

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HUKUKİ VE CEZAI
SORUMLULUKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME**

SİBEL GÜROCAK

MALİYE ANABİLİM DALI

MAYIS 2016



**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN
HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME**

Sibel GÜROCAK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

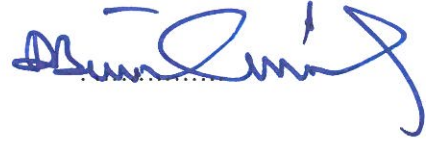
MAYIS 2016

Sibel GÜROCAK tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Üzerine Bir İnceleme” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman (Başkan): Doç. Dr. Duran BÜLBÜL

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

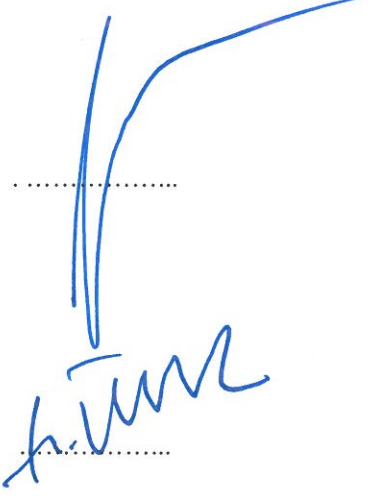
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Üye : Prof. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Üniversitesi

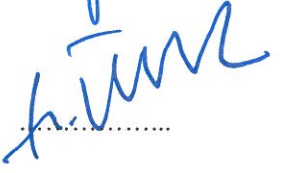
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Üye : Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Tez Savunma Tarihi: 31.05.2016

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Prof. Dr. Suna BAŞAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Sibel GÜROCAK

31.05.2016

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HUKUKİ VE CEZAİ SORUMLULUKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

(Yüksek Lisans Tezi)

Sibel GÜROCAK

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Mayıs 2016

ÖZET

İşletmelerle ilgili en önemli bilgi kaynağı kuşkusuz muhasebe sistemleridir. Yatırımcılar, işletme sahipleri, işletme ortakları, diğer işletmeler ile Devlet, ekonomik ve hukuksal nedenlerle işletmelerle ilgili karar almadan önce işletmenin mali yapısına ilişkin doğru, dürüst ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Anılan karar alıcıların rasyonel nitelikteki bu taleplerinin karşılanabilmesi için de işletmeye ait mali bilgilerin doğru kayıtlanması ve söz konusu bilgilerin işletmenin finansal durumunu ortaya koyan mali tablolara doğru ve dürüst aktarılması gerekmektedir. Ancak son yüzyılda yaşanan hızlı ekonomik ve toplumsal değişime paralel olarak, işletme sayısı ve hacimlerindeki artış ile bu artışa uyumlu ticari ilişkilerin yoğunlaşması nedenleriyle mali tablolar giderek karmaşıklaşmış, finansal tabloların güvenilirliği ise daha önemli hale gelmiştir. Ekonomik gelişimin mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirliğini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden üzerinde en fazla durulana ise bağımsız denetimdir. Özellikle 2000’li yıllardan sonra gerek sayısı gerekse de etki alanı genişleyen bağımsız denetim skandalları, gelişmiş ülkeleri bu alanda daha katı düzenlemeler yapmaya itmiştir. Ülkemizde ise dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetim genel bir düzenlemeye dönüştürülmüş olduğundan, dünya ölçeğinde yaşanan bağımsız denetim skandalları, ülkemiz ticari hayatının daha geniş bir ölçekte yeni tanışmış olduğu bağımsız denetim hizmeti açısından örnek olması gereken niteliktedir. Söz konusu örnekler göstermektedir ki; mesleki etik ve duygusal mesleki aidiyet duygusuna sahip olmayan firma ve denetçiler, finansal krizleri tetikleyecek türde kötü uygulama örneklerine neden olmuşlardır. AB üye ülkeleri ile ABD’de skandallar zincirinden oluşmaya başlayan bu sürecin devamını engellemek adına hukuki ve cezai sorumluluk müessesesi genişletilmiş ve daha katı bir yapı benimsenmiştir. Çalışmamızın amacı da ülkemizde Türk tarzı Enronların yaşanmaması için bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilere yüklenen hukuki ve cezai sorumlulukların uluslararası uygulamalara da yer verilerek doğru bir şekilde ortaya konulmasıdır.

Bilim Kodu	: 2.082
Anahtar Kelimeler	: Bağımsız denetim, Bağımsız denetim kuruluşları, Bağımsız denetçi, Bağımsız denetimde hukuki sorumluluk, Bağımsız denetimde cezai sorumluluk.
Sayfa Adedi	: 141
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Duran BÜLBÜL

AN ANALYSIS ON LEGAL AND CRIMINAL LIABILITY OF INDEPENDENT
AUDIT FIRMS AND INDEPENDENT AUDITORS

(M. Sc. Thesis)

Sibel GÜROCAK

GAZI UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

May 2016

ABSTRACT

The most important source of information about firms is their accounting systems. Due to economic and legal factors, investors, owners, shareholders, other firms and State need accurate, fair and reliable information on financial structure of firms before taking decisions. In order to meet rational needs of the decision makers, financial information of the firms should be recorded accurately and should be transferred precisely and fairly to the firms' financial statements that reflect financial condition of the firm. However, parallel to the rapid change in economic and social life, increase in number and volume of firms and rise in business connections, financial statements got more complicated and their reliability became crucial. One of the most emphasized systems developed to analyze the effect of economic progress on financial information and to improve reliability of financial statements is independent audit. Independent audit scandals that had been increased both in terms of number and impact especially in 2000s, forced developed countries to adopt more strict financial regulations. In line with the global developments, independent audit is regulated by the code 6102 TTK in Turkey. Independent audit scandals experienced globally should be a reference point for our country for which independent audit services are relatively new in commercial sector. The cases forming this reference point show that; as firms and auditors that don't have professional ethics and sense of professional belonging conducted bad practices that triggered financial crises, EU member countries and USA expanded scope of legal and criminal liabilities and established a stronger structure in order to avoid chains of scandals. The aim of this paper is to present legal and criminal liabilities of independent audit firms and independent auditors in order to avoid Turkish Enrons.

Science : 2.082

Key Words : Independent audit, Independent audit firms, Independent auditors,
Legal liability on independent audit, Criminal liability on
independent

Page : 141

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Duran BÜLBÜL

TEŞEKKÜR

Tez danışmanım olduğu için kendimi her daim şanslı hissettiğim ve yüksek lisans eğitimi süresince kıymetli tecrübelerinden faydalandığım sayın danışmanım ve hocam Doç. Dr. Duran BÜLBÜL'e, bugüne dek yapmış olduğu yaşam koçluğu ile çalışma azmimin kaynağı olan ve dualarını her zaman hissettiğim annem Zeynep GÜROCAK'a, verdiği mutluluk ve enerji nedeniyle yeğenim Doruk GÜROCAK'a, manevi destekleriyle hep yanımda olan babama, kardeşime ve eşine, çalışma süresince yardımlarını esirgemeyen arkadaşım Gonca BÜLBÜL ile üstadım Şükriye Şükran ORTA'ya ve tüm arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.



Sibel GÜROCAK

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xiii
1. GİRİŞ.....	1
2. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ.....	5
2.1. Denetim Kavramı	5
2.2. Denetim Türleri	7
2.2.1. Amacına göre denetim türleri	7
2.2.1.1. Mali (finansal) tablolar denetimi	8
2.2.1.2. Uygunluk (mutabakat) denetimi.....	8
2.2.1.3. Faaliyet denetimi	9
2.2.2. Denetçinin niteliği ve statüsüne göre denetim türleri	10
2.2.2.1. İç denetim	10
2.2.2.2. Bağımsız dış denetim	12
2.2.2.3. Kamu denetimi	13
2.2.3. Uygulama zamanına göre denetim türleri.....	14
2.2.4. Yapılış nedenine göre denetim türleri.....	15
2.2.4.1. Yasal (zorunlu) denetim	15
2.2.4.2. İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim	15
2.3. Denetimde Kalite.....	16

	Sayfa
2.4. Denetimde Meslek Etiği.....	17
2.5. Bağımsız Denetim Kavramı	21
2.6. Bağımsız Denetimin Unsurları.....	23
2.6.1. Önceden belirlenmiş ölçütlere dayanma.....	23
2.6.2. Denetim standartlarına uyum.....	24
2.6.3. Bağımsızlık	24
2.7. Bağımsız Denetim Türleri.....	27
2.7.1. Sürekli denetim.....	28
2.7.2. Sınırlı denetim (İnceleme)	29
2.7.3. Özel denetim.....	30
2.8. Bağımsız Dış Denetimin Amaç ve Yararları.....	31
2.8.1. Bağımsız dış denetimin amaçları.....	31
2.8.2. Bağımsız dış denetimin yararları	31
2.8.2.1. Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar.....	33
2.8.2.2. Diğer yararlar.....	33
2.8.2.2.1. İşletme ortaklarına sağladığı yararlar	34
2.8.2.2.2. İşletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere sağladığı yararlar.....	34
2.8.2.2.3. Sermaye ve para piyasasına sağladığı yararlar	35
2.8.2.2.4. Devlete sağladığı yararlar	35
2.9. Bağımsız Denetim Süreci.....	36
3. ULUSLARARASI VE ULUSAL ÖLÇEKTE BAĞIMSIZ DENETİM.	39
3.1. Dünya’da Bağımsız Denetim	39
3.1.1. Bağımsız denetimin Dünya’da gelişim süreci	39
3.1.2. Uluslararası denetim skandalları.....	42
3.1.3. Bağımsız denetime ilişkin kuruluşlar	45
3.1.4. Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler	50

	Sayfa
3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim	51
3.2.1. Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi	52
3.2.2. Türkiye’de yaşanan denetim skandalları	57
3.2.3. Bağımsız denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlar	62
3.2.4. Bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler	66
3.2.4.1. Bankacılık sektörü ile ilgili düzenlemeler	68
3.2.4.2. Enerji piyasası ile ilgili düzenlemeler	71
3.2.4.3. Sigortacılık sektörü ile ilgili düzenlemeler.....	71
3.2.4.4. Yeni TTK’da yer alan ilgili düzenlemeler.....	71
3.2.4.5. Bağımsız denetime tabi kuruluşlar	73
4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI.....	75
4.1. Sorumluluk Kavramı	75
4.1.1. Hukuki sorumluluk	75
4.1.2. Cezai sorumluluk	77
4.2. Hukuki ve Cezai Sorumluluğunun Önemi	78
4.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası	79
4.4. Sorumlu Olan Kişi ve Kuruluşlar	82
4.4.1. Bağımsız denetim kuruluşları	84
4.4.2. Bağımsız denetçi	87
4.5. Sorumlu Olunan Kişi ve Kuruluşlar	92
4.5.1. Müşteri işletmeye karşı sorumluluk.....	92
4.5.2. Yatırımcılara karşı sorumluluk	94
4.5.3. Diğer üçüncü kişilere karşı sorumluluk	95
4.6. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumluluğu	97
4.6.1. Hukuki Sorumluluğa İlişkin Düzenlemeler	98

	Sayfa
4.6.1.1. Dünya'daki düzenlemeler.....	98
4.6.1.2. Türk mevzuatındaki düzenlemeler	102
4.6.1.2.1. Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde hukuki sorumluluk.....	102
4.6.1.2.2. Borçlar Kanunu çerçevesinde hukuki sorumluluk.....	105
4.6.1.2.3. 660 sayılı KHK çerçevesinde hukuki sorumluluk	108
4.6.1.2.4. Sermaye piyasası düzenlemeleri çerçevesinde hukuki sorumluluk..	113
4.6.1.2.5. Bankacılık düzenlemeleri çerçevesinde hukuki sorumluluk	116
4.7. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumluluğu ...	117
4.7.1. Cezai Sorumluluğa İlişkin Düzenlemeler	117
4.7.1.1. Dünya'daki düzenlemeler.....	117
4.7.1.2. Türk mevzuatındaki düzenlemeler	118
4.7.1.2.1. 660 sayılı KHK çerçevesinde cezai sorumluluk	118
4.7.1.2.2. Sermaye piyasası hukuku çerçevesinde cezai sorumluluk	119
4.7.1.2.3. Bankacılık hukuku çerçevesinde cezai sorumluluk	120
4.7.1.2.4. TCKn çerçevesinde cezai sorumluluk	120
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	125
KAYNAKÇA.....	129
ÖZGEÇMİŞ	141

ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 2.1. Denetimin tarihsel gelişimi.....	6
Çizelge 2.2. Amacına göre denetim türlerinin karşılaştırmalı genel özellikleri	7
Çizelge 2.3. İç denetim-dış denetim arasındaki farklar	12
Çizelge 2.4. Kıta Avrupası ile Anglo-Sakson denetim sistemleri karşılaştırması	14
Çizelge 2.5. IFAC, AICPA, TÜRMOB, SPK ve KGK mesleki etik prensipleri karşılaştırması.....	21
Çizelge 2.6. Denetimden geçmiş finansal tablo kullanıcıları ve karar tipleri	32
Çizelge 3.1. 4 büyüklere ilişkin temel bilgiler	41
Çizelge 3.2. Raporlanmış muhasebe ve denetim skandalları.....	43
Çizelge 3.3. TMSF'ye devredilen bankalar ve bağımsız denetimlerini yapan firmalar .	58
Çizelge 3.4. Bağımsız denetimin gözetiminde diğer ülkeler ve Türkiye örneği Karşılaştırması.....	65
Çizelge 3.5. Bağımsız denetime ilişkin genel kıstaslar.....	74
Çizelge 4.1. Ülkeler itibariyle hukuki sorumluluğa ilişkin yasal düzenleme yapısı.....	78
Çizelge 4.2. AB-25 üye ülkelerinde mesleki sorumluluk sigortası	80
Çizelge 4.3. 2005 itibariyle en büyük kredi şirketleri ve şirketlerin denetim firmaları..	83
Çizelge 4.4. Denetim şirketlerinin müşterilerce seçilmesinde esas aldıkları ölçütlere ilişkin faktör büyüklükleri ve oranlar	87
Çizelge 4.5. AB-15 üye ülkelerinde denetçi sorumluluğuna ilişkin hukuki rejim.....	93
Çizelge 4.6. Mesleki yolsuzluklarda ilk tespitin kaynağı	95
Çizelge 4.7. AB üye ülkelerindeki denetçi sorumluluğuna ilişkin dava açma hakkı	97
Çizelge 4.8. ABD'de denetçi sorumluluğuna müşteri ve 3. kişiler açısından genel bir bakış	99
Çizelge 4.9. 2006-2013 yılları arasında SPK tarafından yapılan kalite kontrol çalışmaları ve uygulanan yaptırımlar	116

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Denetim kalitesi etkenleri	16
Şekil 2.2. Denetim süreç akışı.....	37
Şekil 4.1. Hukuki sorumluluk türleri	76



SİMGELER VE KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış bazı simgeler ve kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Simgeler

\$

Açıklama

Amerikan Doları

Kısaltmalar

Açıklamalar

AA	Arthur Andersen LLP
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	Borçlar Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BNk	Bankacılık Kanunu
CICA	Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü
CPA	ABD Sertifikalı Kamu Muhasebecileri
EGAOB	Denetçileri Gözetim Kuruluşları Avrupa Grubu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FASB	ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMI	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGMS	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IESBA	IFAC Etik Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname

Kısaltmalar**Açıklamalar**

PCAOB	ABD Kamu Gözetim Kurulu
ROSC	Dünya Bankası Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu
SEC	ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir/Müşavirlik
SOX	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	Sermaye Piyasası Kanunu
TCKn	Türk Ceza Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	Yeminli Mali Müşavir/Müşavirlik

1. GİRİŞ

Son yüzyılda ekonomik anlamdaki globalleşmenin hız kazanması sonucunda gerek ulusal gerekse uluslararası ticari arenada var olan ya da bu alana girmeye çalışan şirketlerin kendilerini anlatabilmek adına dünyada kabul edilen ortak dili kullanmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Şirketlerin durumunu gösteren mali tablolar kendi tanıtımlarındaki en büyük kaynak olup, söz konusu kaynağın dünyada genel anlamda kabul edilen ortak dil şeklinde tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarından ayırık bir şekilde düzenlenmiş olması, şirketler açısından global ölçekte bir eksiklik olarak algılanmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanmış mali tabloların, tablo kullanıcıları tarafından bireysel anlamda incelenmesi ve denetlenmesinin imkansızlığı, şirketlerden otonom durumdaki bir dış gözün denetimini zorunlu kılmaktadır. Bağımsız denetimin ortaya çıkmasına, sonraki süreçte de yaygınlaşmasına neden olan şey ise tablo kullanıcılarının karşı karşıya oldukları bilgi riskini ortadan kaldıracak ve mali tabloların objektif, doğru ve güvenilir nitelikte olup olmadığı sonucunu ortaya koyacak denetim ihtiyacıdır.

Bir işletmenin faaliyet sonuçları ve bu sonuçlara ilişkin finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması karar verme sürecinde bu tablolardan yararlanan kullanıcıların tümü için çok önemlidir. Bağımsız denetimin temel işlevi de doğrudan veya dolaylı olarak söz konusu tablo ve finansal bilgi kullanıcılarının açık veya zımni olası baskı ve tehditlerine rağmen bu bilgi ve verilerin güvenilirliğini araştırmak ve denetim sonuçları hakkında kamuoyuna objektif görüş bildirmektir. Ancak Dünya ölçeğinde yaşanan Parmalat, Worldcom, Waste Management, Xerox, Adelphia, Bristol-Myers Squibb vb. onlarca denetim skandalı, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin karşı karşıya kaldıkları kişisel çıkar, yakınlık, yıldırma vb. tehdit ve baskılar sonucunda ideal durumdan uzaklaştıklarını düşündürmektedir. Özellikle diğer skandallarla kıyaslandığında ekonomik ve siyasi sistemin tüm unsurlarını içerdiği için daha kapsamlı olduğu düşünülen ve Arthur Andersen (AA)'in hatalı ve sistematik hileler içeren mali tablolar hakkında olumlu görüş verdiği gerçeğinin ortaya çıkması ile büyüyen Enron skandalı, sistemin bir noktadan sonra yeniden ve kendi kendine dengeye gelebileceği ve zararlı unsurları temizleyebileceği varsayımını ortadan kaldırmış ve bağımsız denetimin bağımsızlığına duyulan inancı önemli ölçüde zedelemiştir.

Yaşanan hile zincirleri sonrasında gözler diğer ekonomik ve siyasi unsurlardan ziyade bağımsız denetime çevrilmiş, sorun daha radikal nitelikteki yasal düzenlemeler yoluyla

çözölmeye çalışılmıştır. Diğer bir ifadeyle mesleki etik ilkeler çerçevesinde çözölməsi mümkün gözölmeyen sorunların çözöümü mevzuat veya mesleki diğer bağlayıcı düzenlemelere bırakılmıştır. Bu doğrultuda 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ile, bu gibi muhasebe skandallarının tekrarlanmaması, başta yatırımcılar olmak üzere tüm bilgi kullanıcılarının korunması amacıyla bağımsız denetim alanında tarihi nitelikte düzenlemelere gidilmiş, sonrasında Avrupa Birliğı (AB) ölkeleri de bağımsız denetime yönelik hukuki düzenlemelerini güçlendirmişlerdir.

Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerin gerek Enron öncesi, gerekse Enron sonrası karşı karşıya oldukları hukuki ve cezai sorumluluk çerçevesinin incelenerek, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile ülkemiz ekonomik hayatına daha geniş bir düzlemde giren bağımsız denetim sonucunda Türk tarzı Enronların yaşanması halinde gerek bağımsız denetim firmaları, gerekse de bağımsız denetçiler perspektifinden söz konusu sorumlulukların ulusal mevzuat çerçevesinde ortaya konulmasıdır.

“Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Üzerine Bir İnceleme” başlıklı bu çalışma birinci bölüm olan giriş bölümü ile beşinci bölüm olan sonuç ve öneriler bölümü hariç olmak üzere temelde üç bölümden oluşmaktadır.

İkinci bölümde, bağımsız denetim ve bu denetim türünün üst çatısı olan denetim kavramı; türleri, amacı, yararları, unsurları, kalite ve meslek etiğine ilişkin genel bilgiler doğrultusunda genel bir çerçevede incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, bağımsız denetimin gösterdiği gelişim süreci, bu süreçte yaşanan bağımsız denetim skandalları, bağımsız denetim alanında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar ile bağımsız denetime yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemeler ulusal ve uluslararası ölçekte karşılaştırmalı olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde, çalışmanın nihai amacı olan bağımsız denetim şirketleri ve denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarının tespitine esas genel hukuki çerçeve ile ulusal ve uluslararası alanda söz konusu hususa ilişkin yasal düzenlemeler ele alınmış, bu

doğrultuda bağımsız denetimin bu iki ana aktörünün hangi hallerde hukuki ve cezai sorumlulukla karşılaşabilecekleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Beşinci bölüm olan sonuç bölümünde ise çalışmanın genel olarak bir değerlendirmesi yapılmış, sonrasında ABD, İngiltere gibi en gelişmiş ülkelerin birçok kez yaşamış oldukları, bu nedenle de ülkemiz açısından da olası bir gerçek olan ve başta yatırımcılar olmak üzere tüm mali tablo kullanıcılarının güvenlerini zedeleyebilecek, hatta finansal krizlerle sonuçlanabilecek olası bağımsız denetim skandallarını önleme adına alınabilecek önlemler ve güvenlik tedbirlerinden bahsedilmiştir.





2. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

2.1. Denetim Kavramı

Toplumsal yaşamın gelişmesine, dolayısıyla ekonomik etkinliklerin artışına bağlı olarak ekonomik hayat karmaşıklıklaştıkça, güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç da artmakta, buna karşın işletme ile ilgilenen çıkar gruplarına gelen bilgilerin güvenilirlik derecesi düşmektedir. Oysa doğruluğu, tarafsızlığı ve bütünlüğü doğrulanmış, kısaca güvenilir hale gelmiş bilgi karar alıcılar için oldukça önemlidir (Aksoy, 2002: 37).

Söz konusu bilgi riskinin azaltılmasına yönelik üç temel yoldan söz edilebilir (Güredin, 2010: 10):

1. Kullanıcının bilgiyi bizzat kendisinin doğrulaması,
2. Bilgiyi hazırlayan taraf ile kullanıcının riski paylaşması,
3. Denetlenmiş finansal tablolardan yararlanma.

Birinci yöntemde bilgi kullanıcısı bilginin kaynağına giderek tüm belge ve kayıtları bizzat inceler ve bilginin güvenilirlik derecesini kendisi tespit etmeye çalışır (Sağlar, Tuan, 2009). Bu nedenle söz konusu yöntem oldukça zahmetli ve pahalıdır. Her kullanıcının bunu yapabilecek teknik bilgisi ve yeterli zamanı olamayacağından, söz konusu kısıtlar aşılsa bile işletme yönetimleri her talepte bulunana inceleme izin vermeyeceğinden söz konusu yöntem iktisadi değildir (Güredin, 2010: 10).

İkinci yöntem bilgi kullanıcısı konumundaki karar alıcılar ile bilgi kaynağı olan işletme yönetiminin riski paylaşmasıdır (Sağlar, Tuan, 2009). Bu halde bilgi kullanıcısı işletme yönetimince hatalı ve yanıltıcı şekilde hazırlanan finansal tablolara dayanarak aldığı karar sonucunda zarara uğrarsa, uğramış olduğu zararın tazminini yönetimden isteyebilir. Ancak iflas eden bir işletmenin yanıltıcı bilgi vermesi nedeniyle zarara uğrayan bilgi kullanıcısının zararını karşılayabilmesi mümkün değildir (Güredin, 2010: 10).

Uygulamada finansal bilgi kullanıcılarının üçüncü yolu seçtikleri görülmektedir. Zira işletme, kurum ve kuruluşların her kademesindeki görevlilerin sahip oldukları bilgi ve beceri düzeyine göre veya ihmal, kasıt, kusur vb. gibi nedenlerle bilerek ya da bilmeyerek yapılan

üretilen bilgilerde hata ve usulsüzlüklerin olması riskine karşılık bahse konu bilgilerin bağımsız, objektif ve yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişiler tarafından belirli standartlar dahilinde denetlenenerek, doğruluğunun teyit edilmesi ihtiyacı karar alıcılar açısından bir zorunluluk haline gelmiştir (Aksoy, 2002: 38-39). Yani denetim bir tür güvence hizmetidir.

Yine ekonomik etkinliklerdeki gelişmeye bağlı olarak denetim yaklaşımı, beklenti çerçevesi ve denetimin amacı zaman içinde farklılaşmıştır. Denetimin tarihsel gelişimine bağlı bu değişim Çizelge 2.1’de yer verildiği şekilde özetlenebilir.

Çizelge 2.1. Denetimin tarihsel gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi öncesi	%100'lük bir inceleme (Tüm belge ve kayıtların incelenmesi)	Yanıltmaların (hata ve hilelerin) bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900 Yılları Arası	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930 Yılları Arası	%100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Finansal tabloların (bilanço ve gelir tablosu) doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve Devlet
1930-1960 Yılları Arası	Finansal verilerin örneklemeye yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, Devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili gruplar
1960-1990 Yılları Arası	Örnekleme yoluyla denetim, istatistiki örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, işletmeye borç verenler, Devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili gruplar
1990 Sonrası	Risk odaklı denetim, bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, işletmeye borç verenler, Devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili gruplar

(Güredin, 2010: 14; Kavut, Taş, Şavlı, 2009: 45)

Özetle; geleneksel denetimin “var olanı ve gördüğünü incele” görüşü günümüzde yerini, “var olanın ve görünenin ötesiyle ilgilen ve rakamların arkasındakilere bak” görüşüne bırakmıştır. Bu amaçla denetçinin, farklı ülkelerin hukuk kurallarının öğrenilmesi, küresel piyasalarda risk yönetimi, teknolojinin etkin kullanımı ve yeni finansal ölçümlerin sunulması gibi pek çok konu da kendini geliştirmesi gerekmektedir (Bozkurt, 1998: 17; Fujinama, 2001: 1. akt. Çabuk, Yücel, 2012)

2.2. Denetim Türleri

Denetimin uygulamada ve literatürde birçok türü bulunmaktadır. Bu nedenle gerek yerli gerekse yabancı literatürde denetim faaliyetleri; denetimin yapılma amacı, kapsamı, zamanı, nedeni, denetim yapan kimsenin statüsü vb. yönlerden farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır (Aksoy, 2002: 54, 55). Söz konusu sınıflandırmalar kesin hatlarla birbirinden soyutlanmış nitelikte değildir.

2.2.1. Amacına göre denetim türleri

Amacına göre denetim, denetimin ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğuna ilişkin bir sınıflandırmadır. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca göre yapılan bu sınıflandırmada denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sıralanabilir. Genel anlamda amaç; mali tabloların bir bütün olarak doğruluğu ve güvenilirliğini saptamak olduğunda mali tablolar denetiminden, işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesi hedefini gerçekleştirme derecesini saptamak olduğunda faaliyet denetiminden, belirli bir otorite tarafından belirlenmiş olan ölçütlere ne ölçüde uyulduğunun tespitine yönelik olduğunda ise uygunluk denetiminden bahsedilir (Kavut ve diğerleri, 2009: 39). Amacına göre denetim türlerinin amaç, kapsam ve ölçüt açısından genel özellikleri Çizelge 2.2’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 2.2. Amacına göre denetim türlerinin karşılaştırmalı genel özellikleri

Kıstaslar	Mali Tablolar Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Amaç	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi	İşletme faaliyetlerinin işletme içi ve dışı yetkili otoriteler tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun incelenmesi	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
Kapsam	Finansal tablolar ve ekleri	İşletmenin tüm faaliyetleri	İşletmenin tüm faaliyetleri
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen diğer ve yasal düzenlemeler	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük düzenlemeler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

(Kavut ve diğerleri, 2009: 40-42)

2.2.1.1. Mali (finansal) tablolar denetimi

İşletme tarafından üretilen finansal tabloların güvenilir olup olmadığı, tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığına bağlıdır (Doyrangöl, 2007: 53, akt. Erkan, Arıcı, 2011). Mali tabloların denetimi ise, işletmenin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) veya yasal mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında görüş belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi, 2004: 3). Diğer bir deyişle finansal raporlamanın güvenilirlik düzeyinin belirlenmesidir. Finansal raporlamanın unsurlarını ise şu şekilde özetlemek mümkündür (Hegarty, 2007. akt. Uzun, 2009):

- Muhasebe standartları
- Denetim standartları
- Yasal düzenlemeler
- Gözetim ve yaptırımlar
- Eğitim ve öğretim
- Muhasebe mesleği ve ahlakı

Mali tabloların denetiminde işletmeye ait tablolardaki her bir yanlışlık üzerinde durulmamakta, tüm mali tablolar ile ilgili olarak tek görüş verilmektedir (Bozkurt, 1999: 28). Mali tabloların güvenilirliği, işletme ile ilgili karar alan bilgi kullanıcıları açısından karar alma sürecinde oldukça önemlidir (Çelik, 2005: 35). Ancak bu noktada açıktır ki; bilgi kullanıcılarının da karar alma sürecinde rasyonel davranabilmeleri için bazı özellik ve yeteneklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu çerçevede finansal bilgi kullanıcılarının, makul ölçüde işletmecilik bilgisine sahip, finansal tablolar ve denetim raporlarında yer alan bilgileri inceleme ve anlama çabasında olan, tahminlerin kullanımına dayalı ve gelecekteki olayları dikkate alan tutarların ölçümündeki doğal belirsizlikleri kavrayan kişiler ya da kuruluşlar olması beklenmektedir (Cömert, 2012).

2.2.1.2. Uygunluk (mutabakat) denetimi

Bir örgütün mali işlem ve faaliyetlerinin, işletme içi veya dışındaki yetkili üst makamlarca önceden belirlenmiş yöntem, kural veya mevzuata uygunluğunu belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi, 2004: 3; Güredin, 2010: 17). Uygunluk denetimi

kullanıldığı yerler açısından en fazla, ancak özü açısından en dar kapsamlı denetim türüdür (Kaval ve diğerleri, 2015: 12) Uygunluk denetimden elde edilen bilgiler mali tablolar denetiminde de kullanıldığı için bu iki denetim birbiriyle yakından ilgilidir (Gürbüz, 1995: 12). Uygunluk denetimi gerek işletme personeline gerekse işletme dışı denetim mensuplarınca yapılabilir. Kamu idaresi müfettiş ve denetçilerince yapılan uygunluk denetimi bağımsız, işletme personeline yapılan denetim ise bağımlı denetimdir (Kaval, Karapınar, Bayırlı, Altay, Torun, 2015: 12-13). Ülkemizde vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemeleri, SGK müfettişlerinin yaptıkları denetimler, Sayıştay denetçilerince yapılan denetimler veya 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'u çerçevesinde meslek mensuplarının yaptıkları tam tasdik çalışmaları uygunluk denetimi örnekleridir (Kavut ve diğerleri, 2009: 42).

2.2.1.3. Faaliyet denetimi

İşletmenin yönetimce önceden belirlenmiş olan amaçlara ulaşp ulaşmadığını, işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını, diğer bir deyişle işletme yönetiminin etkinliği ve yönetim performansını belirlemek amacıyla işletme politikaları ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür (Kavut ve diğerleri, 2009: 40). Bu nedenle faaliyet denetimi; ekonomiklik denetimi, verimlilik denetimi, yönetimin denetimi, yürütme denetimi gibi çeşitli adlarla da ifade edilmektedir (Kaval ve diğerleri, 2015: 11).

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta aynı işletme içinde bölümden bölüme farklılık gösterdiğinden, yani değerlendirmenin nesnel olarak yapılması zor olduğundan faaliyet denetiminin yapılması mali tablolar denetimi ve uygunluk denetiminden daha güçtür. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu aldığından, anılan denetimi tekdüze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün olmayıp, öznel niteliğe sahip bu denetimi saf denetim faaliyetinden farklı olarak bir yönetsel danışmanlık şeklinde nitelendirmek mümkündür. (Güredin, 2010: 19)

Ülkemizde de faaliyet denetimi yapan şirketler genellikle “işletme danışmanlığı” yaptıkları şeklinde anılmaktadır (Kaval ve diğerleri, 2015: 11).

2.2.2. Denetçinin niteliği ve statüsüne göre denetim türleri

Bu sınıflandırma denetçi ile işletme arasındaki hukuki bağa dayanmaktadır (Soyer, 2005:29). Denetim faaliyetini yürüten denetçiler iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi unvanları ile çalışırlar. Denetim işletme tarafından bağımsız uzmanlar tarafından yapılıyorsa dış denetim veya bağımsız denetimden, işletme bünyesinde veya işletme adına çalışan uzmanlarca yapılıyorsa iç denetimden söz edilir (Kavut ve diğerleri, 2009: 35-36). Denetim faaliyeti bir kamu tüzel kişiliğine bağlı denetçi tarafından yapılıyorsa bu defa kamu denetçisinden söz edilir.

2.2.2.1. İç denetim

İç denetimin ilk zamanlarda uygulama amacı hırsızlığa engel olmak, hataları bulmak ve hile yapılmasını önlemek iken, II. Dünya Savaşı'ndan sonra faaliyetlerin etkinliğini değerlendirme görevi de iç denetime verilmiştir (Dittenhofer, 2001. akt. Sağlar, Tuan, 2009). Bu çerçevede İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) 1947 yılında yapmış olduğu iç denetim tanımı; “Bir örgütte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamalarının değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme ve kontrol fonksiyonudur.” şeklinde iken (Guy ve diğerleri, 1996:857; Bou-Road, 2000:182. akt. Sağlar, Tuan, 2009), sonraki süreçte IIA tarafından; “İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve değer kazandırmak için tasarlanmış bağımsız ve tarafsız güvence ve danışma faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde revize edilmiş, doğal olarak iç denetim eylemleri de genişlemiştir (IIA).

Uzay tarafından yapılan tanıma göre ise, iç denetim bir örgütte;

1. Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
2. İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
3. Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
4. Yeterli standartlara uygunluk,
5. Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
6. Örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılması,

şeklinde ifade edilebilecek elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesidir (Uzay, 1999. akt. Sağlar, Tuan, 2009).

İç denetimin günümüzde geldiği son aşama risk odaklı denetim olup, zaman içinde geçirdiği aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Yücel, 2007: 7. akt. Çatıkkaş, Okur, Balkan, 2012: 16):

- Kurum içinde iç işlemlerin kontrol edilmesi süreci,
- İşlem bazlı sürekli denetim anlayışı,
- İstatistik yöntemler kullanılarak yapılan denetim,
- Olasılık esasına dayalı bir yaklaşımla yapılan denetim,
- Anlık belirli noktaların kontrol edilmesine yönelik denetim,
- Risk analizine dayalı olarak gerçekleşen denetim,
- Sistem tabanlı yaklaşımla denetim,
- İdari işlemlerin de denetim kapsamına girmesiyle yapılan denetim,
- Yönetim denetimi,
- Risk odaklı denetim.

Küresel boyutlu ekonomik çalkantıların bir sonucu olan SOX’da iç denetim fonksiyonunun göreceli önemini arttırmış, Yasanın 302 numaralı bölümüne göre sermaye piyasalarında işlem gören halka açık şirketlerin yıllık ve üç aylık raporlamalarında, iç kontrol yapısının etkinliğini sağlayan prosedürlerin uygulanması ve raporlanması bir yönetim gerekliliği olarak vurgulanmıştır (Karavardar, 2014). Her ne kadar SOX iç denetime özel bir önem vermiş olsa da, 2008 yılında AIG, Freddie Mac, Fannie Mae, Lehman Brothers ve Bearn Stearns şirketlerinde ortaya çıkan mali skandallar, iç denetim sisteminin etkin olarak çalışmadığı, yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek ve engellemekte yetersiz kaldığını ortaya koymuş, 2000’li yıllarında başında yoğunlaşan bağımsız denetim skandalları sonrasında, dikkatleri yöneticilere organik olarak bağlı iç denetim sistemine çevirmiştir (Karatepe, 2011).

İç denetim yalnızca işletmelere özgü değildir. Kamu kesiminde de iç denetim fonksiyonu giderek artan bir öneme sahiptir. Kamu veya özel kesimde söz konusu organizasyon yapısı içinde yer alan ve organizasyona ilişkin gerek finansal gerekse finansal

nitelikli olmayan tüm faaliyetleri inceleyerek, inceleme sonucunda elde edilen bilgileri üst yönetime sunmak iç denetimin temel amacıdır (Kavut ve diğerleri, 2009: 37).

Mali ve mali olmayan nitelikteki işlemler iç denetiminin kapsamına girdiğinden, söz konusu denetim mali denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini de içermektedir (Kepekçi, 2004: 4).

2.2.2.2. Bağımsız dış denetim

Bağımsız denetim, finansal tabloların GKGMİ ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (GKGMS)'na uygunluğu ile bu tablolarda yer alan finansal ve diğer bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlarca denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır (Kavut ve diğerleri, 2009: 36). Tez çalışmasının asıl konusunu oluşturan bağımsız denetime ilişkin ayrıntılı açıklamalara sonraki bölümlerde yer verildiğinden, burada kısa bir açıklamayla yetinilmiştir.

IIA, iç denetim ve dış denetim arasındaki farklılıkları Çizelge 2.3'de yer aldığı şekilde özetlemektedir.

Çizelge 2.3. İç denetim-dış denetim arasındaki farklar (IIA)

	Dış Denetim	İç Denetim
Kime raporlandığı	Şirketlerin yönetim yapıları dışında kalan ortakları ve üyelerine.	Şirketlerin yönetim yapıları dahilindeki kurul ve üst düzey yöneticilerine.
Amaçlar	Şirketlerin paydaşlarına sunduğu mali raporlar üzerinde görüş vererek raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak.	Yönetimin, risk yönetiminin ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek. Bu, kurul üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin, şirkete ve paydaşlarına olan yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olacak güvenceyi sağlamaktadır.
Kapsam	Mali raporlar, mali raporlama riskleri	Tüm risk kategorileri, bunların yönetimi ve raporlanması.
İlerlemeye yönelik sorumluluk	Sorumluluk yoktur. Ancak sorunları raporlama görevi bulunmaktadır.	İlerleme iç denetimin temel amacıdır. Ancak bu, yönetimin sorumluluğunu zayıflatmamak maksadıyla tavsiye, rehberlik ve yol gösterme şeklinde yapılmaktadır.

Bağımsız denetim ile iç denetimin, her ne kadar birbirinden bağımsız ve ayrık olduğu düşünülse de, gerek Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan ISA 610, gerekse ABD Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB)'nın 2 ve 5 numaralı standartları ile bağımsız denetçilerin iç denetçilerce yapılan çalışmalardan yararlanması zorunluluğu getirilmiştir (Karavardar, 2014).

Bu nedenle muhasebe denetimi ile aynı temeller üstüne kurulmuş olan bağımsız dış denetimi, iç denetim ve kamu denetimi ile olan yakın ilişkisi nedeniyle anılan denetimlerden soyutlamak doğru değildir (Çelik, 2005: 38).

2.2.2.3. Kamu denetimi

Denetimi yapan otoritenin kamu kurumlarından biri olması halinde kamu denetiminden söz edilir. Kamu denetçisinin amacı; bir işletmenin veya kamu kurum ve kuruluşunun mali işlemleri ve faaliyetlerinin, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş mevzuata, yöntemlere ve kurallara uygun olup olmadığını belirlemektir (Selimoğlu, Cömert, Uzun, Uyar, 2013: 12). Kamu adına denetim yapan kamu denetçisinin maaşı denetime tabi tutulan kurum ya da şirket tarafından değil, devlet bütçesinden ödenmektedir. Bu nedenle IFAC'in Meslek Ahlak Kurallarında belirtildiği üzere denetçi bağımsızlığına yönelik tehditlerden biri olan kişisel menfaat tehdidi kapsamındaki ücretlere aşırı bağlılık güdüsünün (Uzun, 2004), yapılan denetim hizmetinin süresi, türü ve niceliğinden bağımsız olarak ilgili özel mevzuatı çerçevesinde belirlenen bir ücretle denetim faaliyetinde bulunan kamu denetçileri için söz konusu olmadığı düşünülmektedir.

Tarafsızlık ve objektiflik ilkeleri doğrultusunda ve kamu yararı ön planda tutularak çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş kamu denetçilerince yapılan bu denetim türünde, işletme faaliyetlerinin hukuki düzenlemelere ve kamu yararına uygun olup olmadığını tespit etmek için, işletmelerce beyan edilen vergi, kayıt ve işlemler denetlenmektedir (Kavut ve diğerleri, 2009: 38). Bu kapsamda kamu denetimin içeriği mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminden oluşmaktadır (Ataman, 2010. akt. Çatıkkaş ve diğerleri, 2012). Nitekim ülkemizde Sayıştay tarafından yapılan dış denetim 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesinde belirtildiği üzere; mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetiminden oluşmaktadır.

Ülkemizde 19. yüzyılın ikinci yarısında merkezi üniter devlet yapısına ve teftiş kurullarına dayalı olarak kurulan denetim modeli, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Anglo-Sakson sistemde “yöneticiye denetim dahil bütün yetkiler verildikten sonra hesap sorma” olarak nitelendirilen “yönetici sorumluluğu ilkesi”ne dayanan yönetim ve denetim modeli ile değiştirilmiş, kamu yönetimine ilişkin harcamaların denetimi iç denetim ve dış denetim şeklinde oluşturulan yeni bir denetim sistemine bırakılmıştır. Bu çerçevede teftiş kurulları mali denetim alanından çıkarılarak, mali eylem ve işlemlerin denetiminin, yönetime bağlı ve bağımsızlık ilkesine sahip olduğu tartışmalı olan iç denetçilerce yerine getirilmesi esas kabul edilmiştir (Karatepe, 2010).

5018 sayılı Kanun öncesi ülkemizin dahil olduğu Kıta Avrupası denetim sistemi ile anılan Kanun sonrası uyum sağladığımız Anglo-Sakson denetim sistemi arasındaki temel farklılıklara Çizelge 2.4’de yer verilmiştir.

Çizelge 2.4. Kıta Avrupası ile Anglo-Sakson denetim sistemleri karşılaştırması

Denetim Unsurları	Kıta Avrupası Sistemi	Anglo-Sakson Sistem
Denetim Kavramı	Teftiş (inspection) ve Kontrol (control)	İç denetim (internal audit) ve Dış denetim (external audit)
Denetimin Aktörleri	Müfettiş (inspector) ve Kontrolör (controller)	İç denetçi (internal auditor) ve Dış denetçi (external auditor)
Denetimin Özelliği	Siyasi sorumlu (bakan) ve yönetsel sorumlu (idareci) arasında sorumluluk dengesi	Yönetici sorumluluğu ilkesi gereği yöneticiye bağlı denetim

(Karatepe, 2011)

2.2.3. Uygulama zamanına göre denetim türleri

Uygulama zamanına göre denetim türlerini; sürekli denetim, ara denetim, son denetim ve özel denetim şeklinde sınıflandırmak mümkün olup (Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 8), bağımsız denetim bölümünde söz konusu denetim türlerine ilişkin olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Uygulama zamanına göre denetim türlerine genel anlamda değinmek gerekirse; işletme faaliyetlerinin bir hesap dönemi boyunca aralıksız olarak denetlenmesi halinde sürekli denetimden, hesap dönemi içerisinde aylık, üç aylık veya altı aylık gibi kısa hesap dönemleri esas alınarak denetlenmesi halinde ara denetimden, hesap dönemi bittikten sonra denetim yapılması halinde son denetimden, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru esnasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan

ortaklıklar ile aynı pozisyonundaki kurumlarca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi halinde ise özel denetimden söz edilebilir (Akyürek, 2006: 9; Çatıkkaş, 2005:11; Gürbüz, 1995:16. akt. Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 8-9).

2.2.4. Yapılış nedenine göre denetim türleri

Denetimi doğuran, yapılmasına yol açan nedene, diğer bir deyişle yapılış nedenine göre denetim türleri; yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı (ihtiyari) denetim şeklinde ikiye ayrılır.

2.2.4.1. Yasal (zorunlu) denetim

Kuruluş ve bireysel işletme faaliyetlerinin var olan hukuk kurallarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediği, yönetim tarafından raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı ve etkinlik-verimlilik ilkeleri çerçevesinde işletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı hususunun denetlenmesi ve araştırılmasının yasalarla zorunlu tutulmasıdır (Kepekçi, 2004: 1). Denetimin gelişmiş olduğu ülkelerde üzerinde en fazla durulan yasal denetim türü anonim şirketlere ait mali tabloların denetlenmesidir (Aksoy, 2002: 60). Ülkemizde de hukuki düzenlenmeler çerçevesinde belirli şirketlere yönelik olarak zorunlu kılınan bağımsız denetim yasal bir denetimdir.

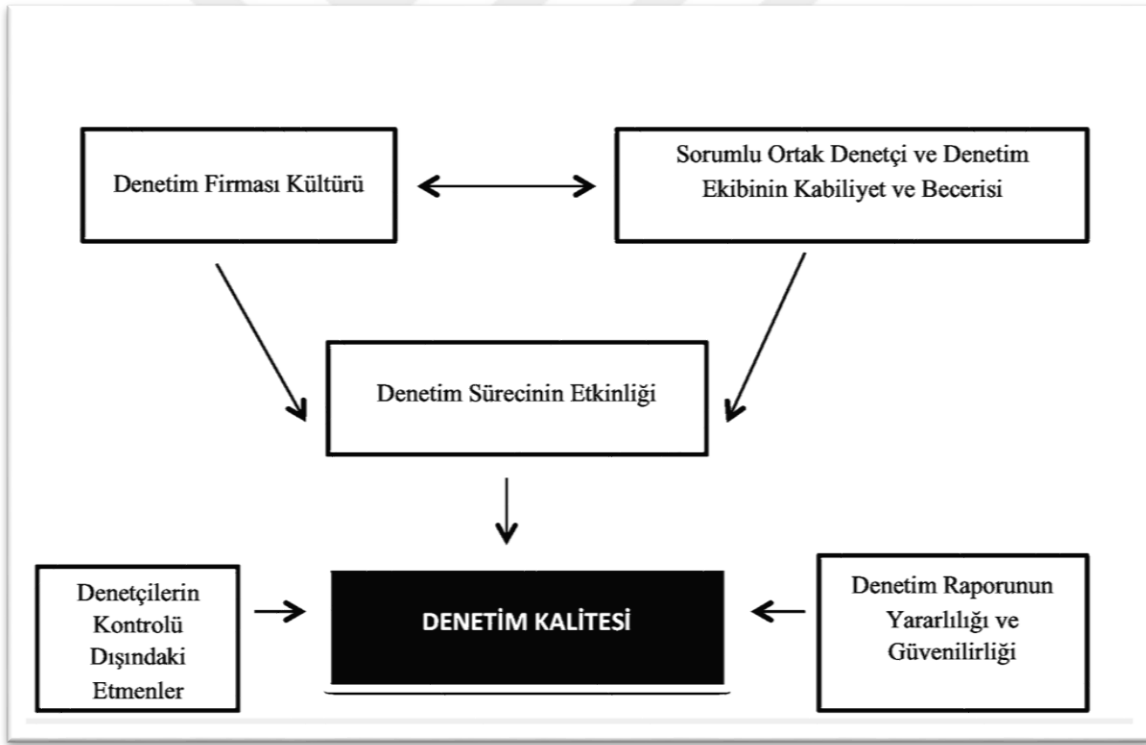
2.2.4.2. İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim

Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen kuruluş ve işletmelerce ve belirli amaçlar doğrultusunda yaptırılan denetim türü isteğe bağlı denetimdir. Denetimin başta yöneticiler olmak üzere işletme içindeki ve dışındaki kişilere yararı açık olup, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen yöneticiler, gerek işletmelerinin mali durumu hakkında sağlıklı bilgi almak gerekse işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven vermek amacıyla işletmelerini denetlettirmek isteyebilirler (Çelik, 2005: 33). Bu nedenle denetim faaliyetinin sınırları denetim talep edenlerce belirlenmektedir. Ancak denetçi diğer denetim faaliyetlerinde olduğu gibi isteğe bağlı denetimlerde de mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati göstermekle yükümlüdür. Bu anlamda yasal denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama ve mesleki etik yönünden bir fark yoktur (Aksoy, 2002:60).

2.3. Denetimde Kalite

Dar anlamda kalite, müşteri memnuniyeti olarak tanımlanabilirken, geniş anlamda kalite ise bir şeyin ona yüklenen amaca ne kadar uygun olduğu, diğer bir deyişle mükemmellik derecesidir. Bu çerçevede denetimde kalite ise, denetim faaliyeti sonucunda elde edilen yargının güvenilirliğidir (Uzay, 2009).

Denetim kalitesinin sağlanması bağımsız denetimde oldukça önemli olup, birden fazla etmenin bir araya gelmesi sonucunda oluşmaktadır. İngiltere’de bulunan Finansal Raporlama Konseyince (FRC) hazırlanmış “Denetim Kalitesi Çerçevesi” 5 temel etkenden oluşmaktadır (Johnstone, Grambling, Rittenberg, 2014: 14). Söz konusu etkenler ve aralarındaki ilişki Şekil 2.1’de yer verildiği şekildedir.



Şekil 2.1. Denetim kalitesi etkenleri (Johnstone ve diğerleri, 2014: 15)

Söz konusu etkenler incelendiğinde; tümüne etki eden unsurun bağımsızlık olduğu görülmektedir. Bu nedenle denetim hizmeti ya da denetim raporunun değerine büyük ölçüde zarar verecek olan etki, ikna ya da önyargıdan uzak olma anlayışı ile ilgili olan bağımsızlık, denetim kalitesini doğrudan etkiler niteliktedir. Richard (2006) ve Baotham-Ussahawanitchakit (2009) tarafından yapılan araştırmalarda denetçi bağımsızlığının denetim

kalitesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu, Krishnamurthy, Zhou ve Zhou (2006)'un Andersen'in müşterilerinden örneklem oluşturarak yapmış olduğu araştırmada ise denetçi bağımsızlığının denetim kalitesinin yanında denetlenmiş finansal raporların da kredibilitesini etkilediğini sonucu ortaya çıkmıştır (Şenyiğit, Zeytinoglu, 2014).

2.4. Denetimde Meslek Etiği

Günlük hayatta etik kavramı, ahlak kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak çalışmamızda etik kavramının esas alınmasının özel bir nedeni vardır. Ahlak kavramı, meslek mensubunun nasıl davranması gerektiğine ilişkin yazılı olmayan standartları içerirken, daha soyut kavramlara dayalı olan etik kavramından ise bu kavramlardan çıkarılacak yazılı kurallar beklenir (Lamberton, Minor, 1995. akt. Kutlu, 2008).

Dünya geneline bakıldığında birçok ülkede ve hemen hemen her alanda birçok skandal ve yolsuzluğun yaşandığı, bunun sonucu olarak da yönetimlere duyulan güvenin azaldığı görülmektedir. Bu olumsuzluklar karşısında zaman zaman var olan hukuksal düzenlemeler yetersiz kaldığından, etik disiplini günümüzde artık bir moda kavram haline gelmiştir. Bu bağlamda 19. yy.'ın politik bilim, 20. yy.'ın ekonomi bilimi, içinde bulunduğumuz yüzyılın ise etik bilimi yüzyılı olarak nitelendirilmesi mümkündür (Usta, 2011).

Bu doğrultuda muhasebe ve denetim mesleğini ifa edenler için de kendine özgü etik kurallar oluşturulmuştur. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütlerince yazılı kurallara dönüştürülmüştür (Kutlu, 2008). Böylece meslek mensuplarının bireysel davranışları ve yasal düzenlemeler arasında kalan boşluk doldurulmuş olacak, yasalara aykırı değilse söz konusu davranışın ahlaki olduğu yönündeki kişisel algı da sınırlandırılmış olacaktır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE]). Hiçbir kanunda tanımlanmamış olan denetleme ve denetçi etiği kurallarının meslek mensuplarınca ve birliklerince bilindiği varsayılmaktadır (TTK Gerekçesi, 190). Doktrinde ise müşteri ile veya meslek etiğine aykırı hareket eden personel ile veya denetim şirketlerinin meslek etik kurallarına uymayan ortağına ne zaman hayır denileceğinin ve ne zaman ilişkilerin kesileceğinin belirlenmesi şeklinde tanımlandığı görülmektedir (Kaval ve diğerleri, 2015: 32). Zira her ne kadar bağımsız denetçi işletme ile doğrudan bir ilişkisi var şeklinde gözükse de, yürütülen denetim faaliyeti denetçi ile doğrudan temas etmeyen bir kitlenin, daha geniş bir bakış açısıyla toplumun çıkarlarını etkilediğinden denetçi bu sorumluluğu hissederek

denetim faaliyetlerini yürütmek zorundadır. Bu nedenle anılan sorumluluğu işaret eden etik ilkeler yürütülen denetim faaliyetinin güvenilirliğinin temelini oluşturmaktadır (Kaval ve diğerleri, 2015: 51). Etik kurallar mesleğe ilişkin prensipler ve meslek mensubundan beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kurallarını içermektedir (TİDE). Yani denetimde etik değerler, prensipler ve kurallar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Denetçi bir karar alma süreci olan denetim sürecinin pek çok evresinde karar alıcı konumunda olup, bu süreçte hem nesnel verileri, hem de kendi öznel yargısını kullanmaktadır. Denetçinin öznel yargısı ile kastedilen, denetçinin deneyimleri, algısı, sezgisi, kanaati, öngörüsü gibi öznel çıkarsamalar gerçekleştirmesini sağlayacak tüm ifadeleridir. Finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu gösterip göstermedikleri konusunda görüş bildirmek için çeşitli faaliyetlerden oluşan denetim faaliyetinin her aşamasında denetçi, işletme hakkında bir yargıya sahip olabilecek şekilde işletmeyi tanımaya ve bu yargısını destekleyebilecek kanıtları toplamaya çalışmaktadır. Denetim sürecini şekillendiren başlıca etken olan denetçi yargısı öznel nitelikte olup, yargının nesnelleştirilmesi tüm denetim sürecinin etkililiğini ve etkinliğini artıracaktır (Erdoğan, Uludağ, 2014). Bu noktada etik ilkeler ve prensiplerin öznel yargının doğru bir şekilde nesnelleştirilmesinde kilit rol oynadığı düşünülmektedir.

Yasal düzenlemelerin etik ilkelerle tamamlanması çabasına rağmen etik dışı davranışlara halen sıklıkla rastlanmaktadır. Öyle ki; günümüzde bağımsız denetçiler sahip olmaları gereken şahsi ve mesleki özellikler ile etik ilkelere sahip bir meslek mensubunu, söz konusu özelliklerin yoğunluğundan dolayı ideal bir karakter olarak görmekte, gerçek bir kişi olamayacağını düşünmektedirler (Kızılgöl, 2014: 12).

Etik dışı davranışları doğuran nedenleri genel hatlarıyla şu şekilde özetlemek mümkündür (Kutlu, 2008: 144-147):

- Kişisel ölçütlerin toplumsal kabul görmüş ölçütlerden farklı olması sonucunda etik ölçütleri farklı yorumlama,
- Bireyin zengin olma, daha fazla tanınma vb. kişisel çıkar ve önceliklerini toplumsal çıkarların önünde görerek bencil davranması,
- Herhangi bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğru yanların olması durumunda ortaya çıkan etik ikilemlerin varlığı,

- Mesleki bilgi yetersizliğine bağlı iş tatminindeki azalma ve sonucunda müşteri kayıpları,
- İşletme yönetiminin etik davranışları algılama farkı,
- Rekabetin yoğunlaşması sonucu oluşan haksız rekabet.

ABD’de 2001 yılında Enron ile başlayan, sonrasında Global Crossing, Adelphia Communications, Tyco, AOL Time Warner, Rite Aid, Xerox, Imclone, Worldcom ve Qwest, Vivendi Universal ve France Telecom şirketleri ile devam eden skandallar zinciri, kamuoyunda skandalların neden birden yoğunlaştığı sorusunu gündeme getirmiş, yorumların çoğunda cevap, iş ahlakının çöküşü ve bulaşıcı hırs şeklinde olmuştur (Cunnigham. 2002: 7-9; Aysan, 2002; Coffee, 2003; Norris, 2002. akt. Özkul, 2003: 2).

Dünya’da farklı mesleklere ilişkin etik kurallar gerek ulusal gerekse uluslararası kurumlar ile meslek örgütleri tarafından belirlenmektedir. Denetim alanında da durum aynı olup, etik değerler üzerinde çalışan ve bunları ihtiyaçlar doğrultusunda geliştiren kurumlar ve meslek örgütleri bulunmaktadır. Söz konusu kurum ve meslek örgütlerini; Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), IIA, IFAC, ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) şeklinde sıralamak mümkündür. Ülkemizde denetime ilişkin etik kurallar ise hali hazırda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanarak meslek mensuplarına ilan edilmektedir.

Söz konusu meslek örgütleri ve uluslararası kurumlar tarafından çıkarılan denetime ilişkin etik kurallara ilişkin temel düzenlemeler şunlardır:

- Bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olarak Birleşmiş Milletler üyesi ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu devlet dış denetim kuruluşları için çatı niteliğindeki uluslararası bir organizasyon olan INTOSAI’nin Denetim Standartları Komitesi tarafından 1992 yılında kamu dış denetçilerine yönelik olarak hazırlanan ISSAI 30 Etik Kuralları (INTOSAI),
- İç denetim mesleğinin küresel sesi, mesleğin savunucusu ve temel eğitimcisi konumunda lider olan ve uluslararası alanda otoritesi kabul edilmiş IIA tarafından iç denetçilere yönelik olarak çıkarılan Etik Kurallar (IIA),

- Güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak ve muhasebe mesleğini güçlendirerek kamu çıkarlarına hizmet eden küresel ölçekteki IFAC'ın Etik Standartları Komitesi (IESBA) tarafından muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak çıkarılan ve düzenli olarak revize edilen Profesyonel Muhasebeciler Etik Kuralları (IFAC),
- Üyelerine kaynak ve bilgi sağlayan, onlar için önderlik görevini üstlenen, üyeleri kadar kamu yararını da gözeten, bu amaçla diğer yerel yeminli mali müşavir örgütleriyle (CPA) birlikte çalışan, ülke çapında muhasebe uygulamalarına yön veren genel kabul görmüş muhasebe standartları ile bağımsız denetime ilişkin denetim ilke ve standartlarını düzenleyen ve ABD'deki bütün yeminli mali müşavirleri kapsayan ulusal ve profesyonel bir örgüt olan AICPA'nın Profesyonel Etik Komitesi tarafından hazırlanan Etik Kurallar (AICPA) .

Ülkemizde ise denetimde etik kurallara ilişkin olarak yapılan düzenlemeler şunlardır:

- Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirleme amacıyla SPK tarafından çıkarılan Seri:X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (SPK),
- 3568 sayılı Kanun'a göre bir meslek unvanına sahip olan, tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlere yönelik olarak TÜRMOB tarafından IESBA Etik Kuralları esas alınarak hazırlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (TÜRMOB),
- Bağımsız denetçilere yönelik olarak KGK tarafından IESBA Etik Kuralları esas alınarak hazırlanan 44 no.lu Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği (KGK).

SPK ve TÜRMOB etik kurallarının Enron skandalı sonrasında hazırlanarak meslek mensuplarına ilan edilmesi oldukça önemlidir (Türk, Sağlar, 2008). Bu iki düzenleme ile ilgili bir diğer dikkat çekici nokta da prensipler ve kurallar ayırımına ilişkindir. Her ne kadar SPK ve TÜRMOB tarafından hazırlanmış etik ilkeler kural olarak yayımlanmış olsalar da bu kurallar prensipler çerçevesinde kalmış, gerçek hayatta karşılaşılmaması muhtemel özel

durumlar için kapsamlı kurallar konulmamıştır. Yani anılan kurumlarca hazırlanmış olan etik değerler IFAC, AICPA ve IIA etik kurallarında olduğu gibi prensipler ve kurallar şeklinde bir ayrıma tabi tutulmamıştır. Ancak açıktır ki; her ne kadar prensipler genel, dolayısıyla kurallar için yol gösterici nitelikte olsalar da, kurallar özel durumlar için oldukça önemli olduklarından söz konusu ayrımın yapılması bir tür zorunluluktur (Önder, 2001: 47). Söz konusu eksiklik KGK tarafından hazırlanmış olan 44 no.lu Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği ile tamamlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen kurum ve kuruluşlarca hazırlanmış kurallar ve meslek prensiplerine ilişkin karşılaştırmaya Çizelge 2.5’de yer verilmiştir.

Çizelge 2.5. IFAC, AICPA, TÜRMOB, SPK ve KGK mesleki etik prensipleri karşılaştırması (IFAC, AICPA, TURMOB, SPK ve KGK Etik Kuralları)

IFAC	AICPA	TÜRMOB	SPK	KGK
1-Dürüstlük	1-Dürüstlük	1-Dürüstlük	1-Mesleki	1-Dürüstlük
2-Tarafsızlık	2-Tarafsızlık ve	2-Tarafsızlık	Şüphencilik	2-Tarafsızlık
3-Mesleki	Bağımsızlık	3-Mesleki	2-Bağımsızlık	3-Mesleki Yeterlik ve
Yeterlilik ve Özen	3-Mesleki Özen	Yeterlilik ve	3-Mesleki Özen	Özen
4-Sır Saklama	4-Kamu Yararı	Özen	ve Titizlik	4-Sır Saklama (Gizlilik)
(Gizlilik)	5-Sorumluluklar	4-Gizlilik	4-Ticaret ve	5-Mesleğe Uygun
5-Mesleki	6-Hizmetin	5-Meslek	Mesleğe Aykırı	Davranış
Davranış	Kapsamı ve Yapısı	Davranış	Faaliyet Yasağı	6-Bağımsızlık
			5-Reklam Yasağı	
			6-Sır Saklama	
			7-Karşılıklı	
			İlişkiler ve	
			Haksız Rekabet	

2.5. Bağımsız Denetim Kavramı

Denetim kavramında olduğu gibi bağımsız dış denetim kavramı içinde literatürde farklı tanımlara rastlanmaktadır. Tanımlara geçmeden önce ifade edilmesi gereken bir nokta vardır ki, söz konusu kavram doktrinde dış denetim kapsamı içinde değerlendirildiğinden, bağımsız denetim ile dış denetim kavramları özdeş bir şekilde kullanılmaktadır (Arens, Loebbecke, 2000. akt. Çelik, 2005:37).

Bağımsız denetimin dar anlamdaki tanımı; işletmelerin sadece mali kayıtlarının kontrolü iken, geniş anlamda bağımsız dış denetim tanımı ise işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara bilgi verebilmek için dışarıdan bir kişi ya da kurumun işletmeyi kontrolü şeklinde yapılmaktadır (Lawrence, Wayne, 1975. akt. Aksoy, 2002: 67).

1953 yılında AICPA tarafından; “Bağımsız dış denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan bir incelemedir.” şeklinde tanımlanmıştır (AICPA, 1953. akt. Bayazıtlı, 1991).

1973 yılında AICPA tarafından yukarıda yer alan tanım genişletilmiş, bağımsız denetimin yeni tanımını şu şekilde revize edilmiştir: “Mali tablolar üzerinde, bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılan incelemede amaç, denetim şirketinin denetlenen mali tabloların, kuruluşun mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumdaki değişiklikleri gereğince yansıttığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlendiği hususunda görüş oluşturabilmesidir.” (AICPA, 1953. akt. Bayazıtlı, 1991).

Ülkemizde bağımsız denetim alanında önder olan SPK ise Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in 4 üncü maddesinde bağımsız denetimi; “İşletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlamıştır.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartlarının Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname’nin 2. maddesinde ise bağımsız denetimin tanımı; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde yapılmış olup, söz konusu tanım 660 sayılı KHK’nın gerekçesinde belirtildiği üzere AB müktesebatına uyum sağlamak amacıyla 2006/43/EC sayılı AB Direktifinden alınmıştır.

Söz konusu tanımlardan görüleceği üzere, bağımsız denetimin ilgi alanı finansal tablolar olup, bu tablolar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Usul, 2013: 14):

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Öz sermaye değişim tablosu,
- Yukarıda sayılan tabloların dipnotları ve açıklayıcı bilgiler.

2.6. Bağımsız Denetimin Unsurları

2006/43/EC sayılı AB Direktifinde yer alan ve 660 sayılı KHK’da da aynen kabul edilen bağımsız denetim tanımı çerçevesinde bağımsız denetimin üç önemli unsuru olduğunu söylemek mümkündür. Bu unsurlar şunlardır (Selimoğlu ve diğerleri, 2013: 9-10):

1. Önceden belirlenmiş ölçütlere dayanma,
2. Denetim standartlarına uyum,
3. Bağımsızlık.

2.6.1. Önceden belirlenmiş ölçütlere dayanma

Denetim çalışmalarına ve bu çalışmaların çıktısı olan denetçi görüşüne kamunun güven duymasını sağlamak için meslek mensuplarının asgari düzeyde uymaları gereken mesleğe özgün ölçütlere, ilkelere ve davranış kurallarına ihtiyaç bulunmaktadır. Günümüzde bu ihtiyacı sırasıyla şu standartlar karşılamaktadır (Kavut, 2000. akt. Uzay, 2004):

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları,
- Denetim Standartları,
- Meslek Etik Kuralları,
- Kalite Kontrol Standartları.

Anılan ölçütler asgari ölçüde uyulması gereken ve kaliteli bir denetimin çerçevesini çizen kurallar olduğundan, denetim sürecinin bütününde ya da bir bölümünde bu ölçütlerin

gözardı edilmesi halinde, yapılan denetim çalışmasının kaliteli, denetçi görüşünün de doğru olduğunu iddia etmek mümkün olmayacaktır (Güredin, 1999:25. akt. Kavut, 2002).

Özellikle standartlar denetçi açısından bir kılavuz niteliğindedir. Denetçi standartlara atfedilen önem nedeniyle denetim raporunda standartlara uygun olarak denetim yaptığını belirtmekle yükümlü kılınmıştır. Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel nitelikteki bu standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denilmekte olup, ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. IFAC tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartları ile bu standartlar arasında yakın bir benzerlik bulunmaktadır. (Kepekçi, 2000. akt. Yılmaz, 2003: 5).

2.6.2. Denetim standartlarına uyum

Finansal tablolardan beklenen temel amaç; tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli, tam ve zamanlı finansal bilgileri içermesi olup, bu nitelikte finansal tabloların üretilmesi için tüm dünyada raporlama ve denetim standartlarında birliğin sağlanması gerekmektedir (Akdoğan, 2006. akt. Uyar, Çelik, 2007). 1980’li yıllardan itibaren pek çok AB ülkesinde gerçekleştirilen ticaret kanunu reformları, şirketlerin uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum gösterme çabalarına yönelik düzenlemelerdir (TÜRMOB, 2012: 2). Ülkemizde de söz konusu standartlara uyum amacıyla bir çok düzenleme yapılmış olup, bu konuda atılan son adım 2013 yılı itibariyle IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartlarının KGK tarafından referans alınarak, Türkçeye çevrilmesi ve yayımlanmasıdır. KGK tarafından hazırlanan Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notunda IFAC standartlarının esas alınmasının nedeni “AB adaylık sürecinin bir gereği” olarak açıklanmıştır.

2.6.3. Bağımsızlık

Her meslek açısından geçerli ve ortak tanımı; kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme şeklinde ifade edilen bağımsızlık kavramı denetim mesleğinin de en önemli unsurlardan biridir. Öyle ki bağımsızlık meslek mensubunun profesyonelliğinin temel göstergesidir. Bağımsızlığın denetim mensuplarına özel tanımı ise; meslek mensubunun içinde bulunduğu şartlar ne olursa olsun, müşteri baskısına karşı koyabilmesi

ve mesleğin kendisine yüklediği sorumlulukları bilerek kamuya karşı sorumluluğunu her zaman kendi çıkarlarının üstünde tutabilmesi şeklinde yapılabilir (Sözbilir, 2000: 63; Uzun, 2004: 437. akt. Kutlu, 2008: 124).

Bağımsızlık unsurunun bağımsız denetimdeki önemi ise söz konusu denetim türünün adlandırılmasından açıkça anlaşılmaktadır. Verilen bu özel önem doğrultusunda GKGMS içinde yer alan denetçi bağımsızlığı standardı gereğince, söz konusu bağımsızlığın yargıç bağımsızlığı ile önemlilik bakımından eş değer nitelikte olduğu görülmektedir (Arslan, 2010). Özellikle Enron ve sonraki süreçte ortaya çıkan denetim skandallarında işletmeler ile denetim firmaları arasında denetim görüş alışverişi yaşandığı yönündeki iddialar, denetçi bağımsızlığının önemini artırmıştır (Yaşar, 2015). Öyle ki; CFA Institute (2010) tarafından yapılan bir araştırma sonucunda yatırımcıların %72'sinin denetçi bağımsızlığının açıklanmasını istedikleri tespit edilmiştir (Kahyaoğlu, 2013).

Denetçi bağımsızlığı söz konusu olduğunda iki hususa işaret edilmektedir. Bunlar (Commission, 2002: 34, akt. Uzun, 2004):

1. Zihinde (düşüncede) bağımsızlık,
2. Görünüşte bağımsızlık.

Düşüncede bağımsızlık, denetçinin dürüst, tarafsız ve mesleki şüpheyile hareket edebilmesini sağlamak amacıyla, mesleki muhakemesini olumsuz yönde etkileyebilecek şeylerden soyutlanmış bir şekilde görüş açıklayabilmesi olup, esasta bağımsızlık şeklinde de anılmaktadır. Görünüşte bağımsızlık ise şekilde bağımsızlık olup, denetim kuruluşunun veya denetçinin; makul ve bilgi sahibi olan üçüncü kişilerde dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilğe gölge düşürdüğü yönünde bir izlenim yaratacak tutum ve davranışlardan kaçınmasıdır (Kaval ve diğerleri, 2015: 57).

Beş büyüklerden biri olan AA'nın ödediği maddi cezalar, hissedarlara ödenen tazminatlar gibi maddi yaptırımların ötesinde, telafisi imkansız bir itibar kaybına yol açarak denetim şirketinin dağılmasına neden olan Enron skandalına bağımsızlık açısından bakıldığında AA tarafından verilen denetim hizmetinin bu unsuru pek de içermediği görülmektedir. Aşağıda yer alan bulgular AA ve Enron'u denetleyen AA denetçilerinin

bağımsızlık ilkesine aykırı bir denetim hizmeti verdiklerini göstermektedir (Kandemir, Kandemir, 2012a; Dinç, Cengiz, 2014):

- Enron denetimine ilişkin çalışma kağıtları da dahil 1 tonluk şirket belgesinin AA çalışanlarınca imha edilmesi,
- Enron'un muhasebe bölümünün daha önce Enron'un denetiminde çalışmış olan eski AA çalışanlarından oluşturulması,
- Enron'da denetim dışı hizmetlerde bir çok eski AA personelinin çalıştırılması,
- Denetçilerin Enron'da daimi ofislerinin olması ve Enron gömlekleri giymeleri,
- AA'nın Enron'un iç denetim hizmetini alması,
- Enron'un 2000 yılında AA'ya denetim hizmetleri için 25 milyon \$, danışmanlık hizmetleri içinse 27 milyon \$ ödemesi (söz konusu yıllık tutar haftalık 1 milyon \$'lık bir ücrete tekabül etmektedir.),
- Şirket çöküşünde önemli bir etken olan Özel Amaçlı Varlıkların (ÖAV) kurulması ile ilgili tavsiyelere ilişkin danışmanlık hizmeti karşılığı AA'ya 5 milyon \$ yapılandırma parası ödenmesi,
- AA denetçilerinin ÖAV'lere ortak yapılan Enron yönetici ve çalışanlarını hileli işlemlerle bağımsız yatırımcı olarak göstermeleri ve kabul etmeleri, böylelikle mali işlemlerin gizlenmesine yardımcı olmaları,
- Denetçilerin, şirketin yatırım kayıplarını telafi etmek için Enron yöneticilerince başvuru ve türev araçlar ile gerçekleştirilen işlemlerden doğan yükümlülükler de dahil olmak üzere bir çok mali işlemi incelememeleri.

Enron skandalı sonrasında sermaye piyasalarındaki kamu güveninin yeniden tesis edilebilmesi adına çıkarılan SOX ile denetimde bağımsızlık ve etkinlik sağlamak adına denetim şirketleri tarafından müşterilerine verilen denetim dışı hizmetler sınırlandırılmış, ayrıca bir denetim firmasında sorumlu ortak baş denetçi sıfatıyla çalışan denetçinin ve/veya denetim raporunu gözden geçirerek onay veren ikinci denetçinin aynı şirkete kesintisiz olarak 5 yıldan fazla denetim hizmeti veremeyeceği şeklinde detaylandırılacak rotasyon şartını getirmiştir (Arslan, 2010). Amaç; denetçi bağımsızlığının ve denetçinin mesleki şüpheciliğinin artmasını sağlamaktır. Böylelikle denetim kalitesi de artabilecektir (Şenyiğit, Zeytinoğlu, 2014).

Ülkemizde de “Bağımsız denetim kuruluğu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.” şeklindeki genel uluslararası kuralın 22 no.lu SPK Tebliğı ile kabul edildiğı, sermaye piyasası düzenlemeleri ile denetim dışı hizmetlerin sınırlandırıldığı, 25 kişi sorumlu ortak baş denetçi olmak üzere en az 75 kişiden oluşması ve bu kadronun asgari sayısının faaliyet süresince muhafaza edilmesi koşulunu sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi rotasyonu, bu koşula uygun olmayan bağımsız denetim kuruluşlarında ise kuruluşun rotasyonu uygulamasının zorunlu kılındığı görölmektedir (Arslan, 2010). Dünya geneline bakıldığında ise rotasyonun büyük ölçüde denetçi rotasyonu şeklinde algılandığı, AB ülkeleri içinde sadece İtalya’da bağımsız denetim kuruluşu rotasyonunun zorunlu kılındığı görölmektedir (Şenyiğit, Zeytinoğlu, 2014). Ancak, önemli bağımsız denetim skandallarından biri olan Parmalat’da, mevzuattaki bir boşluktan yararlanarak şirketin 9 yıl denetimini yapan, bu nedenle denetime devam etmemesi gereken Grant Thornton ile çalışılmaya devam edilmiştir. Söz konusu rotasyon yasağı; Deloitte & Touche’ın Grant Thornton’dan sonra Parmalat’ın muhasebesini devir almasına rağmen, Parmalat’ın Bonlat adında yeni bir birim kurması, Grant Thornton’un ise bu yeni birimin denetçisi olarak bırakılması yoluyla delinmiştir (Göçen, 2010).

Bağımsızlık unsuruna ilişkin bir diğeri önemli hususun ise denetim alanında çalışmalar yapan kurum ve kuruluşlara ilişkin olduğu görölmektedir. Uluslararası uygulamalar incelendiğinde, muhasebe standartları ve denetim standartlarını belirleyen kurumlar ile bağımsız denetimin gözetimini yapan kurumun aynı kurum olmadığı, böylelikle bağımsızlık unsurunu tehdit edebilecek nitelikteki olası çıkar çatışmalarının engellenmeye çalışıldığı görölmektedir (Dinç, Cengiz, 2014).

2.7. Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetimin uygulamada sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç alt türü bulunmaktadır. TTK’da bağımsız denetim tek bir kavram olarak ele alınırken, Sermaye Piyasası Hukukunda bağımsız denetimin üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulduğu görölmektedir.

2.7.1. Sürekli denetim

Küreselleşen dünyada yalnızca geçmişin irdelenmesi işletmeler ve diğer kullanıcılar için yeterli olmamakta, gelişen bilgisayar programları kullanılarak yapılan sürekli denetim vasıtasıyla meydana gelebilecek herhangi bir hata ya da hile, yapılma anında ya da yapılma anına çok yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir (Orhan, Sermeçeli, 2014).

Sürekli denetimin en kapsamlı ve en kabul gören tanımı, anılan denetimi “geleceğin denetimi” olarak nitelendiren Rezaee ve arkadaşları tarafından şu şekilde yapılmıştır; “Fiziki belge olmaksızın gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplamaya ve toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreçtir.” (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam ve McMickle, 2002; akt. Selimoğlu, 2005: 9).

Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü (CICA) ve AICPA’ya göre ise sürekli denetim; bağımsız denetçilerin, güvence verilecek unsuru oluşturan olaylar ile eş zamanlı ya da takip eden en kısa süre içerisinde yayımlanan denetçi raporlarını kullanarak yazılı güvence verebilmelerini sağlayan bir metodolojidir (CICA, AICPA, 1999). Bu nedenle sürekli denetimde, denetim konusuna yönelik %100’lük bir güvenilirliğin sağlanabilmesi mümkündür (Güredin, 2010: 253. akt. Yanık, 2013).

Sürekli denetim modelleri, günümüz IT (bilgi teknolojileri) sistemlerinin getirdiği imkanlarla uygulanabilmekte ve denetimin geleceğinde önemli bir rol oynamaktadır. Sürekli denetimi uygulayan firmalara AT&T Corp., Siemens, HCA Inc, Itau Unibanco, IBM, HP, MetLife, Proctor & Gamble, Baptist Health System, Anglo Gold Ashanti, Hawaiian Airlines, Vestas Wind Systems A/S, ülkemizde ise Ziraat Bankası örnek verilebilir (Orhan, Sermeçeli, 2014).

Geçmişte işletmelerin sürekli denetime duydukları ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması bir yandan işin maliyetini arttırmış, diğer yandan işletme yönetiminin alınacak kararlara esas olan finansal analizlerin tam ve istenilen şekilde yapılamamasına neden olmuştur. Bu olumsuzluklardan dolayı işletmeler güvenilir nitelikte ve genel, gerektiğinde

ise özel bilgiler sağlamak amacıyla iç denetçileri bünyelerine almaya başlamışlar, böylelikle iç denetim mesleği son 50 yıl içinde yönetsel kontrol ve yönetsel başarıları izleyip, değerlendirme yapabilmesi nedeniyle işletmeye sağlamış olduğu etkililik düzeyi bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir (Uzay, 1999. akt. Sağlar, Tuan, 2009).

Ülkemizde 6102 sayılı TTK ile öngörülen bağımsız denetim ise Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere noktasal değil, bütünsel; özel değil, genel; zaman zaman değil sürekli denetimdir (TTK Gerekçesi, 188). Zira TTK uyarınca bağımsız denetim; finansal tabloların, şirket yönetim kuruluna ait yıllık faaliyet raporunun, riskin erken teşhisi ve yönetim komitesi raporlarının, envanterin, muhasebe işlemlerinin ve Türkiye’de muhasebe standartlarında öngörülen ölçüde iç denetimin denetimini içermektedir (Özgül, 2014: 241).

2.7.2. Sınırlı denetim (İnceleme)

Piyasalardaki hızlı gelişmeye bağlı olarak finansal bilgi kullanıcıları kararlarını daha sık aralıklarla vermek durumunda kaldıklarından, bilgiye olan ihtiyaç ve bağımlılıkları da artmıştır. Özellikle işletmelerce ihraç edilen hisse senetleri veya diğer senetlerin teşkilatlanmış borsalarda işlem görmeye başlaması, potansiyel veya mevcut yatırımcıların daha güncel verileri kullanma taleplerini yoğunlaştırmıştır. Bu gerekçelerle yıllık dönemlerden daha kısa sürede mali tabloların yayınlanması zorunluluğu ortaya çıkmış, önceleri altı aylık ara dönemler, sonraki süreçte ise üçer aylık ara dönemler itibarıyla işletmenin durumunu gösteren finansal bilgiler kamuoyuna açıklanmaya başlamıştır. Ancak ara dönem verilerinin açıklanmasının gerek öncesinde gerekse sonrasında, yıllık veriler bağımsız denetime tabi tutulduğundan ve bağımsız denetimin maliyetine yıllık olarak katlanıldığından, ara dönemlerde açıklanan verilerin güvenilirliğine atfedilen önemle, yıllık dönem verilerine atfedilen önemin kıyaslanması mümkün değildir (Yurdakul, 2005: 11-12). Diğer bir deyişle sınırlı denetim bağımsız denetime tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara finansal tabloların, bağımsız denetim kuruluşu tarafından analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve genel bir bilgi toplama sürecidir. Tanımdan görüleceği üzere tüm şirketler sınırlı bağımsız denetime tabi değildir. Denetim ara döneme ait olup, işletmenin geçici ve değişme ihtimali yüksek olan ekonomik verileri denetime tabidir. Bu nedenlerle sınırlı denetim dönem sonu denetimi kadar güvenilir olmayabilir (Usul, 2013: 15).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in 4. maddesinde ise sınırlı denetim; "Ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmakta ve söz konusu denetim türü anılan Tebliğ'in ilgili maddelerinde "inceleme" şeklinde ifade edilmektedir. Yine anılan Tebliğ'in 5. maddesi gereğince; yatırım kuruluşları, yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkları sınırlı bağımsız denetime tabidir.

2.7.3. Özel denetim

Mali tabloların tümünün değil, tabloları oluşturan kalemlerin biri, bir bölümü veya bu kalemler dışında herhangi bir konuda yapılan denetim türüdür (Kaval, 2008: 18). İşletmeler, yaşam süreleri boyunca hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzı, birleşme, bölünme, devrolma veya tasfiye gibi özel durumlarla karşılaşabilirler. Bu özel durumlarda, tarafların menfaatlerinin korunması için işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin güvenilirliğine duyulan ihtiyacın artması doğaldır. Bu nedenle, düzenleyici otoriteler veya ilgili taraflar tarafından, işletmelerin mali tablolarının özel denetime tabi tutulması zorunlu kılınabilir (Yurdakul, 2005: 13). Yani özel denetimle; mali tabloların bütünü hakkında bir görüş vermek yerine genel bir tespitte bulunulması amaçlanır (Kaval, 2008: 20). Özel denetim türlerine ilişkin örnekler şunlardır (Gürbüz, 1990:13. akt. Aksoy, 2002: 59):

- Satın alma, devir veya birleşme öncesinde yapılan incelemeler,
- Yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
- Mahkemelerce verilen özel nitelikteki incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemleri öncesinde yapılan incelemeler.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in 6. maddesinde ise özel denetim; sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu

amaçlarla herhangi bir tarih itibarıyla düzenlenmiş finansal tabloların denetime tabi tutulması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.8. Bağımsız Dış Denetimin Amaç ve Yararları

2.8.1. Bağımsız dış denetimin amaçları

Bağımsız dış denetimin amaçları şunlardır (İnam, 2007: 12-13. akt. Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 11):

- Kamunun aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içerisinde çalışmasını sağlamak, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- İşletme kayıt ve belgelerine dayanılarak hazırlanmış olan mali raporların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını ortaya çıkarmak,
- İşletmelerin faaliyetlerinin yasal düzenlemelere olan uygunluğunu araştırmak ve varsa bu uygunsuzlukları düzeltmek,
- Analizler yaparak işletmenin mali ve ekonomik durumunun yetkili mercilere aktarılmasını sağlamak.

Ülkemiz mevzuatında da bağımsız denetimin amacı aynı olup, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in 3. maddesinde amaç; finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda, bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak şeklinde ifade edilmiştir.

2.8.2. Bağımsız dış denetimin yararları

Sayırsız denebilecek muhasebe olaylarının özetlenerek raporlandığı belgeler olan finansal tablolar, işletme ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili ve çıkarı olan çeşitli taraflarca ve farklı amaçlarla kullanılmaktadır (Civelek, Çonkar, 1996). Bu çerçevede finansal tabloların işlevleri şu şekilde özetlenebilir (Gürer, 2009):

- Yatırım kararlarının alınması,
- Faaliyet alanlarının oluşumu,
- Denetimin yapılabilirliği,
- Performansın ölçümü,
- Vergi planlaması,
- Risk yönetimi,
- Şirket hisselerine yatırım kararı,
- Hedefler ve şirket itibarı,
- Yönetim kurulunun performansının ölçümü,
- Üçüncü partilerin bilgi ihtiyacı,
- Sermayenin etkinliğinin ölçümü.

Denetimden geçmiş finansal tablo kullanıcıları ve karar tiplerine ilişkin temel bilgilere Çizelge 2.6’da yer verilmiştir.

Çizelge 2.6. Denetimden geçmiş finansal tablo kullanıcıları ve karar tipleri

Kullanıcı	Karar Tipi
Yönetim	Performans değerlendirmesi, icrai karar vermek, sermaye piyasalarına sonuçları raporlamak
Hissedarlar	Hisse almak ya da satmak
Tahvil Sahipleri	Tahvil almak ya da satmak
Finansal Kurumlar	Faiz oranları, vade ve riski dikkate alarak kredi verme kararlarını değerlendirmek
Vergi Otoriteleri	Vergilendirilebilir gelir ve vergi borcunu saptamak
Düzenleyici Kurumlar	Düzenlemeleri ve uygunluk takibini geliştirmek
İşçi Sendikaları	Toplu pazarlık kararlarını vermek
Yargı Sistemi	Davalarda şirketin mali pozisyonunu değerlendirmek
Satıcılar	Kredi riskini değerlendirmek
Emekli Personel	Çalışanları emekli aylıkları ve diğer emeklilik sonrası sosyal yardımlar ile ilgili sürprizlerden korumak

(Johnstone ve diğerleri, 2012: 7)

Yukarıda yer verilen karar tipleri aynı zamanda bağımsız dış denetimin yararlarını da ortaya koymaktadır. Ancak açıktır ki; bir şirketin finansal tabloları, o şirketin finansal durumunu doğru ve gerçek bir şekilde yansıtmalı ve her ne kadar çeşitli rapor kullanıcılarının yukarıda özetlenen menfaatleri uyuşmasa da raporlar bir kullanıcıya, bir başka kullanıcıya göre ayrıcalık sağlamamalıdır. Örneğin; borç veren kurumlar genellikle değerlendirme ve gelirin gerçekleşmesi konusunda ihtiyatlı bir yaklaşımı tercih ederlerken, mevcut hissedarlar muhasebe ilkelerini raporlanmış daha yüksek bir gelir düzeyi ile sonuçlanacak şekilde kullanmayı isteyebilirler. Bu nedenle kullanıcılar bağımsız tablolardan bekledikleri yararları

elde etmek için yönetim tarafından sağlanan bilgilerin bağımsız olması güvencesini isterler. (Johnstone ve diğerleri, 2012: 7-8)

2.8.2.1. Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin, finansal tablolarını gerek yasal gereklilik nedeniyle gerekse isteğe bağlı olarak denetime sunan işletmeye sağladığı yararları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Yönetim ve çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltmak,
- Resmi kurumlara sunulan finansal tablolar vergi beyannamelerine esas oluşturduğundan, devletçe yapılması gereken vergi denetimi olasılığını azaltmak,
- Kredi olanaklarını genişletmek,
- Muhasebe kayıtlarındaki hataları ortaya çıkardığından, işletme gelir ve giderlerinin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olmak,
- Holding kuruluşlarda genel işletme politikalarına topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence vermek, (Güredin, 2010: 25)
- İşletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemini incelemek ve söz konusu sistemlere ilişkin olarak tespit edilen aksaklıkların yönetime bildirerek, yönetimin daha güçlü ve başarılı olmasını sağlamak (Aksoy, 2002: 77).

2.8.2.2. Diğer yararlar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlarla ilaveten ortaklara, yatırımcılara ve diğer tablo kullanıcılarına sağladığı yararlar da mevcuttur.

Bağımsız denetime yönelik temel beklenti çerçevesinde diğer ülkelere bakıldığında; ABD'nin sürekli olarak yatırımcı perspektifinden baktığı, ABD'nin yanısıra Avustralya, Kanada, İngiltere ve Japonya'nın da bağımsız denetime bir yatırımcı gözüyle yaklaştığı görülmektedir. Fransa'da ise durum farklılaşmakta, temel beklenti toplumsal ve kamusal yarar olmaktadır (Şirin, 2014: 247). Ülkemizde de gerek aktif gerek pasif durumdaki yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla kamuyu aydınlatma sistemi oluşturulmuştur. Zira sermaye piyasasının düzgün işleminin zorunlu unsuru, bilgi akışının

sürekli sağlanmasıdır. Bu amaçla sermaye piyasası ve borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin duyurulduğu ve elektronik bir sistem olan Kamuyu Aydınlatma Platformu oluşturulmuştur (Yavaş, 2014: 256, 257).

Dünya ölçeğinde bağımsız denetim alanında özellikle yatırımcılara verilen bu öneme yatırımcıların aynı ciddiyetle karşılık verdiklerini söylemek pek mümkün değildir. Porter ve arkadaşlarının (2009) yaptıkları bir araştırmada, İngiltere ve Yeni Zelanda’da yatırımcıların bağımsız denetim raporunda yer alan denetçi görüşünü %47 oranında okuma gereği duymadıkları tespit edilmiştir (Kahyaoğlu, 2013).

2.8.2.2.1. İşletme ortaklarına sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin tarafsız kişilerce yapılarak, işletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulamayı içeren sonuçların tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle, işletme ortaklarının, özellikle işletme yönetimi içinde yer almadığı için yönetimce bilerek ya da bilmeyerek üzeri örtülen faaliyet ve olayları tespit etme imkanı bulunmayan ortakların hakları önemli ölçüde korunmuş olacaktır (Erdoğan, 2002).

2.8.2.2.2. İşletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin işletme ile doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olduğu üçüncü kişilere sağladığı yararlar şunlardır:

- İşletmenin el değiştirmesi, birleşme ve tasfiye ile yönetimin el değiştirmesi durumlarında ilgili tarafların rasyonel karar almalarına katkıda bulunmak (Aksoy, 2002: 77),
- Denetlenmiş mali tabloların işçi ve işveren arasındaki toplu pazarlık sürecinde kullanılması sonucunda karar verme sürecine katkıda bulunmak (Johnstone ve diğerleri, 2012: 7),
- İşletme ile iş ilişkisi içindeki müşterilere, işletmenin karlılığı, finansal durumu ve verimliliği hakkında bilgi sağlamak (Güredin, 2010: 25),
- İşletmeye yatırım yapacak yatırımcıları doğabilecek muhtemel risklerden korumak (Çelen, 2001).

2.8.2.2.3. Sermaye ve para piyasasına sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin işletme dışında yer alan, ancak işletme ile halihazırda ilişkisi olan ya da olması muhtemel piyasa kullanıcılarına sağladığı yararlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Güredin, 2010: 25):

- Kredi veren kurumlara kredi verme kararlarında yardımcı olmak,
- Mevcut ve gelecekteki muhtemel küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararı alırken ışık tutmak,
- Bir işletmenin devri ya da başka bir işletme ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve objektif bilgiler sağlamak.

2.8.2.2.4. Devlete sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin, başta vergi olmak üzere, işletme ile ilgili yükümlülükler konusunda önemli karar alıcılardan biri olan Devlete sağladığı yararlar şunlardır (Çelen, 2001):

- Kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasını sağlayacak bilgi birikimini sağlamak ve planlamaya katkıda bulunmak,
- İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok ederek, vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olmak,
- Vergi denetim elemanlarının, bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayırarak diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebilmelerini sağlamak,
- KİT'ler, belediyeler, dernekler ve vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları sonucunda, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olmak,
- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları sonucunda bu kuruluşlar hakkında yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi vermek.

2.9. Bağımsız Denetim Süreci

En genel anlamda bağımsız denetim süreci, denetçinin denetim görüşü vermesi için izlemesi gereken yapısal karar sürecini ifade etmektedir (Johnstone ve diğerleri, 2012: 8).

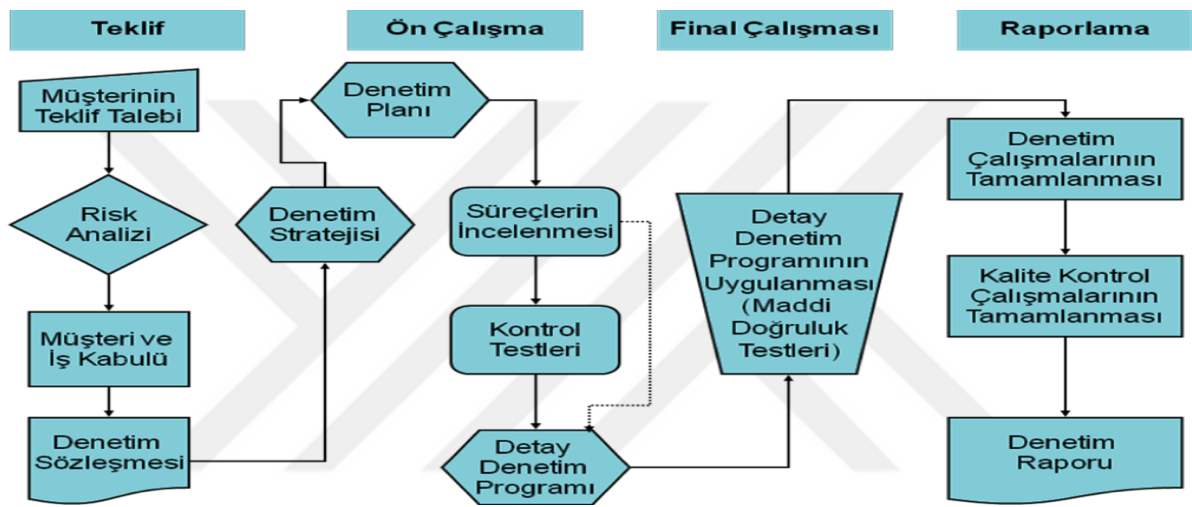
Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının amacı; tabloların tüm önemli yönleriyle işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını, finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak tam, doğru ve objektif bir biçimde gösterip göstermediğini bildirmektir. Bu nedenle de bağımsız denetçiler söz konusu finansal tabloların önemli bir hata içerip içermediği hakkında makul güvencede bir yargıya ulaşabilmek için, mesleki şüphecilikle denetim sürecini planlamak, programlamak, kanıt toplamak, toplanan bu kanıtları değerlendirmek ve ulaşılan sonuçları raporlamakla yükümlüdürler (Kavut ve diğerleri, 2009: 107).

Söz konusu aşamaların herbiri arasında dolaylı ve doğrudan bir bağlantı olduğundan, bağımsız denetim sürecinin her bir aşamasında denetçi tarafından gerekli dikkat ve mesleki özenin gösterilmesi, sürecin kendisinden beklendiği şekilde tamamlanmasını önemli ölçüde kolaylaştıracaktır. Örneğin sürecin ilk aşaması olan müşteri kabulünde gerek yeni bir müşterinin seçimi gerekse aynı müşteri ile tekrar denetim anlaşması yapılmasına karar vermeden önce, denetim firmaları müşteri işletmeden doğan risk, denetim riski ve denetçinin iş riski unsurlarının birleşiminden oluşan denetim sözleşmesi riskini değerlendirmek, riskin yüksek bulunması halinde ise müşteriyi reddetmek zorundadırlar. Mart 1996'da KPMG Peat Marwick denetim firması, müşterisi Northstar Health Services, Inc.'nın iç kontrol sisteminin zayıf olması nedeniyle finansal tablolarının denetimini yapamayacağını ilan etmiş; aynı dönemde PriceWaterhouse denetim firmasının 46 müşterisine ve Cooper & Lybrand denetim firmasının 28 müşterisine verdikleri denetim hizmetlerine son verdikleri görülmüştür (Arens ve diğerleri, 2003; The Wall Street Journal, June 20, 1997; AICPA Practice Alert No. 94-3. akt. Davutyan, Kavut, 1997).

Denetim riskinde artışın bir diğer sonucu denetim muhafazakârlığıdır. Yani bağımsız denetçiler gelecekte muhtemel davaları önlemek amacıyla daha geleneksel muhasebe uygulamalarını benimsemektedirler. Nitekim AA müşterilerinin diğer denetim firmalarına geçişlerinden sonra yeni denetçilerin bu müşterilere uyguladıkları muhasebe uygulamaları çerçevesinde yapılan araştırma çalışmasında, eski AA müşterilerinin yeni denetçilerle

çalışırken anormal tahakkuk rakamlarında bir düşüş olduğu görülmüştür. Yani yeni denetçiler eski AA müşterilerini muhtemel davalar açısından riskli görerek, denetimleri sırasında muhafazakar bir yaklaşım sergilemişlerdir (Cahan, Zhang, 2006; 49, 51. akt. Kızılgöl, 2014: 21).

Müşteri kabul edildikten sonra izlenmesi gereken bağımsız denetim süreci Şekil 2.2’de yer aldığı şekilde şematize edilebilir.



Şekil 2.2. Denetim süreç akışı (Şavlı, 2009)

Yukarıda yer verilen şekilden görüldüğü üzere iç içe geçmiş nitelikteki dört temel aşama mevcuttur. Söz konusu aşamalar genel hatlarıyla dört aşama şu şekilde açıklanabilir (Kavut ve diğerleri, 2009: 107-109):

1. Teklif: Müşteriden teklif gelmesi ile sözleşme imzalanmasına kadar geçen süreçtir. Denetim süreci müşteriden gelen denetim talebiyle başlar. Denetçi tarafından denetlenmek istenen işletme hakkında bilgi toplanarak yapılan risk değerlemesi sonucunda eğer denetçi işletmeye denetim hizmeti vermeyi kabul ederse, tarafların hak ve sorumluluklarını belirten bir sözleşme imzalanır ve bir diğer aşama olan ön çalışma aşamasına geçilir.
2. Ön çalışma: Teklif aşamasında elde edilen verilerle yapılan risk değerlemesi sonuçları da kullanılarak oluşturulan denetim stratejisi ile sonraki süreçte elde edilen ön bilgiler çerçevesinde bir denetim planlaması yapılır. Sonrasında final çalışması sırasında uygulanacak olan detay denetim programının hazırlanmasına

yardımcı olmak üzere önemli iş süreçleri incelenir ve kontrol testleri yapılır. Ön çalışma genellikle denetlenen yıl içinde gerçekleşen bir süreçtir.

3. Final çalışması: Denetlenen yıl hesapları kapandıktan ve finansal tablolar hazırlandıktan sonra gerçekleşen süreçtir. Bu aşamada detay denetim programının uygulanması suretiyle yönetimin tablolar aracılığıyla sunmuş oldukları iddiaları doğrulayacak kanıtlar toplanır.
4. Raporlama: Final aşamasında elde edilen bulgular değerlendirilerek denetim çalışması tamamlanır. Sonrasında kalite kontrol çalışmaları sonuçlandırılarak denetim görüşü oluşturulur.

Denetim sürecinin kapsamı ve kolaylık derecesi, denetlenen işletmenin önceki süreçte aynı tarzda bir denetimi geçirip geçirmediğine bağlıdır. Aynı normlarda denetim geçirmiş bir işletmenin denetimi, daha önce aynı tarzda denetime tabi tutulmamış bir işletmede devir rakamlarının doğru olup olmadığı gibi geriye dönük ek bazı çalışmaların yapılması zorunluluğu nedeniyle daha kolay olacaktır (Aksoy, 2002: 69).

3. ULUSLARARASI VE ULUSAL ÖLÇEKTE BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. Dünya’da Bağımsız Denetim

3.1.1. Bağımsız denetimin Dünya’da gelişim süreci

Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmış olup, İngiliz toprak sahipleri, hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri bağımsız bir kişiye incelemek üzere, ikinci bir uzman görevlendirmişlerdir. Mesleki anlamda ilk dış denetim örgütü ise 1581 yılında Venedikte kurulan Collegio Die Rexonati’dır. Birlik, üyeleri 6 yıl bir muhasebeci yanında çalıştıktan sonra bir dizi meslek sınavlarından geçerek diploma almak koşuluyla mesleğe kabul edilen meslek mensuplarından oluşan oldukça saygın bir kurumdur. Modern anlamda dış denetime ise ilk defa 19. yüzyılın başlarında İngiltere’de rastlanmaktadır. Sanayi devriminin getirdiği üretim kapasitesinde ve ürün çeşitlerindeki artış sonucunda, işletme kayıtlarının doğruluğunu güvence altına almak bakımından onaylanmaları gerekli olduğundan dış denetime ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu çerçevede 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca zorunlu kılınmıştır. (Yurt, 2009). Bu amaçla William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte&Touch firmasını Londra’da kurmuştur. İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmesi denetim alanında önemli bir diğer gelişmedir (Yıldırım ve diğerleri, 1995: 149. akt. Uzay ve diğerleri, 2008). Her ne kadar bağımsız dış denetim kuruluşlarının yasal bir zeminde ilk olarak görüldüğü yer İngiltere olsa da (Yurt, 2009), bağımsız denetimin geliştiği ülke ABD olmuştur. ABD’de meslek yasal dayanağına 1896 yılında New York eyaletinde kavuşmuş, akabinde ABD’de sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır (Ferman, 1974: 88. akt. Uzay ve diğerleri, 2008).

1900’lü yıllarda ticaretin globalleşmesiyle birlikte ve özellikle 1929 Büyük Buhranından sonra denetçiler tüm gayretlerini hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasından çok finansal raporlamaya yönlendirmişlerdir. Bu durum ise, denetim elemanları ile onları hilelere karşı kendilerini koruyacak ilk müdafaa hattı olarak gören malî tablo kullanıcıları arasında bir umut boşluğunun (expectation gap) doğmasına neden olmuştur. Bu umut boşluğunu doldurmak için dünyada bağımsız denetim üzerinde büyük bir yasal ve toplumsal

baskı oluşmuştur (Oberholzer, 2002: 4-6. akt. Bekçioğlu, Coşkun, Gümüş, 2013). Bu doğrultuda, 1929 finansal krizine tepki olarak 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası, 1934 yılında ise Menkul Kıymetler Borsası Yasası çıkarılmış, 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulan ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)'na, 1934 Yasası her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren genel olarak muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi AICPA'dır (Başpınar, 2005). Hatta ABD'de ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından GKGDS adı altında düzenlenen standartlar denetimin anayasası olarak kabul edilmektedir (Hüner, 2014: 24. akt. Özyer, 2014).

Denetim standartları ile ilgili olarak ifade edilmesi gereken önemli bir husus bu konudaki dağınıklıktır. Farklı standart uygulamaları sadece ülkemizde karşılaşılan bir durum olmayıp, geçmişte gelişmiş ekonomilerde de standart değişikliklerinin sancıları yaşanmıştır. Muhasebeyi yönlendiren standartların otoritelerce değiştirilmeye kalkışılması bir yandan bazı işletmelerin işine gelirken, bir diğer yanda telafisi imkansız zararlara yol açmıştır. Söz konusu zararların giderilmesi adına genel çerçevede bir uygulama birliği ile güvenliğin sağlanabilmesi için standart belirlemede şu esaslar benimsenmiştir: (Üstünel, 2003)

- Standartlar mutlaka yasal düzenleme ile gerçekleştirilmelidir. Bu sayede standartların kullanımı ihtiyari olmaktan çıkacaktır.
- Yasama organı ağır çalıştığından, standartlar düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenmelidir.
- Devlet, standart düzenleme yetkisini politik baskılardan etkilenmeyen özerk bir kuruluşa vermelidir.

Bu esasların somut olarak uygulandığı ülke örnekleri arasında ABD önemlidir. Finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi yasayla SEC'e verilmiş olup, bu kuruluş muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü genelde denetim fonksiyonu ile sınırlı tutmuş ve standartları belirleme görevi önceleri AICPA, sonradan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (FASB) vermiştir. FASB'in üyeleri ise, bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı (FIF) tarafından atanmaktadır.

Bağımsız denetimin Dünya'daki gelişim süreci açısından bir diğer önemli husus bağımsız denetim şirketleridir. 1970 ve 1980'li yıllarda kısaca 8 büyükler şeklinde ifade edilen bağımsız denetim şirketleri: AA, Arthur Young&Company, Coopers&Lybrand, Ersnt&Whinney (eski adıyla Ernst&Ernst), Haskins&Sells (Avrupalı Deloitte Plender Griffiths ile birleşince Deloitte, Haskins ve Sells'e dönüşmüştür.), Peat Marwick International ve KMG Grup'un birleşmesiyle oluşan KPMG, Price Waterhouse ve Touche Ross idi. 1989 yılının Haziran ayında Ernst&Whinney'nin Arthur Young ile birleşip Ernst&Young olması ve Ağustos ayında da Deloitte'in Haskins&Sells'in Touche Ross ile birleşip Deloitte&Touche ismini almasıyla 8 büyükler 6 büyüklere, 1998'in Temmuz ayında Price Waterhouse'ın Coopers & Lybrand ile birleşerek Pricewaterhouse Coopers-PwC olması ile de 6 büyükler 5 büyüklere dönüşmüştür. 2001 yılında 5 büyüklerden biri olan AA için Enron skandalı yolun sonu olmuş, birçok ülkede faaliyet gösteren AA şubeleri bugünkü 4 büyük denetim şirketine satılmıştır. Hali hazırda kalan şirketler 4 büyükler şeklinde anılmaktadır (Özkan, 2007: 1-9. akt. Uyar, Çelik, 2009). Son yıllardaki çok sayıdaki firma iflâsları, AA gibi büyük denetim firmalarının yok olması ile birlikte umut boşluğu iyice gün yüzüne çıkmıştır (Oberholzer, 2002: 4-6. akt. Bekçioğlu ve diğerleri, 2013).

Dünya uygulamalarına bakıldığında halka açık büyük şirketlerin bağımsız denetiminde, 4 büyüklerin faaliyette bulunduğu oligopolistik bir yapı görülmektedir. Yapılan bir araştırmada, ABD halka açık şirketlerinin %78'inin (GAO: 2003. akt. Pirgaip, 2014: 29), AB finans sektörünün ise yaklaşık %90'ının (CEC, 2008: 13) 4 büyükler tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. 4 büyükler denetim, güvence, vergi, danışmanlık, istişari görüş verme, aktüeryal, kurumsal finansman ve hukuki hizmet ağına sahip uluslararası en büyük dört denetim firması olup, 2014 yılı itibariyle söz konusu firmalara ilişkin genel bilgilere Çizelge 3.1'de yer verilmiştir.

Çizelge 3.1. 4 büyüklere ilişkin temel bilgiler

Firma	Gelir (\$)	Çalışan Sayısı	Genel Merkez	Faaliyette Bulunduğu Ülke Sayısı
Deloitte	34.2 milyar	210.000	ABD	150
PwC	34.0 milyar	195.000	İngiltere	157
Ernst Young	27.4 milyar	190.000	İngiltere	150
KPMG	24.8 milyar	162.000	Hollanda	155

(Wikipedia)

İçinde bulunduğumuz süreçte ise bağımsız denetim piyasasının zaman içinde 8 büyüklerden 4 büyüklere dönüşmesi bir risk olarak algılanmakta, hatta 2007 yılından beri

Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR) tarafından 4 büyüklerden birinin daha ortadan kalkması halinde uygulanacak acil durum senaryoları tartışılmakta, diğer bir deyişle 3 büyükler tehlikesinden bahsedilmektedir (CEC, 2008: 13-14). Denetim sektöründeki bu aşırı yoğunlaşmanın bazı olumsuz sonuçları doğurması muhtemeldir. Müşteriler açısından bakıldığında aşırı yoğunlaşma firma seçeneklerini azaltacak, oligopolistik yapı nedeniyle de büyük firmalar arasında örtülü de olsa uyumlu bir davranış tarzı geliştirilecek; bu durum ise firmalardan herhangi birinin denetimde tarafsızlık, bağımsızlık ve nesnelliği sağlayarak rekabetçi olma isteğini bastırabilecektir (Kandemir, Kandemir, 2012b). Diğer yandan 4 büyüklerce yapılan denetimin kalitesi de ayrı bir tartışma konusudur. Hollanda'da finansal piyasaları düzenleme ve denetleme otoritesi olan AFM tarafından Nisan 2013 ile Haziran 2014 arasında, 2012 mali yılına ilişkin olarak 4 büyüklerin herbiri tarafından yapılmış olan 10'ar, toplamda ise 40 denetim faaliyeti incelenmiş, yapılan inceleme sonucunda 18 denetim hizmetinin kalitesi, denetimler yeterli ve uygun düzeyde denetim kanıtı içermediği gerekçesiyle yetersiz bulunmuştur. Yine AFM'nin 2010 yılına ilişkin olarak incelemede ise incelenen denetim faaliyetlerinin %52'si yetersiz bulunmuştur (AFM, 2014: 6-7).

3.1.2. Uluslararası denetim skandalları

Bağımsız denetim sektöründe artan rekabet, denetim firmalarını ve denetçileri müşteri portföylerini koruma çabası içine itmiş, bu durum denetim hizmetine ilişkin olarak fiyat kırma politikasına başvurulmasına sebep olmuş, ayrıca bazı denetim firmaları önemli müşterilerini kaybetmektense bağımsızlıklarından ödün vermeyi tercih etmişler, bu süreçte de denetçi bağımsızlığı tehdit altına girmiştir. Müşteri firmalarından gelen olumlu görüş taleplerine bazı denetim firmaları ve denetçilerin pozitif bakmaya başlamaları zaman zaman tarafsızlığın yitirilmesine yol açmıştır. Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi skandalların ortaya çıkması ile birlikte, denetim firmalarının denetim sürecindeki fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmedikleri, denetçilerin denetim standartlarını yanlış uyguladıkları, yanlış yorumladıkları ve yanlış denetim raporları hazırladıkları görülmektedir (Acar ve Senal, 2011).

Ülkeler itibariyle rapor edilmiş muhasebe skandallarına ve bilinen denetim şirketlerine ilişkin genel bilgilere Çizelge 3.2'de yer verilmiştir.

Çizelge 3.2. Raporlanmış muhasebe ve denetim skandalları

Sirket	Denetim Şirketi	Yıl	Ülke
Associated Electrical Industries		1967	İngiltere
Pergamon Press		1969	İngiltere
Lockheed Corporation		1976	ABD
Nugan Hand Bank		1980	Avustralya
ZZZZ Best		1986	ABD
Bankers Trust	Arthur Young & Co	1988	ABD
Barlow Clowes		1988	İngiltere
MiniScribe		1989	ABD
Polly Peck		1990	İngiltere
Bank of Credit and Commerce International		1991	İngiltere
Phar-Mor	Coopers & Lybrand	1992	ABD
Informix Corporation	Ernst & Young	1996	ABD
Sybase	Ernst & Young	1997	ABD
Cendant	Ernst & Young	1998	ABD
Waste Management, Inc.	Arthur Andersen	1999	ABD
MicroStrategy	PWC	2000	ABD
Unify Corporation	Deloitte & Touche	2000	ABD
Computer Associates	KPMG	2000	ABD
Xerox	KPMG	2000	ABD
One.Tel	Ernst & Young	2001	Avustralya
Enron	Arthur Andersen	2001	ABD
Swissair	PricewaterhouseCoopers	2001	İsviçre
Adelphia	Deloitte & Touche	2002	ABD
Bristol-Myers Squibb	PricewaterhouseCoopers	2002	ABD
CMS Energy	Arthur Andersen	2002	ABD
Duke Energy	Deloitte & Touche	2002	ABD
Vivendi Universal	Arthur Andersen	2002	Fransa
Dynegy	Arthur Andersen	2002	ABD
El Paso Corporation	Deloitte & Touche	2002	ABD
Freddie Mac	PricewaterhouseCoopers	2002	ABD
Global Crossing	Arthur Andersen	2002	Bermuda
Halliburton	Arthur Andersen	2002	ABD
Homestore.com	PricewaterhouseCoopers	2002	ABD
ImClone Systems	KPMG	2002	ABD
Kmart	PricewaterhouseCoopers	2002	ABD
Merck & Co.	PricewaterhouseCoopers	2002	ABD
Merrill Lynch	Deloitte & Touche	2002	ABD
Mirant	KPMG	2002	ABD
Nicor	Arthur Andersen	2002	ABD
Peregrine Systems	KPMG	2002	ABD
Qwest Communications	Arthur Andersen	2002	ABD
Reliant Energy	Deloitte & Touche	2002	ABD
Sunbeam	Arthur Andersen	2002	ABD
Tyco International	PricewaterhouseCoopers	2002	Bermuda
Royal Ahold	Deloitte & Touche	2003	ABD
Worldcom	Arthur Andersen	2002	ABD
Parmalat	Grant Thornton	2003	Italy
HealthSouth Corporation	Ernst & Young	2003	ABD
Nortel	Deloitte & Touche	2003	Kanada
Chiquita Brands International	Ernst & Young	2004	ABD
AIG	PricewaterhouseCoopers	2004	ABD
Bernard L. Madoff Investment Securities LLC	Friehling & Horowitz	2008	ABD
Anglo Irish Bank	Ernst & Young	2008	İrlanda
Satyam Computer Services	PricewaterhouseCoopers	2009	Hindistan
Lehman Brothers	Ernst & Young	2010	ABD
Sino-Forest Corporation	Ernst & Young	2011	Kanada-Çin
Olympus Corporation	Ernst & Young	2011	Japonya
Amir-Mansour Aria	IAO	2011	İran
Bank Saderat	IAO	2011	İran
Groupon	Ernst & Young	2011	ABD
Autonomy Corporation	Deloitte & Touche	2012	ABD
Tesco	PricewaterhouseCoopers	2014	İngiltere

(Wikipedia, Forbes, Telegraph)

Söz konusu skandallar, bağımsız denetime ilişkin ilke, prensip ve standartların revizyonunda büyük ölçüde yol gösterici olmuştur. Örneğin AB Denetim Komitesi, denetçi bağımsızlığıyla ilgili önerilerinde özellikle Enron'da yaşananları esas almış, SOX'un hazırlanmasında ise Enron ve WorldCom şirketlerinde yaşanan skandalların etkisi büyük olmuştur (Crain, Ueltzen, 2003. akt. Uzun, 2004). Bu nedenle bağımsız denetime ilişkin eğitimlerde söz konusu skandallara ilişkin birikimlerinde yeni denetçilere aktarılması gerektiği düşünülmektedir. Largay (2002) 30 yıl önce de Enron olayına benzer olayların olduğunu, ancak bu skandallara ilişkin birikimlerin arkadan gelen yeni denetçilere aktarılmadığı için unutulup gittiğini ifade etmektedir (Kandemir, Kandemir, 2012b).

Bu anlamda Enron olayı özel bir şekilde irdelenmesi gereken bir muhasebe ve bağımsız denetim skandalıdır. Anılan skandal 2001 yılında bir enerji şirketi olan Enron'un 1997-2000 yılları arasındaki mali tablo bilgilerinin gerçeği yansıtmadığının, daha açık bir ifadeyle düzeltilmiş finansal tablolarda anılan yıllarda şirketin gerçekte zarar etmiş olmasına rağmen karlı gösterildiğinin ortaya çıkması sonucunda patlak vermiştir (Özçelik, Şenol, Aktürk, 2014). Enron'un hızlı çöküşünde üst yöneticilerin kişisel özellikleri kadar bağımsız denetim firması olan AA'nın denetim hizmetindeki ihmal ve yetersizliği ön plana çıkarılsa da, bu iki unsurun yanı sıra diğer bazı unsurların da varlığına dikkat çekilmektedir (Kandemir, Kandemir, 2012a). Bu unsurlar:

- Üst yönetici ve bağımsız denetim firması ortak ve çalışanlarının siyaset ve siyasetlerle gereğinden yakın kişisel ve parasal ilişkileri,
- Düzenleyici kuruluşların Enron uygulamalarını onaylayıcı tutumları,
- Medyanın anılan şirketle ilgili olarak sanal bir başarı hikayesi kurgulaması,
- Şirket çalışanlarının şirketle ilgili olumsuz gelişmelere gözlerini kapatmaları,
- Şirketler Amerikası olarak ifade edilebilecek Amerikan ekonomisinin tahvil ve hisse senedi piyasalarına daha çok dış ve iç yatırımcı çekmek amacıyla Enron'a benzeyen şirket performanslarını desteklemesi,
- Piyasa analistlerinin yanıltıcı analizleri,
- Akademik çevrelerin Enron'u olağanüstü başarı hikayesi örneği şeklinde ele alması,
- Söz konusu yapay finansal oyun zincirine katılmaktan çekinmeyen kredi ve finans kuruluşları ve yıldan yıla yükselen getirilere bakarak ihtiyat güdüsünden uzak bir şekilde karar veren miyop yatırımcılar,

- Yöneticilerce bilinçli bir şekilde kullanılan dini ve milli referansların toplum üzerinde olumlu etki yaratması,

şeklinde sıralanabilir (Kandemir, Kandemir, 2012a). Örneğin; Fortune dergisi resmi rakamlar ve raporlar doğrultusunda Enron’u dünyanın en büyük 22. şirketi olarak gösterirken, basındaki ekonomi sayfaları için analizler yapan Morris Harrison Group çalışanı John Olson bir çok defa Enron hakkında olumsuzluk içeren analiz sonuçları yayınlamış, buna rağmen iki analiz arasındaki farklılığın araştırılmasına gerek bile duyulmamıştır (Kırlıoğlu, Akyel, 2004). Ancak tüm bu unsurların varlığına rağmen Enron’un bağımsız denetim firması olarak AA’nın sorumluluğu nettir. Şöyle ki; 1999 ve 2000 yılında Enron firması için hazırlamış olduğu müşteri risk analizinde “Enron’un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlemler yapmaktadır.” ifadesini kullanan AA’nın yine de şirketin özel amaçlı girişimlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uydurma çabası içine girmesi (Özbirecikli, 2006: 13. akt. Arı, 2009), Enron’un finansal raporlama süreciyle ilgili olarak bağımsız denetim firması olarak sorumluluğu bulunduğu ilişkin önemli bir tespittir (Arı, 2009). Enron’u diğer skandallardan farklı ve özel kılan da bu durum olmuştur. Yani ekonomik ve mali sistemin tüm unsurları, olayın dışında kalmadan kusurlu davranmışlardır (Kandemir, Kandemir, 2012b).

3.1.3. Bağımsız denetime ilişkin kuruluşlar

ABD’de SOX ile oluşturulan PCAOB bağımsız denetimin gözetimi anlamında önemli bir iltir. AICPA önderliğinde 1970’li yıllarda isteğe bağlı, 1980’li yılların ortalarından itibaren ise ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetimin kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri yapılmakta idi (Sayar, 2014). PCAOB’nin kurulmasını sağlayan SOX ile ABD’de de ilk kez halka açık şirket denetçileri bağımsız dış denetime tabi kılınmış (PCAOB), bu denetim ve gözetim modeli 1978 yılından beri AICPA tarafından uygulanan meslektaş denetimi (peer review) programının önemli ölçüde yerini almıştır (Uzay, 2012). Bu durum ise ABD muhasebe endüstrisinin kural koyma anlamındaki başarısını, kendi kendini etkili bir şekilde denetleyememiş olmasından kaynaklanmaktadır. Enron olayı öncesi SEC’in denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik çabalarına AICPA’nın en güçlü baskı gruplarından

biri olarak yapmış olduğu muhalefet bu durumun en çarpıcı örneğidir (O'Connell, Brendan, 2004; Culpan, Trussel, 2005. akt. Kandemir, Kandemir, 2012a).

Bağımsız denetimin gözetimi, bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere ve standartlara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü demektir (Okur, 2007. akt. Acar, Senal, 2011). Kendi kendini düzenleyen bir yapı olan peer review sistemi ise bir şirketin denetimini gerçekleştiren muhasebe firmasının, denetim süreci, kalite kontrol sistemi ve muhasebe uygulamalarının, yine bu kuruluş tarafından belirlenen yada ilgili eyaletin mesleki örgütü tarafından atanan ve Peer Review Programı kapsamında denetim yapma konusunda yetkilendirilmiş olan diğer bir muhasebe firmasının denetçilerinden oluşan bir denetim ekibi incelenmesi ve sonucun raporlanmasıdır. ABD'de CPA ünvanına haiz tüm denetçiler, AICPA'ya üye olmak ve üyeliklerini sürdürebilmek için Peer Review Programına katılmakla yükümlü tutulmuşlardır. 1977 yılında AICPA tarafından gönüllülük temelinde başlatılan ve 1988 yılında ise tüm üyeler için katılımının zorunlu hale getirildiği peer review Programına ilişkin ilke ve esaslar temel olarak; sadece halka açık olmayan şirketlere denetim hizmeti veren CPA'lar için AICPA tarafından, halka açık şirketlerde de denetim hizmeti sunma yetkisi olan CPA'lar için ise SEC tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır (Yılmaz, 2003: 13).

Ülkemizde peer review tarzı denetime bir defa başvurulmuş, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2002 yılında 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik ile Türkiye'de kurulu özel sermayeli bankalar için, yine BDDK'nın belirlediği bağımsız denetim firmaları tarafından 31.12.2001 dönemi mali tabloları ile ilgili olarak düzenlenen bağımsız denetim raporları üzerinde ikinci bir inceleme istenmiştir (Uzay, 2006: 22). Bu yola başvurulmasının nedeni ise ülkemizde bankacılık sektöründe yaşanan bağımsız denetim skandalları olmuştur.

Bilgilendirici, doğru ve bağımsız nitelikte denetim raporları düzenlemek suretiyle yatırımcıları korumak ve kamu yararını sağlamak üzere halka açık şirketlerin denetimlerinde gözetimi sağlamak için Kongre tarafından kurulmuş olan ve kar amacı gütmeyen bir kurum olan PCAOB, yatırımcıların korunması amacıyla, federal menkul kıymetler yasaları uyarınca düzenlenen uygunluk raporları da dahil olmak üzere broker ve dealerların denetimlerinde gözetim görevini de yerine getirmektedir. PCAOB Kurulunun Başkan dahil beş üyesi, ABD

Merkez Bankası Yönetim Kurulu Başkanı ve Hazine Bakanının görüşü alındıktan sonra SEC tarafından kademeli olarak beşer yıllık dönemler için atanmaktadır. SEC'in PCAOB üzerinde, Kurulun esasları, standartları ve bütçesinin onaylanmasını da içeren bir gözetim yetkisi bulunmaktadır. 2010 yılında yürürlüğe giren Dodd-Frank Yasası ile değiştirilen Yasa, PCAOB faaliyetleri için bir fon oluşturmuştur. Bu fon temelde nispi ortalama aylık piyasa değerleri esas alınarak halka açık şirketler ve nispi ortalama üç aylık kesin olmayan net sermayeleri esas alınarak broker ve dealerlar üzerine tahakkuk ettirilen yıllık muhasebe destek harçlarından oluşmaktadır (PCAOB). Ülkemizde KGK'nın gözetiminden sorumlu kurum Maliye Bakanlığı iken, PCAOB'nin gözetiminden sorumlu kurum SEC'dir.

Bağımsız denetim alanında görev alan kuruluşlar açısından değişim zorunluluğu AB'de de önemli revizyonlarla sonuçlanmıştır. AB'nin ekonomik açıdan tek pazar olma isteği, dünyada yaşanan küreselleşme akımına bağlı olarak değişime uğramış, Birliğe üye devletlerin işletmelerinin, yeni finansal kaynaklar bulabilmek için dış piyasalara açılmak zorunda kalmalarıyla Birlik işletmeleri için finansal raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. Ayrıca ABD'de yaşanan Enron olayı da AB bünyesindeki denetime ilişkin yeniden düzenlemelerin nedenlerinden biri olmuştur (Zaif, 2004 akt. Acar, Senal, 2011).

ABD'de PCAOB'nin AB'deki muadili olan Denetçileri Gözetim Kuruluşları Avrupa Grubu (EGAOB) Avrupa Komisyonunun 14.12.2005 tarihli Kararı ile kurulmuş, 1998 yılında kurulan Denetim Komitesinin yerini almıştır. Hem AB Komisyonunu yasal denetim maddeleri hakkında bilgilendirmek hem de AB bünyesinde faaliyet gösteren kamu gözetim sistemleri arasındaki koordinasyonu kolaylaştırmak amacıyla kurulan EGAOB'un oluşturulması 8. Direktifin revizesini zorunlu kılmıştır (Altaş, 2015: 318-319). 8. Direktifi revize eden ve 55 maddeden oluşan 17.05.2006 tarih ve 2006/43/EC sayılı AB Direktifi ile kamu gözetimi, disiplin ve kalite güvence sistemlerinin kapsamlı bir ilke setinden yoksun olduğu ve Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasında spesifik düzenleyici işbirliğini sağlayamadığı gerekçesiyle 84/253/EEC sayılı Direktif yürürlükten kaldırılmış, bağımsız denetim ve kamu gözetimi alanında önemli değişikliklere gidilmiştir (2006/43/EC Direktifi). Söz konusu değişikliklerden temel ve çarpıcı nitelikte olanlar şunlardır (2006/43/EC Direktifi):

- Üye ülkelerin tümü tüm denetçi ve denetim şirketlerinin tabi olacağı etkin bir kamu gözetimi sistemi kuracaklardır.

- Kamu gözetim sistemi, denetçi ve denetim firmalarının onayı, sicili, sürekli eğitimleri, kalite güvence ile soruşturma ve disiplin sistemleri ve standartların belirlenmesi hususlarında nihai sorumluluğa sahiptir.
- Kamu gözetim sistemi yıllık çalışma programları ve faaliyet raporlarının yayınlanması da dahil olmak üzere şeffaf olacaktır.
- Kamu gözetim sistemi denetçilerin ya da denetim firmalarının olumsuz etkilerinden bağımsız ve bunlara karşı güvenliği sağlanmış şekilde ve yeterli ölçüde finanse edilecektir.

Diğer bazı ülkelerdeki bağımsız denetime ilişkin yetkili kuruluşlar şunlardır (Altaş, 2015: 319-320):

- 1- Japonya’da 2004 yılında kurulan Japon Muhasebe Meslek Kuruluşu (JICPA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (CPAAOB),
- 2- Mesleğin kendi kendini düzenlemesi ile gözetiminden oluşan karma modeli uygulayan Almanya’da 2004 yılında kurulan ve Ekonomi ve Teknoloji Bakanlığına hesap veren Bağımsız Denetçiler Gözetim Kurulu (AOC) ve Muhasebe Meslek Kuruluşu (WPK),
- 3- Hollanda’da Hollanda Finansal Piyasaları Düzenleme ve Denetleme Otoritesi (AFM) ile 2008 yılından itibaren AFM ile işbirliği içinde bağımsız denetimin gözetimi fonksiyonunu yürütmek amaçlı bir yaklaşım sergileyen Hollanda Muhasebe Meslek Kuruluşu (NIVRA),
- 4- İngiltere’de Finansal Raporlama Konseyi (FRC), FRC bünyesinde 2003 yılında kurulan Profesyonel Gözetim Kurulu (POB), POB içerisinde oluşturulan Bağımsız Denetim Teftiş Birimi (AUI),
- 5- Kanada’da 2003 yılında kurulan Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB),
- 6- Avustralya’da Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu (ASIC), Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (AUASB) ve Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB), Avustralya Muhasebe Meslek Kuruluşu (CPA Australia), (Saylan, 2014),
- 7- Avusturya’da Avusturya Denetimin Kalite Kontrolünü Gözetim Kurulu (AAQCOB),
- 8- Belçika’da İktisadi Meslekler Yüksek Konseyi (High Council for Economic Professions),

- 9- Bulgaristan’da Yasal Denetçilerin Kamu Gözetimi Komisyonu (Commission for Republic Oversight of Statutory Auditors),
- 10- Çek Cumhuriyeti’nde Denetimin Kamu Gözetimi Kurulu (Audit Public Oversight Council),
- 11- Danimarka’da Danimarka Ticaret ve Şirketler Ajansı (Danish Commerce and Companies Agency),
- 12- Estonya’da Denetçilerin Mesleki Yeterlilik Komitesi (Auditors’ Professional Qualifications Committee),
- 13- Finlandiya’da Finlandiya Merkezi Ticaret Odası Denetim Kurulu (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland),
- 14- Fransa’da Hesap Komiserleri Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes),
- 15- Yunanistan’da Muhasebe ve Denetim Gözetimi Komisyonu (Accounting and Auditing Oversight Board),
- 16- Macaristan’da Denetçilerin Kamu Gözetimi Komitesi (Auditors’ Public Oversight Committee),
- 17- İrlanda’da İrlanda Denetim ve Muhasebe Üst Kurumu (Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority),
- 18- İtalya’da Şirketler İçin Ulusal Komisyon ve Borsa (Commissione Nazionale Per le Società e la Borsa),
- 19- Letonya’da Maliye Bakanlığı,
- 20- Litvanya’da Denetim ve Muhasebe Kurumu (The Authority of Auditing and Accounting),
- 21- Lüksemburg’da Finans Sektörünün Gözetimi Komisyonu (Commission de Surveillance du Secteur Financier),
- 22- Malta’da Muhasebe Kurulu (Accountancy Board),
- 23- Norveç’te Finansal Denetim Kurumu (Kredittilsynet- The Financial Supervisory Authority of Norway),
- 24- Portekiz’de Denetimin Gözetimi Ulusal Konseyi (Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria),
- 25- Polonya’da Polonya Denetimin Gözetimi Komisyonu (Polish Audit Oversight Commission),
- 26- Romanya’da Yasal Denetim Faaliyetlerinin Kamu Gözetimi Konseyi (Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit),

- 27- Slovakya’da Denetimin Gözetimi Kurumu (Úrad pre dohl’ad nad výkonom auditu),
- 28- Slovenya’da Denetimin Kamu Gözetimi Ajansı (Agencija Za Javni Nadzor Nad Revidiranjem),
- 29- İspanya’da Muhasebe ve Denetim Enstitüsü (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas),
- 30- İsveç’te İsveç Sertifikalı Muhasebeciler Denetleme Kurulu (Swedish Supervisory Board of Public Accountants).

3.1.4. Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler

ABD’de 2001 yılında doğalgaz boru hattı şirketi Enron’un, 2002 yılında ise internet servis sağlayıcısı Worldcom’un iflas etmesi, iki şirketin de mali tabloların bir bağımsız denetim firması olan AA tarafından denetlenmesi nedeniyle tüm dikkatler bağımsız denetim şirketleri üzerinde toplanmıştır. Anılan denetim firmasının bu şirketlerde gerçekte bağımsız bir denetim yapmadığı ve etik kurallara aykırı olarak danışmanlık hizmeti verdiği tespit edilmiş, yaşanan şirket ve muhasebe skandalları sonrasında kamuoyunun güvenini yeniden sağlamak ve bağımsız denetimle ilgili kuralları revize etmek amacıyla ABD’de 30.07.2002 tarihinde ABD’de SOX kabul edilmiştir (Yavuz, 2011). Yani SOX, birbirini takip eden hile serileri sonucunda sermaye piyasalarında yatırımcıların sarsılan güvenlerini rehabilite etme çabalarının bir sonucudur (Özçelik, Şenol, Aktürk, 2004). SOX, 1934 tarihli Securities Exchange Kanunu kapsamındaki ihraççılar ile Amerika Birleşik Devletleri’nde faaliyette bulunan tüm muhasebe firmalarını kapsamaktadır (Yılmaz, 2003: 18).

ABD Başkanı George W. Bush tarafından 30.07.2002’de imzalanarak yürürlüğe giren ve adını yasanın hazırlayıcısı olan senatörler Paul Sarbanes ve Michael Oxley’den alan SOX ile şu 3 ana başlık altında çok önemli düzenlemeler yapılmıştır (Demircan, 2007: 4):

- Kamuya açık şirketlerin denetimlerinin gözlenmesi,
- Denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi,
- Şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması.

Yürürlüğe girmesi ile sadece ABD’de borsalara kote olmuş şirketleri ve bazı kesimleri etkilemekle kalmayıp, kote olmuş bu şirketlerle ilişkileri olan yabancı şirketleri, muhasebecileri ve yurtdışı menşeli bağımsız denetim şirketlerini de önemli ölçüde etkileyen SOX ile hedeflenen hususlar ise genel hatlarıyla şunlardır (Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 35-36):

- Şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi,
- Kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması,
- Söz konusu bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması,
- Kamuoyunun daha güvenilir bir biçimde aydınlatılması ve bilgilendirilmesi,
- Denetimde etkinliğin artırılması amacıyla denetçinin bağımsızlığının sağlanması,
- İç kontrol sistemin daha etkin bir biçimde çalışmasının sağlanması.

3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Avrupa ülkeleri ve ABD ile mukayese edildiğinde Türkiye’de bağımsız dış denetimin geç başlamış olduğu görülmektedir. Cumhuriyet döneminde muhasebe uygulamaları, ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında yönlendirilmiş olup, söz konusu hükümlerin yetersiz kaldığı alanların tespitiyle, bazı kamu kuruluşları kendi bünyelerinde uygulanmak üzere, muhasebe hesap planları ve standartları oluşturmuşlardır (Yurt, 2009). Kısaca pratikte oluşan ve var olan düzenlemelerin yetersiz kalışı, kurum ve kuruluşları daha sınırlı bir alanda geçerli olan geçici denebilecek çözümler bulmaya itmiş, söz konusu süreç ise hukuksal yapıyı şekillendirmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişim sürecine bakıldığında; ilk esaslı bağımsız denetim faaliyetlerine 1960’larda başlandığı, Türkiye’nin ilk denetim firmalarının ise 1970’lerde kurulduğu görülmektedir. Bağımsız denetim; sermaye piyasası, bankacılık sektörü, sigorta sektörü ve enerji sektöründe yapılmakta iken (Sanlı, Özbirecikli, 2012), 6102 sayılı TTK ile şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirliğin sağlanması amacıyla 6762 sayılı mülga TTK’da yer alan şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır (Karataş, 2014).

3.2.1. Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi

Türker (2006: 5) 21.05.1927 tarihli ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 62. maddesi hükmünün cumhuriyet tarihinin bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenlemesi olduğunu ifade etmektedir. Söz konusu maddede, üretim tesislerinin beyanlarında yazılı satış bedeli ve miktarının doğruluğunu kontrol etmek için, tesislerin imalat defterleri, satış defterleri ve hammadde envanter defterinin varsa muhasebe uzmanları tarafından, yoksa vergi memuru tarafından denetleneceği hüküm altına alınmış olduğundan, muhasebe uzmanına tanınan bu önceliğin bağımsız denetim olarak düşünülmesi doğaldır. Bu düzenleme 1926-1934 yılları arasında uygulanmıştır. 1039 sayılı Kanundan sonra muhasebeciler, akademisyenler, vergi müfettişleri ve iş sahiplerince 1942 yılında Türkiye Eksper Muhasipleri ve İşletme Organizatörleri Derneği adı altında bir dernek kurulmuş olup, anılan Dernek halen Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adı altında faaliyetlerine devam etmektedir (Sanlı, Özbirecikli, 2012). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Uluslararası Muhasebe Standartlarını türkçeye çevirerek yayınlamış, ancak bu girişim Derneğin yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir çalışma olmaktan öteye gidememiş, ülkemizde pek çok kişi, ilk kez bu çalışma sayesinde standartlarla tanışmıştır (Üstünel, 2003).

Türkiye’de denetim hizmeti ihtiyacı, ülkede doğrudan yatırım yapan çok uluslu şirketler, sanayileşme, giderek artan uluslararası ticaret faaliyetleri ve zaman içinde uluslararası bankacılık işlemleri arasındaki ortaklıklardan kaynaklanan güvenilir finansal bilgi gereksinimi ile paralel bir şekilde artmıştır. Türkiye’de ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960 yıllarının ortasında uluslararası açıdan işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmeti ihtiyacı ile ortaya çıkmıştır. İzleyen süreçte uluslararası alanda faaliyet gösteren yabancı sermayeli şirketler, denetim hizmetleri için yabancı denetim şirketlerini tercih ettiklerinden, yabancı bir denetim şirketi olan Touch Ross tarafından Türk ortaklarla birlikte 1967 yılında MUHAŞ A.Ş. kurulmuştur. Türkiye’deki diğer bağımsız denetim firması ise halihazırda var olan Aris Araştırma, Danışmanlık ve Geliştirme Anonim Şirkettir. Anılan şirket gerek IASC gerekse IFAC üyesi Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği yöneticisi bir grup tarafından 1970 yılında 40 ortakla kurulmuştur. Türkiye ekonomisinde yabancı sermaye payı arttıkça yabancı denetim şirketleri Türkiye’deki pazara girmeye çalışmışlardır (Sanlı, Özbirecikli, 2012). 1971-1972 yıllarında AA firmasının Londra ofisinde çalışan dört Türk denetim elemanı 1975 yılında İstanbul’da kurulacak olan ofisin ilk elemanları olmuşlardır. 1982 yılında uluslararası “Coopers and Lybrand” firması

ile Güven Muhasebe ve Vergi Müşavirliği Bürosu'nun ortaklık anlaşması yapması sonucunda “Güven ve Coopers and Lybrand A.Ş.” kurulmuş, Arthur Young firması ise 1983 yılında İstanbul’da ofis açmıştır. Pricewaterhouse Coopers ise Türkiye’de 1981 yılından beri faaliyet göstermektedir (SPK, 1985: 93-103, akt. Uzun ve diğerleri, 2008). Ancak yabancı sermayenin talebiyle denetime tabi tutulacak firmalar yabancı denetim firmalarını tercih etmek zorunda kaldıklarından, uluslararası denetim firmalarının Türkiye’de faaliyete geçmesi ile ulusal denetim firmalarının gelişimi olumsuz etkilenmiştir (Sanlı, Özbirecikli, 2012).

1981 yılı öncesinde kendini bağımsız denetime tabi tutan firmaların mali tabloları Uluslararası Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına göre denetlenmekte iken mali tabloların 1956 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde hazırlanması denetim firmaları açısından büyük bir sıkıntı yaratmıştır. Yine 1981 yılı öncesinde, denetim firmalarına ödenen ücretler müşteri kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen giderler olarak muhasebeleştirilmiş, Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü’nün talebi üzerine Türkiye’de yerleşik bir çok yabancı kuruluşu incelemeye almış, bağımsız denetimin yurtdışındaki ana merkezlerin konsolide bilanço hazırlayabilme veya bu merkezlerin ihtiyacına binaen yapıldığı ileri sürülerek bağımsız denetim yaptıran kuruluşlar cezalandırılmıştır (Yurt, 2009).

Ülkemizde bağımsız dış denetim sürecinin gelişimdeki başlatan ilk önemli kilometre taşı mülga 1981 tarihli 2499 sayılı SPKn’dır. SPK, bağımsız denetime yönelik olarak yürüttüğü çalışmalarda, yabancı bağımsız şirketlerden, özellikle de o zamanlar en çok faal olan Pricewaterhouse Coopers ve AA firmalarından destek almıştır (Kandemir, Kandemir, 2012a).

Ülkemizde serbest piyasa ekonomisine geçiş tarihi olan 24.01.1980 tarihinden itibaren Türkiye’de kaynak dağılımı bankacılık sektörü aracılığıyla gerçekleştirilmeye başladığından, sektöre atfedilen önem giderek artmıştır. 1980’li yılların başında bankerler, yasal boşluklardan yararlanarak kaynak dağılımı faaliyetlerinde rol üstlenmiş, söz konusu yasal boşluğa denetimsizlik eklenince 1982 yılında yaşanan banker krizi sürecinde 4 banka batmış, sonrasında bankacılık mevzuatının değiştirilmesi kaçınılmaz hale gelmiş, bu

çerçevede 1985 yılından itibaren bankaların bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gündeme gelmiştir (Bostancı, 2002).

Türk hukukunda şirket denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar ilgili dönemde yürürlükte olan TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla kamu denetçileri tarafından yapılan bir denetim şeklinde iken, 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma süreci başlamış, bu süreçte bağımsız denetim, şirket denetimindeki yerini almıştır (Kardeş, Selimoğlu, Göktepe, 2007: 22. akt. Bezirci, Karasioğlu, 2011).

1987 yılında bankalar ve sermaye piyasasına tabi şirketler için denetleme zorunluluğu getirildikten sonra, ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir (Türker, 2006: 6. akt. Uzun ve diğerleri, 2008). 3.11.1988 tarihinde bu bağımsız denetim şirketlerinin ortaklarının bir araya gelmesiyle halen faal olan Bağımsız Denetim Derneği kurulmuştur. Derneğin amacı, Dernek Tüzüğü'nün 2. maddesinde; üyelerini bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek; mesleki uygulamada denetim ve muhasebe ilkelerinin esaslarının ve standartlarının oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak; üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak için her türlü önlemi almak; ulusal ve uluslararası alanda mesleki çalışmaları izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vererek, eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak; mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmaları organize etmek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmak; bağımsız denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak; meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşları nezdinde üyelerini temsil etmek; ekonomik kalkınmanın sağlığı ve başarısı için zorunlu olan bağımsız denetim faaliyetlerini ülke yararına etkin kılmak şeklinde ifade edilmektedir (BDD).

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nin faaliyete geçmesi ve izleyen yıllarda banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri, bağımsız denetimin gelişmesinde önemli bir etken olarak kabul edilebilir. 1987 yılında Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ'in çıkarılması sonucunda bankacılık sektörü için bağımsız denetim zorunlu hale getirilerek ilk zorunlu denetim uygulaması başlamıştır. Bu tarihten önce çeşitli yatırımcıların ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda, denetim faaliyetleri yapılmakta iken, sonraki

süreçte denetimin kapsamı genişletilmiş, 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Uyar, Çelik, 2007).

Denetimde bir diğer önemli kilometre taşı 1989 yılında bir meslek yasası olarak kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'dur. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine bakıldığında zaman zaman yeminli mali müşavirliğin bağımsız dış denetçi, yürüteceği faaliyetlerin de bağımsız dış denetim olarak nitelendirildiği görülmektedir. Ancak müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamı taşıdığından, bağımsız denetçinin asli görevi ise danışmanlık olmadığından, yeminli mali müşavirliğin bağımsız dış denetçilik ile aynı anlamı taşımadığı düşünülmektedir (Sevim ve diğerleri, 2006:59. akt. Bezirci, Karasioğlu, 2011). 3568 sayılı Kanun ile bağımsız denetim arasındaki bağlantı bağımsız denetçi olabilme şartlarından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; bağımsız denetimin serbest muhasebeci mali müşavirlerle yeminli mali müşavirlerince üstlenilmesi öngörülmüş, böylece oluşacak serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik şirketlerince bağımsız denetimin yerine getirilmesi mümkün olmuştur. Önceki süreçte kurulan bağımsız denetim şirketleri de kendilerini serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik şirketlerine dönüştürerek, yeni Kanuna uygun bir hale gelmişlerdir (Yurt, 2009).

3568 sayılı Kanun'da denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (Uyar, Çelik, 2007). Bu nedenle denetlenmiş finansal 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 standartları ile muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş, ancak Kurul yaptırım gücüne sahip olmadığından hazırlanan 19 standart uygulamaya yansıtılamamıştır (Koç Yalkın ve diğerleri, 2006: 298. akt. Bezirci, Karasioğlu, 2011). Diğer bir deyişle süreç, yaptırım gücünün eksikliği nedeniyle ilerleme kaydedememiştir. Uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan sermaye piyasalarının ve uluslararası şirketlerin hızlı gelişimi ulusal standartların oluşumuna duyulan ihtiyacı giderek artırmış, bu doğrultuda 4487 sayılı Kanun ile 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen Ek 1. madde hükmü doğrultusunda 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'nun (TMSK) kurulmasına karar verilmiş, Kurum

2002 yılında faaliyete geçmiştir (Sanlı, Özbirecikli, 2012). Kurulun görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal 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 saptamak ve yayınlamak şeklinde tanımlanmıştır. TMSK, kamu tüzel kişiliğine, idari ve mali özerkliğe haiz bir kurul olarak kurulduğundan yaptırım gücüne de sahip olmuştur. TMSK'nın bu çerçevede kurulmasının nedeni ulusal muhasebe standartlarına verilen önemdir. Zira, muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi büyüktür (Başpınar, 2005).

Bağımsız denetim ile bağlantılı bir sonraki adım Türkiye Denetim Standartları Kurulunun (TÜDESK) kurulmasıdır. 20.02.2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan TÜDESK oluşturulmuş, anılan Kurul 9.05.2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanun'a tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartlarının saptanması, belirlenmesi ve yayımlanması ile güncelliğinin korunması şeklinde ilan edilmiştir (Başpınar, 2005: 44-45. akt. Bezirci, Karasioğlu, 2011).

Ülkemizde bağımsız denetim sürecine ilişkin olarak atılan en önemli adım ise 6102 sayılı TTK'dır. 50 yıldan fazla süredir kullanılan ve bu süre zarfında zamanın gereklerine uyum sağlayacak ölçüde güncellenmemiş olan 6762 sayılı mülga TTK ihtiyaçlara cevap verememeye başladığından, 1999 yılında Prof. Dr. Ünal Tekinalp başkanlığında kurulan TTK Komisyonu yeni bir kanun tasarısı için çalışmalara başlamış, 6 yıl gibi uzun bir süreçte yapılan çalışmalar sonucunda 2005 yılının Şubat ayında hazırlanan kanun tasarısı Adalet Bakanlığı'na teslim edilmiş, nihayetinde 6102 sayılı TTK 13.01.2011'de TBMM Genel Kurulu'nda kabul edildikten sonra 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Karakoç, 2013). 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı Kanun ile 50 maddesi değiştirilmiş olmasının ülkemiz ekonomik hayatının yeni TTK'ya çok da hazır olmadığını, Kanun'a getirilen yoğun eleştirilerin yoğun bir baskıya neden olduğu düşünülmektedir.

3.2.2. Türkiye’de yaşanan denetim skandalları

Ülkemizde yaşanan denetim skandallarının bankacılık sistemimizde meydana geldiği görülmektedir. 1994 krizinden sonra mali yapısı bozulan ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)’na devredilen banka sayısı 2001 yılı başı itibariyle 16 iken, bu sayı 2003 yılında Fon’a devredilen son banka olan İmar Bankası ile 25’e ulaşmış, en son 2015 yılında Bank Asya Fon’a alınmıştır. (TMSF). Söz konusu bankaların devir tarihleri itibariyle kamuya maliyeti 24.44 milyar \$ iken, 2012 yılı itibariyle ekonomiye olan net maliyetin 31.4 milyar \$ olduğu açıklanmıştır (Şanlı, 2012).

Söz konusu döneme ilişkin olarak çeşitli kanunlar ile bankaların denetim sürecine dahil edilen denetim birimleri; mülga 3182 sayılı BNk uyarınca banka müfettişleri ve bankalar yeminli murakıpları, mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca Banka genel kurulu tarafından seçilen en az 2 denetçi, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) denetçileri, mülga 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca hazine kontrolörleri, SPK denetçileri, borsa denetçileri, maliye müfettişleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi inceleme elemanları, 3568 sayılı Kanun uyarınca bağımsız denetçiler, ayrıca söz konusu banka kamu bankası ise Yüksek Denetleme Kurulu denetçileridir (Önder, 2001: 18-23). 4389 sayılı BNk ile bankacılık sisteminde gözetim ve denetim çerçevesinin uluslararası standartlara ve AB normlarına uyumu konusunda önemli adımlar atılarak BDDK kurulmuş, TCMB, Hazine Müsteşarlığı ve Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu ve TMSF’nin yetkileri BDDK’ya devredilmiştir (TBB, 2001: 4, 5).

Kötü yönetim ile bir çok denetim birimince denetlenmesine rağmen denetim yetersizliğinin birleşimi sonucunda ortaya çıkan bu büyük zararın faturası ise mevduatların sigortalı olması sebebiyle Türk hazinesine yüklenmiştir. Ayrıca Yaşarbank, Esbank ve Demirbank hisse senetlerinin İMKB’de işlem görmesi nedeniyle bu bankaların senetlerini alan yatırımcılar da mağdur olmuş, hisselerin TMSF’ye devredilmesi sonucunda bu yatırımcıların yatırımları sıfıra inmiştir. Bu süreç Sermaye Piyasası Kurulu tarafından sürekli denetlenmesi gereken bankalara ilişkin olarak denetçi firmaların yanıltıcı rapor verip vermedikleri ve bu raporlara dayanarak karar veren alıcılara karşı denetçi firmaların sorumluluğunun sorgulanıp sorgulanamayacağı sorusunu gündeme getirmiştir (Önder, 2001:

2-3). Bu bankalara ilişkin devir ve bilinen bağımsız denetim firma bilgileri Çizelge 3.3’de görüldüğü şekildedir.

Çizelge 3.3. TMSF’ye devredilen bankalar ve bağımsız denetimlerini yapan firmalar

Banka Adı	Devir Tarihi	Denetleyen Bağımsız Denetim Firmaları			
		1997	1998	1999	2000
TYT Bank	11.04.1994	-----	-----	-----	-----
Marmara Bankası	20.04.1994	-----	-----	-----	-----
İmpexbank	23.04.1994	-----	-----	-----	-----
Türkbank	06.11.1997	Ergin YMM (Grant Thorton üyesi)	Aktif Analiz SMMM (Arthur Andersen WW üyesi)	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM
Bank Ekspres	12.12.1998	Cevdet Suner YMM (KPMG üyesi)	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM
İnterbank	07.01.1999	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM	DRT YMM (Deloitte Touche Tohmatsu üyesi)	DRT YMM
Egebank	21.12.1999	Ergin YMM	Ergin YMM	DRT YMM	DRT YMM
Esbank (Eskişehir Bankası)	21.12.1999	Ergin YMM	Ergin YMM	DRT YMM	DRT YMM
Yurtbank	21.12.1999	Saygın YMM	Saygın YMM	DRT YMM	DRT YMM
Yaşarbank (Türkiye Tütüncüler Bankası)	21.12.1999	Ergin YMM	Ergin YMM	Başaran SMMM	DRT YMM
Sümerbank	21.12.1999	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM	Aktif Analiz SMMM
Kıbrıs Kredi Bankası	27.09.2000	-----	-----	-----	-----
Bank Kapital	27.10.2000	-----	Denver YMM	Engin SMM	DRT YMM
Etibank	27.10.2000	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM
Demirbank	06.12.2000	Ergin YMM	Ergin YMM	Engin SMMM	Başaran Nas SMMM (Price Waterhouse Coopers üyesi)
Ulusalbank	28.02.2001	-----	Önce SMMM	Engin SMMM	Engin SMMM
İktisat Bankası	15.03.2001	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM
Kentbank	09.07.2001	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM	DRT YMM	Cevdet Suner YMM
EGS Bank	09.07.2001	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM	Cevdet Suner YMM
Sitebank	09.07.2001	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM	Başaran SMMM	Uzman YMM
Tarişbank (Milli Aydın Bankası)	09.07.2001	Aktif Analiz SMMM	Aktif Analiz SMMM	EMF YMM	Başaran Nas SMMM
Bayındırbank	09.07.2001	-----	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM	Cevdet Suner YMM
Toprakbank	30.11.2001	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM	DRT YMM
Pamukbank	18.06.2002	-----	Ergin YMM	Engin SMMM	Engin SMMM
İmar Bankası	03.07.2003	-----	-----	-----	-----

(TBMM Tutanak Dergisi; Tamer, 2001)

Söz konusu bağımsız denetim şirketleri ile ilgili olarak ifade edilmesi gereken oldukça dikkat çekici bir husus vardır. Ergin YMM, denetlediği bankaların dördü 22.12.1999 tarihinde Fon'a alınınca adını Engin SMMM şeklinde değiştirmiş, sonuç olarak bu denetim şirketinin olumlu görüş verdiği altı banka batmıştır (Radikal).

TMSF'ye devredilen söz konusu bankaların bağımsız denetim sonuçları da oldukça dikkat çekicidir. Anılan bankaların bağımsız denetim raporlarına bakıldığında (Önder, 2001: 5-10);

- Bağımsız denetim firması Ergin YMM A.Ş. tarafından Esbank A.Ş.'nin 31.12.1998 tarihi itibarıyla likidite ve finans temin etme kabiliyeti anlamında yükümlülüklerini karşılayacak ölçüde yeterli olduğu ifade edilerek söz konusu dönem için olumlu görüş verildiği, yine 30.06.1998 ve 30.06.1999 tarihli ara mali tablolara ilişkin bağımsız denetim raporlarının da olumlu görüş içerdiği,
- Ergin YMM A.Ş. tarafından Yaşarbank A.Ş.'nin 30.06.1998 ve 30.06.1999 tarihine ilişkin ara dönem mali dönem tablolarına olumlu görüş verildiği, 31.12.1998 tarihli bağımsız denetim raporunda bankanın karşı karşıya olduğu mali riskler konusunda hiçbir açıklamaya yer verilmediği, yine anılan bankanın 31.12.1999 hesap dönemine ait olan ve Başaran Nas SMMM A.Ş. tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporunda 1999 yıl sonu zararının bir kısmının hatalı muhasebe kayıtlarının tespiti sonucunda 01.01.1999 ve önceki dönemlerden oluşan zararlardan oluştuğunun görüldüğü yönünde tespiti yer verildiği,
- Yine Ergin YMM A.Ş. tarafından Demirbank'ın 31.12.1998, 30.06.1999 ve 31.12.1999 tarihli hesap dönemlerine ilişkin olarak olumlu görüş verildiği, ancak anılan bağımsız denetimi raporlarının gerçeği yansıtmadığının Bankalar Yeminli Murakıplarının 09.08.1999 tarihli raporu ile tespit edildiği, görülmüştür.

BDDK, TMSF bünyesine devredilmeden önce söz konusu bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili olarak gerçekleştirilen yasal ve idari işlemlerin neler olduğuna ilişkin olarak verilmiş olan bir soru önergesine vermiş olduğu cevapta;

- 22.12.1999 tarihinde Fona devredilen Esbank, Yaşarbank ve Egebank'ın 1998 yıl sonu bağımsız denetimlerini yapan Ergin YMM tarafından düzenlenen denetim raporlarının Bankalar Yeminli Murakıplarınca incelenmesi sonucunda anılan

bağımsız denetim kuruluşunun bankaların gerçek mali durumlarını yansıtmayan raporlar düzenlediğinin tespit edildiği, bu çerçevede anılan kuruluşun bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisinin söz konusu dönemde yürürlükte olan Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 10. maddesi ile 4389 sayılı BKn'nın Geçici 1. maddesi ve Geçici 2. maddesi hükümleri çerçevesinde Devlet Bakanlığının 08.10.1999 tarihli Onayı ile 2 yıl süre ile geçici olarak iptal edildiği,

- Yine Ergin YMM nezdinde yapılan incelemelerde Yaşarbank'ın 30.06.1999 ara dönemine ilişkin mali tabloları hakkında düzenlenen denetim raporunun Bankanın gerçek durumunu yansıtmadığının tespit edilmesi nedeniyle Ergin YMM'nin bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisinin BDDK'nın 09.10.2001 tarih ve 484 sayılı Kararı ile süresiz olarak iptal edildiği, iptal kararının ise Ergin YMM ortakları tarafından Danıştay 10. Dairesi nezdinde dava edildiği, açılan dava sonucunda Danıştay 10. Dairesi tarafından 12.10.2004 tarihinde yürütmenin durdurulmasına kararı verildiği, Danıştay 10. Dairesinin söz konusu kararına karşı 16.12.2004 tarihinde Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu nezdinde BDDK tarafından itirazda bulunulduğu, ancak itirazın 17.02.2005 tarihli karar ile reddedildiği,
- 27.10.2000 tarihinde Fon'a devredilen Bank Kapital'in 1999 yıl sonu bağımsız denetimlerini yapan Engin SMMM tarafından verilen raporların Bankalar Yeminli Murakıplarınca incelenmesi sonucunda anılan bağımsız denetim kuruluşunun bankanın gerçek mali durumunu yansıtmayan raporlar düzenlediğinin tespit edildiği, bu çerçevede anılan kuruluşun bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisinin söz konusu dönemde yürürlükte olan Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 10. maddesi ile 4389 sayılı BNk'nın Geçici 1. Maddesi ve Geçici 2. Maddesi hükümleri çerçevesinde 13.06.2001 tarih ve 334 sayılı Kurul Kararı ile süresiz olarak iptal edildiği, iptal kararının ise Engin SMMM ortakları tarafından Danıştay 10. Dairesi nezdinde dava edildiği, açılan dava sonucunda Danıştay 10. Dairesi tarafından 09.10.2002 tarihinde yürütmenin durdurulmasına kararı verildiği, bu çerçevede anılan şirket tarafından 25.03.2003 tarihinden BDDK'ya yapılan başvuru üzerine bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisinin Engin SMMM'ye iade edildiği,

- Ayrıca Fona devredilen bankaların devir öncesi denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarından bazılarının, şekil şartlarına uygun rapor düzenlemedikleri veya mevzuatı yanlış yorumlamaları nedeniyle hatalı rapor düzenledikleri gerekçesiyle birçok kez yazılı olarak uyarıldıkları, ifade edilmiştir (TBMM, 2005: 68-69).

Yaşarbank, Esbank ve Demirbank skandalları nedeniyle 36191 adet banka borsazedesinin mağduriyeti konusunda SPK sorumluluğunun bulunmadığını ileri sürerek, sorumluluk açısından 1.09.2000 tarihinde kurulan BDDK'yı işaret etmiştir. Yaşarbank'ın yönetim ve denetiminin TMSF'ye devredilmesi üzerine SPK aleyhine İstanbul Asliye Ticaret Mahkemesince açılan tazminat davası, devir işlemi Bakanlar Kurulu Kararına istinaden yapıldığından koşulları varsa zararın Hazine'den sorumlu Devlet Bakanlığı'ndan istenmesi gerektiği, bu nedenle dava ile ilgili herhangi bir sorumluluğu bulunmayan diğer davalılara husumet düşmediği gerekçesiyle reddedilmiştir. Yaşarbank mağduru bir grup borsazedenin ise anılan bankanın Fon'a devrini öngören 99/13765 sayılı BKK'nın iptalini talep ederek Bakanlar Kurulu adına Başbakanlık aleyhine Danıştay'da, Başbakanlığa izafeten Hazine Müsteşarlığı, SPK, Ergin YMM, TMSF ve Yaşarbank A.Ş.'nin 30.09.1999 tarihli bilanço döneminde sorumlu Yönetim Kurulu üyeleri aleyhine de İstanbul Asliye Ticaret Mahkemesinde açmış oldukları tazminat davalarında Başbakanlık, bankaya ilişkin bağımsız denetim raporunun "Banka hakkında varılan genel sonuçlar" başlıklı bölümü dışındaki bölümleri yeteri kadar incelemeyen yatırım kararı aldıkları için bizzat yatırımcıların sorumlu olduğunu iddia etmiştir. Ayrıca 2 yıl süre ile geçici olarak bağımsız denetim yetkisi iptal edilen Ergin YMM dışında diğer hiçbir bağımsız denetim şirketi hakkında soruşturma açılmamış, İSMMMO Başkanı ise disiplin soruşturması yapılabilmesi amacıyla kendilerine herhangi bir rapor gelmediğini ifade etmiştir. (Önder, 2001: 10-14)

Ülkemizde yaşanan söz konusu bağımsız denetim skandallarında batık şeklinde tabir edilen bankalara olumlu görüş veren bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerine hukuki ve cezai sorumluluk çerçevesinde dönülmemesi ciddi bir eksiklik olarak nitelendirilmiş, hatta söz konusu durum; "Amerikalılar batığın faturasını sorumlulara, Türkiye devlete kesiyor." şeklinde özetlenmiştir (Şanlı, 2005).

3.2.3. Bağımsız denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlar

Türkiye’deki bağımsız denetim faaliyetlerine bakıldığında, bu uygulamaların genellikle belirli sektör veya işletmelere yönelik olarak düzenleyici otoriteler tarafından ve ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. Türkiye’de bankalarla başlayan zorunlu bağımsız denetim, sonraki süreçte halka açık şirketler ve sigorta şirketleri içinde bağımsız denetim zorunlu hale gelmiş, ilerleyen dönemlerde bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Sonraki süreçte Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)’nın kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabi kılınmıştır (Kavut ve diğerleri, 2009: 54). Türkiye’de 2011 yılına kadar bağımsız denetim alanında yetkili kurumlar; Maliye Bakanlığı, SPK, Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu, BDDK ve EPDK şeklinde sayılabilir.

Görüldüğü üzere birden çok kurumun kendi görev alanıyla sınırlı olmak üzere bağımsız denetim alanında yer aldığı ve bu çerçevede yasal düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanmasına ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesine neden olmuş, bağımsız denetim alanında kamu gözetim fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otoritenin olmaması ise bu alana ilişkin düzenlenmelerin etkin ve kamuoyuna yeterince güvence verecek biçimde uygulanmasını engellemiştir (KGK, 2013: 17).

Ülkemiz açısından yasal ve düzenleyici çerçevedeki önemli olarak nitelenen eksiklikleri ele alan ve dört konuyu kapsayan 24.06.2005 tarihli Dünya Bankası Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu (ROSC) ile 17.05.2006 tarihli ve 2006/43/EC sayılı AB Denetim Direktifi önemli birer dönüm noktası olmuştur.

ROSC’da yer alan dört konudan biri; bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıya ilişkindir. Söz konusu dağınıklık ve muhasebe-denetim alanındaki eksiklikler anılan Raporun Kanuni Çerçeveyi Topluluk Müktesebatı ve Uluslararası Standartlar ile Uyumlulaştırma başlıklı bölümünde şu şekilde sıralanmıştır (DB, ROSC, 2005):

- Maliye Bakanlığı tarafından ortaya konan muhasebe yönetmeliklerinin bankalar ve sigorta şirketleri için sınırlı sayıda istisnalar içerse de diğer tüm

yönetmeliklerin üzerinde yer alması nedeniyle, çoklu yasal alanlara giren kurumların çoklu finansal tablo setleri hazırlamaları zorunluluğu, ayrıca birçok orta ve geniş ölçekli işletmenin yönetim bilgi sistemlerinin vergi muhasebesine dayalı olması,

- Bağımsız ve özel amaçlı muhasebe ve denetim sistemlerine dayanan parçalı yaklaşımlar yerine, ifşa ve şeffaflığı sağlamak üzere, tek, sağlam ve genel amaca yönelik bir sistemin oluşturulmasının gerekliliği,
- Bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler için geçerli olan finansal raporlama ve denetim gerekliliklerinin IFRS ve ISA gerekliliklerini karşılayamaması ve karar alma sürecinde yeterli düzeyde gerekli olan finansal bilgiyi, düzenleyiciler de dahil olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarına sunamaması,
- Şirketlerin denetlenmiş yasal varlıkları ve konsolide finansal tablolarını kamuya açmak amacıyla dosyalama konusunda herhangi bir genel zorunluluğun bulunmaması.

Üye ülkelerdeki yasal harmonizasyonun sağlanması amacıyla denetim alanına ilişkin olarak çıkarılan 2006/43/EC sayılı AB Denetim Direktifinde ise; her üye ülkenin, yasal denetçiler ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirlemesi, etkin bir kamu gözetim sistemini organize ederek tüm denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabi tutulması, bunların elektronik ortamda sicilinin tutulması, soruşturma ve yaptırım sistemleri oluşturulması, yasal denetçiler ve denetim firmalarının üzerinde kamu gözetimi olan bir kalite güvencesine tabi olması, yasal denetçilerin sürekli eğitim programlarına katılmaları talimatı verilmiştir (Yavuz, 2011).

Tüm bu gelişmelerden sonra her ne kadar 2006/43 sayılı AB Direktifinde bağımsız denetim alanında bir veya birden fazla otoritenin yetkili olabileceği ifade edilse de (2006/43/EC), bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının oluşturulabilmesi için yeni Türk Ticaret Kanunu'na öngörülen bağımsız denetim alanını düzenleme yetki ve sorumluluğa sahip bir kurumun kurulmasına karar verilmiş, bu çerçevede 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı KHK ile 2.11.2011 tarihinde KGK kurulmuştur (KGK, 2013: 17). 660 sayılı KHK ile TMSK bütün varlıkları ile birlikte KGK'ya devredilmiştir. Ülkemizde KGK gibi bir kurumun kurulması uluslararası düzenlemelere uyumun ve zorunluluğun bir sonucudur. Zira PCAOB benzeri bir gözetim sisteminin kurulmaması durumunda, ABD ve AB'de

faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimlerini yapan ülkemiz denetim firmalarının denetim yaptıkları ülkelerin yetkili kamu gözetim kurullarına kayıt olma zorunluluğu ile karşılaşmaları muhtemeldi (Dinç, Cengiz, 2014).

ABD'nin gözetim kurulu PCAOB ile ülkemiz gözetim kurulu KGK arasındaki dikkat çeken başlıca farklılıklar şunlardır (Uzay, 2012):

- PCAOB'nin Yönetim Kurulu üye sayısı 5 üye iken, KGK'da 9 üye bulunmaktadır.
- PCAOB'nin gözetiminde olduğu birim SEC, KGK'nın gözetiminde olduğu birim ise Maliye Bakanlığıdır.
- PCAOB görev alanına denetim ve denetimle ilgili standartlar girerken, KGK'nın görev alanına denetim, muhasebe, meslek etiği, mesleki eğitim vb. standartların tümü girmektedir.

660 sayılı KHK'nın 4. maddesi uyarınca KGK'da yer alan ve Bakanlar Kurulu tarafından atanan bu dokuz üyenin kurumlar itibariyle dağılımı; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK'nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve TOBB tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi şeklindedir. PCAOB'nin 5 üyesinin tamamı ise SEC tarafından atanmaktadır.

İlk kurulduğunda TTK, SPKn, BNk ve hatta vergi kanunlarını ilgilendiren pek çok konuda düzenleme yapma yetkisi ile TÜRMOB'da olabilecek denetçiye belirleme, disipline etme, sicil kayıtlarını tutma ve gözetleme yetkisi olmak üzere çok geniş yetkilerle donatılan KGK'nın bazı yetkilerinin zamanla tekrar geri alınması yoluna gidilerek, yetki çerçevesinin daraltıldığı görülmektedir. Başta 660 sayılı KHK, TTK ve SPKn'nda yapılan değişiklikler ile kurumun, bu alanlardaki defter tutma ve vergi kanunlarına göre defter tutma ve değerlendirme hükümlerine ilişkin geniş yetkileri daraltılmış, bu yetkiler KGK'dan alınıp, ilgili mevzuatlarında yeniden belirlenmiştir. KGK'ya ait yetkilerin daraltılması da yeni belirsizlik ve boşluk doğurunca, bu defa boşluğu gidermek amacıyla TTK 397. maddesine 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Kanun ile beşinci fıkra eklenmiş, bu düzenleme ile somut olan her konu, çıkarılacak bir yönetmeliğe bırakılarak, belirsizlik korunmuştur (Başagaç, 2013). Söz konusu düzenleme bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile tarım satış kooperatifleri ve bu kooperatiflerin bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının

denetlenmesine ve denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlara ilişkin olup, KGK dışarıda bırakılarak anılan hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile 660 sayılı KHK çerçevesinde uygulama alanı kalmayan ve kamu adına denetleyici tüzel kişiliği haiz bir üst kurum kurulup faaliyete geçinceye kadar bağımsız denetçilerin, denetlemelerini TTK hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için, denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği yönündeki TTK'nın geçici 3. maddesi hükmünü bir ölçüde yeniden canlandırılmaya çalışıldığı düşünülmektedir. Sonuç olarak KGK'nın kuruluşuyla, otoritelerce amaçlandığı şekilde bağımsız denetim alanındaki dağınık yapının toparlandığını, çok başlılığın engellendiğini halihazırda söylemek zordur.

Ülkemizdeki bağımsız denetimi gözetim kurumu olan KGG ile diğer ülkelerin gözetim kurumları arasındaki temel nitelikteki farklar ve benzerlikler Çizelge 3.4’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 3.4. Bağımsız denetimin gözetiminde diğer ülkeler ve Türkiye örneği Karşılaştırması

[illegible]

Çizelge 3.4. (devam). Bağımsız denetimin gözetiminde diğer ülkeler ve Türkiye örneği Karşılaştırması

	Türkiye	Avustralya	İngiltere	ABD	Japonya	Kanada	Almanya	Hollanda
Ülkenin Kamu Gözetim Kurulu denetim standartlarını yayınlama, denetçinin staj, yetkilendirme, eğitim ve sınav vb bazı konularını Muhasebe Meslek Kuruluşuna devrediyor mu ?	Hayır	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Ülkenin Kamu Gözetim Kurulu bağımsız denetimi muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olarak görüyor mu ?	Belirsiz	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Ülkenin Kamu Gözetim Kurulu bağımsız denetimin gözetiminde Muhasebe Meslek Örgütünden yeterince yararlanıyor mu?	Hayır	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet

(Sayar, 2014)

3.2.4. Bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler

Türkiye’de muhtelif hukuki düzenlemeler çerçevesinde bazı kamu kurum ve kuruluşları bağımsız denetim alanında ilgili kanunların çizdiği yetki sınırları çerçevesinde düzenleyici idari otoriler olarak görevlendirilmişlerdir. Bu kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren işletmelerin denetimini yapacak denetim firmalarının kuruluş, yetkilendirme ve faaliyet çerçevesini ayrı ayrı düzenlemektedirler. Finansal piyasalarda yaşanan hızlı gelişmeler, kamu otoriteleri arasındaki bu düzenleme bolluğuna bağlı olarak düzenleme erozyonuna ve uygulama farklılıklarına yol açmıştır. Ülkemizde de muhasebe alanında olduğu gibi bağımsız denetim alanında görevlendirilen KGK, SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve EPDK’nın denetim yapabilecek firmalara ilişkin listede farklı bağımsız denetim kuruluşlarının kayıtlı bulunduğu, ancak Dünya uygulamalarına bakıldığında kuruluşların tek bir bağımsız denetim standardı setine tâbi oldukları görülmektedir (Pirgaip, 2004; 14).

Ülkemizde ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960’lı yılların ortasında uluslararası alanda işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmeti ihtiyacı ile başlamış olsa da, bağımsız denetim ile ilgili ilk yasal çerçeve SPKn ile oluşturulmuştur (Sanlı, Özbirecikli, 2012).

Sermaye piyasasında bağımsız denetim konusunda düzenleme yapma yetkisi 2499 sayılı SPKn'nın 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca SPK'ya verilmiş olup, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik bu alandaki ilk geniş kapsamlı düzenlemedir. 1987 ve 1988 yıllarında yürürlüğe giren Tebliğler ile de bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar düzenlenmiş, sonrasında uluslararası gelişmelere paralel yeni düzenlemeleri içeren Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ 4.3.1996 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan Tebliğ kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 sayılı Kanun uyarınca SMMM/YMM ruhsatı veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge almış olması gerekmektedir (Pirgaip, 2004: 10-11). 1987 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde sürekli denetim, özel denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere üç bağımsız denetim türünden bahsedilmekte iken, 16 sayılı söz konusu Tebliğ ile söz konusu bağımsız denetim türlerine sınırlı denetim eklenmiş, anılan Tebliğ 19 sayılı Tebliğ ile SOX ile getirilen değişikliklere adapte edilmiştir.

2008 yılında ABD'de ipoteğe dayalı menkul kıymetlerle başlayan kriz daha sonra finans kurumlarına sıçrayarak derinleşen, ikinci safhasında ise Avrupa borç krizine neden olan küresel krizle birlikte tüm dünyada sektörünün yeniden düzenlenmesi ve 1929 büyük buhranı sonrasında ABD'de uygulanan "New Deal" politikalarına benzer şekilde Devlet tarafından istikrarlı bir şekilde düzenleme ve denetim mekanizması oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede Temmuz 2010'da ABD'de Dodd-Frank Kanunu (Dodd-Frank Wall Street Reform And Consumer Protection Act), AB ise Avrupa Finansal Denetleyiciler Sistemine geçmiştir. Ülkemizde de 2008 krizi sonrasında uluslararası alanda yapılan bu reformlar ile SPK'nda kapsamlı bir değişiklik yapılması ihtiyacı ortaya çıkmış, bu doğrultuda gerek küresel düzenlemelerdeki reformlar gerekse Türk sermaye piyasalarına has şartlar ve gelişme potansiyeli göz önünde bulundurularak hazırlanan 6362 sayılı SPKn ile 2499 sayılı SPKn yürürlükten kaldırılmıştır (SPKn Gerekçesi: 11)

30.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı SPKn ile birlikte aynı zamanda kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) tanımı kapsamında değerlendirilen, kendi kanunlarına tabi şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve bunların denetimi olmak üzere birçok konuda SPK ve BDDK'ya özel

yetkiler verilmiş olup, 6362 sayılı Kanun'un SPK'ya sözü edilen çerçevede getirmiş olduğu yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Karataş, 2014):

- Sermaye Piyasası Kanununa tabi kuruluş ve ortaklıklarda bağımsız denetim yapacak kuruluş ve denetçiler için ek şart belirleme yetkisi tanınmış olması,
- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme yetkisi vermesi,
- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme yetkisi vermesi,
- İdari yaptırım olarak listeden çıkarma cezası verme yetkisi tanınmış olması,
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma yetkisi vermesi.

Gerek SPK'ya gerekse BDDK'ya verilen “ek şartlar belirleme yetkisi” her ne kadar bir yetki çatışması şeklinde gözüксе de söz konusu alanlarda istenen özel şartların bağımsız denetim firmalarını ihtisaslaşmaya yönelteceği, dolayısıyla bu sektörlerde daha uzman bir bakış açısına sahip olarak hata ve hileleri daha kolay ortaya çıkaracakları kuvvetle muhtemeldir. Nitekim Healy ve Palepu (2003:23-24), denetim firmalarının bütün piyasaya hitap etmek yerine belirli müşteri gruplarına seçici olarak hitap etmeye çalışması, yani uzmanlaşması gerektiğini, böylelikle denetçinin müşteri işletmenin mali performansı ve riski konusunda daha bütünlüklü ve gerçeğe yakın bir görüşe ulaşarak hileleri ortaya çıkarma yeteneğinin artacağını öne sürmektedir (Kandemir, Kandemir, 2012a).

Halen sermaye piyasasında bağımsız denetim çalışması ve raporlama faaliyeti, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarıyla büyük ölçüde uyumlu olarak hazırlanan ve 2.6.2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 16 no’lu Tebliği yürürlükten kaldıran Seri:X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ çerçevesinde sürdürülmektedir. Söz konusu Tebliğ’in her bir kısmı bir uluslararası denetim standardına karşılık gelmektedir. Hali hazırda ülkemizde SPK tarafından bağımsız denetim alanında yetkilendirilmiş 95 denetim firması bulunmaktadır (SPK, e-Veri Bankası).

3.2.4.1. Bankacılık sektörü ile ilgili düzenlemeler

Finans sektöründe denetim ve gözetim altına alınan ilk grup bankalardır. Günümüzde finansal kuruluşlar için BDDK tarafından yürütülmekte olan denetim ve gözetim faaliyetleri

BDDK kurulmadan önce denetim kısmına ilişkin sorumluluk TCMB'ye, gözetim kısmı sorumluluğu ise Hazine Müsteşarlığına ait olmak üzere anılan bu kurumlarca yürütülmekteydi (Kavut ve diğerleri, 2009: 59).

Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ olup, anılan Tebliğ 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Türkiye'nin yaşadığı ekonomik krizlerde önemli bir yeri olan bankacılık sisteminin sorunlarının çözümü için bağımsız yapıda bir kuruma duyulan ihtiyaç doğrultusunda (Akyazan, 2006), 4389 sayılı BNk ile kurulan BDDK, Kurula verilen yetki çerçevesinde bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla 2002 yılında yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmeliği hazırlamıştır. Yine 4389 BNk'nın Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'de yer verilen özel denetim peer review modeline benzemekte olup, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'de yer alan özel denetimden farklı bir mantık ve sistemle oluşturulmuştur (Yılmaz, 2003: 11).

Beş yıl içerisinde dokuz kez değişikliğe uğrayarak sistemi bozulan, alt düzenlemeleri taşıyamaz hale gelen ve çeşitli konularda yetersiz kalan 4389 sayılı BNk, 2005 ve 2006 yıllarında kısım kısım yürürlüğe giren 5411 sayılı BNk ile yürürlükten kaldırılmış (BDDK, 2006), sonuç olarak bankacılık sektörüne yönelik bağımsız denetim 5411 sayılı Kanun ile daha geniş bir çerçeveye kavuşmuştur. 2002 yılında yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik 5411 sayılı Kanun'a cevap veremediğinden, anılan Yönetmelik BDDK tarafından hazırlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'in 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

30.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı SPKn'nın 145. maddesinin (a) bendi hükmü ile; 5411 sayılı BKn'nin 33. ve 37. maddelerinde yapılan değişiklikle BDDK'ya aşağıda sayılan yetkiler tanınmıştır (Karataş, 2014):

- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme yetkisi,
- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme yetkisi,
- İdari yaptırım olarak listeden geçici veya sürekli çıkarma cezası verme yetkisi,
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma yetkisi.

Bankacılık sektörüne yönelik bağımsız denetime ilişkin nihai düzenleme ise 2.04.2015 tarih ve 29314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 5411 sayılı Kanun'a 6362 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklere uyumlu olarak hazırlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliktir. Anılan Yönetmelik ile 2006 yılında yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişikliğin amacı, Yönetmeliğin 1. maddesinde; KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesine alınmak için taşımaları gereken ilave şartların belirlenmesi şeklinde ifade edilmiştir.

2015 yılı itibariyle BDDK tarafından yetkili kılınan;

- Bankalarda finansal denetim yapmak üzere 39, bilgi sistemleri denetimini yapmak üzere 6,
- Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarında bağımsız denetim yapmak üzere 112,

denetim firması bulunmaktadır (BDDK).

3.2.4.2. Enerji piyasası ile ilgili düzenlemeler

Enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin ve mali tablolarının bağımsız denetimi EPDK'nın 3.10.2003 tarihinde yürürlüğe giren Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik'i ile yapılmakta iken, söz konusu Yönetmelik 25.03.2015 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çerçevede anılan Yönetmelik'in alt normu olan 6 seri no.lu Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ de 25.03.2015 tarih ve 29306 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile aynı tarihten geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çerçevede EPDK'nın 18.03.2015 tarih ve 29299 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03.03.2015 tarih ve 5507 sayılı Karar geçerliliğini yitirmiştir. EPDK kapsamında denetime tabi olan şirketlerle yapılan önceki sözleşmeler ise halen geçerliliğini korumaktadır (Sezer, 2015).

3.2.4.3. Sigortacılık sektörü ile ilgili düzenlemeler

Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketlerinin denetim ve gözetim yetkisi Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü'ne aittir. 2008 yılı öncesinde denetim sigortacılık sektörüne ait denetim raporları Sigorta Murakabe Kanunu hükümleri doğrultusunda hazırlanarak Sigortacılık Genel Müdürlüğü'ne gönderilmekte iken, 12.07.2008 tarihinde sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri belirleyen Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yürürlüğe girmiştir (Kavut ve diğerleri, 2009: 61).

3.2.4.4. Yeni TTK'da yer alan ilgili düzenlemeler

ABD'de SOX'un 2002 yılında kabul edilmesi ve AB'nin bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifinin 2006 yılında güncellenmesi sonrasında ülkemizde bağımsız denetim konusu daha yoğun tartışılmaya başlanmış ve bu konuda somut adımlar atılmıştır 2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı TTK ile sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir (Yavuz, 2011). 6102 sayılı TTK'nın genel bir kanun olmasına rağmen, anılan Kanun'da bağımsız denetime ve denetçilere ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Karataş, 2014). Buradaki temel amaç; AB müktesabı içerisinde denetim

konusunda sağlanmış olan bağımsızlığın Türk Hukukuna taşınmak istenmesidir. Söz konusu amaç anılan Kanun'un gerekçesinde; “Bağımsızlık ilk yaklaşımda, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması anlamına gelir.” şeklinde ifade edilmiştir (Selamoğlu, 2012). 6102 sayılı TTK'nın 397 ile 406. maddeleri arasında düzenlenen bağımsız denetime, noktasal değil bütünsel, zaman zaman değil sürekli bir işlev şeklinde bakılmış, bağımsız denetime ilişkin yetkilerin ise devredilemez ve vazgeçilemez nitelikte olduğu hüküm altına alınmıştır (Karakoç, 2013).

6102 sayılı TTK ile başta finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında olmak üzere en köklü değişiklikler ticaret şirketleri alanında yapılmıştır. 6762 sayılı mülga TTK uyarınca anonim şirketler ile ortaklarının sayısı yirmiyi aşan limited şirketler, şirket iş ve işlemlerini murakabe etmek üzere beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulundurmak zorundaydılar. 6102 sayılı TTK ile söz konusu murakıplık müessesesi kaldırılmış, bunun yerine Kanunun 397. maddesi gereğince denetime tabi olup olmadığı Bakanlar Kurulunca belirlenecek şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Kanunun ilk haliyle ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2'sini oluşturan KOBİ'ler bağımsız denetime tabi iken, 6102 sayılı Kanun'da değişiklik yapan 6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi yönünde bir düzenleme değişikliği yapılmıştır. Diğer taraftan, 28.03.2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba Kanun ile TTK'nın 397. maddesine eklenen hüküm ile anılan maddenin dördüncü ve beşinci fıkraları çerçevesinde iki farklı denetim anlayışı ortaya çıkmıştır (Karataş, 2014).

6102 sayılı TTK ile getirilen bu düzenlemelerin ileriki dönemlerde aşağıda sıralanan faydaları sağlayacağı düşünülmektedir (KPMG, 2012: 3):

- Uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları nedeniyle tüm dünyada anlaşılabilir ve tüm dünya şirketleri ile karşılaştırılabilir finansal raporlar,
- Yurtdışından borçlanma, ortak bulma ve şirketlere yeni alıcılar bulabilme imkanı,
- Gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında her an halka açılma gerçekleştirebilecek kalitede finansal raporlar,
- Yurtdışı müşteriler ve satıcılar nezdinde daha yüksek itibar ve genişleyen iş hacimleri,
- Kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi ve tam rekabet ortamının sağlanması,

- Şeffaflık ve güven.

3.2.4.5. Bağımsız denetime tabi kuruluşlar

6102 sayılı TTK'nın 397. maddesi hükmü ile bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiş olup, bu çerçevede bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin 2012/4213 Karar Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2012/4213 sayılı BKK incelendiğinde bağımsız denetime tabi olacak kuruluşların;

- Hiçbir kriter olmadan bağımsız denetime tabi olacak şirketler,
- Özel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler,
- Genel kriterler ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler,

olmak üzere üç ayrı statüde düzenlenmiş olduğu görülmektedir (Cengiz, 2013).

Anılan Kararın 3. maddesine göre Karar ekindeki;

- (I) sayılı listede sayılan şirketler başka herhangi bir şarta bakılmaksızın bağımsız denetime tabidirler.
- (II) sayılı listede sayılan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen ölçütlerden en az ikisinin sınırlarını arka arkaya 2 yıl geçmeleri halinde izleyen dönemde bağımsız denetime tabi olacaklardır.
- BKK'nın eki listelerinde sayılanlar dışında kalan şirketlerde ise, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri dikkate alınarak, aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı kriterlerine bakılması gerektiği, bu ölçütlerden en az ikisini arka arkaya 2 hesap döneminde aşan şirketler takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır.

2012/4213 sayılı BKK'da bağımsız denetime tabi olacak şirketler açısından getirilen dikkat çekici hususlar bulunmaktadır. Anılan Karar ile bazı sektörler ve alanlar için önemli geçiş düzenlemeleri yapılmıştır. Özellikle enerji piyasasında bugüne kadar kapsam dışı bırakılan petrol, doğalgaz ve LPG piyasasının kriterlere bağlı olsa da sistemin içine çekilmesi oldukça önemli bir gelişmedir. Ayrıca (II) sayılı listenin 7. sırasında yer verilen

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler sisteme dahil edilmiştir (Cengiz, 2013).

Söz konusu BKK'nın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenleyen KGK Kurul Kararı ise 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Sonraki süreçte 2012/4213 Karar Sayılı BKK'da yer alan bağımsız denetime tabi olma kriterleri, 14.03.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/5973 sayılı Karar ile (I) sayılı liste, (II) sayılı liste ve genel ölçütlerde yapılan değişiklikler sonucunda daha çok mükellefi kapsayacak şekilde genişletilmiş, 1.02.2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/7149 sayılı Karar ile yeniden bir düzenleme yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınacak hadler aşağı çekilmiştir.

2012/4213 Karar Sayılı BKK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak ve Karara ekli listelerde sayılmayan şirketler için belirlenen genel ölçütler yıllar itibarıyla Çizelge 3.5'de yer verildiği şekildedir.

Çizelge 3.5. Bağımsız denetime ilişkin genel kıstaslar

Kıstaslar	2013	2014	2015
Aktif Toplamı	150 milyon ve üstü	75 milyon ve üstü	50 milyon ve üstü
Pasif Toplamı	200 milyon ve üstü	150 milyon ve üstü	100 milyon ve üstü
Çalışan Sayısı	500 çalışan ve üstü	250 çalışan ve üstü	200 çalışan ve üstü

(2012/4213, 2014/5973 ve 2014/7149 sayılı BKK)

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI

4.1. Sorumluluk Kavramı

Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının, denetimin en önemli ve tartışmalı konularından biri olduğu düşünülmektedir. Geniş anlamda, birbirinden ayrı olmayıp birbirinin tamamlayıcısı durumunda olan bu sorumluluklar şu şekilde ikiye ayrılabilir (Aqel, 2013: 34):

- 1- Yasal sorumluluk,
- 2- Mesleki sorumluluk.

Bağımsız denetçinin temel sorumluluğu, denetlediği finansal tabloların şirketin performansı ve finansal durumunu doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığı hususunda görüş vermek (Yaşar, 2015), diğer bir deyişle denetlenen şirket hakkında kamuyu aydınlatmaktır. Bu çerçevede bağımsız denetime ilişkin mesleki sorumluluk, denetçinin profesyonel ahlakını yüksek düzeyde tutarak uluslararası ve ulusal düzeyde kabul edilmiş bağımsız denetim standartlarına uyumlu çalışmasıdır (Aqel, 2013: 36). Denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğu şeklinde tanımlanması mümkün olan bu standartların amacı; denetim çalışmalarının kalitesini en üst düzeyde tutmaktır. Standartlar yol gösterici birer kılavuz olup, asgari düzeyde uyulması gereken kuralları ifade etmektedir (Bozkurt, 2012: 7).

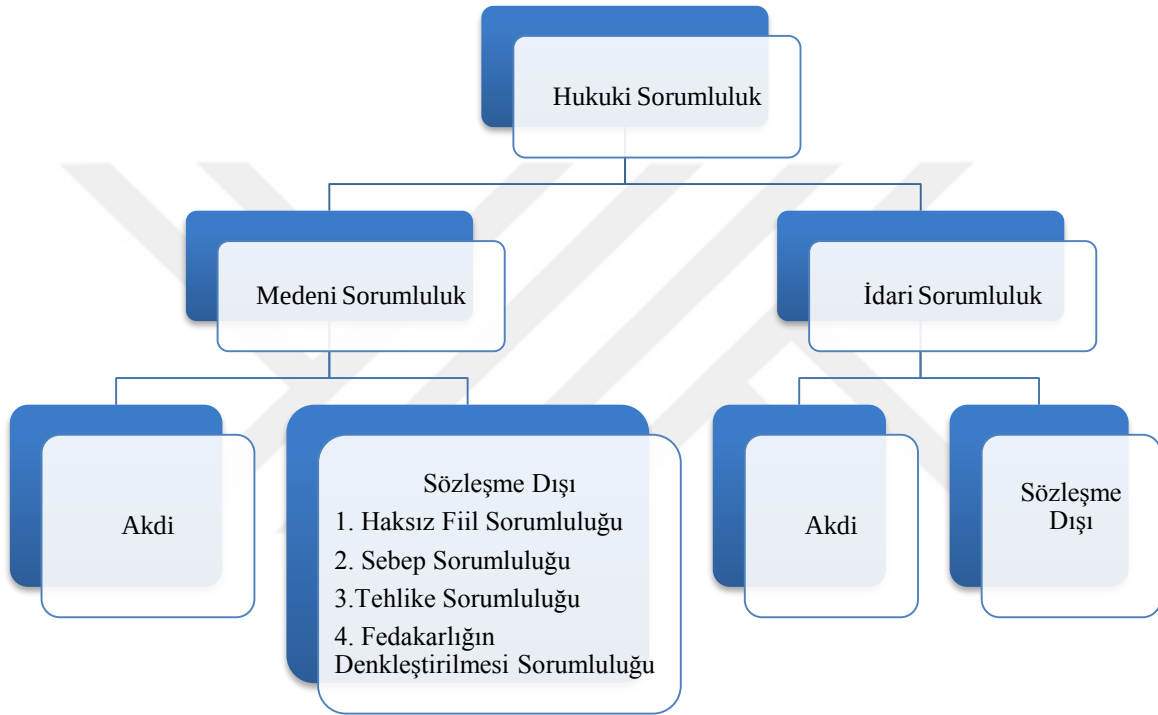
Yasal sorumluluk müessesesi ise her alt hukuk dalında farklı şekillerde sınıflandırılmış olup, genel anlamda siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk, hukuki sorumluluk şeklinde farklı adlarla sınıflandırılmaktadır.

4.1.1. Hukuki sorumluluk

Bir gerçek ya da tüzel kişinin, hukuka ya da sözleşmeye aykırı bir fiiliyle, başkasına maddi veya manevi bir zarar vermesi halinde, söz konusu zararı tazmin etmekle yükümlü tutulmasına hukuki sorumluluk denilmektedir (Akıntürk, 2006: 77. akt. Yılmaz, 2010: 5).

Mali sorumluluk ya da malvarlığı sorumluluğu şeklinde de ifade edilen hukuki sorumluluk sonucunda zarar devlet aracılığıyla zarar verenin malvarlığına cebren el konularak tazmin ettirilmektedir (Gözler, 2009: 1011).

Hukuki sorumluluk kendi içinde de sınıflandırılmakta olup, söz konusu sınıflandırmaya Şekil 4.1’de yer verilmiştir.



Şekil 4.1. Hukuki sorumluluk türleri (Gözler, 2009: 1016)

Sözleşmenin tarafı olan borçlunun, sözleşmeye aykırı davranması sonucunda alacaklıya verdiği zararı tazmin etmekle yükümlü tutulmasına akdi (sözleşmeye dayalı) sorumluluk, bir kimsenin daha önceden aralarında hukuki ilişki bulunmayan bir başkasına hukuka aykırı fiiliyle vermiş olduğu zararı tazminle yükümlü tutulmasına ise sözleşme dışı sorumluluk denilmektedir (Yılmaz, 2010: 6).

Hukuk alanında denetime ilişkin idari sorumluluk denetim yetkisine sahip kamu kurumlarına aittir. Gerek kamu tüzel kişileri üzerinde gerekse özel kişiler üzerinde denetim yapma yetkisine sahip olan devlet birimlerinin, denetim faaliyetleri sırasında yapmış oldukları eylem ve işlemler ya da bu faaliyeti zamanında veya hiç yapmaması nedenleriyle denetime tabi tüzel kişiler veya 3. kişilerin zarara uğraması halinde devletin bu işlemlerden

dolayı sorumlu tutulabilmesi için ağır kusur şartının arandığı görülmektedir (Gözler, 2009: 1095-1096).

4.1.2. Cezai sorumluluk

Genel bir ifadeyle ceza hukukuna ilişkin sorumluluk şeklinde tanımlanan cezai sorumluluğun ortaya çıkma nedeni bir gerçek kişinin suç işlemesi olup, Anayasamızın 38. maddesi ile güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince kişisel bir sorumluluktur (Gözler, 2009: 1011; Aslan, 2010). Diğer yandan, Türk Hukuk Sisteminde işlenen bir suç sebebiyle tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilmesi de mümkündür. Ülkemizde TCKn, BNk, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu, Grev ve Lokavt Kanunu, Siyasi Partiler Kanunu, Dernekler Kanunu gibi tüzel kişileri ilgilendiren çeşitli kanunlarda, tüzel kişilerin anılan Kanun hükümlerine aykırı birtakım fiilleri işlemeleri durumunda idari para cezası, müsadere veya kapatma gibi tüzel kişilerin niteliklerine uygun yaptırımlara tabi tutulmaları öngörülmüştür (Aslan, 2010). Söz konusu Kanunlarda yer alan tüzel kişilerin cezai sorumluluklarına ilişkin hükümleri, Anayasada yer alan cezanın şahsiliği ilkesi doğrultusunda normlar hiyerarşisine aykırı gözükse de toplumun tüzel kişiler vasıtasıyla işlenen suçlardan korunması amacıyla, idari para cezası, faaliyetin geçici olarak durdurulması, kapatma gibi önleyici nitelik taşıyan idari ve mali yaptırımların tüzel kişiler hakkında uygulanmasında tereddüt edilmemesi gerektiği açıktır (Aslan, 2010). Zira yine Anayasa'nın 5. maddesi gereğince devletin temel amaçlarından biri; kişilerin ve toplumun refahını sağlamaktır. Söz konusu anlayış 6102 sayılı TTK'da da görülmekte olup, Kanunun 63. maddesinde tüzel kişilerin yine Kanun'un 55. maddesinde sayılan haksız rekabet halleri arasında sayılan dürüstlük kuralına aykırı ticari uygulamalarda bulunmaları halinde bu hallere verilecek cezaların tüzel kişi adına hareket eden veya etmesi gerekmiş olan organın üyeleri veya ortakları hakkında uygulanacağı, haksız rekabet fiilinin bir tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde ise tüzel kişi hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine de karar verilebileceği ifade edilmiştir.

Cezai sorumluluğuna karar vermeye yetkili makam adli yargı düzenindeki ceza mahkemeleridir. Hukuki sorumluluğun müeyyidesi malvarlığına el koyma iken, cezai sorumluluğun müeyyidesi hapis cezası veya para cezasıdır (Gözler, 2009: 1011).

Hukuki sorumluluk zarara uğrayanın zararının tazminini amaçlarken, cezai sorumluluk suçun işlenmesini önlemeyi ve toplumu suç içerikli eylemlerden korumayı amaçlamaktadır (Aslan, 2010).

4.2. Hukuki ve Cezai Sorumluluğunun Önemi

Finansal raporlama sürecinde finansal bilginin güvenilirliğinin sağlanması hususunda bağımsız denetimin özel bir konumu ve sorumluluğu vardır. Zira bağımsız denetim, kamu hizmeti niteliğinde bir meslek olup, amaç müşteri çıkarlarının korunması değil, toplumda finansal raporları kullanacak olan tüm ilgili kesimlerin çıkarlarının korunmasıdır (Güredin, 1997: 116. akt. Uzun, 2006). Bu amaçla tüm dünyada denetçi sorumlulukları, teamüllerle değil, ülkelerin yasama organlarınca kabul edilen yasalar ve diğer düzenlemeler çerçevesinde belirlenmektedir (Savcı, 2014). Bazı ülkelerde bağımsız denetim alanına ilişkin hukuki sorumluluk konusu diğer meslek mensuplarının tabi olduğu genel hükümlere bağlanmışken, bazı ülkelerde bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu özel bir sorumluluk rejimi ile düzenlenmiştir (Çelik, 2005: 121). Hatta denetçiden yüksek beceri ve profesyonel bir anlayışla yüksek doğrulukta denetim sonuçları çıkarmasını bekleyen genel hukuk kurallarının uygulanmasının mümkün olduğu durumlarda bile yasalarda özel nitelikli düzenlemeler de yapılabilmektedir (Savcı, 2014). Ülkeler itibariyle hukuki sorumluluğa ilişkin düzenleme yapısı Çizelge 4.1’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 4.1. Ülkeler itibariyle hukuki sorumluluğa ilişkin yasal düzenleme yapısı

Ülke	Genel Hükümler	Özel Hükümler
Avusturya	Evet	Evet
Belçika	Evet	Evet
Danimarka	Evet	Hayır
Finlandiya	Evet	Evet
Fransa	Evet	Evet
Almanya	Evet	Evet
Yunanistan	Evet	Evet
İrlanda	Evet	Hayır
İtalya	Hayır	Evet
Lüksemburg	Evet	Hayır
Hollanda	Evet	Hayır
Portekiz	Evet	Evet
İspanya	Evet	Evet
İsveç	Evet	Evet
İngiltere	Evet	Hayır

(Savcı, 2014)

Görüldüğü üzere bağımsız denetime yönelik sorumluluk rejimi, ülkeler arasında farklılık gösterse de temel amaç değişmemektedir. Esasen tüm düzenlemeler finansal tablo kullanıcılarının muhtemel zararlarını önlemek ve zararın gerçekleşmesi halinde zararın karşılanmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Çelik, 2005: 132).

Denetçinin yasal sorumluluğu ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin ortaya konulması amacıyla yapılmış olan çalışmalarda yasal sorumluluğun denetçinin denetimdeki hata ve hileleri yakalama konusundaki çabasını artırdığı, sonucunda da denetim kalitesinin arttığı tespit edilmiştir (Pae, Yoo, 2001. akt. Özyurt, 2010). Ülkemizde de Özyurt tarafından yapılan çalışmada aynı sonuca ulaşılmıştır. Öyle ki, çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin %81,4'ü yasal sorumluluğun denetim kalitesi üzerinde doğru orantılı bir etkisi olduğunu ifade etmişlerdir (Özyurt, 2010)

Bağımsız denetime yönelik hukuki ve cezai sorumluluğun sınırlarının rasyonel bir şekilde çizilmesi oldukça önemli bir diğer husustur. Sorumluluk sınırlarını çok fazla genişletmek, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerde denetim faaliyetini gerektiği şekilde yerine getirmekten çok, sorumluluktan kurtulma düşüncesinin yerleşmesine sebep olacaktır (Çelik, 2005: 126). Sorumluluk sınırının gereğinden fazla daraltılması ise denetimin standartlara, etik kurallar da dahil olmak üzere temel ilkeler ve diğer yasal düzenlemelere aykırı bir şekilde keyfi bir tutumla yapılmasına neden olacaktır. Her iki durumda da sonuç bağımsız denetimden beklenen faydanın sağlanamaması, bu denetim türünün etkili bir araç olmaktan çıkmasıdır.

4.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası

Toplumsal ve teknolojik gelişme hızlandıkça bazı meslek sahiplerinin başkalarına verebilecekleri muhtemel zararların bir yandan çeşitleri artmakta, diğer yandan da kapsamları genişlemektedir. Ancak bu olası zararlara rağmen gelişme sürecinden vazgeçmek mümkün olmayacağından, sorumluluk sigortaları giderek önem kazanmaya başlamış, bazı sigorta türleri de bu nedenle yasal anlamda zorunlu hale getirilmiştir (TTK Gerekeşi: 67). Yani modern sorumluluk hukukunun genel eğilimi, bir kişi ya da kurumu sorumlu tutmanın ötesinde, bu kişi ya da kuruluşun fiil ve işlemleri sonucunda gerçekleşen zararı giderme ve denkleştirmedir. Sorumluluk sigortaları ile bir yandan sigorta ettirenin veya fiil ve işlemlerinden sorumlu olduğu kişilerin 3. kişilere vereceği zararın giderilmesi

amaçlanmakta, diğer yandan da sigorta ettirenin malvarlığındaki azalmanın önlenmesine çalışılmaktadır (Yılmaz, 2010: 923). Söz konusu amaç doktrinde iki zıt eğilimin ortaya çıkmasına yol açmış olup, bir eğilim sigorta imkanını kusursuz sorumluluk hallerinin arttırılması için dayanak olarak görürken, tam zıttı olan diğer eğilim sigorta kapsamında karşılanan zararlar için kusursuz sorumluluğa gerek kalmadığı şeklindedir. Ancak söz konusu iki zıt eğilime rağmen, her durumda sorumlu kişinin zararın meydana gelmesinde kusurunun bulunması halinde sorumlu kişiye rücu edilmesi öngörülebileceğinden, sorumluluk açısından kusurun rolü tekrar gündeme gelecektir (Tandoğan, Mean, 1949: 246. akt. Oğuzman, Öz, 2014: 6)

Hemen hemen bütün AB ülkelerinde mesleki sorumluluk sigortası kanunen ya da üyelik kuralları gereği zorunlu olup, bu alanda üye ülkeler arasındaki temel farklılık yasal denetimin bir denetim firması tarafından yapılması durumunda denetim firmasının kendi tüzel kişiliği ile denetimi yapan bağımsız denetçi açısından mesleki sorumluluk sigortası zorunluluğunun bulunup bulunmadığı konusudur (EC Report, 2008: 19). Bağımsız denetim kuruluşu ve firma bağımsız denetçilerine ilişkin yasal sorumluluk sigortasının AB üyesi 25 ülkedeki hukuki düzenlemeler karşısındaki durumu Çizelge 4.2’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 4.2. AB-25 üye ülkelerinde mesleki sorumluluk sigortası

Ülkeler	Denetim Firması Tüzel Kişiliği	Firma Bağımsız Denetçileri	Her İkisi
Avusturya	X	-	-
Belçika	-	-	X
Kıbrıs	-	-	X
Çek Cumhuriyeti	-	-	X
Danimarka	-	X	-
Estonya	-	X	-
Finlandiya	-	-	-
Fransa	-	-	X
Almanya	X (Sınırlı sorumlu halka açık şirketler ya da diğer sınırlı sorumlu şirketlerde denetim yapan denetçiler için)	X (Medeni Kanunda yer alan dernek ve birliklerin denetiminde görev alan denetçiler için)	-
Yunanistan	-	-	X
Macaristan	-	X	-
İrlanda	X	-	-
İtalya	X	-	-
Letonya	X	-	-
Litvanya	X	-	-
Lüksemburg	-	-	-
Malta	-	-	X
Hollanda	X	-	-

Çizelge 4.3. AB-25 üye ülkelerinde mesleki sorumluluk sigortası

Ülkeler	Denetim Firması Tüzel Kişiliği	Firma Bağımsız Denetçileri	Her İkisi
Polonya	-	-	X (Ancak sigorta yükümlülüğü, kendi adına ve kendi hesabına çalışmayan, denetim hizmetlerini bir denetim şirketi adına yürüten denetçiye ait değildir.)
Portekiz	-	X	-
Slovak Cumhuriyeti	-	-	X (Ancak denetim hizmetini bir denetim şirketi adına yürüten bireysel denetçinin yükümlülüğü yoktur.)
Slovenya	X	-	-
İspanya	X	-	-
İsveç	-	-	X
İngiltere (UK)	X	-	-

(EC Report, 2008: 75-76)

Mesleki sorumluluk sigortası uygulamasının sonuçlarına bakıldığında London Economics tarafından yapılan bir çalışma göstermiştir ki; özel ticari sigortalar büyük tazminat taleplerinin en fazla %5'ini kavrayabilmektedir. Yani bu tür zorunlu sigortalar büyük ve uluslararası şirketlerden kaynaklı risklere karşı tablo kullanıcılarına tam bir güvence sağlayamamakta, ancak orta ölçekli şirketler nezdinde nispeten bir koruma getirmektedir (Savcı, 2014).

Ülkemizde de bağımsız denetime yüklenen sorumluluk nedeniyle bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırma zorunlulukları bulunmaktadır. 660 sayılı KHK'nın denetimden doğan sorumluluğa ilişkin 24. maddesi ile, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiş, ikincil mevzuat olan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 33. maddesi gereğince de mesleki sorumluluk sigortasının ilk denetim işinden itibaren tüm denetimleri kapsayacak şekilde yaptırılması gerektiği ifade edilmiştir (Karataş, 2014).

28.06.2013 tarih ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri:X, No:28) ile de zorunlu mesleki sorumluluk sigortası asgari tutarının 200.000 TL’den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu sınırın ise henüz kurumsallaşma aşamasında olan küçük ve orta büyüklükteki denetim firmalarına azımsanmayacak bir ek mali külfet getirmesi nedeniyle maddi açıdan problem yaratabileceği düşünülmektedir (Karataş, 2014)

4.4. Sorumlu Olan Kişi ve Kuruluşlar

Bağımsız denetim mesleğinin finansal bilgileri hazırlayanlar ve kullananlara karşı taşıdığı sorumluluklar, özellikle 1980’li yıllarda oldukça önemli bir artış göstermiştir. Toplumsal beklentiler bağımsız denetçiye finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence vermeye yönelik yeni roller ve sorumluluklar yüklemeye başlamış, toplumun denetçiye verdiği yeni görevler içine iç kontrol faaliyetleri, mevzuata ve sözleşmelere dayalı işler, finansal tablolara ilişkin tamamlayıcı bilgi tabanı oluşturma ve yatırım analizleri dahil olmak üzere finansal tablolar dışındaki inceleme hizmetleri ile vergileme ve yönetsel danışmanlık hizmetleri dahil olmuştur. Bağımsız denetimden beklenen yeni görevlerin bu şekilde somutlaşmasıyla sorumluluk müessesesinin GKGMİ ile GKGDS çerçevesinde sürdürülmesi imkansız hale gelmiş, bu nedenle bağımsız denetçinin GKGDS ve yer yer uzantısı sayılabilecek ilke ve standartlarla, faaliyet kapsamı ve sorumlulukları genişletilmiştir. Böylece bağımsız denetçinin örneklemeye dayalı çalışmasından doğan işlem hataları ve işletme yönetimi ile bütünleşememesinden doğan aksaklıkların yatırımcılar ve alacaklılara zarar vermesinin yanı sıra özellikle basındaki finansal yayınları ve mahkemelere sunulan bilgileri olumsuz yönde etkilemesi olasılığının en aza indirilmesi amaçlanmaktadır (Öncü, Taner, Karasioğlu, Arıcı, 1997). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin hukuki ve cezai sorumlulukları bağımsız denetim sürecinin farklı aşamalarında ortaya çıkabilir (Çelik, 2005: 125).

ABD’nin 2000-2001 krizini atlatmak yolunda kendi ekonomisinde şişirdiği finansal genişleme balonunun küresel çapta yayılması sonucunda 2008’de küresel bir patlama yaşanmış, sonrasında yaşanan süreç finansal bir krize dönüşmüştür (Kazgan, 2011). 2008 küresel ekonomik krizi olarak bilinen bu krizin temeli 1990’lı yıllara dayanmaktadır.

ABD’de 1990’lı yıllarda konut kredilerinin büyük kısmı, yüksek kaliteli müşterilere (prime mortgage) verilirken, zaman içinde krediler daha düşük kaliteli müşterilere (subprime mortgage) de verilmeye başlanmış, 2008 yılı ortasında ABD’de subprime mortgage kredilerinin hacmi 1,5 trilyon dolara kadar yükselmiştir (Eğilmez, 2009: 66). Konut kredisi kullandıran bankalar, bu kredilere dayanarak türev finansal araçlar düzenleyip onları piyasaya sürerek kendilerine yeni fonlar sağlamışlardır. Bu nedenle 2008 küresel krizinin oluşmasının temelinde, emlak fiyatlarının aşırı değerlenmesinin yanı sıra, bu kredilere dayanılarak yapılan türev işlemleri de bulunmaktadır (Bocutoğlu, Ekinci, 2009. akt. Göçer, 2012). Bu çerçevede denetim şirketlerine açılacak davaların da büyük olasılıkla, subprime mortgage kredisi verenlerin iç kontrolünün yetersiz kaldığı, bilançoların ipotek kredilerini yanlış değerledikleri ve denetim şirketlerinin ataletinin kredi verenlerin mali tablolarını gerçek dışı beyan etmelerine izin verdiği yönündeki iddialara dayandırılacağı düşünülmektedir. Söz konusu süreçten zarar gören bir davacı tarafından, mevcut zararın denetim şirketlerinin onay verdiği aşırı iyimser değerlemeler sonucu olarak oluştuğu iddiası imkan dahilindedir (CRA, 2007). 2000-2006 döneminde ipotek kredisi sağlayan 2005 itibariyle en büyük şirketleri denetleyen bağımsız denetim şirketlerine ilişkin bilgiler Çizelge 4.3’de yer almaktadır.

Çizelge 4.4. 2005 itibariyle en büyük kredi şirketleri ve şirketlerin denetim firmaları

Kredi Veren	2005 Kredi Hacmi (milyar \$)	Denetim Şirketi
New Century Financial Corp.	56.10	KPMG LLP (2004-2005)
Countrywide Financial Corp.	44.64	Grant Thornton LLP (2000-2003) KPMG LLP (2004-2006)
Wells Fargo Home Mortgage	42.35	KPMG LLP (2000-2006)
Option One Mortgage	40.05	PricewaterhouseCoopers (2000-2003) KPMG LLP (2004-2006)
Fremont Investment Loan	36.24	Ernst & Young LLP (2000-2005)
Washington Mutual	36.10	Deloitte & Touche LLP (2000-2006)
First Franklin Financial Corp.	29.33	Ernst & Young LLP (2000-2006)
GMAC-RFC	25.26	Deloitte & Touche (2000-2004) PricewaterhouseCoopers (2005-2006)
HSBC Mortgage Services	25.08	Arthur Andersen (2000) KPMG LLP (2001-2006)
WMC Mortgage (General Electric)	24.03	KPMG LLP (2004-2006)
CitiFinancial (Citigroup)	20.51	KPMG LLP (2000-2006)
Decision One (HSBC Holdings)	16.87	Arthur Andersen (2000) KPMG LLP (2001-2006)
HSBC Consumer Lending	16.65	Arthur Andersen (2000) KPMG LLP (2001-2006)
Accredited Home Lenders	16.58	Deloitte & Touche LLP (2002-2004) Grant Thornton LLP (2005)
BNC Mortgage (Lehman Brothers)	15.57	Ernst & Young LLP (2000-2006)
ECC Capital Corp.	14.02	Grant Thornton LLP (2004-2006)

4.3. (devam). 2005 itibariyle en büyük kredi şirketleri ve şirketlerin denetim firmaları

Kredi Veren	2005 Kredi Hacmi (milyar \$)	Denetim Şirketi
Finance America (Lehman Brothers)	10.30	Ernst & Young LLP (2000–2006)
American General Finance	9.90	PricewaterhouseCoopers (2000–2006)
Chase Home Finance	9.65	PricewaterhouseCoopers (2000–2006)
NovaStar Financial Inc.	9.28	KPMG LLP (2000) Deloitte & Touche LLP (2001–2006)
Equifirst	8.84	Ernst & Young LLP (2000–2006)
IndyMac Bancorp Inc.	7.40	Grant Thornton LLP (2000) Ernst & Young LLP (2001–2006)

(CRA, 2007)

Kısaca ifade etmek gerekirse; 2007 yılında başlayan ve 1930'ların Büyük Depresyonundan bu yana en kötü finansal kriz olduğu düşünülen 2008 küresel finans krizi başta olmak üzere bazı ekonomistler, finansal krizlerde denetçilerin rolünü tam olarak tespit etmeye çalışırken, bazı ekonomistler finansal krizleri yetersiz ve zayıf finansal denetimlere bağlamaktadırlar (Shi, 2009: 2-3). Benzer şekilde Kazgan (2011)'da küresel krizin bir boyutunu kamu denetimli piyasaları reddeden neoliberalist politikalara bağlamaktadır.

4.4.1. Bağımsız denetim kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetimle yetkilendirilen şirketler olup, temel kuruluş amaçları denetim hizmeti vermektedir. Ülkemiz mevzuatına bakıldığında ise, 6102 sayılı TTK'nın anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olan Denetleme Kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak dış denetçiye verdiği görülmektedir. Yani anonim şirketlerde denetleme kurulu organı kaldırılarak, şirketin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarının, uluslararası denetim standartlarına göre bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi esası getirilmiş, bağımsız dış denetimden geçmemiş mali tablolar ile yönetim yıllık faaliyet raporlarının düzenlenmemiş hükmünde olduğu ifade edilmiştir (Karataş, 2014). Söz konusu uygulamaya ise gelişmiş ülkelerde uzun bir zaman önce geçilmiştir. Örneğin, anonim şirket denetçilerinin bağımsız denetçiler arasından seçilmeleri esası ilk defa 1931 yılında Almanya'da kabul edilmiş, 1948 yılında ise İngiltere'de anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetçilerce yapılması zorunluluk haline getirilmiştir (Karayalçın, 1988: 204; Ansay, 1961. akt. Çelik, 2005: 39).

1950’li yılların başında, bağımsız denetim kuruluşları, müşterilerine verdikleri denetim hizmetlerinde bilgisayar teknolojisinden faydalanmaya başlamışlar, bilgisayar teknolojisinin sağladığı bu hız sayesinde muhasebesel hizmetlerin yanısıra, işletme faaliyet ve yönetimlerinde etkinliğin artırılmasına yönelik danışmanlık hizmetleri de sunabilmişlerdir. 1960’lı yıllarda işlemlerin karmaşılaşması ve uluslararası niteliğe bürünmesi sonucunda, işletmelerin farklı ülkelere ait vergi kanunlarına hakimiyetleri zorlaşmış, bağımsız denetim kuruluşlarının hizmet alanına vergisel denetim de dahil olmuştur. 1970’lere gelindiğinde, büyük denetim kuruluşları denetim, muhasebe, vergi ve danışmanlık hizmetlerini bir arada verebilen, günümüzdekine eşdeğer bir yapıya kavuşmuşlardır. Günümüzde de bağımsız denetim yalnızca, kamuyu aydınlatma amacıyla finansal bilginin denetimi işlevini yerine getirmemekte, denetime tabi işletmeler denetçilerden farklı konularda da yardımcı hizmet beklemektedir. (O’Connor: 2002, akt. Pirgaip, 2004: 16). Öyle ki; 1990’lı yılların sonuna gelindiğinde en büyük 5 denetim kuruluşunun danışmanlık gelirlerinin yıllık büyüme hızı denetim gelirlerinin yıllık büyüme hızını aşmış ve danışmanlık gelirleri bağımsız denetim gelirlerine yaklaşmış, bu şirketlerin sundukları danışmanlık hizmetlerinin kapsamı; kurumsal finansman, risk yönetimi, aktüerya, birleşme ve devralma analizleri, varlık yönetim teknikleri ve hukuk danışmanlığını da içerecek şekilde genişlemiştir (Pirgaip, 2004: 17). Hatta denetim firmaları ve denetçilerin denetim dışı sundukları hizmetlerin ücretleri denetim ücretlerinden daha yüksek bir düzeye gelmiştir. 1980’lerin başlarında denetim firmalarının temel gelir kaynaklarını denetim faaliyetleri oluştururken, Fortune 1000’de bulunan firmaların 563’ü üzerinde yapılan bir araştırma, 2000 yılında firmalarının bu şirketlere fatura ettikleri toplam ücretin %73’ünü denetim dışı hizmetlerin oluşturduğu görülmüştür (Moizer,1991: 41; Duska, 2005: 21, akt. Türk, Sağlar, 2008).

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından sunulan hizmetlerdeki bu önlenemez genişleme, bir yandan bağımsız denetim kuruluşlarının mali piyasalardaki önemini artırırken, diğer yandan önemli etkileri olan muhasebe usulsüzlüklerine zemin hazırlamıştır (Özşahin ve Yurdakul: 2003, akt. Pirgaip, 2004: 17).

Denetim firmaları özelliklerine göre dörtlü bir tasnife tabi tutulabilir (Arens ve Loebbecke, 1997:11; Boyton ve Kell, 1996: 15, akt. Türk, Sağlar, 2008):

- Uluslararası bağımsız denetim firmaları,
- Ulusal bağımsız denetim firmaları,
- Büyük yerel ve bölgesel denetim firmaları,
- Küçük yerel bağımsız denetim firmaları.

Ülkemizdeki bağımsız denetim şirketleri ise 3 gruba ayrılabilir (Uyar, Çelik, 2009):

- 4 büyükler: Basaran Nas Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (PwC), DRT Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (Deloitte Touche Tohmatsu), Güney Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (Ernst&Young) ve Akis Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (KPMG) dir.
- Diğer yabancı ortaklı denetim şirketleri: 4 büyükler dışında yabancı ortaklığa sahip şirketlerdir.
- Yabancı ortaklığı olmayan denetim şirketleri.

Müşterilerin denetim hizmeti alacakları bağımsız denetim kuruluşlarını hangi kıstaslar doğrultusunda seçtikleri hususu bu noktada çok önemlidir. 05.06.2008 tarihli Yasal Denetçiler ve Denetim Firmalarının Hukuki Sorumluluklarının Sınırlandırılması Hakkında AB Komisyon Önerisine Esas Komisyon Çalışma Raporunun dayandığı istatistiki veriler bu konuyu açıklığa kavuşturmaktadır. Söz konusu veriler London Economics tarafından yapılmış olan saha çalışmalarında denetlenecek şirketlerin, denetim şirketlerini tercih ederken dikkat ettikleri faktörlere 1 ile 5 arasında puan vermeleri şeklindeki yöntemle elde edilmiş olup (Savcı, 2014), denetim şirketlerinin seçimindeki ölçütlere ilişkin veriler Çizelge 4.4’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 4.5. Denetim şirketlerinin müşterilerce seçilmesinde esas aldıkları ölçütlere ilişkin faktör büyüklükleri ve oranlar

Faktörler / Denetim Firmasının	Cirosu 100 milyon €'un altında olanlar	Cirosu 100 milyon € ile 1 milyar € arasında olanlar	Cirosu 1 milyar € ile 10 milyar € arasında olanlar	Cirosu 10 milyar € arasında olanlar
Büyüklüğü	3,8	2,9	4,1	3,7
Uluslararası Etkisi	3,2	3,9	4,4	3,8
Ünü	3,7	4,3	4,7	4,3
Tecrübesi	4	3,7	3,9	3,8
Şirket Hakkında Bilgisi	3,8	3,5	3,6	3,5
Şirketin Yer Aldığı Sektör Hakkında Bilgisi	3,6	3,4	3,4	3,7
Şirketin Denetim Şirketiyle Önceden Çalışmış Olması	3,3	3,9	3,6	3,3
Denetim Şirketi Hakkında Dışarıdan Gelen Öneriler	2,6	2,4	2,4	2,8

(AB Komisyonu, 2008, akt. Savcı, 2014: 285)

Çizelge 4.4'den görüldüğü üzere cirosu 100 milyon €'un altındaki denetime tabi şirketler denetim firmasının tecrübesini esas alırken, bu sınırın üstündeki şirketler firmanın ününü temel kıstas olarak almaktadırlar.

Gerek uluslararası denetim standartları içinde yer alan gerekse ülkemiz SPKn'da üzerinde önemle durulan gözetim standardına göre, yardımcı denetçilerin hizmet içi eğitimleri ve alanları ile ilgili uzmanlık düzeyine sahip olmaları denetim firmasının sorumluluğu altındadır. Denetim firmalarında görev alan denetçilerin ahlaki ve mesleki yeterliliklerinin sağlanması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Denetim firmalarının bu beklentiye cevap vermeleri için çalışanlarının ve firmanın ahlaki bağımlılığı sağlanmalı, bunun için de sürekli hizmet içi eğitimler verilmelidir (Türk, Sağlar, 2008).

4.4.2. Bağımsız denetçi

ABD'de diplomalı kamu muhasibi, Fransa'da hesap uzmanı ve İngiltere'de fermanlı muhasip olarak da ifade edilen bağımsız denetçiler en genel anlamıyla müşterilerine profesyonel anlamda denetim hizmeti sunan meslek mensuplarıdır. Ülkemizde ise bağımsız denetim alanında yetkili olan meslek mensupları yeminli mali müşavirlerdir (Bozkurt, 1995; Çam, 1995. akt. Çelik, 2005: 43).

6102 sayılı TTK'nın 398. maddesi gerekçesinde denetçilik bir meslek olarak ifade edilmiş, bu nedenle “güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini,

bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlâkı anlamında etiği ve uluslararası denetim standartlarını içerir” nitelikte profesyonelliği gerektirdiği ifade edilmiştir (TTK Gerekçesi, 190). Denetçi tanımına ise 6102 sayılı TTK’nın 400. maddesinde yer verilmiştir. TTK’ya denetçi kavramı açısından bakıldığında; anılan Kanunda bağımsız denetçinin yanı sıra diğer denetçi türlerine de yer verildiği görülmektedir. TTK’da anonim şirketler kısmında düzenlenen denetçi türleri şunlardır (Altaş, 2015: 157):

- 1- Bağımsız denetçi,
- 2- Özel denetçi,
- 3- Denetçi.

TTK’nın 207 ve 406. maddelerinde yer verilen özel denetçi, anılan maddeler uyarınca TTK’nın 195. maddesinde yer alan hakim şirket-bağlı şirket ilişkisinin varlığı halinde belli konuların açıklığa kavuşturulmasını sağlamak amacıyla şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanacak denetçidir. Bu çerçevede özel denetçinin Kanun ile belirlenmiş bu özel hallerde görevlendirilen bağımsız uzmanlar olduğu söylenebilir (Altaş, 2015: 157).

TTK’nın 397. maddesine 2013 yılında 6455 sayılı Kanun ile eklenen beşinci fıkrası ile yer verilen denetçinin görevi ise, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının denetimidir.

Bu üç denetçi türü haricinde 6102 sayılı Kanun’un ilk halinde yer alan bir diğer denetçi türü işlem denetçisi idi. Kanunun ilk halinde bağımsız denetim zorunluluğu yanında şirket kuruluşu, sermaye artırımı ve azaltımı, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı vb. işlemlerin işlem denetçileri tarafından denetlenmesi zorunlu iken, söz konusu denetim şirketlere ilave maliyet getireceği gerekçesiyle 26.6.2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Yani eski TTK’da sermaye artırımında YMM ve SMMM tasdik raporu, sermaye azaltımında ise bilirkişi raporu şeklindeki işlem denetimi yeni TTK’da sürdürülememiş, bu alanda bir boşluk oluşmuştur (Altaş, 2015: 258-259).

Denetçi türlerine ilişkin olarak ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise; anonim şirket dışındaki diğer sermaye şirketlerini denetleyecek denetçilerin kimler olduğudur.

TTK'nın 635. maddesinde yer alan anonim şirketlerin bağımsız denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketler için de uygulanacağı yönündeki hüküm ile 565. maddesinin birinci fıkrasında yer alan bağımsız denetim, denetim ve özel denetime ilişkin hükümlerin sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de uygulanacağı yönündeki hükümler gereğince anılan sermaye şirketleri de bağımsız denetçiler tarafından denetlenecektir (Altaş, 2015: 157).

TTK'nın 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ilk halinde bağımsız denetçi, ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan denetleme kuruluşu şeklinde tanımlanırken, 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yeminli müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlere ek olarak KGK tarafından yetkilendirilen kişilerin de denetçi olabilecekleri yönünde bir revizyona gidilmiştir. Ayrıca denetleme kuruluşlarına sermaye şirketi olma zorunluluğu getirilmiştir (Özçelik ve diğerleri, 2014). Yine 400. madde de AB uygulamaları ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetçi bağımsızlığı konusu da dikkate alınmak suretiyle kimlerin denetçi olamayacağına dair hükme yer verilmiştir (Karataş, 2014).

6102 sayılı TTK ile bağımsız denetçilere ilişkin olarak getirilen temel düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir (KPMG, 2012: 9-12):

- Denetçinin seçimi genel kurula aittir ve bu yetki devredilemez.
- Denetçi şirket genel kurulunca, topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir.
- Denetçi seçimi ticaret siciline tescil ettirilir; Ticaret Sicil Gazetesi ve web sitesinde ilan edilir.
- Denetçi faaliyet döneminin 4. ayına kadar atanır. 31.12.2013 denetimi için denetçinin 31.03.2013'e kadar atanması gerekir. Bu tarihten sonra denetçi mahkemece atanır.
- Denetçi ile şirket arasındaki her türlü ilişki denetçiliğe ve etiğe aykırı görülmektedir.
- Denetçiler sır saklamakla yükümlüdürler. İş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar.
- Kasten veya ihmal ile sır saklama yükümlülüklerini ihlâl edenler şirkete karşı sorumludurlar.

- Denetçiler kusurlu hareket ederse, şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumludur ve 100,000 TL'ye (halka açık şirketlerde 300,000 TL'ye kadar) kadar tazminat söz konusudur.
- Tazmin yükümlülüğü sözleşmeyle kaldırılamaz, daraltılamaz, 5 yılda zaman aşımına uğrar.
- Yeni TTK bağımsız denetim sözleşmesinin iptal edilmeme ilkesini kabul etmiştir. Fakat istisnai durumlarda ve haklı sebeplerin varlığında mahkemece başka bir denetçi atanabilir. Bu durum denetçi güvencesi ilkesinin bir sonucu olup, mahkemece değerlendirmeye tabi tutulacak haklı sebep Kanunda tanımlanmamıştır. Ancak Kanunun gerekçesinde haklı sebeplere; denetleme elemanının bilgisindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman ve cihaz donanımı eksikliği gibi meslekî yetersizlik halleri, itibar kaybı, denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması gibi haller örnek olarak verilmiştir (TTK Gerekçesi, 192).
- Denetçi, sözleşmeyi haklı bir sebep varsa ve görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Fikir ayrılıkları, sınırlama veya kaçınma, haklı sebep sayılmaz. Denetçi açısından haklı sebeplere ise, denetçinin çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesi örnek olarak verilebilir (TTK Gerekçesi, 192).
- Denetçi, ortakları YMM / SMMM sıfatını taşıyan bir bağımsız denetim kuruluşu olmalıdır.
- KOBİ'ler, bir bağımsız denetim kuruluşu, YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.
- Büyük ölçekli şirketlerin denetimi ise bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır.
- Denetçi rotasyonu söz konusudur ve 7 yıl arka arkaya ilgili şirket için denetim raporu veren denetçi, en az 3 yıl için değiştirilir.
- Denetçi, şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet veremez.
- Şirket ile denetçi arasında doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin isteği üzerine mahkeme karar verir.

660 sayılı KHK'nın 2. maddesi de TTK doğrultusunda hazırlanmış, anılan madde de YMM ve SMMM ruhsatına sahip olan meslek mensuplarının bağımsız denetçi olabileceği belirtilmiştir.

22 no.lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de ise bağımsız denetçi; bağımsız denetim kuruluşlarınca bağımsız denetimle görevlendirilen sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı şeklinde adlandırılan her kıdemdeki denetim elemanı şeklinde tanımlanmıştır.

Ancak KGK mevzuatı ile SPK mevzuatı bağımsız denetçi kavramı ekseninde incelendiğinde; anılan iki mevzuat arasında bazı farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Temel farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

- 22 no.lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in İkinci Kısım Birinci Bölümünün 4. maddesi gereğince, KGK tarafından sermaye piyasasında denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir meslek mensubu, daha önceden SPK Lisansına sahip değilse veya SPK'ya tabi bir şirketin denetiminde görev almadıysa, diğer alanlardaki iki yıllık denetim tecrübesini veya SPK alanında denetçi yardımcılığı yapmasını müteakip, SPK tarafından bağımsız denetçi olarak tanınacaktır.
- KGK sorumlu denetçi unvanını, SPK ise sorumlu ortak baş denetçi unvanını kullanmaktadır. Sorumlu ortak denetçi olabilmek içinse KGK'ya göre denetim şirketine ortak olma zorunluluğu bulunmazken, SPK mevzuatı ortak olma mecburiyetini getirmiştir.

Gerek uluslararası gerekse ulusal standartlar, ilkeler ve yasal düzenlemelerle denetçinin esas alacağı kurallar bu kadar açık tanımlanmışken özellikle 2000 yılı sonrasında ortaya çıkan denetim skandalları dikkati denetçiler üzerine çekmiş, hataların nedenlerine yoğunlaşmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda denetçi hata ve hilelerinin 4 sistematik sebebi bulunduğu ifade edilmektedir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir (Tackett ve diğerleri, 2004: 341. akt. Türk, Sağlar, 2008):

- Denetçinin GKGD'S'yi yanlış yorumlayarak veya uygulayarak hata yapması,
- Denetçinin rüşvet, müşteri baskısı veya tehditleri gibi nedenlerle bilerek ve isteyerek gerçek duruma uygun olmayan bir denetim raporu düzenlemesi,
- Denetçinin müşterisinin doğrudan ve dolaylı finansal çıkarlarından etkilenebilmesi, (Örneğin; denetçi denetim hizmeti yanında müşterisine danışmanlık hizmeti sunuyorsa; müşteriyi kaybetme korkusuyla muhasebe düzeltmelerinde çok ısrarcı olmayabilir.)
- Denetçinin, müşterisiyle bazı kişisel ilişkilere sahip olması nedeniyle etki altında kalması.

Yukarıda sıralanan hatalardan birincisi denetçinin bilgi eksikliğine bağlı olup, sonraki üç hata denetçinin veya denetim firmasının mesleki duruşu ile ilgilidir (Türk, Sağlar, 2008).

4.5. Sorumlu Olunan Kişi ve Kuruluşlar

Kaliteli bir denetim faaliyeti sunmakla yükümlü olan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin sorumluluğu; finansal tablo hazırlayıcısı müşteri işletme ile söz konusu tabloları gerek finansal gerekse finans dışı kararlarında kullanan yatırımcılar ve üçüncü şahıslarla olan ilişkileri çerçevesinde incelenebilir.

4.5.1. Müşteri işletmeye karşı sorumluluk

Bağımsız denetim faaliyeti müşteri ile bağımsız denetim kuruluşu arasında düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi çerçevesinde yürütüldüğünden her iki tarafa önemli yükümlülükler getirilmiştir. Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere yüklenen sorumluluk sözleşmeden doğan yükümlülüklerle aykırı denetim yapılarak sözleşmenin ihlal edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin sorumlu oldukları kişi ve kuruluşlar açısından tüm dünyada en az tartışmalı konu müşterilere karşı sorumluluk olup, bu sorumluluğu kabul eden ülkeler arasında hukuki düzenlemeler açısından ciddi farklılıklar bulunmamaktadır. Farklılık gösteren konuların başında müşteri kavramının kapsamı gelmektedir. Bazı ülkeler müşteri kavramını “ilgili işletme” olarak kabul ederken, Almanya ve Avusturya’nın da içinde bulunduğu bazı ülkelerin müşteriye bağlı işletmeleri de müşteri kapsamına dahil ettikleri görülmektedir (Çelik, 2005: 132-134). Bir diğer fark ise müşterilere karşı sorumluluğun

sözleşmeden doğan sorumluluk-haksız fiili sorumluluğu ya da her ikisi olup olmadığı hususudur. Yani ülkeler sorumluluk açısından farklı rejimleri benimsemişlerdir (EC Report, 2008: 16). AB üyesi 15 ülkenin gerek müşterilere karşı sorumluluk, gerekse üçüncü kişilere karşı sorumluluk rejimlerine ilişkin genel çerçeve Çizelge 4.5’de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 4.6. AB-15 üye ülkelerinde denetçi sorumluluğuna ilişkin hukuki rejim

Ülkeler	Müşteri İşletme	3. Kişiler
Avusturya	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu
Belçika	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu	Haksız fiil sorumluluğu
Danimarka	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
Finlandiya	Haksız fiil sorumluluğu	Haksız fiil sorumluluğu
Fransa	Haksız fiil sorumluluğu	Haksız fiil sorumluluğu
Almanya	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu
Yunanistan	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
İrlanda	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu	Haksız fiil sorumluluğu
İtalya	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
Lüksemburg	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
Hollanda	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
Portekiz	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu
İspanya	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
İsveç	Sözleşmeden doğan sorumluluk	Haksız fiil sorumluluğu
İngiltere (UK)	Sözleşmeden doğan sorumluluk/ Haksız fiil sorumluluğu	Haksız fiil sorumluluğu

(EC Report, 2008: 74)

Müşteri işletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli ya da kasıtlı davranışlarından doğduğundan, denetlenen işletmenin denetim anlaşması yaptığı bağımsız denetçiden en büyük beklentisi, denetim çalışmasını yürütürken, yönetici ve çalışanlarının işletmeye zimmet veya suistimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlamasıdır (Öncü ve diğerleri, 1997). Yani işletmelerde bir asıl-vekil çatışması söz konusu olabilir. İstihdam eden asıl ile istihdam edilen vekil arasında ortaya çıkabilecek bu sorun; vekillerin asılların belirlediği sınırlılıklar içerisinde kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışması, bu nedenle asılların çıkarlarının ikinci planda kalmasına neden olacaktır (Bromwich, 1992: 316-317. akt. Arı, 2009).

Bu çerçevede bağımsız denetçinin müşteri işletmeye olan temel sorumluluğu denetim çalışmasını, mesleki özen kurallarına ve GKGDS’ye uyumlu bir şekilde gerçekleştirmesidir. GKGDS’ya yeterince önem vermeksizin ve denetim hizmetinin kalitesi açısından titiz

davranmaksızın denetimin sürdürülmesi ve sonrasında bu tür olumsuzlukların fark edilememesi durumunda, denetim anlaşmasının bağımsız denetim yapan tarafça benimsenmediği anlaşıldığından, müşteri işletmeye karşı hukuki sorumluluk gündeme gelecektir. Söz konusu sorumluluktan, müşteri işletme ile yapılacak özel anlaşmalar sayesinde kurtulmak mümkün değildir. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye karşı taşıdığı hukuki sorumluluklardan bir diğeri de, içerden öğrenenler ticaretine doğrudan ya da dolaylı yöntemlerle girişmemektedir. Diğer bir deyişle denetim sırasında elde edilen bilgi ve bulgular haksız kazanç ve diğer nedenlerle kullanılamaz. Aksi halde müşteri işletmeye karşı hukuki sorumluluğunun doğması kaçınılmazdır. (Öncü ve diğerleri, 1997)

4.5.2. Yatırımcılara karşı sorumluluk

Belirli ölçütler doğrultusunda yapılan bağımsız denetim faaliyetinin çıktısı olan ve kamu gücüyle belirli bir mevzuat çerçevesinde yayınlatılan bağımsız denetim raporları açıktır ki yalnızca bir durum tespitidir. Bu nedenle tüm tablo kullanıcılarının özellikle yatırımcıların bağımsız denetime tabi tutulan şirketle ilgili denetim görüşünü şirketin “iyi ya da kötü”, “yatırım yapılabilir ya da yapılamaz” şeklinde algılamamaları gerektiği hususu sorumluluğa ilişkin en temel kuraldır (Kaval ve diğerleri, 2015: 6).

Bağımsız denetimin gelişim süreci incelendiğinde ise; ABD’nin denetime sürekli olarak yatırımcı perspektifinden baktığı, ABD’nin yanısıra Avustralya, Kanada, İngiltere ve Japonya’nın da bağımsız denetime bir yatırımcı gözüyle yaklaştığı görülmektedir (Şirin, 2014: 247). Bunun nedeni ise gelişmiş ülkelerdeki şirket hisselerinin büyük kısmının kamusal yatırımcılar elinde olmasıdır. Yani beklentiler değişirken denetimde şekillenmiştir. Başlangıçta şirket yatırımcıları tabloları hata olup olmadığı üzerinde yoğunlaşırken, daha sonra bu tabloların hile içerip içermediği konusunda da güvence verilmesini istemişler, hatta denetimin temel amacı yatırımcıları korumak adına hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve engellenmesi olmuştur (Savcı, 2014: 280). ABD’de yaşanan Enron skandalı yatırımcılara karşı sorumluluğun en çarpıcı örneklerindendir. İflasının açıklanmasından çok kısa bir süre önce bile dünyanın en büyük, ABD’nin en çok parlayan ve ABD enerji kurulunda söz sahibi bir şirket şeklinde tanımlanan Enron’un iflasının bir skandala dönüşmesi, şirket yöneticilerinin iflas tarihinden önceki son üç yılda yatırımcılara 1,3 milyar \$ değerinde hisse senedi sattıkları yönündeki bilginin ortaya çıkışına bağlıdır (Kırlioğlu, Akyel, 2004). AA ise Enron skandalındaki rolü ile ilgili olarak açılan toplu hissedar davaları sonucunda Enron’dan

kazandığı yıllık yaklaşık 100 milyon \$'a karşılık 60 milyon \$ ödemiştir (Akdemir, Akdemir, 2012).

Her ne kadar bağımsız denetiminden beklentilerin en başında hilelerin ortaya çıkarılması gelmekteyse de, Yolsuzlukları Araştırma Derneği (ACFE) tarafından yapılan bir araştırma oldukça dikkat çekici sonuçlar ortaya koymuştur. 2010-2014 periyodu arası mesleki yolsuzluklarda ilk tespitin kaynağına dair bilgiler içeren Çizelge 4.6'da yer verildiği şekilde olup, çizelgenin incelenmesi sonucunda bağımsız denetimin bu tür hata ve hileleri tespitindeki katkısının çok düşük olduğu görülmektedir (Savcı, 2012: 281).

Çizelge 4.7. Mesleki yolsuzluklarda ilk tespitin kaynağı

Kaynak	2010 (%)	2012 (%)	2014 (%)
İhbar	40,2	43,3	42,2
Yönetim Kontrolü	15,4	14,6	16,0
İç Denetim	13,9	14,4	14,1
Tesadüfen	8,3	7,0	6,8
Hesap Mutabakatı	6,1	4,8	6,6
Belge İncelemesi	5,2	4,1	4,2
Bağımsız Denetim	4,6	3,3	3,0
Güvenlik Güçlerinden Gelen Bilgi	1,8	3,0	2,2
İzleme/Gözetim	2,6	1,9	2,6
İtiraf	1,0	1,5	0,8
IT Kontrolleri	0,8	1,1	1,1
Diğer	-	1,1	0,5

(ACFE, 2014 Global Fraud Study. akt. Savcı, 2014: 282)

Mesleki yolsuzluklarda ilk tespitin kaynağına ilişkin Çizelge 4.6'dan görüleceği üzere; ihbarların payı yıllar itibariyle hemen hemen aynıdır. Kaynaklardan biri olan bağımsız denetimin payı ise oldukça küçüktür. Hatta bağımsız denetimin payı yıllar itibariyle düşüş göstermiştir. Kaynaklardan bir diğeri olan iç denetimin payı ise bağımsız denetimin payının yaklaşık 4,5 katıdır. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim kendisinden bekleneni çok da karşılayamamaktadır. Bu durum ise denetim görevinin ihmal edilip edilmediği sorusunu gündeme getirmektedir.

4.5.3. Diğer üçüncü kişilere karşı sorumluluk

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin sorumluluğu konusundaki en tartışmalı hususlardan biri üçüncü kişilere karşı olan sorumluluk olup, pek çok ülkede

denetim sözleşmesinin taraflarından biri olmayan üçüncü kişilere karşı sorumluluk sınırlı bir şekilde kabul edilmiştir (Çelik, 2005: 135).

Üçüncü kişiden kasıt, finansal tablolarla muhasebe kayıtlarına dayanarak değişik nitelikteki kararlarını veren mevcut ve potansiyel yatırımcılar, müşteri işletme ile ilişkisi olan borç verenler, bankalar, devlet, ayrıca müşteri işletme ile aktüel bağı bulunmayan kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri veya işletmeyi bütünüyle satın almaya talip bir diğer işletmedir (Savcı, 2014; Taner, Karasioğlu, Arıcı, 1997).

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun temeli, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güven ya da bu tabloların geçerliliği ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak doğruluğuna güvenerek yaptıkları işlemler sonucunda, mali tabloların farklı olduğunun ortaya çıkması ve sonucunda bu kişilerin zarar görmeleri halinde, belli koşullar altında bağımsız denetçi üçüncü kişilere karşı hukukten sorumlu olacaktır. Örneğin bir banka, kredi talebini değerlendirirken bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş finansal tablolardan yararlanacağından, tabloların içeriğinde denetim görüşüne aykırı bulgularla karşılaştığında, söz konusu durumdan bağımsız denetçiyi hukuki ortamda sorumlu tutabilir (Taner, Karasioğlu, Arıcı, 1997). Bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçilerin bu sorumluluğu denetim sözleşmesinin tarafı olmayan üçüncü kişiler açısından denetim raporunun yayınlanmasıyla başlamakta, sonraki dönem raporunun yayınlanması ile de sona ermektedir (Haselçin, 1988: 25. akt. Çelik, 2005: 136).

AB'ye üye ülkelerin hukuk sistemlerine şirket ortakları ve ortaklar dışındaki 3. kişilerin denetçi sorumluluğuna karşı dava açma hakları açısından bakıldığında iki türlü bir ayrımın bulunduğu görülmekte olup (Savcı, 2014), söz konusu ayrıma ilişkin özet bilgiye Çizelge 4.7'de yer verilmiştir.

Çizelge 4.8. AB üye ülkelerindeki denetçi sorumluluğuna ilişkin dava açma hakkı

Ülke	Ortaklar	Ortaklar Dışındaki 3. Kişiler
Avusturya	Sınırlanmış Durumlarda	Sınırlanmış Durumlarda
Belçika	Evet	Evet
Danimarka	Evet	Evet
Finlandiya	Evet	Evet
Fransa	Evet	Evet
Almanya	Sınırlanmış Durumlarda	Sınırlanmış Durumlarda
Yunanistan	Evet	Evet
İrlanda	Sınırlanmış Durumlarda	Sınırlanmış Durumlarda
İtalya	Evet	Evet
Lüksemburg	Evet	Evet
Hollanda	Açık Değil	Açık Değil
Portekiz	Evet	Evet
İspanya	Sınırlanmış Durumlarda	Sınırlanmış Durumlarda
İsveç	Evet	Evet
İngiltere	Sınırlanmış Durumlarda	Sınırlanmış Durumlarda

(Savcı, 2014)

Enron skandalı diğer skandallardan farklı olarak sorumlu olunan kişi ve kuruluşların tamamını içermektedir. Örneğin Employee Benefit Research Institute ve The Investment Company Institute tarafından yapılan bir çalışma sonucunda şirketin toplam varlıklarının üçte birinin çalışanların emeklilik fonlarından oluştuğu, Enron'un iflası sonucunda işsiz kalan çalışanların aynı zamanda emeklilik haklarını, diğer bir deyişle yatırımlarını da kaybetmiş oldukları görülmüştür (Toraman, 2002: 89. akt. Arı, 2009).

4.6. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumluluğu

Denetçinin yükümlülüğü veya denetçi sorumluluğu esas olarak denetçinin mesleki faaliyetini, meslek etiğine uygun olarak ve mesleki bir özenle yapmasıdır. Sorumluluğu doğuran unsurlar da bunlardır (Çelik, 2014: 275). Bu çerçevede dünyada bağımsız denetimin sorumluluğunun saptanmasında denetim kuruluşları ve denetçilerin denetim faaliyeti sırasında gerekli mesleki özeni ve titizliği gösterip göstermedikleri hususları kıstas olarak alınmakta, bu kıstaslar doğrultusunda sorumluluk doğal olarak kusura dayanmaktadır (Bekçioğlu, Arslaner, 2010).

Genel bir şekilde ifade etmek gerekirse; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablolara ilişkin olarak hazırladıkları denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ve bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar (Yavuz, 2011).

4.6.1. Hukuki Sorumluluğa İlişkin Düzenlemeler

4.6.1.1. Dünya'daki düzenlemeler

Enron olayı tüm dikkatleri bağımsız denetim düzenlemeleri ve bağımsız denetimin güvenilirliği üzerine çevirmiş olup, bağımsız denetçilerin sorumluluğu yanlış yönetim stratejilerinin saklanması için yapılan finansal manipülasyonların ve mühendisliklerin ortaya çıkarılması konusundaki ihmal, yetersizlik ve bu sürece kayıtsız kalma şeklinde tanımlanmıştır (Kandemir, Kandemir, 2012a). Daha öncesinde de, Waste Management Inc. karını 5 yıl boyunca toplam 1.43 milyar \$ yüksek göstermiş ve bağımsız denetçi AA sorumlu bulunarak 227 milyon \$'lık para cezasına çarptırılmıştır. Ayrıca AA'nın adı Sunbeam Corporation'un denetiminde de hileli raporlamaya karışmış, söz konusu kuruluş 2001 yılının Nisan ayında bu defa 110 milyon \$ ceza ödemiştir. Dünyanın önde gelen iletişim şirketlerinden WorldCom Inc.'nin karının 9 milyar \$ yüksek gösterilmiş olduğunun anlaşılması üzerine AA'nın itibarı büyük ölçüde zedelenmiştir. Yapılan bir çalışmada, muhasebe usulsüzlüğüne rastlanan 33 şirketten yalnızca 2 tanesinin mali tabloları hakkında ilgili bağımsız denetim kuruluşu tarafından şartlı görüş verildiği; AA'nın ise bu şirketlerden 11'ini denetleyip tümüne olumlu görüş bildirdiği tespit edilmiştir (Tanlu, vd. 2003; Weiss Ratings Inc., 2002. akt. Pirgaip, 2014: 17-18). Gerek AA'nın yaşadığı ve münferit nitelikte olmayan bu denetim skandalları gerekse ülkemizde bankacılık alanında yaşanan skandallar incelendiğinde, bazı denetim firmalarının firma kültürüne nüfuz eden ve kendisinden beklenenin aksine bir denetim davranışı alışkanlığına sahip olduklarını düşündürmektedir.

Çeşitli muhasebe ve denetim skandallarına ev sahipliği yapan ABD, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler açısından da öncüdür. ABD'de denetçi sorumluluğu şu kaynaklara dayanmaktadır (Johnstone ve diğerleri, 2014: 117):

- İhmal, ağır ihmal ve hile ile ilgili mahkeme kararlarına dayanan ortak hukuk (common law),
- Genellikle denetçi ile müşteri arasındaki sözleşmenin ihlaline dayanan sözleşme hukuku (contract law),

- En önemlileri 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası, 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Yasası ve 2002 tarihli SOX olan ve eyalet ya da federal menkul kıymet yasalarına dayanan yazılı hukuk (statutory law).

1933 ve 1934 tarihli Yasalar ile bağımsız denetçilerin üçüncü şahıslara olan hukuki ve cezai sorumlulukları düzenlenmiştir. 1933 Yasası'nın 11. bölümünde menkul kıymetlerin ilk halka arzında bağımsız denetçilerin karşı karşıya kaldıkları hukuki sorumluluklarına, 24. bölümünde de söz konusu Yasa ile getirilen hükümlere kasıtlı olarak uymayan, tescil beyannamesinde kasıtlı olarak doğru olmayan bilgilere yer veren ve yanıltıcı mali tablo hazırlayanların cezai sorumluluklarına yer verilmiştir. Hisse senetleri ulusal borsalardan birinde veya tezgah üstü piyasalarda işlem gören veya gerçekleştirdikleri bir ihraç 1933 Yasası uyarınca kayda alınmış şirketlere ilişkin düzenlemeleri içeren 1934 Yasası'nın 18/a bölümünde bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu hüküm altına alınırken, 32. bölümünde cezai sorumluluğa yer verilmiştir (Özşahin, 2000: 40-43).

Denetçi sorumluluğunun yukarıda sayılan kaynaklar karşısındaki durumuna ilişkin genel çerçeve Çizelge 4.8'de yer aldığı şekildedir.

Çizelge 4.9. ABD'de denetçi sorumluluğuna müşteri ve 3. kişiler açısından genel bir bakış

Aykırlıklar	Müşterinin Dava Hakkı		3. Kişilerin Dava Hakkı		
	Sözleşme Hukuku	Ortak Hukuk	Ortak Hukuk	1933 Yasası	1934 Yasası
Sözleşme ihlali	Evet	Uygulanabilir Değil	Uygulanabilir Değil	Uygulanabilir Değil	Uygulanabilir Değil
İhmal	Evet	Evet	Finansal tablo kullanıcılarının bilinen, öngörülen ya da öngörülebilir kullanıcılardan biri olmalarına göre değişmektedir.	Evet	Hayır
Ağır İhmal	Evet	Evet	Evet	Evet	Belirsiz
Hile	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet

(Johnstone ve diğerleri, 2014: 119)

ABD'de sorumluluk anlamında yapılan en önemli düzenleme yine SOX'dur. Söz konusu düzenleme tüm dünyada ses getirmiş, çeşitli ülkelerin bu alanda düzenleme yapma ihtiyacını gün yüzüne çıkarmış, dolayısıyla yerel nitelikte bir düzenleme olmaktan çıkarak global bir niteliğe bürünmüştür. SOX'un temelinde yatan amaç esas olarak; şirket

yöneticileri ve avukatlar ile denetçilerin de dahil olduğu çalışanların görevlerini yerine getirirken ilkeli hareket etmelerini sağlamak, ilkeli davranmayanları ise ciddi bir şekilde cezalandırmaktır (Kırlıoğlu, Akyel, 2004). Yani bağımsız denetimde 2002 öncesine ait kuralsızlaştırma eğilimi bu Yasa ile tersine çevrilmeye çalışılmıştır (Kandemir, Kandemir, 2012a).

SOX'un denetim aşamasına getirdiği yenilikleri ise şu şekilde özetlemek mümkündür (Kırlıoğlu, Akyel, 2004):

- Şirketlere denetim komitesi oluşturma zorunluluğu getirilmiştir. Yönetim kurulunun bir komitesi olan denetim komitesi denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve çalışmasının gözetiminden doğrudan sorumlu olup, denetim firması tarafından hazırlanan denetim raporu bu komiteye verilecektir.
- Bağımsız denetçilerin denetim ilişkisi içinde oldukları firmalara, denetim dışı diğer hizmetleri vermeleri yasaklanmıştır.
- Denetçiler için rotasyon kuralı getirilmiştir. Şöyle ki; sorumlu ortak baş denetçi veya denetimin gözetiminden sorumlu ortak denetçinin geçmişe yönelik olarak beş yıl üst üste aynı şirkette denetim faaliyetinde bulunması yasaklanmış olup, söz konusu denetçilerin ayrıca firma içi rotasyona tabi tutulması gerekmektedir.
- Bağımsız dış denetim firmasında, denetime tabi tutulan şirketin yönetici CEO, CFO ve CAO'su ile kontrolörü ve çalışanlarının, denetim başlamadan önceki bir yıllık dönem içerisinde çalışmaları halinde ilgili bağımsız dış denetim firmasının denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır.

1934 tarihli Kanun'un "Denetim Yükümlülükleri" başlıklı 10/A maddesine SOX ile eklenen (g) bendi hükmü gereğince, PCAOB'a kayıtlı denetim firmalarının veya bunların SEC tarafından belirlenecek düzeydeki personelinin bağımsız denetim hizmeti sundukları firmalara vermeleri yasaklanan denetim dışı hizmetler şunlardır (Yılmaz, 2003: 23-24):

- Defter tutma ve ihraççının muhasebe kayıtları ve finansal tabloları ile ilgili diğer hizmetler,
- Finansal veri sistemleri dizayn etme ve uygulama hizmetleri,
- Ekspertiz, değerlendirme, tahkim hizmetleri verme ya da bu tür raporların hazırlanmasında katkıda bulunmak,

- Aktüerya hizmetleri,
- İç denetim destek hizmetleri,
- Yönetim işlevleri veya insan kaynakları konusundaki hizmetler,
- Aracılık ya da satıcılık, yatırım danışmanlığı veya yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Denetimle ilgisi olmayan konularda yasal hizmetler ve uzmanlık hizmetleri,
- PCAOB'un düzenlemeleri ile yasakladığı diğer hizmetler.

ABD'de SOX ve diğer düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetçilerin sorumlulukları ise kısaca şunlardır (Savcı, 2014: 280-281):

- Hatalar ve düzensizlikleri araştırma ve raporlama sorumluluğu,
- Müşterilerin yasa dışı işlemleri karşısındaki sorumluluğu,
- Finansal tablo denetimlerinde iç kontrol sistemini dikkate alma sorumluluğu,
- İnceleme ve değerlendirme sorumluluğu,
- Çözümleyici araçlardan yararlanma sorumluluğu,
- Muhasebe tahminlerini gözden geçirme sorumluluğu,
- Denetlenmiş finansal tablolar üzerine açıklayıcı rapor düzenleme sorumluluğu,
- Denetlenen işletmenin varlığını sürdürmesine ilişkin riskleri gözden geçirme ve açıklama sorumluluğu,
- Denetlenen işletmenin denetim komitesi ile iletişimde bulunma sorumluluğu.

ABD'de bağımsız denetçi ve şirketlere en çok verilen cezaların uyarma cezası, para cezası ve faaliyetin askıya alınması cezasının olduğu görülmektedir. ABD'de uyarma cezasını vermeden önce yapılan görüş alışverişi sonrasında denetim faaliyetlerinde bir düzelme olursa uyarma cezası verilmemektedir. Söz konusu uygulama ülkemiz mevzuatına da alınmıştır. ABD'nin ceza sistemine bakıldığında bir diğer önemli husus ise, denetçilerin borsa ile sınırlandırılmasıdır. Yani denetçinin bir denetime ilişkin olarak aldığı faaliyetin askıya alınması cezası genellikle denetçinin diğer denetimlerini engellememektedir. Ancak cezaya esas fiilin önemli olması halinde her eyalette bulunan muhasebe kurullarınca o işleme ayrı bir ceza verilebilmektedir (Şirin, 2014: 252).

AB'ye bakıldığında ise İngiltere'de kurulu bağımsız denetim kuruluşlarının, hasılatlarının yıllık olarak %8'ini tazminatlar ile bunlara ilişkin davalara harcanmasını gerekçe göstererek hukuki sorumluluğun azaltılması yönünde ciddi taleplerin ve

girişimlerde bulundukları görülmektedir. Bu çerçevede 05.06.2008 tarihli AB Komisyon Önerisi ile yasal denetçi ve denetim firmalarının hukuki sorumluluklarının kasıtlı ihmal durumu haricinde sınırlandırılması talep edilmiştir (Savcı, 2014: 282-283). İngiltere'deki mesleki birlikler, denetçilerin sorumluluklarının neden kısıtlanması gerektiğini gösteren şu gerekçelerle, reform taleplerinde ısrar etmişlerdir (Savcı, 2014):

- Müşterek müteselsil sorumluluk, şirket hesaplarından işletme yönetiminin sorumlu olması nedeniyle denetçiler açısından adil değildir.
- Denetim şirketleri risklerini kavrayacak şekilde sigorta yaptıramamaktadırlar.
- Denetim işinde, risk ve getiri arasında büyük bir dengesizlik bulunmaktadır.
- Denetçiler yaptıkları hatalarla orantısız şekilde dava edilmektedirler.
- Yüksek riskli firmalar denetçi bulamayacaklardır.
- Denetimin maliyeti artacaktır.
- Meslekte nitelikli personel bulunması güçleşecektir.

Dünyada bağımsız denetimin sorumluluğunun saptanması konusuna bakıldığında ise genellikle gerekli mesleki özeni ve titizliği gösterip göstermediklerinin ölçü olarak alındığı ve kusur unsuruna dayandığı görülmektedir (Bekçioğlu, Arslaner, 2010).

4.6.1.2. Türk mevzuatındaki düzenlemeler

Türk mevzuatındaki düzenlemeler; bağımsız denetimi ülkemizde özel bir denetim olmaktan çıkarıp, genel bir denetime dönüştüren TTK, bağımsız denetimin bu anlamda ana düzenlemesi olan 660 sayılı KHK, bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemeleri içeren SPKn ve Bankacılık hukuku çerçevesinde ele alınması mümkündür.

4.6.1.2.1. Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde hukuki sorumluluk

6102 sayılı TTK ile bağımsız denetçilerin nitelikleri ve sorumlulukları denetçilik mesleğini etkileyecek düzeyde ciddi değişikliklere neden olmuştur (Yanık, 2013). 6102 sayılı TTK'nın hukuki sorumluluğu iki ana başlıkta ele aldığı görülmektedir (Özgül, 2014: 240):

- 1- Denetçi sorumluluğu,
- 2- Dürüst ve tarafsız denetim yapma ve sır saklama yükümlülüğü.

Denetçi sorumluluğu

Denetçi sorumluluğu TTK'nın 554 ile 557. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, anılan madde hükümleri gereğince; şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi, kanuni görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmesi halinde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdiği zarardan sorumlu tutulmuştur. Bu zararın tazmini TTK'nın 555. maddesi hükmü gereğince şirket ve her bir pay sahibi tarafından istenebilir. Ancak Kanunun 556. maddesi gereğince zarara uğrayan şirketin iflas etmesi halinde zararın tazmini bu sayılanlar dışında şirket alacaklıları tarafından da istenebilir.

TTK'nın ilgili madde hükümleri incelendiğinde; sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu görülmektedir. Denetçinin kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmesi halinde sorumluluktan kurtulması mümkündür. Ayrıca söz konusu sorumluluğa bir üst sınır konulmamıştır. Söz konusu sorumlulukla ilgili doktrinde tartışmalı bir diğer önemli husus ise sorumluluğun özel bir sorumluluk rejimi olup olmadığı konusundadır. Şöyle ki; denetçi ile denetlenen şirket arasındaki sözleşmesel ilişki, sorumluluk açısından ortadan kaldırılmıştır. Zira şirketten bağımsız olan denetçinin kanuni görevlerini yerine getirirken vermiş olduğu zarara ilişkin olarak denetçi, şirketle birlikte şirket alacaklılarına ve pay sahiplerine karşı da sorumlu tutulmaktadır (Çelik, 2014: 273).

660 sayılı KHK'da ise kusur sorumluluğu ilkesine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ancak 660 sayılı KHK'nın 31. maddesi gereğince, anılan KHK'da hüküm bulunmayan hallerde 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanacağı ifade edildiğinden, yapılan bu atıf sonucu hukuken kusur sorumluluğunun aranması gerekmektedir.

Dürüst ve tarafsız denetim yapma ve sır saklama yükümlülüğü

TTK'nın 404. maddesinde yer verilen bu özel sorumluluk hali iki ana başlıkta düzenlenmiş, söz konusu yükümlülüklerden kaynaklanan sorumluluk yalnızca denetçilere

verilmemiş, özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerini de kapsayacak şekilde ele alınmıştır. Bu davranış yükümlülükleri şunlardır:

- 1- Denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğü,
- 2- Sır saklama yükümlülüğü.

Denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapma yükümlülüğü, mesleğin dürüstçe, ahlak kurallarına ve mesleki etiğe göre, objektif bir şekilde yapılmasını ifade etmektedir. Amaç; denetimin tam ve gerçeği yansıtır, açıklayıcı ve haber verici nitelikte olmasıdır (TTK Gerekçesi:196).

Genel anlamda sır; herkes tarafından bilinmeyen, açıklanması halinde sır sahibinin şeref ve menfaatine zarar verilmesine neden olacak hususlardır (Usul, 2013: 32). TTK kapsamında sır tabiri ise denetleme faaliyeti sırasında öğrenilen bilgileri ifade etmektedir. Bu çerçevede herkes tarafından bilinen olguların denetleme faaliyeti sırasında öğrenilmesi sır saklama yükümlülüğüne girmemektedir. Kanunda sır saklama yükümlülüğüne bağlı sorumluluğun doğması için bu bilgiyi kullanma sonucunda bir yarar/menfaat elde edilmesi şartının getirilmediği, sırrın kullanılmasına bağlı bir şartın getirildiği görülmektedir. Söz konusu sorumluluğu ortadan kaldıran durum ise, sırrın denetlenenin kanuni mümessili tarafından verilecek izin doğrultusunda kullanılmasıdır. Anılan Kanun hükmü hem şirketin hem de üçüncü kişinin zararının tazminini öngörmektedir. Şirketin ve bağlı şirketlerin paysahipleri tazminat davası ikamesine ehil değillerdir. (TTK Gerekçesi: 196). Görüldüğü gibi TTK'nın 404. maddesinde yer verilen sır saklama yükümlülüğüne ilişkin sorumluluğa, yani şirketlerin iş ve işlemlerine ilişkin olan özel bilgilere özel bir önem atfedilmiştir.

TTK kapsamında sözleşme süresince ve sözleşmeden sonra da devam eden sır saklama yükümlülüğü ile denetimin tarafsız ve dürüst bir şekilde yapılması yükümlülüğüne ilişkin olarak getirilen düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Denetçi, özel denetçi, bunların yardımcıları, bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri ile denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması halinde kuruluşun yönetim kurulunu ve üyelerini ve

çalışanları bu yükümlülüklerini kasten veya ihmalen ihlal ederlerse, şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu olacaklardır.

- Birden fazla kişi söz konusu zarara yol açmışsa sorumluluk müteselsildir.
- Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için 100.000 TL'ye, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 TL'ye kadar tazminata hükmedilebilir. Ancak söz konusu yükümlülüklerin ihlalinde ihmal unsuru yerine kasıt unsuru varsa tazminat cezasında bir üst sınır bulunmamaktadır (TTK Gerekçesi, 196)
- Sır saklama yükümlülüğüne ilişkin tazmin hükmü sözleşme ile kaldırılamaz ve/veya daraltılamaz.
- Denetçinin bu yükümlülüklerle ilişkin sorumluluğunun tazmini rapor tarihinden başlayarak beş yıl içinde istenebilir, aksi halde zamanaşımına uğrar. Ancak, fiilin suç oluşturması sonucunda Türk Ceza Kanunu (TCKn)'na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunması halinde, tazminat davasına da bu zamanaşımı süresi uygulanır.

Görüldüğü üzere TTK, denetçi sorumluluğunda olduğu gibi 404. madde de yer alan yükümlülüklerle ilişkin sorumluluğu da kusura bağlamış, ancak denetçi sorumluluğunun aksine sorumlulukla ilgili olarak bir üst sınır belirlemiştir (Çelik, 2014: 277).

4.6.1.2.2. Borçlar Kanunu çerçevesinde hukuki sorumluluk

6102 sayılı TTK yanısıra denetçi sorumluluğuna ilişkin olarak esas alınması gereken bir diğer kanun Borçlar Kanunu (BK)'dur. Zira bağımsız denetim çalışmaları bir denetim sözleşmesine dayanmaktadır. Bu çerçevede denetim hizmetini gereği gibi yerine getirmeyen bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçinin durumu hem sözleşmeye aykırılık hem de haksız fiil oluşturacaktır (Usul, 2013: 32). Diğer bir deyişle BK çerçevesindeki hukuki sorumluluk iki şekilde ele alınmalıdır. Bunlar:

- 1- Akdi (sözleşmeden doğan) sorumluluk
- 2- Haksız fiil sorumluluğu.

Akdi sorumluluk özel bir yükümlülüğe aykırı davranış sonucunda, borçlunun alacaklıya vermiş olduğu zararı tazmin yükümlülüğüdür. Sözleşme dışı sorumluluk ise hukuk düzeninin tüm topluma yüklediği genel ve objektif bir yükümlülüğü ihlal edilmesinden doğan zararın tazmini zorunluluğudur (Eren, 2015: 509).

Akdi sorumluluk

Akdi sorumluluğun çıkış noktası olan bağımsız denetim sözleşmesi denetim sürecini başlatan temel akit olup, en geniş haliyle;

“Bağımsız denetim kuruluşlarının, düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim kapsamında olan denetlenen ortaklığa ait finansal bilgilerin, yine düzenlemelerde belirtilen standartlara ve mevzuata uygunluğunu inceleme, bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını denetim standartlarına uygun olarak denetleme ve elde ettiği görüşünü bir raporla açıklama; bağımsız denetimden geçecek ortaklığın ise ücret ödeme, denetimin yapılabilmesine olanak sağlama ve bu amaçla, bağımsız denetçilerin ihtiyaç duydukları tüm bilgi ve belgeleri verme borçlarını yükledikleri sözleşme” şeklinde tanımlanmaktadır (Köksal, 2008: 64).

6102 sayılı TTK’da denetçinin seçimi, görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin 399. maddesi hükmü dışında bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin olan başkaca bir hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmenin ayrıntılı olarak ele alındığı hukuki düzenlemeler Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik ve 22 seri no.lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’dir. Bağımsız denetim sözleşmesinin ilgili denetim standardı ise “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinden Anlaşmaya Varılması” başlıklı BDS 210’dur. 6098 sayılı BK’da ise bağımsız denetim sözleşmesi açık bir lafız ile ele alınmamıştır. Ayrıca bağımsız denetim sözleşmesi BK’da yer alan hizmet, eser ve vekalet sözleşmelerine esaslı unsurlar çerçevesinde birebir uymadığından bu sözleşme türler kapsamında ele alınamaktadır. Bu noktada BK’nın vekalet sözleşmelerine ilişkin 502. maddesi hükmünün esas alınması gerekmektedir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrası gereğince Kanun’da düzenlenmemiş olan işgörme sözleşmelerine vekâlete ilişkin hükümlerin niteliklerine uygun düştükleri ölçüde uygulanacağı ifade edilmiş olup, ayrıca bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin diğer mevzuat hükümlerinin de bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin uyumsuzluk hallerinde esas alınması gerekmektedir (Köksal, 2008: 94-99).

BDS 210’a göre bağımsız denetim sözleşmesinin bir çok hususu içermesi zorunlu olup, bu hususlardan ikisi denetçi ve yönetimin sorumluluklarıdır. Sözleşmede her iki taraf

sorumluluklarına yer verilmesinin nedeni; kamu yararının korunması ihtiyacıdır. Sözleşmesinin konusu olan bağımsız denetim faaliyetinin sonuçları, kamuyu ilgilendirdiğinden, ilgili üçüncü kişilere bir talep hakkı verir (Köksal, 2008: 65, 73). 6098 sayılı BK'nın 112. maddesi hükmü söz konusu duruma ilişkin olup, denetim görev ve yetkisinin gereği gibi ifa edilmemesi sonucu zarara uğrayan müşteri işletme ve pay sahipleri denetçiye sözleşmeye aykırılık ve haksız fiil hükümlerine dayanarak dava açabilecektir (Usul, 2013: 32).

Haksız fiil sorumluluğu

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 44. maddesinde; bağımsız denetim raporlarındaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu sorumluluk ise haksız fiil sorumluluğudur (Uzay, 2004).

6098 sayılı BK'da haksız fiillerden doğan borç ilişkileri anılan Kanun'un ikinci ayırımı kapsamında ve 49 ile 76. maddeleri arasında ele alınmıştır. Kanun'un 49. maddesi ile 52. maddeleri arasından sorumluluğa ilişkin olarak çizilen genel çerçeve gereğince; kusurlu ve hukuka aykırı fiiliyle başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlü olup, zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlü tutulmuştur. İspat yükümlülüğü ise zarar görene verilmiş olup, zarar gören zararını ve zarar verenin kusurunu ispatlamak durumundadır.

Anılan madde hükmü çerçevesinde kusura dayanan haksız fiil sorumluluğunun şartlarının şu şekilde gruplandırılması mümkündür (Oğuzman, Öz, 2014: 12, 38):

- Hukuka aykırı bir fiil,
- Söz konusu fiille bir başka kişiye verilen ve bir kimsenin malvarlığında ilgilinin rızası dışında meydana gelen azalma şeklinde tanımlanabilecek zarar,
- Fiilin işlenmesinde failin kusurlu olması.

BK'da açıkça tanımlanmayan kusurun, İsviçre ve Türk öğretisinde; *“Kusur, hukuka aykırı sonucu istemek (kast) veya bu sonucu istemiş olmamakla beraber hukuka aykırı*

davranıştan kaçınmak için yeter derecede kullanmamak(ihmal). ”şeklinde tanımlanmaktadır (Oğuzman, Öz, 2014: 53).

4.6.1.2.3. 660 sayılı KHK çerçevesinde hukuki sorumluluk

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin denetimden doğan hukuki sorumlulukları 660 sayılı KHK'nın 24. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler hazırlamış ve kamuoyuna sunmuş oldukları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile denetim raporlarındaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin sorumluluklarına ilişkin esasları düzenleyen Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde hukuki sorumluluğa ilişkin genel esaslar şu şekilde özetlenebilir:

- Denetim kuruluşları, denetim yetkisini bağımsız denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçileri eliyle ve bunların sorumluluğunda kullanır. Bu sorumluluk, bağımsız denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.
- 3 denetçiden az olması mümkün olmayan denetim ekiplerine dahil edilmek üzere belirlenecek yedek denetçilerin yerini aldıkları denetçilerin sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olması gerekmektedir.
- Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla denetimden sorumlu tutulması mümkün değildir. Söz konusu kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumludurlar.
- Denetim kuruluşlarında tespit edilen aykırı fiillerden dolayı denetim ekibinde yer alan denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

660 sayılı KHK bütünüyle incelendiğinde ise dört tür idari cezaya yer verildiği görülmektedir. Söz konusu cezalar şunlardır (Şirin, 2014: 252):

- 1- Uyarma,
- 2- Para cezası,
- 3- Faaliyet izninin askıya alınması,
- 4- Faaliyet izninin iptali.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 43. maddesi gereğince KGK tarafından yapılan denetimler veya incelemelerde, düzeltilmesi mümkün eksikliklere ilişkin olarak yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aksaklık ve eksikliklerin giderilmesi için ek süre verilebilmesi mümkündür. Ancak verilen bu ek süre sonunda söz konusu eksiklik ve aksaklıklar giderilmezse idari yaptırım uygulanacaktır. Kurul kararlarına karşı idari yargı yolu açıktır. Yine anılan Yönetmeliğin 43. maddesinde yer alan Kurul tarafından denetim kuruluşu ya da denetçinin denetim faaliyetinin durdurulması hali bir yaptırım mahiyetinde değildir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde yer alan yaptırımlar şunlardır:

- Uyarma
- Para cezası,
- Faaliyet izninin askıya alınması,
- Faaliyet izninin iptali.

Uyarma

Uyarma cezasına 660 sayılı KHK'nın 25. maddesinin beşinci fıkrası hükmünde yer verilmiştir. Buna göre uyarma cezası; bağımsız denetim kuruluşları nezdinde KGK tarafından yapılan incelemeler neticesinde tespit edilen hususlara ilişkin görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirlerin belirlenen sürede alınmaması halinde verilen cezalardan biridir. KGK'nın bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapmış olduğu bu inceleme anılan KHK gereğince; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının KGK standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi, faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan

denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini içermektedir. KGK tarafından yapılan inceleme sonucunda verilecek asıl cezalar lisansın askıya alınması ve iptali olup, fiilin ağırlığına göre daha ağır nitelikteki bu iki cezanın verilmesini gerektirmeyen hallerde uyarı cezası verilmektedir (Şirin, 2014: 253).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 40. maddesinde uyarı cezası verilmesini gerektirecek haller şu şekilde sıralanmıştır:

- Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,
- Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayıtlanmaması,
- Kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- Denetim kuruluşlarınca, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüdün alınmamış olması,
- Reklam yasağına uyulmaması,
- Haksız rekabette bulunmama yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi,
- Denetçilerin, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini sağlamaya yönelik sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmaması veya eğitim programlarının tamamlanmaması,
- Sorumlu denetçi olabilme şartlarını taşımayanların sorumlu denetçi olarak görevlendirilmesi,
- Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesine ilişkin Yönetmelik hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- Mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- KGK'ya yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi, denetim kuruluşlarının ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak

üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi,

- Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında KGK'ya bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- KGK tarafından belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
- Denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
- TTK'da yer alan yükümlülüklerle aykırı davranılması,
- Diğer ilgili mevzuatlarda uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi.

Para cezası

Para cezasına 660 sayılı KHK'nın 26. maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilmiştir. Anılan hükme göre 660 sayılı KHK hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve KGK tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden bağımsız denetim kuruluşlarına, fiilin ağırlığına göre Kurul tarafından 10.000 TL ile 50.000 TL arasında değişen miktarlarda idari para cezası verilecektir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39. maddesi gereğince uyarma, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali cezalarının verilmesi para cezasının verilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Faaliyet izninin askıya alınması

Söz konusu yaptırıma 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde yer verilmiş olup, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 41. maddesinde iznin askıya alınmasını gerektirecek haller şu şekilde sıralanmıştır:

- Uyarma cezasını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarrüü ya da bu süre içinde uymayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmemesi sonucunda

gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi,

- Yapılan denetim çalışmalarında, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir nitelikte denetim yapılmaması,
- Denetim kuruluşu ve denetçilerin, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet vermesi ve söz konusu aykırı hizmetleri denetim ağına yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yerine getirmesi,
- Denetim kuruluşları ve denetçilerin;
 - 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimleri,
 - Bağımsızlığı zedeleyecek denetimleri,
 - Denetlenecek işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik ve tecrübe bakımından yetersiz kalacağı denetimleri,
 - Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşlarının son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçilerin ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri,
 - Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin olarak KGK tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimleri,
 - Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimleri,
 - Denetçilerin birden fazla denetim kuruluşu adına yaptıkları denetimleri, üstlenerek denetim kısıtlarına uymamaları.
- Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması,
- Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet izninin iptali

Faaliyet izninin iptali cezası, faaliyet izninin askıya alınması yaptırımını ile birlikte 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde düzenlenmiş olup, denetim kuruluşları ve denetçiler için söz konusu iptal süresizdir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 41. maddesinde ise iznin iptaline sebebiyet verebilecek aykırılıklar şu şekilde sıralanmıştır:

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

Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi halleri dışındaki diğer durumlarda faaliyet izni iptal edilenlerin yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunmaları mümkün değildir.

4.6.1.2.4. Sermaye piyasası düzenlemeleri çerçevesinde hukuki sorumluluk

6362 sayılı SPKn gereğince bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilere yüklenen sorumluluğu şu başlıklar altında toplamak mümkündür (Yavaş, 2014: 256-257):

- 1- İzahnameden doğan zarara katkıda bulunulması nedeniyle doğan sorumluluk,
- 2- Diğer kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk,
- 3- Denetim görevinden doğan sorumluluk.

İzahnameden doğan zarardan katkıda bulunanların sorumluluğuna SPKn'nın 10. maddesinin ikinci fıkrasında, kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluğa 32. maddesinin ikinci fıkrasında, bağımsız denetim görevine ilişkin sorumluluğa ise 63. maddesinde yer verilmiştir.

Bir kamuyu aydınlatma belgesi olan izahnamelere SPKn'da özel düzenleme yapılmıştır. Kanun'un 10. maddesi hükmü ile izahnameler de yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlara ilişkin olarak ihraççıların kusursuz sorumluluğu bulunmakla birlikte, izahnamede yer almak üzere hazırlanan bağımsız denetim raporlarını hazırlayan kişi ve kurumlar da, hazırlamış oldukları raporlarda yer alan yanlış ve yanıltıcı bilgilerden SPKn hükümleri çerçevesinde sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk SPKn'nın 32. maddesinde düzenlenmiş olup, izahnameden doğan sorumluluk da olduğu gibi pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada işlem görme duyurusu ve finansal raporlar gibi diğer kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan ve bu belgelere dayanak olan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da SPKn hükümleri çerçevesinde sorumludurlar.

Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan bilgilerin yanlış, yanıltıcı veya eksik olması konusunda bilgi sahibi olmadığını ve bu bilgi eksikliğinin kast veya ağır ihmallerinden kaynaklanmadığını ispatlayan kişilerin sorumluluktan kurtulması mümkündür. İspat mercii ise SPK ya da diğer kamu denetim birimleri değil, yargıdır. Yani ilgilinin dava açarak kastı ve ağır ihmali olmadığını ispat etmesi gerekmektedir (Yavaş, 2014: 260).

Söz konusu zararın sonucu ise tazminat talebidir. Kamuyu aydınlatma belgesinden kaynaklanan zarar ile tazminat arasındaki illiyet bağı SPKn'nın 32. maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Anılan hüküm doğrultusunda; yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler içeren izahnamenin geçerlilik süresi boyunca diğer kamuyu aydınlatma belgelerinin ise kamuya açıklandığı tarihten hemen sonra, ilk halka arzdan veya borsada satın alınan veya satılan sermaye piyasası araçlarının, gerçeğe uygun bilginin ortaya çıktığı tarihten hemen sonra borsada satılması veya satın alınması üzerine yatırımcıların malvarlıklarında zarar meydana gelmesi halinde kamuyu aydınlatma belgesi ile zarar arasında illiyet bağı kurulmuş olmaktadır. Söz konusu hükmün önemli bir sonucu, illiyet bağına ilişkin ispat yükümünün yönünün değiştirilmiş olmasıdır. Yani illiyet bağının ispat yükümlülüğü yatırımcıdan alınarak, kendisinden tazminat talep edilen kişiye verilmiş, tazminat talebiyle karşı karşıya olan kişi ya da kurumdan sorumluluktan kurtulabilmesi için bu bağın olmadığını ispat etmesi istenmiştir (Yavaş, 2014: 260).

Bağımsız denetimden doğan doğrudan görev sorumluluğuna ise SPKn'nın 63. maddesinde yer verilmiştir. Anılan madde uyarınca; bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumlu tutulmuşlardır.

6362 sayılı SPKn ile bağımsız denetim kuruluşlarına yüklenen hukuki sorumluluk kusurlu sorumluluk olup, kusurun ispat edilmesi gerekmektedir (Yavaş, 2014: 259). SPKn'da bağımsız denetim şirketlerinin hukuki sorumluluğu ile ilgili bir diğer önemli nokta ise; değerlendirme hizmetidir. Bağımsız denetim şirketleri denetim hizmeti yanı sıra, değerlendirme hizmeti de verdikleri için değerlemenin geçtiği her noktada değerlendirme işini de ifa eden bağımsız denetim şirketlerinin düşünülmesi gerekmektedir (Yavaş, 2014:259).

660 sayılı KHK'da olduğu gibi 6362 sayılı SPKn ile yapılan bir diğer düzenleme sır saklama yükümlülüğü olup, söz konusu yükümlülüğe uymama neticesinde idari para cezası ile hapis cezası öngörülmüştür. Kanunun 113. maddesi hükmü uyarınca SPK tarafından yapılan inceleme veya denetim faaliyetleri çerçevesinde istenen bilgi veya belgelere ilişkin olarak başkalarına açıklamada bulunanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır. Söz konusu hüküm kapsamında; SPK tarafından eğer bir bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçiden denetimi yapılan şirkete ilişkin olarak istenen bilgi hakkında denetlenen şirkete, diğer şirketlere veya 3. kişi ve kuruluşlara açıklamada bulunursa söz konusu cezalar ile karşı karşıya kalacaktır.

Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde söz konusu hukuki sorumluluğun tespiti amacıyla kullanılan mekanizma ise SPK tarafından yapılan kalite kontrol çalışmalarıdır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22/e maddesi ve bağımsız denetime ilişkin Kurul düzenlemeleri uyarınca, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmediğinin tespiti amacıyla bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yaptıkları incelemeler şeklinde tanımlanabilecek kalite kontrol incelemeleri Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığınca yürütülmekte olup, Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin Sekizinci Direktifinin 30'uncu maddesi gereğince de bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yapılan inceleme sonuçlarından kamunun bilgilendirilmesi gerektiğinden kalite kontrol çalışmaları kamuoyuna duyurulmaktadır (SPK, 2008-2010 Dönemi Raporu). 2006 yılı ve sonrasında

SPK tarafından yapılan kalite kontrol çalışmalarına ilişkin veriler ve bu incelemelere ilişkin yaptırımlar Çizelge 4.9’da görüldüğü şekildedir.

Çizelge 4.10. 2006-2013 yılları arasında SPK tarafından yapılan kalite kontrol çalışmaları ve uygulanan yaptırımlar

Yıllar	Kalite Kontrol Çalışma Sayısı	Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşu Sayısı	Listeden Çıkarma	İdari Para Cezası	Uyarı
2006	13	94	2	6	3
2007	0	98	0	0	0
2008	12	94	0	3	0
2009	16	95	0	7	7
2010	16	92	0	8	0
2011	11	92	0	2	14
2012	1	92	0	1	5
2013	21	94	0	9	6
2014	3	98	0	6	3

(2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 Yılları SPK Faaliyet Raporları)

Görüldüğü üzere 2007-2014 yılları arasında SPK tarafından bağımsız denetim kuruluşlarına listeden çıkarma cezası verilmemiştir. Bu noktada merak edilen husus, 6362 sayılı SPKn’nın verdiği yetkiye istinaden Kurum tarafından verilecek listeden çıkarma cezasının, söz konusu durumun KGK’ya bildirilmesi durumunda, aynı fiilin KGK tarafından yetki iptali nedeni sayılıp sayılmayacağıdır (Aşa, 2014. akt. Karataş, 2014).

4.6.1.2.5. Bankacılık düzenlemeleri çerçevesinde hukuki sorumluluk

Bankacılık sektöründe bağımsız denetim alanında yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğuna, 5411 sayılı BK’nın bağımsız denetime ilişkin genel hükümlerin yer aldığı 33. maddesinde yer verilmiş olup, anılan madde hükmü ile bağımsız denetim kuruluşları, 5411 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetim faaliyetleri dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu sorumluluk bağımsız denetim kuruluşlarının objektif (kusursuz) sorumluluğunu öngörmemektedir (Alıcı, 2007: 352. akt. Eren, 2010).

02.05.2015 tarih ve 29314 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik’in 9. maddesi hükmü ise bankacılık hukukunun hukuki sorumluluğa verdiği önemi göstermektedir. Anılan maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi gereğince; Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesine girme talebinde bulunan denetim kuruluşlarının ortakları, kilit yöneticileri ile

bağımsız denetçilerinin yurt içinde veya yurt dışında bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş kuruluşlarda yetki iptaline neden olan faaliyetlerde sorumluluklarının tespit edilmesi halinde anılan Listeye alınmaları mümkün değildir.

4.7. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumluluğu

Genellikle düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar tarafından son çare olarak kullanılmakta olan ceza davaları uygulamada sadece önemli zararlar ortaya çıktığı zaman düzenleyici kuruluşların başvurması gereken bir sistem niteliğindedir (Skögren ve Skogh, 2004:45-46. akt. Kandemir, 2010: 164).

4.7.1. Cezai Sorumluluğa İlişkin Düzenlemeler

Eski Mısırda firavunların muhasebe kayıtlarını tutan ve şimdiki muhasebecilerin ataları olan görevlilerin muhasebesini tuttukları varlıkları zaman zaman çalmaları nedeniyle birbirlerinden bağımsız iki ayrı muhasebecinin aynı kayıtları tutması şeklinde özel bir önlem geliştirilmişti. Belli dönemlerde bu iki muhasebecinin kayıtlarındaki tutarlar karşılaştırılıyor, tutarlar arasında önemli farklılıkların bulunması halinde her iki muhasebecinin de öldürülmesine karar veriliyordu (Bozkurt, 2007). Yani muhasebeci ve denetim yapanların cezai sorumlulukları oldukça ciddi yaptırımlara bağlanmıştı.

4.7.1.1. Dünya'daki düzenlemeler

Dünya genelinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin olarak düzenleyici kuruluşlarca yapılan soruşturmalarda, ceza konusu olan hile ya da aykırılıklara ilişkin ayrıntılı bilgilerin kamuya açıklanmadığı görülmektedir (Kershaw, 2006: 412. akt. Kandemir, 2010: 168). Kamuya açıklanan bu bilgi sınırlılığı saklı kalmak üzere dünyada düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarca verilen cezaların açıklama hilelerinden ziyade, önemli yanlışlık şeklinde de anılan muhasebe hileleri üzerinde yoğunlaştığı, özellikle gelirin tahakkuku ile ilgili hilelerin daha ağır cezalandırıldığı görülmüştür. Söz konusu sonucun temel nedeni ise, muhasebe hilelerine bağlı şirket iflaslarının yatırımcılara ve kamuya maliyetinin çok yüksek olması, dolayısıyla bu tür skandalların önlenmek istenmesidir. Düzenleyici kuruluşlar, sorumluluğu temel olarak müşteri işletmelere ait olarak görmekte,

somut olaya bağılı olarak bağımsız denetim kuruluşları da içtihat hukuku ve sermaye piyasası kanunları çerçevesinde sorumlu görülüp cezalandırılabilir (Kandemir, 2010: 171).

SOX’da cezai sorumluluğa açıkça yer verilmiş olup, anılan Yasada halka açık şirketler tarafından SEC’e iletilecek periyodik raporlara şirketin genel müdürü ve muhasebe müdürü tarafından verilecek zorunlu onay beyanının bilerek hatalı verilmesi durumunda 1.000.000 \$’a kadar para cezası ile 10 yıla kadar hapis cezası; beyanın bilerek ve isteyerek hatalı verilmesi durumunda ise 5.000.000 \$’a kadar para cezası ile 20 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür (Yılmaz, 2003: 18-19).

4.7.1.2. Türk mevzuatındaki düzenlemeler

Bağımsız denetçilerin görevleri kendilerine verilen işle sınırlı olup, denetçi tarafından kendisine verilen denetim görevinin ihmal edilmesi 5237 sayılı TCKn açısından suç teşkil etmektedir (Güçlü, 2008: 78).

Konuya bağımsız denetim şirketleri açısından bakıldığında tüzel kişilik olan bu firmaların ceza hukuku karşısındaki durumlarının değiştiği görülmektedir. 5237 sayılı TCKn’dan önceki ceza kanunu olan 765 sayılı TCKn’da, tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu düzenleyen bir hüküm bulunmadığından, tüzel kişilerin ceza hukuku bakımından sorumlu tutulup tutulmayacağı hususu doktrinde tartışmalı bir konuydu. 5237 sayılı TCKn’da tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun açıkça düzenlenmesi neticesinde ise söz konusu tartışmalara son verilmiştir. 5237 sayılı TCKn’nın 20 ve 60. maddelerinde, tüzel kişilerin ceza sorumluluğu ve tüzel kişiler hakkında uygulanacak cezalar düzenlenmiş olup, 169. maddede ise, malvarlığına karşı suçlara ilişkin bölümde yer alan suçlardan dolayı tüzel kişilerinde sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Aslan, 2010).

4.7.1.2.1. 660 sayılı KHK çerçevesinde cezai sorumluluk

660 sayılı KHK’da bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu düzenlenmekle beraber, bunların cezai sorumluluğuyla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bakanlar Kurulunun 2008 yılında Meclise sevk ettiği Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu tasarısındaki hükümlerin neredeyse tamamı 660 sayılı KHK’ya aktarılmışken, anılan tasarının cezai hükümleri

KHK'ya alınmamıştır. Bunun sebebi, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'nın 91. maddesinin birinci fıkrası hükmü çerçevesinde KHK ile cezai sorumluluk getirilemeyeceği yönünde vermiş olduğu kararlardır (Yavuz, 2011). Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde ceza hukuku kapsamındaki tek hükme denetçilerin yetkilendirilmesi hususunda rastlanmaktadır. 21.10.2014 tarih ve 29152 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 3. maddesi ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. maddesine eklenen (g) bendi hükmü çerçevesinde; 21.10.2014 tarihinden geçerli olmak üzere, faaliyet izni daha önce KGK tarafından 42. maddesinde sayılan haller nedeniyle iptal edilmiş olan denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim faaliyetinde bulunması yasaklanmıştır. Söz konusu yasaklamanın istisnası ise yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi durumuna ilişkin faaliyet izninin iptali hali olup, bu halde kuruluşun yeniden yetkilendirilmesi mümkündür.

4.7.1.2.2. Sermaye piyasası hukuku çerçevesinde cezai sorumluluk

6362 sayılı SPKn'da düzenlenen iki tür cezai sorumluluk hali mevcut olup, söz konusu sorumluluğa anılan Kanunun 112 ve 113. maddelerinde yer verilmiştir. Buna göre;

- 112. madde uyarınca kasıtlı olarak, yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri bu fiillerinden dolayı 5237 sayılı TCK'nın ilgili hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Anılan Kanun'un bu fiile ilişkin ilgili maddesi ise 207. maddedir (Yavaş, 204: 261).
- 113. madde uyarınca Kurul tarafından yürütülen inceleme veya denetim faaliyeti kapsamında istenen bilgi veya belgelere ilişkin olarak başkalarına açıklamada bulunanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır.

6362 sayılı SPKn'nın 112. maddesi yalnızca bağımsız denetime ilişkin olmayıp, aynı zamanda kasıtlı olarak yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük hallerinin tamamını içermektedir. Böylece denetimin etkinliğini ortadan kaldıracabilecek tüm olası fiillere caydırıcılık getirilmesi amaçlanmıştır (Uzay, 2001).

4.7.1.2.3. Bankacılık hukuku çerçevesinde cezai sorumluluk

5411 sayılı BNk'da bağımsız denetim yapan kuruluş ve denetçilere yönelik cezai sorumluluğa ilişkin tek hüküm Kanun'un 156. maddesinde yer almaktadır. Anılan madde de; 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşların işlemlerinin kayıt dışı bırakılmasından, gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştirilmesinden, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtları, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlanmadan yıl sonu bilançolarını kapatmalarından dolayı, bunları ve bunların düzenlenmesine esas olan her türlü belgeleri imza edenler ile gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğini bildiği halde bu belgeleri onaylayan bağımsız denetim kuruluşu çalışanlarının 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 1500 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır. 4389 sayılı mülga BNk'nda bulunmayan bu ceza 5411 sayılı BNk ile ihdas edilmiş olup, bağımsız denetim kuruluşları için getirilmiş olan “gerçeğe aykırı olduğunu bilme” şartı ile 5237 sayılı TCKn'da yer alan “doğrudan kast” unsurunun aranması amaçlanmıştır (BNk Gerekçesi: 289).

4.7.1.2.4. TCKn çerçevesinde cezai sorumluluk

Bağımsız denetime ilişkin olarak diğer kanunlarda yer alan cezai sorumluluk halinin nihai kaynağı TCKn'dır. Zira 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5237 sayılı TCKn ile getirilen en önemli yeniliklerden biri anılan Kanunda, özel ceza kanunları ve ceza içeren tüm kanunlar için geçerli tanımlara yer verilmiş olmasıdır (Aydın, 2010).

5237 sayılı TCKn'da bağımsız denetçinin doğrudan cezai sorumluluğuna ilişkin iki maddeye yer verildiği görülmektedir. Doğrudan denetçi kavramı etrafında oluşturulan suç anılan Kanunun 164. maddesinde düzenlenen şirket hakkında yanlış bilgi vermek suçudur. Bağımsız denetçinin muhatap olabileceği diğer olası suçlar ise kamu görevlisi kavramından kaynaklanmaktadır.

Şirket hakkında yanlış bilgi verme suçu

Şirket ve kooperatifler hakkında yanlış bilgi verme veya verilmesine sebep olunması suçu 5237 sayılı TCKn'nın 164. maddesinde düzenlenmekte olup, 765 sayılı mülga

TCKn'da böyle bir suça yer verilmemişti. Yani 5237 sayılı TCKn ile yeni bir suç yaratılmıştır. Anılan madde uyarınca şirket veya kooperatifin kurucu, ortak, idareci, müdür, temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, denetim kurulu üyeleri veya tasfiye memurları, kamuya yaptıkları beyanlarda veya genel kurula sundukları raporlar ve önerilerde ilgililerin zarara uğramasına neden olabilecek nitelikte gerçeğe aykırı önemli bilgiler verirler veya verilmesine sebep olurlarsa altı aydan üç yıla kadar hapis veya bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılacaklardır. 6102 sayılı TTK ile de şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmış olduğundan madde hükmünde yer alan denetim kurulu üyelerine yapılan atfın 6102 sayılı Kanun sonrası bağımsız denetçilere yapılmış sayılmaktadır.

Şirket hakkında yanlış bilgi verme suçuna ilişkin 164. madde ve 5237 sayılı TCKn'nın ilgili diğer maddeleri çerçevesinde anılan suça ilişkin önemli hususların şu şekilde özetlenmesi mümkündür (Ülkü, 2005):

- 1- Bu suçu işleyebilecek olan kimseler hükümde sayma suretiyle belirlenmiş olup, sayılanlar dışındaki herhangi bir kimsenin bu suçun faili olması hukuken mümkün değildir.
- 2- Bu suç seçimlik hareketli bir suç olup, suça neden olacak fiiller anılan maddede şu şekilde ifade edilmiştir:
 - Gerçeğe aykırı bilgi vermek,
 - Gerçeğe aykırı bilgi verdirmek.
- 3- Gerçeğe aykırı bilgilerin belirli platformlarda verilmiş olması gereklidir. Bu platformlar şunlardır:
 - Kamuya yapılan beyanlar,
 - Genel kurula sunulan raporlar veya öneriler.
5. Gerçeğe aykırı bilgilerin ilgililerin zarara uğramasına neden olacak nitelikte önemli bilgiler olması gereklidir.
6. Suçun oluşması için failin menfaat elde etmesi koşulu aranmamaktadır.
7. Suç ile ilgili olarak Kanunda ağırlatıcı bir neden öngörülmemiştir.
8. Kanunun 167. maddesinde yer alan hafifletici ve şahsi cezasızlık nedenlerinin bu suça uygulanması mümkündür.
9. Suç re'sen kovuşturulan bir suçtur.

Kamu görevlisi olması nedeniyle işlenebilecek suçlar

5237 sayılı TCKn’da bağımsız denetçilerin cezai sorumluluklarını belirleme açısından anahtar bir diğer kavram kamu görevlisi kavramıdır. 765 sayılı mülga TCKn’daki memur ifadesi 5237 sayılı TCKn ile yerini kamu görevlisi kavramına bırakmıştır (Dönmez, 2011). Söz konusu kavram özellikle 5237 sayılı TCKn’nın 247 ile 266. maddeleri arasında yer alan ve “Kamu İdaresinin Güvenirliliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar” bölümünde yer alan suçlar açısından büyük önem taşımaktadır. Zira söz konusu suçların büyük bir kısmı, ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilmekte, kamu görevlisi tarafından işlenmeyen diğer suçlarda da failin kamu görevlisi olması, cezayı ağırlaştıran bir neden olarak öngörülmektedir (Aydın 2010).

Kamu görevlisi kavramı 5237 sayılı TCKn’nın 6. maddesinin (b) bendinde; “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımdan görüldüğü üzere, bir kimsenin kamu görevlisi sayılması için aşağıda belirtilen iki unsura ihtiyaç vardır (Aydın, 2010):

- 1- Yürütülmekte olan bir kamusal faaliyetin olması,
- 2- Herhangi bir surette kamusal faaliyete katılma.

5237 sayılı TCKn gerekçesinde ise kamusal faaliyet tabiri;

“Kamusal faaliyet, Anayasa ve kanunlarda belirlenmiş olan usullere göre verilmiş bir siyasal kararlar, bir hizmetin kamu adına yürütülmesidir. Bu faaliyetin yürütülmesine katılan kişilerin maaş, ücret veya sair bir maddi karşılık alıp almamalarının, bu işi sürekli, süreli veya geçici olarak yapmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan mesleklerinin icrası bağlamında avukat veya noterin kamu görevlisi olduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Keza kişi, bilirkişilik, tercümanlık ve tanıklık faaliyetinin icrası kapsamında bir kamu görevlisidir. Askerlik görevi yapan kişiler de kamu görevlisidir. Bu bakımdan örneğin bir suç vakiasına müdahil olan, bir tutuklu veya hükümlünün naklini gerçekleştiren subay veya erleri de kamu görevlisidir. Buna karşılık, kamusal bir faaliyetin yürütülmesine ihaleye dayalı olarak özel hukuk kişilerince üstlenilmesi durumunda, bu kişilerin kamu görevlisi sayılmayacağı açıktır.” şeklinde açıklanmaktadır.

Bu çerçevede kamusal faaliyet kavramına ilişkin madde gerekçesinde yer verilen açıklamalar doğrultusunda bir faaliyetin kamusal faaliyet sayılabilmesi için iki unsura ihtiyaç bulunduğu görülmektedir. Bunlar (Aydın, 2010):

- 1- Hizmetin kamu adına yürütülmesi,
- 2- Hizmet kuruluşunun siyasi iradeye dayanmasıdır.

5237 sayılı TCKn ve Kanun gerekçesinden görüldüğü üzere idare hukukundan farklı olarak 5237 sayılı TCKn'nın, kamusal faaliyete katılan kişinin devletle herhangi bir istihdam ilişkisi içerisinde olması koşulunu aramadığı, dolayısıyla TCKn'daki kamu görevlisi kavramının idare hukukundaki kamu görevlisi kavramından çok daha geniş bir şekilde oluşturulduğu görülmektedir (Önok, 2006: 369. akt. Dönmez, 2011). Diğer bir deyişle, 5237 sayılı TCKn'nın 6. maddesinde tanımlanan kamu görevlisi sınırları net çizmemekle birlikte, kamu görevi ifa edenler dışında, kamuya yönelik ve kamuya yararlı olarak kamu kuruluşlarınca veya kamu kuruluşlarının yakın denetimi altında yürütülen kamu hizmetlerini ifa edenleri de kapsamaktadır (Gökcan, Artuç, 2007: 35. akt. Aydın, 2010).

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetçilik mesleğini bir kamu hizmeti, bağımsız denetçilerin ise kamu görevlileri olduklarının söylemek mümkündür. Bu çerçevede 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK hükümleri çerçevesinde denetim hizmeti ifa eden bağımsız denetçiler kamu görevlisi tanımı içine girdiklerinden, 5237 sayılı TCKn'da kamu görevlilerine isnat edilen tüm suçlar nedeniyle cezai sorumluluğa sahip olacaklardır. Bunun sonucu ise Kanun'da zikredilen fiil ve eylemlerinden dolayı hürriyeti kısıtlayıcı cezalara muhatap olmalarıdır.



5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetime duyulan ihtiyaç ne kadar açıksa, denetimin denetlenenler üzerinde yarattığı rahatsızlık da açık olup, denetçilerin denetim sürecinin her aşamasında dirençle karşılaşmaları doğal bir tepki haline gelmiştir. Denetimin gereği gibi yapılmayışı başta Enron olmak üzere tüm skandallar ve yolsuzluklarda büyük bir kaosa yol açmış olsa da, bu karmaşadan çıkmanın yolu yine etkin ve kaliteli denetim yapmaktan geçmektedir. Bu nedenle bağımsız denetime geçiş sürecinde en önemli noktanın anılan denetimin denetim kapsamına alınan şirketler tarafından bir zorunluluktan çok, TTK'nın oluşturulma amacına da uygun olarak kurumsallaşmaya geçiş olarak görülmesi gerekliliği açıktır.

Bağımsız denetime yönelik beklentilerin gerçekleşmesi, işletme finansal tablolarının güvenilir olup olmadığının bağımsız bir denetim faaliyeti ile tespit edilerek, sonuçlar hakkında kamuoyunun doğru ve tam bir şekilde bilgilendirilmesine bağlıdır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin denetim amacı; işletme faaliyet sonuçlarının olumlu olduğu yönünde bir görüşe varmak olmayıp, gerçeğin sunumu olmalıdır. Yapılan bağımsız denetimin neticesinde, işletme mali tablolarının hata ve/veya hile nedeniyle işletmenin durumunu tam, güvenilir ve tarafsız yansıtmadığının objektif bir çerçevede tespiti halinde bağımsız denetçinin bağımsızlık dahil etik ilkeler doğrultusunda görüşünü sunması bir zorunluluktur. Bu noktada bağımsız denetim şirketinin sorumluluğu bağımsız denetçi görüşünün mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu sağlamaktır.

Gerek ülkemizde gerekse dünya ölçeğinde denetimin belirli kıstaslara indirgenmesi sonucunda belirli şirket ve kuruluşların denetlenmesi uygulamasının iktisadilik ilkesi çerçevesinde doğru olduğu düşünülmektedir. Bağımsız denetimin bu tür sınırlar konulmayarak ülkenin tüm ekonomik aktörlerine yöneltilmesi halinde, bağımsız denetim faaliyetinden kaynaklanan maliyet artışı tüm bu aktörler üzerinde nispi anlamda aynı yüke neden olmayacağından küçük şirketler açısından önemli bir mali sorunsala neden olunacaktır.

Çabuk ve Yücel (2012) tarafından yapılan “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmada, YMM şirketlerinin tasdik görevlerinin daha kısıtlı olması sebebiyle adli muhasebe hizmetlerine bağımsız denetçilerden daha az ihtiyaç duydukları, bağımsız denetçilerin ise sermaye

piyasasında işlem gören büyük ölçekli işletmeleri UDS'lere göre denetlemekle yükümlü olmaları nedeniyle YMM'lere göre adli muhasebecilik mesleği hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetim şirketlerine en az bir adli muhasebeci ile çalışma şartının getirilmesi görüşünü benimsedikleri sonucuna ulaşmıştır. Bu sonuç bağımsız denetim alanında adli muhasebenin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetim açısından bir diğer önemli husus; gerek bağımsız denetime tabi şirketler gerekse bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler üzerinde büyük bir baskı yaratacak düzenleme karmaşasıdır. Bağımsız denetim alanında standart ve ilke belirleyici kurumlarca getirilen düzenlemeler arasındaki uyumsuzluklar ya da karışıklıklar bağımsız denetimin etkin bir şekilde yapılamayışına neden olacak, hukuki düzenlemeler ve standartlardaki boşluklar, yanlışlar, çelişkiler, karışıklıklar ve açıklar yetkili idarelerce uyumlaştırılmadığı veya düzeltilmediği takdirde bağımsız denetim aktörlerince içselleştirilerek yanlış uygulamalara ve hatta kötüye kullanım araçlarına dönüştürülebilecektir. Ancak düzenleme karmaşasının önlenmesine yönelik çalışmalar tek başına yeterli olmayıp, bağımsız denetim kapsamında yapılan kontrollerin etkinliğini azaltan faktörlerin saptanarak, söz konusu faktörlerin özel ve kamu kesimi arasında yapılacak bir işbirliği ile ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu noktada bağımsız denetçilere verilecek hizmet içi eğitimler büyük bir önem arz etmektedir. Amaç denetçinin etkin bir denetim faaliyetinde bulunabilmesi için mesleki yeterlik ve kabiliyetlerinin geliştirilmesidir.

Büyük denetim firmalarının personel yetiştirme politikaları da bağımsız denetimden beklenen ideal sonuç için oldukça önemli olup, firmaların denetçilerini sadece çalıştıkları firmaya bağlılık ve itaat düzenleminde yetiştirmeyip, kamusal yararı da dikkate alacak şekilde ve hatta firma yararını aşan bir ölçüde kamusal yararı dikkate alacak şekilde eğitmeleri gerekmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetim firmalarının birincil amacı kapasiteden bağımsız müşteri kabulü ve müşterilerin elde tutulması olmamalı, müşteri kabul süreci uluslararası standartlar ve mesleki etik ilkeler çerçevesinde yürütülmeli, denetim süreci boyunca da müşteri yönetiminin dürüstlüğü göz önünde bulundurulmaya devam edilmelidir.

Denetim faaliyetinin örnekleme dayalı olarak yapılması halinde, örneklemden kaynaklanan risk nedeniyle denetçi tarafından ortaya konulan denetim görüşünün yüzde yüz

güvenilir bilgi olduğu her zaman düşünülemez. Zira örnek büyüklüğü ana kütleyi temsil edemeyebilir. Bu nedenle mali tablolara ilişkin tüm işlemlerin incelenmeyip, örneklem yöntemine başvurulduğu denetim faaliyetlerinde denetçilerin, işin doğasından kaynaklanan riskleri sorumlulukları açısından bir tedirginlik unsuru olarak üzerlerinde taşımaları doğaldır. Zira 6102 sayılı Kanunda denetçi kusuru denetçi sorumluluğu olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle gerek denetim firmaları gerekse denetçilerin zaman ve emek faktörünü göz önüne alarak, denetim görüşlerinde yüzde yüze yakın bir güven düzeyine sahip şekilde denetim yapmaları oldukça önemlidir.

Bağımsız denetçiler açısından bir diğer önemli husus mesleki aidiyettir. Hanifah (2013), Tandiontong (2013), Intakhan ve Ussahawanitchakit (2009) tarafından yapılan çalışmalarda mesleki aidiyetin denetim kalitesini doğrudan ve olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır. Ülkemizde de Yeşilçelebi tarafından yapılan benzer çalışmada aynı sonucuna ulaşılmış, hatta mesleki aidiyet boyutları içerisinde bağımsız denetim kalitesi üzerine en yüksek etkinin bireylerin mesleğine ilişkin duygusal bağı ile mesleğini severek yapması anlamına gelen duygusal mesleki aidiyet boyutuna ait olduğu tespit edilmiştir. Bu çerçevede söz konusu güdünün bağımsız denetçiler tarafından içselleştirilmesi bir zorunluluk olup, yaptıkları denetim faaliyetleri kapsamında duygusal mesleki aidiyete sahip olmadıkları tespit edilen meslek mensuplarının denetim yetkilerinin sınırsız iptal edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Türk tarzı Enronlarla karşılaşmamak için alınması gereken önlemlerden bir diğeri de kamusal bağımsız denetimin güçlendirilmesidir. Söz konusu unsurun önemi bağımsız denetim skandallarının yaşandığı ülkelerde skandalların ortaya çıkardığı ciddi sonuçlarla orantılı olarak daha iyi anlaşılmıştır. Nitekim ABD’de Genel Müfettişlik Yasası ile 1978 yılında yasal dayanağa kavuşan Genel Müfettişlik Birimleri 1988, 2003, 2007, 2008 ve 2010 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle güçlendirilmiştir.

Kamuoyunun bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolara olan güveni finansal tablolar ile ilgilenen kişi ve kuruluşların bağımsız denetçileri, denetledikleri şirket ile arasında bir çıkar veya çıkar çatışması ilişkisi bulunmayan, bağımsız, mesleğinde uzman kişiler olarak algılamalarına bağlı olduğundan, bağımsız denetime ilişkin yeni skandallar mesleğe duyulan güveni yok edecek, bu durum ise görevini tam ve doğru yapan diğer

bağımsız denetçilere olan güven algısını da değiştirecektir. Bu nedenle meslektaş gözlem ve ihbarları bağımsız denetim alanında oldukça önem kazanmaktadır.

Söz konusu güvensizliğin istikrarlı hale gelmemesi açısından bir diğer gereklilik ise, bağımsız denetimin standart ve ilkelere aykırı olduğu yönündeki şüphe ve tespitlerin en kısa zamanda sonuçlandırılarak gerek hukuki gerekse cezai sorumlulukların hukuk normları gereğince ivedilikle ilgili düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile ve yargı mercilerince karara bağlanmasıdır.

Bir diğer önemli husus bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin sorumluluk alanındaki ikilemdir. Reinstein ve McMillan'a (2004: 966) göre bağımsız denetim firmalarının müşterisine ve topluma (paydaşlara) olan sorumluluğu arasındaki uyumsuzluk şeklinde tanımlanan bu ikilemin, denetim kuruluşunu görevlendirme ve ücretlendirme yetkisinin işletmeden alınarak BDDK, SPK ve KGK'ya devredilmesi yoluyla ortadan kaldırılabileceği düşünülmektedir. Bu sayede salt kar güdüsü ile hareket edebilecek bağımsız denetim kuruluşları bir anlamda engellenecektir. Ayrıca bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor ve bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı bağımsız denetim firmalarının rekabet ediyor olması bu kuruluşların bağımsızlığı konusunda tereddütlere neden olduğundan, söz konusu önerinin anılan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar bünyesinde bir fon kurulması yönünde genişletilmesi mümkündür. Denetime tabi olacak şirketlerin denetim bedellerini bu fona aktarması, bağımsız denetim firmalarına yapılacak ödemelerinde bu fondan yapılacak aktarımlarla gerçekleştirilmesi yoluyla bağımsızlık unsuruna yönelik psikolojik baskı ve tehditlerin azaltılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 11 (35), 33-50.
- Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim, AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Altaş, S. (2015). *Şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi)*, (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aqel, S. (2013). *Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arı, M. (2009). Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2009 (23), 409-420.
- Arslan, E. (2010). Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası. *Mali Çözüm*, 2010 (99), 201-228.
- Aslan, Y. (2010). Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu. *Ankara Barosu Dergisi*, 2010 (2), 233-246.
- Aydın, H. (2010). Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*. 2010 (1), 109- 128.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşuma Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 2005 (148), 42-57.
- Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46 (3), 143-193.
- Bekçioğlu, S., Arslaner, H. (2010). Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lerin Sorumluluğunun Sınırı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2010 (32), 29-52.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., Gümüş, U. T. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2013 (59), 1-15.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011 (21), 572-592.
- Bostancı, S. (2002). Bankalarda Bağımsız Denetim. *Mali Çözüm*, 2002 (58), 214-221.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, (2. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2012). *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*, Ankara.

- CICA, AICPA. (1999). *Research Report: Continuous Auditing*. Toronto, Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants, American Institute of Certified Public Accountants.
- Civelek, M., Çonkar, M. K. (1996). Finansal Tabloların Kullanım Amaçları ve Oluşumlarını Etkileyen Unsurlar. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1996 (7), 1-18.
- Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm*, 2012 (109), 29-49.
- Cömert, N., Uzun, Ş., Selimoğlu, S.K., Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya: SAÜSEM Yayınları.
- Çabuk, A., Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2012 (54), 67-84.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M., Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 287.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm*, 2001 (55), 68-73.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çelik, O. (2014, 3-7 Aralık). Bağımsız Denetimdeki Sorumluluğun Hukuksal Değerlendirilmesi. *İSMMM 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı*, Antalya, 271-278.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1(1), 65-79.
- Davutyan, N., Kavut, L. (1997). Bağımsız Denetimde Müşteri Kabul Riskinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Ölçülmesi. *İMKB Dergisi*, 9 (33), 85-106.
- Demircan, A. S. (2007). *Sarbanes-Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri, Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Edirne.
- Dinç, Y., Cengiz, S. Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi*, 2014(5), 221-236.
- Dönmez, B.D. (2011). Türk Ceza Kanununda Kamu Görevlisi. *TBB Dergisi*, 2011 (94), 95-130.
- Dünya Bankası. (2005). *ROSC: Report On The Observance of Standards and Codes*.
- EC Report. (2008). *Thieffry & Associates: A study on systems of civil liability of statutory auditors in the context of a Single Market for auditing services in the European Union*, Report to the European Commission. Update by DG Internal Market and Services in January 2007.

- Eğilmez, M. (2009). *Küresel Finans Krizi*. (5. Basım). Ankara: Remzi Yayıncılık.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.
- Erdoğan, N., Uludağ, S. (2014). Denetçi Yargısının Nesnelleştirilmesinde Kullanılabilecek Başlıca Yöntemler ve Bayes Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (42), 19-34.
- Eren, E. (2010). Derecelendirme Kuruluşları Tarafından Verilen Notlar Sebebiyle Üçüncü Kişilerin Uğrayabileceği Zararlardan Kaynaklanan Sorumluluğun Hukuki Niteliği. *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi*, 4(2), 111-144.
- Eren, F. (2015). *6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (18. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Göçen, C.A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm*, (97), 107-129.
- Göçer, İ. (2012). 2008 Küresel Ekonomik Krizin Nedenleri ve Seçilmiş Ülke Ekonomilerine Etkileri: Ekonometrik Bir Analiz. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (17), 18-37.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku (Cilt II)*. (2. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İnternet: AFM (2014). Results of the inspection of the quality of statutory audits at the Big 4 audit firms, <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Members%20Inspection%20Reports/report-big4-audit-2014.pdf> adresinden 15.07.2015 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: AICPA, Professional Ethics, <http://www.aicpa.org/interestareas/professionalethics/Pages/professionalethics.aspx> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Bağımsız Denetçiler Derneği, <http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRHAK> adresinden 08.06.2015 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Başağaç, H. (2013). TTK ve Bağımsız Denetimde Geline Durum. <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=79> adresinden 7.03.2015 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: BDDK, Bağımsız Denetim Kuruluşları, http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kuruluslar/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari/Bagimsiz_Denetim_Kuruluslari.aspx adresinden 09.10.2015 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Bozkurt, N. (2007). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi.

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007_sunumlar/1GUN/1GUN_1SALON_O1/NEJAT%20BOZKURT.ppt adresinden 21.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Cengiz, Ö. (2013). Ve Çıktı: Bağımsız Denetime Tabi Şirketler Kimler?, http://www.yontemymm.com.tr/Doc/Ve_Cikti_Bagimsiz_Denetime_Tabi_Sirketler_Kimler.pdf adresinden 25.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: CRA International, CRA Insights, July 2007, <http://www.crai.com/sites/default/files/publications/a-primer-on-economic-issues-in-litigation.pdf> adresinden 24.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: EC, Commission Staff Working Document (Accompanying Document To The Commission Recommendation Concerning The Limitation Of The Civil Liability Of Statutory Auditors And Audit Firms), June 2008, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/impact_assessment_en.pdf adresinden 8.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Forbes, Groupon: Where were the auditors?, Francine McKenna, <http://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2012/04/09/groupon-where-were-the-auditors> adresinden 16.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Gürer, H. (2009, 2 Eylül). Bağımsız Denetim Uygulamaları, Denetim ve Muhasebe Standartları, Etik Değerler. İSMMMO Meslekte Yeni Bir Boyut: Bağımsız Denetim Semineri, İstanbul. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/HTMLPrint.asp?id=1390> adresinden 10.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, <http://www.ethicsboard.org/iesba-code> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: IIA, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: INTOSAI, Issai 30 Code of Ethics, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: KGK, 44 no.lu Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf> adresinden 22.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: KPMG (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-AndInsights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf> adresinden 15.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: KPMG LLP, <https://www.veteranjobsmission.com/meet-the-coalition/kpmg-llp> adresinden 15.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: PCAOB, <http://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> adresinden 01.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Radikal Gazetesi, http://www.radikal.com.tr/ekonomi/denetleyene_de_dava-680552 adresinden 15.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Savcı, A.Ş. (2014). Bağımsız Denetimdeki Sorumluluğun Denetçi Açısından Değerlendirilmesi, http://www.ankaraymmo.org.tr/sempozyum/III.OTURUM/ahmet_sahin_savci.pdf adresinden 21.06.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Selamoğlu, Ö. C. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim, Vergide Gündem. http://www.vergidegundem.com/documents/10156/464045/ocak2012_makale2.pdf adresinden 29.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Sezer, Y. (2015). Enerji Piyasası Kapsamında Denetimler Devam Edecek mi?, <http://www.gunceldenetim.com.tr/TR,5691/enerji-piyasasi-kapsaminda-denetimler-devam-edecek-miim-.html#icerik> adresinden 11.10.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: SPK Faaliyet Raporları (2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014), <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=7&pid=5> adresinden 1.07.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: SPK, 2008-2010 Dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu, <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=854> adresinden 14.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: SPK, e-Veri Bankası, <http://www.spk.gov.tr/apps/everi/details.aspx?type=bds&submenuheader=null> adresinden 09.10.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: SPK, Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Şanlı, K. (2005). Amerikan batığın faturasını sorumlulara, Türkiye devlete kesiyor, Milliyet Gazetesi. <http://www.milliyet.com.tr/2005/06/16/son/soneko09.html> adresinde 23.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Şanlı, U. (2012). Batık bankaların kamuya maliyeti 31.4 milyar dolar, Vatan Gazetesi. <http://www.gazetevatan.com/ufuk-sanli-482603-yazar-yazisi-batik-bankalarin-kamuya-maliyeti-31-4-milyar-dolar/> adresinden 20.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Tamer, M. (2012). Batan bankaların denetçileri kim?, Milliyet Gazetesi. <http://www.milliyet.com.tr/2001/12/26/yazar/tamer.html> adresinden 13.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Telegraph, Tesco accounting scandal Q&A: what happens next?, Graham Ruddick <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/epic/tsco/11113002/Tesco-accounting-scandal-QandA-what-happens-next.html> adresinden 18.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: The Institute of Internal Auditors (IIA), <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/?search%C2%BCdefinition> adresinden 21.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: The Institute of Internal Auditors (IIA), <https://iia.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/> adresinden 21.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: TİDE, Etik Kurallar, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar adresinden 10.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: TMSF, <http://www.tmsf.org.tr/intikaleeden.bankalar.tr> adresinden 25.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: TÜRMOB, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat1/23.pdf> adresinden 12.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: TÜRMOB, Yeni Türk Ticaret Kanunu'yla Dünya Ligne, Nisan 2012, <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/04/Yeni-Turk-Ticaret-Kanunuyla-Dunya-Ligne-Turmobil.pdf> adresinden 11.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Uzay, Ş. (2009, 14-17 Mayıs). Denetimde Kalite, Konya SMMMO I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, Konya, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/DSK_14_17_Mayis_2009.pdf adresinden 22.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Ülkü, M.M. (2005). 5237 Sayılı TCK 154-156. ve 160-166. Maddelerinde Yer Alan Malvarlığına Karşı İşlenen Suçlar, <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/161.pdf> adresinden 10.09.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Üstünel, B. (2003, 16-19 Nisan). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları, 6. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> adresinden 01.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Accounting scandals, http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals#List_of_reported_accounting_scandals adresinden 08.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Accounting Scandals, http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals#List_of_reported_accounting_scandals adresinden 28.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Big Four (audit firms), [http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_\(audit_firms\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_(audit_firms)) adresinden 14.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Big Four, [http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_\(audit_firms\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_(audit_firms)) adresinden 08.03.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Deloitte, <http://en.wikipedia.org/wiki/Deloitte>, adresinden 14.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, Ernst & Young, http://en.wikipedia.org/wiki/Ernst_%26_Young adresinden 15.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Wikipedia, PricewaterhouseCoopers, <http://en.wikipedia.org/wiki/PricewaterhouseCoopers> adresinden 15.05.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Yurt, M. (2009). Bağımsız Denetim, Ülkemizde Bağımsız Denetim Şirketleri'nin, Kuruluşları, Çalışma Usul ve Esasları. <http://www.ozdogrular.com/content/view/11899/176/> adresinden 10.02.2015 tarihinde alınmıştır.

Johnstone, K.M., Grambling, A.A., Rittenberg, L.E. (2012). *Auditing A Risk Based Approach to Conducting A Quality Audit*. (9th edition). South-Western: Cengage Learning.

Kahyaoğlu, S. (2013). Uygulayıcı Gözüyle UFRS Uygulamalarında Denetçinin Destekleyici/Tamamlayıcı Rolü. *Mali Çözüm*, 2013 (120), 115-123.

Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Kandemir, C., Kandemir, Ş. (2012a). Enron Olayı'nı Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2012 (37), 103-123.

Kandemir, C., Kandemir, Ş. (2012b). Enron Olayı'nı Doğru Okumak-II: Kıssadan Hisseler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2012 (38), 85-106.

Kandemir, T., Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (20), 37-55.

Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2013 (59), 17-37.

Karataş, M. (2014). Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2014 (14), 123-142.

Karatepe, K. (2010). Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde Reform ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması. *Mülkiye Dergisi*, XXXIV (268), 93-123.

Karatepe, K. (2011). Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye'de Denetimin Yeniden Yapılandırılması. *Denetim Dergisi*, 2011 (116), 5-21.

Karavardar, A. (2014). İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye'de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 43 (1), 173-187.

- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A., Torun, S. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2002). Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları, *Yönetim Dergisi*, 2002 (41), 7-21.
- Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMMO Yayın No 130.
- Kazgan, G. (2011). 2008 Küresel Krizi: Nedenleri, Etik İlkeleri ve İktisat Eğitimi, E. Uygur. (Editör). Küresel Bunalım ve İktisat Eğitimi. *Türkiye Ekonomi Kurumu*, 1-34.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. (5. Baskı), İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- KGK, (2013). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 2012 Faaliyet Raporu, Ankara.
- Kırlioğlu, H., Akyel, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2004 (23), 28-34.
- Kızılgöl, Ö. (2014). *Müşteri Firma İlişkilerinde Bağımsız Denetim ve Müzakere*. Bursa: Dora Basım Yayım.
- Koçberber, S. (2008). Dünya’da ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 2008 (68), 65-89.
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Özel Hukuk ABD, Ankara.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. (1. Baskı). İstanbul: Nobel Yayın.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Oğuzman, M.K., Öz, M.T. (2014). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (Cilt-2). (12. Bası). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Orhan, M.S., Sermeçeli, M. (2014). Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi ve İlgili BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2014 (13), 1-18.
- Öncü, S., Taner, B., Karasioğlu, F., Aracı, H. (1997). *Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayın No: 20, 168-175.
- Önder, T. (2001). *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

- Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2014 (55), 55-71.
- Özgül, M.U. (2014, 3-7 Aralık). *T.T.K. Hükümlerine Göre Sorumluluk*. İSMMMÖ 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı, Antalya, 238-244.
- Özkul, L. (2003). *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, İstanbul.
- Özşahin, G. (2000). *Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu*, *Yayınlanmamış Yeterlilik Etüdü*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- Özyer, M.A. (2014, 3-7 Aralık). *Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay ve Bağımsız Denetçiler (YMM) Tarafından Denetiminin Sonuçları*. İSMMMÖ 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı, Antalya, 341-354.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pirgaip, B. (2004). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu*, Yayınlanmamış Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- Sağlar, J., Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (1), 343-358.
- Savcı, A.Ş. (2014, 3-7 Aralık). *Bağımsız Denetimdeki Sorumluluğun Denetçi Açısından Değerlendirilmesi*. İSMMMÖ 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı, Antalya, 254-261.
- Sayar, Z. (2014, 26-30 Kasım). *KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları*. İSMMMÖ XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumunda sunuldu, Antalya.
- Selimoğlu, S. K., (2005, 20-24 Nisan). *Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi*, İSMMMÖ 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.
- Selimoğlu, S. K., Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2014 (64), 27-51.
- Shi,Y. (2009). *The Role of Auditors in the Current Financial Crisis*, Unpublished Undergraduate Thesis, University of Florida, USA.
- Soyer, S. (2005). *Uluslararası Denetim Standartları*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

- Şavlı, T. (2009, 14-17 Mayıs). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci*. Konya SMMMO 1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansında sunuldu, Konya.
- Şenyiğit, Y.B., Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 2014 (77), 80-98.
- Şirin, M. (2014, 3-7 Aralık). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları*. İSMMMO 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı, Antalya, 245-253.
- TBMM, TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Yılı: 3, Dönem: 22, 18 Mayıs 2005, 100. Birleşim, Cilt: 85, 68-69.
- Türk, Z., Sağlar, J. (2008). Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (2), 403-420.
- Usta, A. (2011). Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetiminde Etik ve Ahlak. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 01 (02), 39-50.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S., Çelik, M. (2007, 23-27 Mayıs). *Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma*. 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda sunuldu, Antalya.
- Uyar, S., Çelik, M. (2009). İMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2009 (41), 140-156.
- Uzay, Ş. (2004, 3-5 Kasım). *Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı*, MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conference, İstanbul, Bildiri Kitabı, 435-485.
- Uzay, Ş. (2006, 9-11 Kasım). *Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, WCAE The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, İstanbul.
- Uzay, Ş. (2012). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları. *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*, 2012 (8), 52-56.
- Uzay, Ş. (Antalya, 2001). *Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu*, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, 235-259.
- Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M., (2008, 20-24 Temmuz). *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul.

- Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (4), 358-367.
- Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2015(65), 81-96.
- Yavaş, A. (2014, 3-7 Aralık). *SPK Hükümlerine Göre Sorumluluk*. İSMMM 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı, Antalya, 254-261.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi. *Mali Çözüm*, 2011 (107), 147-162.
- Yılmaz, E. (2003). *Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeler*, Yayınlanmamış Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, İstanbul.
- Yılmaz, Z. (2010). *Trafik Kazaları ve Taşımacılıktan Doğan Hukuki Sorumluluk, Tazminat, Sigorta ve Rücu Davaları*. (3. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Ankara.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Gürocak, Sibel
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : 17.09.1976 - Ankara
e-posta : sibelgurocak06@yahoo.com

Eğitim Derecesi

Okul/Program

Mezuniyet yılı

Yüksek lisans	Gazi Ü. Maliye ABD	Devam ediyor.
Lisans	Ankara Ü. S.B.F. İktisat	01.03.2000
Lise	Ankara Maliye Meslek Lisesi	17.09.1993

Yayınlar

5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk Kavramı ve Mali Sorumlular (Temmuz 2007 e-Yaklaşım, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010 Dış Denetim Dergisi)

Kamu Sektöründe Yemek Çeki (Akıllı Kart-Elektronik Kart) Uygulaması (Mart 2008 e-Yaklaşım).

Hobiler

Seyahat etmek, kitap okumak



GAZİ GELECEKTİR

تجارتی

