin ihlalden dolayı müşteri ortaklığa, haksız fiilden dolayı ise müşteriye ve ilgili üçüncü kişilere karşıdır. BK. m.96 kapsamında, bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye karşı sözleşmeden doğan sorumluluğu için bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı, bu sözleşmenin ihlali, zarar, kusur ve sözleşmeye aykırılık ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir. Denetlenen ortaklığın, bağımsız denetim kuruluşunun kusurunu ispat etmesine gerek yoktur. Bağımsız denetim kuruluşu, kusurlu olmadığını ispat yükü altındadır (BK. m.96). Bağımsız denetim kuruluşunun raporunda belirttiği görüşe aykırı olarak, mali tabloların gerçeği yansıtmadığı anlaşılırsa denetim kuruluşu, denetimin gerektiği şekilde, yani denetim ilke ve kurallara uygun olarak yapıldığını ispat yükü altındadır.

Bağımsız denetim kuruluğu ile üçüncü kişiler arasında herhangi bir sözleşme ilişkisi bulunmadığından, bu kişilere karşı haksız fiilden doğan bir sorumluluk söz konusu olmaktadır. Sözleşmeden doğan sorumluluktan farklı olarak, denetimi gerçekleştiren bağımsız dış denetim kuruluşunun ve bağımsız dış denetçilerin kusurlarını ispat yükü, zarar gören üçüncü kişiye aittir.

## KAYNAKLAR

**ACTİVELİNE** Aylık Bankacılık ve Finans Gazetesi Araştırma Merkezi, “Denetimin Dayanılmaz Hafifliği”, 01.01.2003, No:34, Erişim: 29.04.2004, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)).

**ADAMS, Thomas J.**, The Business Of Business, 2.B., San Francisco 1976.

**AKARKARASU, Nahit.**, Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, SPK Araştırma Raporu (Yeterlik Etüdü), Ekim 2000.

**AKAY, Hüseyin.**, “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S.170, Ekim 1995.

**AKBULAK, Sevinç / AKBULAK, Yavuz.**, Türkiye’de Sermaye Piyasası Araçları ve Halka Açık Anonim Ortaklıklar, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004.

**AKDOĞAN, Habib.**, Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir 2003.

**AKDOĞAN, Habib.**, “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.14, Ocak 2005.



**AKDOĞAN, Nalan.**, “*Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması*”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991.

**AKGÜN, Melek.**, “*Bağımsız Dış Denetim Firmalarında Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:4, S:12, Nisan 2004.

**AKIŞIK, Orhan.**, “*İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.14, Ocak 2005.

**AKIŞIK, Orhan.**, “*Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.12, Nisan 2004.

**AKSOY, Ahmet.**, Muhasebe Denetimi, Fatih Matbaası, İzmir 1984.

**AKTAN, Çoşkun Can.**, “*Kurumsal Yönetim*”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006.

**AKTAŞ, Rafet / DERAN, Ali.**, “*Konsolide Mali Tablolarla İlgili, IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi*”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergi, Eylül 2005, S.2, Erişim : 16.02.2006, (<http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makal e=8>).

**AKTUĞLU, Mehmet Ali.**, Denetleme ve Revizyon, DEÜ. İİBF. Yayınları No:1, 2.B., İzmir 1983.

**ALHASHIM, Dhia D.**, International Dimensions Of Accounting, Kent Publishing, Boston 1984.

**ANSAY, Tuğrul.**, Anonim Şirketler Hukuku, 6.B., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:143, Ankara 1982.

**ANSAY, Tuğrul.**, “*Anonim Şirketin Murakabesi Yolları*”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt: I, 1961, S. 1.

**APAK, Sudi.**, Sermaye Piyasaları ve Borsa, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.

**ARAL, Fahrettin.**, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Savaş Yayınevi, Ankara 1997.

**ARENS, Alvin A. / LOEBBECKE, James K.**, Auditing An Integrated Approach, Prentice Hall, 6.B., New Jersey 1994.

**ARENS, Alvin A. / ELDER, Randal J. / BEASLEY, Mark S.**, Auditing And Assurance Services, Prentice Hall, 9.B., New Jersey 2003.

**ARKAN, Sabih.**, Ticari İşletme Hukuku, 7.B., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 2004.

**ARKAN, Sabih.**, Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 121, Ankara 1976.

**ARKAN, Sabih.,** “*Yüzden Fazla Ortağı Bulunan Anonim Ortaklığın Sermaye Piyasası Kanunu Karşısındaki Durumu*”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:1982, S.3.

**ARKUN, Osman Fikret.,** İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, 2.B., İstanbul 1980.

**ARNOLD, Donald F./BERNARDI, Richard A./NEIDERMEYER, Presha E.,** “*The Effect Of Independence On Decisions Concerning Additional Audit Work: A European Perspective*”, University Of Waterloo Symposium On Auditing Research November, Auditing : A Journal Of Practice Theory, Yıl:1999, S.18.

**ARSEVEN, Haydar.,** Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:116, Ankara 1975.

**ARSLAN, İbrahim.,** Şirketler Hukuku Bilgisi, 2.B., Mimoza Basım Yayım, Konya 1997.

**ASLAN, Sinan.,** “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler : IFRS 1-5*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.13, Eylül 2004.

**ATASOY, Ömer Adil.,** Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:65, Eskişehir 1984.

**AUDIT PLANING,** AICPA Technical Information For Practitioners Series 2, 3.B., ABD 1990.

**AYDIN, Oktay.**, Amerika Birleşik Devletlerinde Özel Kesim Kuruluşlarınca Saptanan Muhasebe Standartları, SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, 1985.

**AYSAN, Mustafa.**, “*Muhasebe Mesleği ve Geleceği*” , 23.10.2002 Tarihli Radikal Gazetesi Köşe Yazısı.

**AYSAN, Mustafa.**, “*Türkiye İçin Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği*”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974.

**AYSAN, Mustafa.**, “*Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu*”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974.

**AYSAN, Mustafa.**, Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları No:8, İstanbul 1971.

**AYTAÇ, Zühtü.**, Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:225, Ankara 1988.

**AYTAÇ, Zühtü.**, “*Yatırımcının Korunmasında Neredeyiz*”, Perşembe Konferansları, Ankara, Ocak 2001.

**BAKER, Richard E./ LEMBKE, Valdean C./ KING, Thomas E.**, Advanced Financial Accounting, 4.B., Irwin McGraw-Hill, ABD 1999.

**BARAN, Kudret.**, Halka Açılacak Anonim Şirketlerin Mali Tablolarının Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Özel Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama;

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1997.

**BAŞTUĞ, İrfan / ERDEM, H.Ercüment.**, Ticari İşletme Hukuku, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:35, Ankara 1993.

**BAYAZITLI, Ercan.**, Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara 1991.

**BAYAZITLI, Ercan.**, “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**BEKTÖRE, Sabri.**, “Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991.

**BELL, William H. / JOHNS, Ralph S.**, Auditing, Prentice Hall, 3.B., ABD 1960.

**BERKSOY, Turgay / IŞIK, Abdülkadir.**, “Avrupa Birliği Fikrinin Doğuşu, Gelişim Süreci ve Türkiye’nin Bu Süreçteki Yeri”, Avrupa Birliği Üzerine Yazılar, SPK Yayınları No:177, 2.B., Ankara 2006.

**BERNEY, Paul R. / GARSTKA, Stanley J.**, Accounting : Concepts and Application, Irwin Publishing, Homewood Illinois 1984.

**BIRCH, Michael** (Çev. ÖZTÜRK, Yıldız), “Globalisation - The Accounting Profession At The Crossroads (Küreselleşme – Yol Ayrımındaki Muhasebe Mesleği)”, VI. Türkiye Muhasebe ve Denetim Semineri, (<http://archive.İsmmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1gunAcis/03MichaelBirchTur.pdf>).

**BİLGE, Mehmet Emin.**, “*Pay Sahiplerinin Anonim Ortaklık Genel Kurullarına İnternetten Aracılığıyla Katılımı*”, Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt:I, İstanbul 2003.

**BİRSEL, Mahmut T.**, “*Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Müttehassıslığı Mesleği*”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974.

**BLAKE, John.**, Accounting Standards, Pitma Publishing, 5.B., Büyük Britanya 1995.

**BORITZ, J. Efrim / ZHANG, Ping.**, “*The Auditor’s Objectivity Under A Negligence Liability System*”, University Of Waterloo Symposium On Auditing Research November (04.06.1999), Auditing : A Journal Of Practice Theory, Yıl:1999, S.18.

**BOZÇELİK, Hayri.**, “*Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı*”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:XX, Haziran 2000, S.3.

**BOZER, Ali.**, Sigorta Hukuku (Genel Hükümler- Bazı Sigorta Türleri), Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 2004.

**BOZKURT, Veysel.**, Avrupa Birliği, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1993.

**BRINK, Victor Z. / CASKIN, James A. / WITT, Herbert.**, Modern Internal Auditing, The Ronald Press Company, 3.B., New York 1973.

**BROOKS, Jermyn P.**, “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyiş Özellikleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**BURTON, J.H.**, The Auditor And Accountant And Mechanised Accounting, Jordan and Sons, 2.B., London 1950.

**CAN, Mustafa.**, ABD Ortaklıklar Hukukunda Temel Kavramlar, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.

**CAN, Mustafa.**, “ABD’de Halka Açık Anonim Ortaklıklar İle İlgili Eyalet Düzenlemeleri”, Erişim:27.05.2005, (<http://www.jura.uni-sb.de/turkish/e-ktphane.html?adres=http%3A%2F%2Fwww.jura.uni-sb.de%2Fturkish%2Fe-ktphane.html>).

**CANSIZLAR, Doğan.**, “Kurumsal Yönetim ve Önemi”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006.

**CANSIZLAR, Doğan.**, “Yatırım 2004 Konferansında AB’ye Uyum Sürecinde Sermaye Piyasaları” Konulu Açılış Konuşması, 01.10.2004, Erişim: 17.09.2004, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

**CANSIZLAR, Doğan.**, “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Sermaye Piyasalarında Yapılanlar ve Yapılacaklar” Konulu Toplantıda Açılış Konuşması, İstanbul, 03.03.2005, Erişim: 30.03.2005, ([www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)).

**CANTEKİNLER, Müşfik.**, “Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, Activeline Aylık Bankacılık ve Finans Gazetesi, 01.01.2003, No:34, Erişim:26.04.2005, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)).

**CARMICHAEL, D.R. / WILLINGHAM John J.**, Auditing Concepts and Methods, McGraw Hill, 5.B., ABD 1989.

**ÇAKIR, Veysel.**, “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinde Meslek Kuruluşlarının Rolü ve Örgütlenmesi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**ÇAM, Muzaffer.**, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, Vergi Dünyası, S. 170, Ekim 1995.

**ÇELEBİ, Ali.**, Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2002.

**ÇELEBİCAN, Gürđan.**, “Bankalarla İlişkisi Bakımından Sermaye Piyasası”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt: III, S.4, Eylül 1966.

**ÇELİK, Aytakin.**, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Kitabevi, Ankara 2005.



**ÇELİK, Nuri.**, İş Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayın, 16.B., İstanbul 2003.

**ÇELİK, Orhan.**, “*Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.6, Şubat 2002.

**ÇETİNKAYA, Cihat.**, “*Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı*”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990.

**ÇEVİK, Orhan Nuri.**, Anonim Şirketler, Seçkin Kitabevi, 4.B., Ankara 2002.

**ÇİFTÇİ, Yavuz / ÇİFTÇİ, Birgül.**, “*Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.10, Eylül 2003.

**ÇÖMLEKÇİ, Ferruh.**, Muhasebe Denetimi, Eskişehir iktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Eskişehir 1978.

**DARMAN, Güler Manisalı.**, “*Kurumsal Yönetim, Yönetim Kurulunun Sorumlulukları ve Şirket Değeri*”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006.

**DEMİRBİLEK, Müslim.**, İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim, SPK Araştırma Raporu, 1986.

**DEMİRKAN, Şefika.**, Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkinliği, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir 1998.

**DENETİM İLKE VE ESASLARI**, 2.B, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, C.I, İstanbul 1999.

**DESCHENAUX, Henri / TERCİER, Pierre** (Çev. ÖZDEMİR, Salim), Sorumluluk Hukuku, Kadıoğlu Matbaası, Ankara 1983.

**DİNÇ, Yusuf.**, Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara 2001.

**DİRİMTEKİN, Tuğrul.**, Muhasebede Denetim Raporları, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:8, Bursa 1981.

**DOĞAN, Muammer.**, İşletme Ekonomisi ve Yönetimi, İzmir 1998.

**DOĞANAY, İsmail.**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi C. I, Beta Basım Yayım, 4.B., İstanbul 2004.

**DOKUR, Şükrü.**, Sermaye Piyasası Kanunu ve Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Açısından Bağımsız Dış Denetim, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa 1992.

**DOMANIÇ, Hayri.**, Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması-TTK Şerhi II, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1998.

**DÖNMEZ, Adnan / BERBEROĞLU, P.Başak BERBEROĞLU / ERSOY, Ayten.**, “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl:2005, S.9.

**DÖNMEZ, İrfan.**, Markalar ve Haksız Rekabet Davaları, Seçkin Kitabevi, Ankara 1987.

**DUNN, John.**, Auditing Theory And Practice, Prentice Hall, ABD 1991.

**DURAL, Fatih.**, “Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye’deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi”, 1990 Yılına Girenken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990.

**DUSKA, Ronald F./ DUSKA, Brenda.**, Accounting Ethics, Blackwell Publishing, 2.B., İngiltere 2003.

**EDİTÖRÜN Seçimi**, “Denetim Standartları”, Mali Kılavuz, Yıl:7, S.26, Ekim-Aralık 2004.

**ELLIOTT, Robert K. / WILLINGHAM, John J.**, “*Auditors Responsibilities For Fraud Detection*”, (John J. WILLINGH / D.R. CARMICHAEL : Perspectives In Auditing, Mc-Graw Hill, 4.B., ABD 1986).

**ERDOĞAN, Melih.**, “*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.3, Ocak 2001.

**ERDOĞAN, Nurten.**, “*Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S.6, Şubat 2002.

**EREN, Fikret.**, Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Sevinç Matbaası, Ankara 1975.

**EREN, Fikret.**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayım, 8.B., İstanbul 2003.

**ERGUN, Ülkü.**, Finansal Tablolar Düzenlenmesi ve Analizi, İzmir 1995.

**ERKAN, Fikret.**, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması İkincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004.

**EROL, Ahmet.**, “*Bankalarda Bağımsız Denetimin Etkinliği ve Uluslararası Standartlar*”, Erişim:19.04.2005, ([www.makalem.com](http://www.makalem.com)).

**ESER, Rüya / FIRATOĞLU, Bahşayış.**, Avrupa Topluluğu’nda Sermaye Piyasası İle İlgili Düzenlemeler ve Türk Mevzuatının Durumu, SPK Araştırma Raporu, 28.06.2000.

**FEYZİOĞLU, Bedî N.**, “*Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bütçe ve Kesin Hesap Denetiminde Etkinliği*”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990.

**FLINT, David.**, Philosophy And Principles Of Auditing, Macmillan Education, Hong Kong 1988.

**FRASER, Lyn M. / ORMISTON, Aileen.**, Understanding Finacial Statement, Pearson Education International,7.B., New Jersey 2004.

**GALLEGOS, Frederick / RICHARDSON, Dana R. / BORTHICK, A. Faye.**, Audit and Control Of Information Systems, South-Western Publishing, Cincinnati 1987.

**GENÇ, Ahmet.**, Sigorta Şirketlerinin Mali Analizi Erken Uyarı Sistemi ve Derecelendirme (Rating), Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları No:6, Ankara 2006.

**GENÇ, Süleyman.**, “*ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları*”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003.

**GÖKTAN, Erkut.**, “*ABD’de Güncel Muhasebe Yaklaşımları*”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, TÜRMOB Yayınları No:23, Ankara 1995.

**GÖNÜL, Ayşenur / EROĞLU, Zeynep Ada.**, Etkin Bankacılık Denetiminde Temel Prensipler Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamaları, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara Mart 1999.

**GRABAR, Nicolas / MANN, Michael.**, International Securities Markets, Practising Law Institute, ABD 2004.

**GRENWOOD, Robert P.**, Handbook Of Financial Planning And Control, Gower Publishing, 3.B., İngiltere 2002.

**GUHL, Theo** (Çev. ÖÇAL, Akar)., “Anonim Şirketlerde Denetleme”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt: VI, S.4, Aralık 1972.

**GÜL, Kudret / ERGÜN, Halil.**, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.

**GÜNAL, Vural.**, Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Ankara 1987.

**GÜNGÖR, Feridun.**, “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:11, S. 124, Nisan 2003.

**GÜNGÖR, Feridun.**, “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:11, S. 125, Mayıs 2003.

**GÜNGÖR, Feridun.**, “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003.

**GÜRDAL, Kadir.**, “*Muhasebe Dünyasından Haberler*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Şubat 2002.

**GÜREDİN, Ersin.**, Denetim, 10 B., Beta Basım Yayım, İstanbul Ekim 2000.

**GÜRSEL, Meltem Kutlu.**, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası İdare Hukuku Açısından Bir İnceleme, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

**GÜRSEL, Meltem Kutlu.**, “*Sermaye Piyasası Kurulu’nun Denetimi*”, DEÜ. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof.Dr. İrfan BAŞTUĞ Anısına Armağan Özel Sayısı, 2005.

**GÜVEMLİ, Oktay.**, “*Kronojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi*”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, TÜRMOB Yayınları No:23, Ankara 1995.

**HASELÇİN, İbrahim.**, Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Denetimi Kurumuna İlişkin Yapılan İnceleme, SPK Araştırma Raporu, 1985.

**HERMENSON, Roger H. / LOEB, Stephen E. / SAADA, John M. / STRAWSE, Robert H.**, Auditing Theory and Practice, Richard Irwin Publishing, ABD 1980.

**HOFFMAN, Michael / PETRY, Edward S. / KAMM, Judith Brown / FREDERICK, Robert E.**, The Ethics Of Accounting And Finance: Trust, Responsibility And Control, Greenwood Publishing Group, ABD 1996.

**HOLMES, Arthur W.**, Basic Auditing Principles, Irwin Publishing, ABD 1962.

**HOLMES, Arthur W.**, Auditing : Principles and Procedure, Irwin Publishing, 4.B., ABD 1956.

**İNCEOĞLU, Mehmet Murat.**, Sermaye Piyasasında Aracı Kurumların Hukuki Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.

**İPEK, Ali Erkut.**, “*Bağımsız İşletme Dışı Denetimde Raporlama Teknikleri, Çeşitli Açıklama Modelleri*”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**İPEKÇİ, Nizam.**, Şirketler Hukuku İlkeleri, Olgaç Yayınevi, Ankara 1986.

**İMREGÜN, Oğuz.**, Anonim Ortaklıklar, Gün Matbaası, 3.B., İstanbul 1974.

**İMREGÜN, Oğuz.**, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, 12.B., İstanbul 2001.

**İŞERİ, Müge / YOZGAT, Uğur.**, “*İşletmelerin Halka Açılma Nedenlerine İlişkin Bir Açıklama*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005.

**JOHNSON, Arnold W.**, Principles Of Auditing, Rinehart Publishing, New York 1955.

**KABAALIOĞLU, Haluk.**, Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Ege Matbaası, İstanbul 1985.



**KAÇAR, Yusuf.**, “*Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik*”, Vergi Dünyası, S.214, Haziran 1999.

**KAFAOĞLU Arslan Başer .**, “*Denetim Standartları*”, Mali Çözüm Dergisi, S.4, Haziran 1991, Erişim:17.09.2004, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

**KAFAOĞLU, Arslan Başer.**, “*Ülkemizde ve AT'da Denetim Standartları*”, Mali Çözüm Dergisi, S.5-6, Temmuz-Ağustos 1991, Erişim:17.09.2004, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

**KARABABA, Serdar.**, Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.

**KARACAN, Ali İhsan.**, “*Özerk Kurumların Özerkliği*”, Rekabet Dergisi, Yıl:2001, S.8.

**KARACASULU, Murat.**, “Borsada Hisse Senetleri ve Tahvilleri İşlem Gören Şirketler Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi”, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 1992.

**KARAYALÇIN, Yaşar.**, Bilanço Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 133, Ankara 1979.

**KARAYALÇIN, Yaşar.**, Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, 2.B., Ankara 1988.

**KARDEŞ, Seval.**, Denetimin Etkinliğin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:29, Ankara 1996.

**KARSLI, Muharrem.**, Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler, Kral Matbaası, İstanbul 1989.

**KAVAL, Hasan.**, “*Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri*”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**KAYA, Aslan.**, “*Denetim Sürecinde Önemlilik*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.1, Nisan 2000.

**KAYA, Mustafa İsmail.**, “Anonim Ortaklıkların Genel Kurul Toplantılarının İnternet Aracılığıyla Yapılması”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Yıl:2003, S.4.

**KAYACAN, Murad.**, “*Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları*”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006.

**KAYAR, İsmail.**, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Etik Kurallar, İfa Yayınları, İstanbul 2002.

**KELL, Walter G./ BOYNTON, William C./ ZIEGLER, Richard E.**, Modern Auditing, 3.B., John Wiley&Sons , ABD 1986.

**KENDER, Rayegân.,** Türkiye’de Hususi Sigorta Hukuku I, 7.B., Beta Basım Yayım, İstanbul 2001.

**KENGER, Erdal.,** Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001.

**KEPEKÇİ, Celal.,** Bağımsız Denetim, 3.B., Siyasal Kitabevi, Ankara 1998.

**KEPEKÇİ, Celal.,** İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Yayınları No:202/131, Eskişehir 1982.

**KEPEKÇİ, Celal.,** “*Denetçinin Hukuki Sorumluluğu*”, Prof.Dr. İlhan Cemalcılar’ın Hatırasına Armağan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1990.

**KILIÇ, Hasan.,** “*Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), TÜRMOB Yayınları, Ankara 2002.

**KILIÇDAROĞLU, Kemal.,** “*Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri*”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**KILIÇOĞLU, Ahmet M.,** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, 5.B., Ankara 2005.

**KİRACI, Murat / KÖSE, Tunç.,** “IASC, FASB VE TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C. III, S.1, Haziran 2002.

**KİRACI, Murat.,** “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005.

**KİRMİKİL, Yusuf.,** “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**KLECKNER, Philip K./JACKSON, Craiq.,** “Sarbanes-Oxley and Segregation Of Services”, The CPA Journal, Temmuz 2004, Cilt: 74, New York, (<http://proquest.umi.com>).

**KOLDAŞ, Tefrik.,** “Merkez Bankalarında Bağımsız Dış Denetim”, Lira Bülten, Nisan 2001, S. 18.

**KONDAK, Nuray / YAYLA, Hilmi Erdoğan.,** Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002.

**KONRATH, Larry F.,** Auditing A Risk Analysis Approach, South-Western Thomson Learning, 5 B., Kanada 2002.

**KONURALP, Aynur.,** Halka Açık Anonim Şirketlerde Küçük Pay Sahibinin (Yatırımcının) Korunması, SPK Araştırma Raporu, 1988.

**KRISHNAMOORTHY, Ganesh.,** “*A Multistage Approach to External Auditor Evaluation Of The Internal Audit Function*”, Auditing A Journal OF Practice & Theory, Cilt :21, Mart 2002.

**KUBİLAY, Huriye.,** Türk Hukuku’nda Altına ve Diğer Kıymetli Madenlere Dayalı Sermaye Piyasası Araçları, DEÜ. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1998.

**KUBİLAY, Huriye.,** Uygulamalı Özel Sigorta Hukuku, Barış Yayınevi, 2.B., İzmir 2003.

**KULABAŞ, Haluk.,**Türkiye’deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1993.

**KURBAN, İbrahim.,** “*Kurumsal Yönetim Güvencesi için Denetim Komitesi*”, İstanbul 20 Mayıs 2003, ([www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sunvs.ppt](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/ky%20sunvs.ppt)).

**KURTAY, Selma.,** Sermaye Piyasası Kurulu’nun Denetimine Tabi Ortaklıklar ve Bağımsız Dış Denetleme, SPK Araştırma Raporu, 1989.

**KÜÇÜKSÖZEN, Cemal/SAYAR, A.R. Zafer.,**“*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Şubat 2002.

**LEE, Tom.,** Company Auditing, Van Nostrand Reinhold Company, 3.B., Hong Kong 1986.

**LENHART, Norman J. / DEFLIESE, Philip L.**, Montgomery's Auditing, The Ronald Press, 8.B., New York 1957.

**MCKEE, David L. / GARNER, Don E.**, Accounting Services, Growth And Change In The Pacific Basin, Greenwood Publishing Group, ABD 1996.

**MEIGS, Walter B. / LARSEN, E.John / MEIGS, Robert F.**, Principles Of Auditing, Irwin Publishing, 6.B., ABD 1977.

**MESSIER, William F.**, Auditing A Systematic Approach, McGraw Hill, ABD 1997.

**MILLICHAMP, A.H.**, Auditing, DP Publications, 5.B., London 1990.

**MORBEL, Murat.**, Türkiye'de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 1995.

**MOROĞLU, Erdoğan.**, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Değerlendirme ve Önerileri, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005.

**MOROĞLU, Erdoğan.**, "*Nama Yazılı Payscalelerinin Devri ve Yargıtay Kararları*", Makaleler I, Beta Basım, 2.B., İstanbul 2001.

**OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, Turgut.**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, 3.B., İstanbul 2000.

**OKSAR, Suna/ ACAR, Onur.**, Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları No:3, İstanbul 2005.

**ÖNDER, Türkan.**, Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul 2001.

**ÖRERLER, Esin Okay.**, “*Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005.

**ÖRS, Fahri Halil.**, Türk Hususi Hukukunda Haksız Rekabet, Ziraat Bankası Matbaası, Ankara 1958.

**ÖZBİRECİKLİ, Mehmet.**, “*ABD 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-I*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.17, Ocak 2003.

**ÖZBİRECİKLİ, Mehmet.**, “*ABD 107. Kongresinde Kabul Edilen Yeni Muhasebe Kanunu-II*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.18, Nisan 2003.

**ÖZDİL, Mustafa.**, “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri*”, 1990 Yılına Girenken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990.

**ÖZEL, Salih.**, “*Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002.

**ÖZGEN, Feridun.**, “*Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetim*”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**ÖZKOL, Erdal /KÖK, Dündar /ÇELİK, Muhsin /GÖNEN, Seçkin.**, “*Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkeler Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2005.

**ÖZKÖK, Servet.**, “*Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.2, Ekim 2000.

**ÖZKUL, Levent.**, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, SPK Yayını No:166, Ankara 2002.

**ÖZSOY, Saadet Hande.**, Anonim Şirketlerin Dış Denetimi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2001.

**ÖZŞAHİN, Gülfer.**, Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, SPK Yayını No:159; Ankara 2004.

**ÖZTÜRK, Cemal.**, AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler, SPK Araştırma Raporu, 1989.



**ÖZYÜREK, Mustafa.,** Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu Açılış Konuşması, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**PACE, Homer Clair / KOESTLER, Edward J.,** Auditing, Pace Accounting Series, New York 1995.

**PANY, Kurt / WHITTINGTON, O. Ray.,** Auditing, Irwin, 2. B., ABD 1977.

**PASLI, Ali.,** Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004.

**PEKCANITEZ, Hakan.,** “Anonim Ortaklıklarda Denetçiler Tarafından Açılacak Davalar”, DEÜ. Hukuk Fakültesi Dergisi Prof.Dr. Kudret Ayiter Armağanı, Cilt:III, Sayı:1-4, Ankara 1987.

**PEKER, Alpaslan .,** “Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991.

**PEKİNER, Kamuran.,** “Yeminli Muhasebe Denetçiliği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3,İstanbul 1974.

**PERVİZ, PUR Hüseyin.,** “Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişmeleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**PİRTİNİ, Ali Türker.,** Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze 2000.

**PLAATS, Erik Van Der.,** “*Regulating Auditor Independence*”, The European Accounting Review, Cilt : 9, S.4, 2000, (<http://taylorandfrancis.metapress.com>).

**POPHAM, Andrew.,** “*AB Müktesebatındaki Denetim Düzenlemeleri: Gözden Geçirme ve Yeni AB Üye Ülkelerinin Deneyimleri*”, Muhasebe ve Denetim Düzenlemeleri İleri Programı, Erişim:27.02.2006, ([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

**POROY, Reha / EREM, Turgut S.,** Türkiye’de Sermaye Piyasasının Gelişmesi İçin Gerekli Tedbirler (Hukuki Araştırma), Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları Yayını, Ankara 1964.

**POROY, Reha / YASAMAN, Hamdi.,** Ticari İşletme Hukuku, Beta Basım Yayım, 9.B., İstanbul 2001.

**POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin.,** Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 9.B., Beta Basım Yayım, İstanbul 2003.

**PULAŞLI, Hasan.,** Şirketler Hukuku, Karahan Kitabevi, 4.B., Adana 2003.

**REİSOĞLU, Safa.,**Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım Yayım, 18.B., İstanbul 2006.

**REYNOLDS, J. KENNETH / DEIS, DONALD / FRANCIS, JERE.,** “*Professional Service Fees And Auditor Objectivity*”, Auditing A Journal OF Practice & Theory, Cilt :23, Mart 2004.

**REZAEI, Zabihollah / ELAM, Rick / SHARBATOGHLIE, Ahmad** (Çev. BAYAZITLI, Ercan).,“*Continuous Auditing: The Audit Of The Future*”, (Managerial Auditing Journal, 16/3) Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Şubat 2002.

**ROBERTSON, Jack C.,** Auditing, Irwin Publishing, 8.B., ABD 1996.

**ROMNEY, Marshall B. / STEINBART, Paul John.,** Accounting Information Systems, Prentice Hall International Editions, 9.B., New Jersey 2003.

**SABAN, Nihal.,** “*Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu*”, Vergi Dünyası, S.143, Temmuz 1993.

**SABAN, Nihal.,** “*Avrupa Birliğinde Denetçinin Sorumluluğu ve Sınırlanması*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 5, S.55, Temmuz 1997.

**SADIKLAR, Cafer Yayyar.,** “*Bankaların Denetimi*”, 1990 Yılına Girenken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara Şubat 1990.

**SAĞMANLI, Metin / ERSEN Çağla.,** “*Avrupa Birliği 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği İle İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları*”, Mali Çözüm Dergisi, S.59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, Erişim: 27.06.2004, (www.ismmmo.org.tr).

**SALATO, Gerard /GHEZ, Alain** (Çev. BEYGO, Nusret /YALÇIN, Cevdet),, Muhasebelerin Denetimi, Türkiye Ticaret Odaları Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara 1974.

**SALTOĞLU, Müge.**, “*Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.10, Eylül 2003.

**SANLI, Nail.**, “*Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), TÜRMOB Yayınları, Ankara 2002.

**SARAÇ, Osman.**, “*Bağımsız Denetim-I*”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl:18, S.417, Haziran 2004.

**SAYAR, Zafer / ÜSTÜNDAĞ, Saim.**, “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri*”, Muhasebe Finansman Dergisi, S.18, Nisan 2003.

**SAYAR, Zafer.**, “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Halka Açık Bankalarda Kamuyu Aydınlatma Aracı Olarak Mali Tablolar*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.3, Ocak 2001.

**SAYAR, Zafer.**, “*Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002.

**SAYAR, Zafer.**, Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:146, Ankara 2003.

**SAYAR, Zafer.**, “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003.

**SAYGILI, Şeref / IŞIK, Yusuf.**, “Kurumsal Şirket Yönetimi-Performans İlişkisi ve Gelişme Perspektifi”, Kurumsal Şirket Yönetimi, SPK Yayını No:196, Ankara 2006.

**SCHUCANY, Emil** (Çev. AKINTÜRK Turgut), “Temlikli Şirketin İznine Bağlı Nama Yazılı Hisse Senetleri Üzerindeki Mülkiyetin Devri”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:I, Ocak 1962, S.3.

**SELEK, A.Seha.**, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütüne Yönelik Beklentiler”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**SEROZAN, Rona.**, Borçlar Hukuku Özel Bölüm, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002.

**SEVİ, Ali Murat.**, Anonim Ortaklıkta Payın Devri, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.

**SEVİLENGÜL, Orhan.**, Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 7.B., Ankara 1998.

**SOMAY, Vahyi .**, “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Teknikleri ( Çeşitli Ülkeler Karşılaştırması )”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**SOMMER, A.A.**, “*What Are The Courts Saying To Auditors*”, (John J. WILLINGH / D.R. CARMICHAEL : Perspectives In Auditing, Mc-Graw Hill, 4.B., ABD 1986).

**SOYDEMİR, Selim.**, “*Türk Sermaye Piyasalarının Yapısı*”, Perşembe Konferansları, Ankara, Nisan 2001.

**SÖZER, Ayşegül.**, Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarının Etkinliğine İlişkin Bir Değerlendirme, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe Finansman Programı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa 1999.

**STETTLER, Howard F.**, Auditing Principles, Practice Hall, 4.B., ABD 1977.

**SUMER, Ayşe.**, Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, Alfa Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2002.

**SUNER, Cevdet.**, “*Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Kuruluşlarının Hukuki Yapıları, Örgütlenme ve Çalışma Biçimleri*”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**SÜRMELİ, Fevzi.**, “*Sermaye Piyasasının İşlerliği Yönünden Muhasebe Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmayışının Yarattığı Sorunlar*”, VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (30 Nisan-03 Mayıs 1986 Bodrum), A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:556, Ankara 1986.

**SÜZEK, Sarper.**, İş Hukukunun Genel Esasları, Savaş Yayınevi, Ankara 1998.

**ŞEHİRLİ, Kübra.**, Kurumsal Yönetim (Corporate Governance), SPK Yayını No:164, Ankara 1999.

**ŞENER, Oruç Hami.**,Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002.

**ŞENGÜL, Selami.**, İngiltere’de Sermaye Piyasası, SPK Araştırma Raporu, 1988.

**ŞENGÜL, Selami.**,Bağımsız Dış Denetçilik ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması; IFA’ya Göre Muhasebecinin Nitelikleri, SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, 1987.

**ŞENYÜZ, Doğan.**, Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ekin Kitabevi, 2.B., Bursa, 2005.

**TANER, Berna / AKKAYA, Cenk.**, Sermaye Piyasası, Birleşik Matbaası, İzmir 2004.

**TANÖR, Reha.**, Türk Sermaye Piyasası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2.B., Cilt:I, İstanbul 1999.

**TARMUR, U. Serkan.**, Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Sorunları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1997.

**TAYLOR, Donald H. / GLEZEN, G.William.**, Auditing An Assertions Approach, John Wiley Sons, 7.B., New York 1997.

**TAYLOR, Donald H. / GLEZEN, G.William / EHRENREICH, Keith B.,** Case Study In Auditing, John Wiley Sons, 4.B., ABD 1989.

**TEK, Nergis.,** Envanter ve Bilanço, İlkem Matbaası, 3.B., İzmir 2000.

**TEK, Nergis.,** “*XXI. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler*”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**TEKİL, Fahiman.,** Anonim Şirketler Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1993.

**TEKİL, Fahiman.,** Ticari İşletme Hukuku, Fakülteler Matbaası, 3.B., İstanbul 1997.

**TEKİN, Osman Salih .,** Halka Açık Anonim Ortaklıkların Hisse Senedi İhracı, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD., (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 1996.

**TEKİNALP, Ünal.,** Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeler, 2.B., İstanbul 1979.

**TEKİNALP, Ünal.,** Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, Ekonomik ve Sosyal Yayınlar Yayın No:4, İstanbul 1982.

**TEKİNALP, Ünal.,** “*Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı*”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul 1974.



**TEKİNALP, Ünal.**, Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:116, Ankara 1975.

**TEKİNALP, Ünal.**, “*Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler*”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971.

**TEKİNAY, Selahattin/ AKMAN, Sermet/ BURCUOĞLU, Haluk / ALTOP, Atilla.**, Tekinay Borçlar Hukuku, Filiz Kitabevi, 7.B., İstanbul 1993.

**TENKER, Nejat.**, Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerin Önemi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:191, Ankara 1982.

**TEOMAN, Ömer.**, “*Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı Üstüne*”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971.

**TERZİ, Cihan.**, “Amerika Birleşik Devletlerinde Denetçinin Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S. 172, Aralık 1995.

**TETİK, Nilüfer / DEMİREL, Burcu.**, “*Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.118, Ekim 2002.

**TETİK, Nilüfer / DEMİREL, Burcu.**, “*Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.119, Kasım 2002.

**TEZSEZEN, Cafer.**, “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Konularının İncelenmesi Bağımsız Denetimin Sorumluluk Alanında Mıdır”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, S.58, Ekim 1997.

**THOMAS, C.Willam / WARD, Bart H. / HENKE, Emerson O.**, Auditing Theory and Practice, PWS-KENT Publishing Company, 3.B., Boston 1991.

**TORAMAN, Cengiz / AKCAN, Ahmet.**, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S. 8, Ocak 2003.

**TORAMAN, Cengiz.**, “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, S.59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, Erişim:17.03.2005,([www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).

**TOROSLU, Nevzat.**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 1998.

**TUAN, A.Kadir / SAĞLAR, Jale.**, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.

**TUNCER, Selahattin.**, Türkiye’de Sermaye Piyasası, Okan Yayıncılık, İstanbul 1985.

**TURANBOY, Asuman.**, “Anonim Şirketlerde Temsilci Aracılığıyla Oy Kullanma ve Hissedarlara çağrı Yoluyla oyda Vekalet”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 45, Yıl:1996, S.1-4.

**TURANBOY, Asuman.**, Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 396, Ankara 2002.

**TÜRK, Ahmet .**, Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları, Nobel Yayınevi, Ankara 1999.

**TÜRK, İsmail.**, “10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Açılış Konuşması”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**TÜRKTAN, Gülden.**, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Finansman ABD. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Mayıs 1989.

**UÇAR, Salter.**, Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler ile Sorumluluk Halleri, Alfa Basım Yayım, 1994.

**UÇKAÇ, Mustafa.**, Staja Başlama Değerlendirmeleri Hazırlık Kursları Muhasebe Denetimi Notları.

**UĞUR, Oktay.**, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, Vergi Dünyası, S.214, Haziran 1999.

**UMAN, Nuri.**, “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomideki ve Özellikle Sermaye Piyasasındaki Rolü ve Önemi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara 1985.

**USUL, Hayrettin / BEKÇİ, İsmail.,** “*AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı : Karşılaştırmalı Bir İnceleme*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002.

**USUL, Hayrettin/KAHRAMAN, Kadir/BEKÇİ, İsmail.,** “*Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, S. 4, Aralık 2002.

**UYAR, Süleyman.,** “*Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.12, Nisan 2004.

**UYSAL, Özgür Özmen.,** “*Muhasebe Eğitiminde Etik Araçsal Etik mi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.7, Ekim 2002.

**UYSAL, Özgür Özmen.,** “*Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, S.13, Eylül 2004.

**UZAY, Şaban.,** İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:132, Ankara Haziran 1999.

**UZAY, Şaban.,** “*İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.8, Ocak 2003.

**ÜLGEN, HÜSEYİN.**, “*Muhtelif Tasarımlara Göre Halka Açık Anonim Ortaklık Kavramı Ve Kuruluşuna İlişkin Bazı Hükümler*”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XIX, S.11, Şubat 1973.

**ÜNAL Oğuz Kürşat.**, Halka Açık Anonim Ortaklıklar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 1999.

**ÜNAL, Oğuz Kürşat.**, “*Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu’nda Hisse Senetleri*”, Prof.Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65.Yaşgünü Armağanı, İstanbul 1999.

**ÜNAL Oğuz Kürşat :** Sermaye Piyasası Hukuku ve Mevzuatı, Asil Yayınevi, Ankara 2005.

**ÜSTÜNDAĞ, Saim.**, Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar, Yeterlik Etüdü, Ankara 1999.

**ÜSTÜNDAĞ, Saim.**, “*Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S. 1, Nisan 2000.

**VENABLES, J.R.S. / IMPEY, K.W.**, Internal Audit, Butterworths Publishing, London 1985.

**WHITE, Fidelma / HOLLINGSWORTH, Kathryn.**, Audit, Accountability And Government, Oxford University Press, New York 1999.

**WILLINGH, John J. / CARMICHAEL, D.R.**, Perspectives In Auditing, McGraw Hill, 4.B., ABD 1986.

**WILSON, Anthony J.**, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu Konuşması, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1995.

**WOOLF, Emile.**, Auditing Today, Prentice Hall, 3.B., ABD 1985.

**YALIM, Nejat.**, Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, TÜRMOB Yayınları No:15, Ankara 1994.

**YALKIN, Yüksel Koç.**, “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, 20-24 Nisan 1991 Girne/Kıbrıs Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğuna Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:574, Ankara 1991.

**YALKIN, Yüksel Koç.**, “*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001.

**YANLI, Veliye.**, Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, Beta Basım Yayım, İstanbul 2005.

**YASİN, Melikşah.**, Sermaye Piyasası Kurulu ve İşlemleri, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002.

**YAVAŞOĞLU, Mustafa.**, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001.

**YAVUZ, Cevdet.**, Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Beta Basım Yayım, 3.B., İstanbul 2004.

**YAZICI, Mehmet.**, “*Muhasebe Standardının Tanımı*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:18, Nisan 2003.

**YILANCI, Münevver / YILDIZ, Birol.**, “*Yeminli Mali Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetim Çelişkisi:Mesleğin Gelişimine Etkileri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001.

**YILANCI, Münevver.**, İç Denetim ( Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Eskişehir 2003.

**YILANCI, Münvver.**, “*Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S.8, Ocak 2003.

**YILDIZ, Fehmi.**, Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı, Der Yayınları, İstanbul 2002.

**YILMAZ, Ejder.**, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 4.B., Ankara 2002.

**YILMAZ, Eyüp.**, Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, SPK Yayını No:156, Ankara 2003.

**YILMAZ, H.Gül.**, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması Birincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004.

**YÜKÇÜ, Süleyman.**, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, 4.B., İzmir 1999.

**ZAIMOĞLU, Atilla.**, Türk Sermaye Piyasasını Avrupa Ekonomik Topluluğu'na Uyumlaştırma Çalışmaları, SPK Araştırma Raporu, 1988.

**ZAIMOĞLU, Tülay.**, Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe ve Standartlarının Gelişimi, SPK İnceleme Raporu, 1987.

**ZEVKLİLER, Aydın.**, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Seçkin Yayınevi, 8.B., Ankara 2004.



# EKLER

## EK: 1

### OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

.....A.Ş.'nin.....HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

#### *Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu*

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

#### *Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu*

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

#### *Görüş*

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

**EK : 2**

## **OLUMSUZ GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU**

.... A.Ş.'nin .... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

### *Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu*

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

### *Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu*

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

### *Görüş*

Görüşümüze göre, yukarıdaki ... paragraf(lar)da bahsedilen hususların önemli etkileri nedeniyle ekli finansal tablolar, İşletme'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır.

**EK : 3**

## **ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU**

..... A.Ş.'nin.....HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

### *Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu*

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

### *Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu*

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Dipnot X'te belirtildiği gibi, İşletme, ilişikteki finansal tablolarında, amortisman ayırmamıştır. Bu uygulama finansal raporlama standartlarına uygun değildir. 31 Aralık 20.. tarihi itibarıyla, amortisman gideri, normal amortisman yöntemine göre, binalar için %5, demirbaşlar için %20 oranları baz alınarak, XXX YTL olarak hesaplanmaktadır. Buna paralel olarak, sabit kıymetler net tutarının, birikmiş amortismanlardaki artış tutarı kadar XXX YTL tutarında azaltılması, dönem net karının XXX YTL ve birikmiş karların da XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

#### *Görüş*

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletme'nin 31 Aralık 20.. tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

**EK : 4**

## **GÖRÜŞ BİLDİRMEME HALİNDE RAPOR FORMU**

.....A.Ş.'nin.....HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiştir.

### *Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu*

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

İşletme tarafından çalışma alanımızın sınırlandırılması sonucunda, tüm stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyidi tarafımızdan gerçekleştirilememiştir.

### *Görüş*

Yukarıdaki paragraf(lar)da belirtilen hususların ilişikteki finansal tablolar üzerindeki önemli etkisi nedeniyle, söz konusu finansal tablolar üzerinde görüş bildiremiyoruz.

## EK: 5

### İşletme Yönetimi Teyit Mektubu (Beyan Mektubu) Örneği (1)<sup>278</sup>

Sayın (Bağımsız Denetim Kuruluşu),

Bu mektup ..... finansal yılı ile ilgili olarak firmamıza, tarafınızca verilen bağımsız denetim hizmetine ilişkin yönetim beyanlarını içermektedir.

Yönetim olarak;

.....tarihi (denetim raporu tarihi) itibariyle, aşağıda yer alan beyanların doğruluğunu teyit ederiz.

- 1- Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmışlardır.
- 2- Tüm finansal kayıtlar ve bunlarla ilgili bilgiler, ortaklar kurulu ve yönetim kurulu toplantı tutanakları tam olarak tarafınıza sunulmuştur.
- 3- İç kontrol sistemi üzerinde etkisi olan, yönetici ve çalışanların karıştığı yolsuzluk yoktur.
- 4- Finansal tablolar üzerinde maddi anlamda etkisi olabilecek yolsuzluk olmamıştır.
- 5- Tüm işlemler ilgili yasa ve yönetmeliklere uygun olarak yapılmıştır.
- 6- Yönetimin, finansal tablolarda yer alan varlık ve borç kalemlerinin değerlerini önemli ölçüde etkileyecek tasarrufları olmamıştır.
- 7-Firmamız, finansal tablolarda yer alan tüm varlık kalemlerine sahiptir. Teminat olarak verilen ve üzerinde ipotek olan varlıklar tam olarak açıklanmıştır.
- 8-Firmamızın, finansal tablolarda belirtilenlerin dışında borcu yoktur.
- 9-Firmamızın vermiş olduğu tüm garantiler ve teminatlar tam olarak açıklanmıştır.
- 10-Bağlı ortaklıklarla ilgili tüm işlemler, alacaklar, borçlar, satışlar, kiralamalar tam olarak açıklanmıştır.

Finansal tabloların düzenlendiği tarihten sonra ve bu beyan mektubunun tarihi itibariyle, finansal tablolarda düzeltme ve/veya açıklama yapmayı gerektirecek işlemler meydana gelmemiştir. Bilgilerinize sunarız. .../.../ 20...

---

<sup>278</sup> AKIŞIK : “Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, s.108.



**EK: 6**

**İşletme Yönetimi Teyit Mektubu (Beyan Mektubu)Örneği (2)<sup>279</sup>**

(İşletmenin antetli kağıdı)

(Bağımsız denetçiye)

(Tarih)

Bu teyit mektubu, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarına ilişkin olarak, söz konusu finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde 31 Aralık 20X1 itibariyle gerçek finansal durumunu ve aynı tarih itibariyle sona eren hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını, doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı hakkında bağımsız denetim görüşü oluşturulması amacıyla yapılan bağımsız denetim çalışması ile ilgili olarak sunulmaktadır.

Finansal tabloların gerçek finansal durumumuzu ve faaliyet sonuçlarımızı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmak üzere düzenlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimize ait olduğunu kabul ederiz.

Aşağıdaki hususların, mevcut kanaat ve bilgilerimiz doğrultusunda doğruluğunu teyit ederiz.

---

<sup>279</sup> “İşletme Yönetimi Teyit Mektubu”, standart bir mektup niteliğinde değildir. İşletme yönetimi teyit mektupları bir işletmeden diğerine, bir dönemden diğerine değişiklik gösterebilir. İşletme

Bu doğrulamalar işletmemizle ilgili olup, aşağıdaki hususları içerebilmektedir:

- a) Yönetim ve iç kontrol sisteminde önemli rolü olan veya finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek çalışanlarla veya yönetimle ilgili hiçbir usulsüzlük olmamıştır.
- b) Bağımsız denetim raporu tarihi itibariyle tüm muhasebe kayıtları, destekleyici belgeler ve genel kurul ve yönetim kurulu (sırasıyla 15 Mart 20..., ve 30 Eylül 20... tarihli) kararları size açık tutulacaktır.
- c) İlişkili tarafların belirlenmesine ilişkin sağlanan bilgilerin eksiksiz olduğunu teyit ederiz.
- ç) Finansal tablolar ihmal dahil önemli yanlışlıklar içermemektedir.
- d) İşletme, uyulmaması durumunda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabilecek sözleşmelerin tüm şartlarına uymuştur. Kurallarına uyulmaması halinde finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek düzenleyici kurumların yaptırımına konu olabilecek herhangi bir işlemde bulunulmamıştır.
- e) Aşağıda belirtilen hususlar usulüne uygun bir şekilde kaydedilmiştir ve/veya finansal tablolarda bunlar hakkında yeterli açıklamalarda bulunulmuştur:
  - 1) İlişkili taraflara ilişkin bakiye ve işlemler ile tanımlamalar,
  - 2) Satım ve alım taahhütlerinden kaynaklanan zararlar,
  - 3) Önceden satılmış olan varlıkların geri alımını öngören opsiyon ve anlaşmalar,
  - 4) Teminat olarak verilen varlıklar.
- f) Finansal tablolara yansıtılmış varlık ve yükümlülüklerin taşıdığı değerleri veya sınıflandırılmalarını önemli ölçüde etkileyecek niyet ve planlarımız yoktur.
- g) Üretimin durdurulması sonucu atıl ya da değersiz stok oluşumuna neden olacak niyet ve planımız yoktur ve hiçbir stok net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek bir değer ile gösterilmemiştir.

---

yönetiminden çeşitli hususlara ilişkin teyit almaya çalışmak, işletme yönetiminin dikkatini bu hususlara yoğunlaştırmasına katkı sağlar.

ğ) İşletme kendine ait varlıkların tamamında mülkiyet hakkına sahiptir ve varlıklar üzerinde finansal tabloların ... numaralı dipnotlarında açıklanmış olanlar dışında herhangi haciz veya ipotek yoktur.

h) Fiili ve şarta bağlı olan tüm yükümlülükler doğru olarak kaydedilmiştir veya açıklanmıştır ve üçüncü şahıslara verilen tüm teminatlar finansal tabloların ... numaralı dipnotlarında açıklanmıştır.

ı) Finansal tabloların ... numaralı dipnotunda tanımlanan ....'ın dışında; bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda veya dipnotlarda düzeltme veya açıklama gerektirecek herhangi bir olay meydana gelmemiştir.

i) XYZ A.Ş. tarafından ... talep edilen XXX tutarı için finansal tablolarda karşılık ayrılmıştır. Bunun dışında hukuki bir sonuç doğuracak herhangi bir iddia yoktur ve olması beklenmemektedir.

j) Nakit ve yatırım hesaplarımız ile ilgili resmi ya da gayri resmi herhangi bir hesap takas anlaşması yoktur. Finansal tabloların, ... numaralı dipnotunda yer alan açıklamalar dışında herhangi bir kredi anlaşmamız yoktur.

k) Hisse senetlerinin tekrar alım opsiyonları ve anlaşmaları, opsiyonlar, garantiler, takas ve diğer gereklilikler için karşılık ayrılan hisse senetleri finansal tablolara gerektiği şekilde kaydedilmiştir ve dipnotlarda açıklanmıştır.

(Finansal İşler Direktörü)

(İcra Kurulu Başkanı)

**EK : 7**

## **GENEL BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ**

Sözleşmenin birinci tarafı olan, ..... (Müşteri adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan ..... (Kuruluş adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Kuruluş" olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmaya varmışlardır.

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşme, müşterinin....., tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Kuruluş'un finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi amacı ile yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin incelenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunulmuş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

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

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal

tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun Kuruluşa verilmesinden de müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim faaliyetlerini desteklemesi ve bağımsız denetime esas teşkil edecek her türlü kaydın, belgenin ve diğer bilgilerin Kuruluşa verilmesinin sağlanması için gerekli önlemlerin müşteri yönetiminde alınması gerekmektedir. Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb) esas alınarak hesaplanacak ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır. Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız denetim Ekibi:

<u>Bağımsız denetim ekibi</u> <u>(Ünvanlar İtibarıyla)</u>	<u>Bağımsız Denetim Saati</u>	<u>Bağımsız Denetim Ücreti</u>
	<u>Toplam:</u>	<u>Toplam:</u>

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

<u>Bağımsız denetim ekibi</u> <u>(Ünvanlar İtibarıyla)</u>	<u>Bağımsız Denetim Saati</u>	<u>Bağımsız Denetim Ücreti</u>
	<u>Toplam:</u>	<u>Toplam:</u>