

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

**ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU SEMAYE PİYASASI KANUNU VE YENİ
TÜRK TİCARET KANUNUNUN BAĞIMSIZ DENETİM YÖNÜNDEN
İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÜMİT ÇELİK

İstanbul, 2012

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU SEMAYE PİYASASI KANUNU VE YENİ
TÜRK TİCARET KANUNUNUN BAĞIMSIZ DENETİM YÖNÜNDEN
İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÜMİT ÇELİK

Danışman: PROF.DR. HANİFİ AYBOĞA

İstanbul, 2012

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FINANSMAN Bilim Dalı Yüksek
Lisans öğrencisi ÜMİT ÇELİK' nin ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU, SERMAYE
PIYASASI KANUNU VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM
YÖNÜNDEN İNCELENMESİ adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun
11.07.2012 tarih ve 2012-19/8 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 04.09.2012

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. CEMAL ÇAKICI



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ümit Çelik
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe-Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Hanifi Ayboğa
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Eylül 2012
Anahtar Kelimeler	: Denetim, Bağımsız Denetim, Sermaye Piyasası, Türk Ticaret Kanunu

ÖZET

ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU SEMAYE PİYASASI KANUNU VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN BAĞIMSIZ DENETİM YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinde ortaya çıkan karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karışmasına neden olmaktadır. Muhasebe bilgilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin çalışanlarına, ortaklarına ve kendi sahiplerine güvenilir ve doğru bilgi verebilmeleri için bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olmasına, denetimlerinin düzenli ve sıkı bir şekilde yapılmasına ve neden olmuştur.

Bunların dışında Dünya’da meydana gelen denetim skandalları ise, bağımsız denetim hizmetinde kalitenin artırılması için birçok yeni düzenlemelerin gerçekleşmesine olanak sağlamıştır. Türkiye’de de bu düzenlemelere paralel olarak gelişmeler yaşanmıştır.

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’nun denetiminin yanında, 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu ticaret, sanayi ve hizmet sektörlerinin ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışmıştır. Avrupa Birliği ile müzakerelerinin başlaması ile gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından bu alanda yasal değişimlerin yapılması kaçınılmaz bir hal almış olup 13.01.2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’nda kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. En son olarak kanunun belirli maddelerinde değişiklik yapılarak 01.07.2012 tarihinde 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yürürlüğe girmiştir.

GENERAL INFO

Name And Surname : Ümit Çelik
Department : Business Administration
Programme : Accounting and Finance
Advisor : Prof. Dr. Hanifi Ayboğa
Type And Date Of The Thesis : Master Thesis - Eylül 2012
Key Words : Auditing , independent auditing,
Capital Market Turkish Commercial Code

ABSTRACT

FORMER ANALYSIS OF TURKISH COMMERCIAL CODE, CAPITAL MARKETS BOARD AND NEW TURKISH COMMERCIAL CODE DRAFT IN THE CONTEXT OF INDEPENDENT AUDITING

Activities, along with the growth and complexity of emerging businesses in the accounting systems of enterprises lead to interference. Accounting information for the entity's financial statements and accounting information that occurred with his complexity negatively affects the degree of reliability. Independent auditing become an indispensable activity due to provide reliable and accurate information to both employees, shareholders and third parties and regular and strict control have been done for his purpose.

In addition, the audit scandal that occurred in the world, however, many of the independent audit in order to increase the service quality has enabled the realization of the new regulations. Developments have taken place in Turkey in accordance with these regulations.

In addition to the supervision of the Capital Markets Board of Turkey, the former Turkish Commercial Code No. 6762 which entered into force in 1957, for meeting the needs at commerce, industry and service sectors, Negotiations with the European Union in terms of capturing changes in capital markets and developing legislative changes in this area have become a necessity and on 01.13.2012 Grand National Assembly of Turkey adopted when the new Turkish Commercial Code No. 6102 dated 02.14.2011 , which is published in the Official Gazette No. 27 846 Most recently, an amendment made in some certain provisions and the (new) Turkish Commercial Code No. 6335 came into force on 07.01.2012.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	iv
ŞEKİL LİSTESİ.....	v
KISALTMALAR.....	vi
1. GİRİŞ.....	1
2. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	4
2.1. Denetim Tanımı.....	4
2.2. Denetim Türleri.....	5
2.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	6
2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi.....	6
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	7
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	8
2.2.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	9
2.2.2.1. Genel Denetim.....	9
2.2.2.2. Özel Denetim.....	9
2.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	9
2.2.3.1. İç Denetim.....	14
2.2.3.2. Kamu Denetimi.....	15
2.2.3.3. Bağımsız Denetim.....	17
2.2.4. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	17
2.2.4.1. Zorunlu Denetim.....	17
2.2.4.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	18
2.3. Bağımsız Denetim Kavramı.....	18
2.3.1. Bağımsız Denetim Tanımı.....	18
2.3.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	19
2.3.2.1. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim.....	20
2.3.2.2. Dünyada Bağımsız Denetim.....	22
2.3.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği.....	24
2.3.4. Bağımsız Denetimin Yararları.....	26
2.3.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	27
2.3.4.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar...	28
2.3.4.3. Denetlenen İşletme İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasasına Sağladığı Yararlar.....	29
2.3.5. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	30
2.3.6. Bağımsız Denetimin Türleri.....	31
2.3.6.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi).....	31
2.3.6.2. Sınırlı Denetim.....	31
2.3.6.3. Özel Denetim.....	32
2.4. Bağımsız Denetimi Etkileyen Uluslararası Alandaki Unsurlar.....	33
2.4.1. Enron Olayı.....	33
2.4.1.1. Enron Şirketinin Tarihçesi.....	33

2.4.1.2. Enronun Batma Nedenleri.....	34
2.4.1.3. Enron Skandalının Etkileri.....	35
2.4.1.3.1. Skandalın Bankalara Etkisi.....	35
2.4.1.3.2. Skandalın Yatırımcılara Etkisi.....	36
2.4.1.3.3. Skandalın Denetçi Firmalara Etkisi.....	36
2.4.2. Sarbanes-Oxley Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler.....	37
2.4.2.1. SarbanesOxley Kanununun İçeriği.....	38
2.4.2.2. SarbanesOxley Yasasının Türkiye'ye Etkisi.....	39
2.4.2.3. SarbanesOxley Yasasının Diğer Ülkeler Üzerindeki Etkisi.....	40
2.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	41
2.5.1. Genel Standartlar.....	44
2.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	46
2.5.3. Raporlama Standartları.....	47

3. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER 49

3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim	49
3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	51
3.2.1. Denetimin Konusu Ve Kapsamı.....	56
3.2.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler.....	59
3.2.2.1. Denetçi Seçimi, Görevden Azil Ve Sözleşmenin Feshi...	62
3.2.2.2. Denetçi Rotasyonu.....	65
3.2.2.3. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu.....	65
3.2.2.4. Denetim Görüşü.....	66
3.2.2.5. Denetim Raporu.....	68
3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunundaki Bağımsız Denetimde 6335 Sayılı Kanunla İle Yapılan Değişiklikler.....	70
3.2.3.1. Denetçi Olabilecekler ve Rotasyon İle İlgili Düzenlemeler.....	70
3.2.3.2. Denetçi Seçimi İle İlgili Düzenlemeler.....	71
3.2.3.3. Denetime Tabi Şirketler İle İlgili Düzenlemeler.....	71
3.2.3.4. Hapis Cezaları ve Adli Para Cezaları İle İlgili Düzenlemeler.....	75
3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunun Bağımsız Denetime Kazandırdıkları..	77

4. TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM..... 79

4.1. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Dış Denetimin Tanımı ve Amacı.....	79
4.2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimin Önemi.....	80
4.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Bağımsız Denetim Türleri.....	80
4.3.1. Sürekli Denetim.....	81

4.3.2. Sınırlı Denetim.....	82
4.3.3. Özel Denetim	83
4.4. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	85
4.5. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetimde Değerlendirilmiş Denetim Teknikleri.....	87
4.5.1. Finansal Tablolardaki Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri.....	88
4.5.1.1. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Yapısı.....	89
4.5.1.2. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması.....	89
4.5.1.3. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Kapsamı.....	90
4.5.2. Kontrol Testleri	91
4.5.2.1. Kontrol Testlerinin Yapısı.....	91
4.5.2.2. Kontrol Testlerinin Zamanlaması.....	92
4.5.2.3. Kontrol Testlerinin Kapsamı.....	92
4.5.3. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Kanıtı.....	93
4.5.4. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Dış Denetimde Analitik İnceleme Teknikleri.....	94
4.5.5. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Raporlarının Hazırlanması.....	96
5. SONUÇ.....	101
EKLER.....	105
KAYNAKÇA.....	115

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No:
Tablo 1: Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri	6
Tablo 2: Denetçinin Taşınması Gereken Özellikler	9
Tablo 3: Denetçiler ve Denetim Türleri-Önem Verilen Denetim Alanları.....	12
Tablo 4: Bağımsız Denetçi İle İç Denetçi Arasındaki Farklar.....	12
Tablo 5: Dünyada Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	22
Tablo 6: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	43
Tablo 7: 6102 ve 6335 Sayılı Kanunda Bağımsız Denetim İle İlgili Maddelerin Karşılaştırılması	71
Tablo 8: 6335 Sayılı Kanunda Yapılan Cezai Değişiklikler.....	75

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 1 : Bağımsız Denetçinin Rolü..... 11

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
ETTK	Eski Türk Ticaret Kanunu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
KDV	Katma Değer Vergisi
m.	Madde
NYSE	New York Hisse Senetleri Piyasası
s.	Sayfa
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlar
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları'na
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve karışmasına sebep olmaktadır. İşletmelerin gelişen ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle hızla büyümesi beraberinde güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bununla birlikte işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinde ortaya çıkan karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karışmasına neden olmaktadır. Muhasebe bilgilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. Aynı zamanda İşletmelerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeniyle giderek büyümesi beraberinde doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın artması bağımsız dış denetim uygulamalarının da daha fazla önem kazanmasına neden olmuştur.

İşletmelerin faaliyet raporlarında açıkladıkları muhasebe bilgileri, etkin bir sermaye piyasasının gelişiminde önemli rol oynamaktadır. İşletmenin, yöneticilerine işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme sorumlulukları yerine getirmelerini sağlamak, kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit etmek amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir. Ayrıca, belli bir süreci kapsayan faaliyetlerle ilgili bilgilerin ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu olarak belirlenmiştir. Hazırlanan bu raporların belli kıstaslara uyup uymadığının denetlenmesi ve incelenmesi bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayısının giderek artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyacının artması bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olmasına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin, kaynak talebinde bulundukları işletmelerin kendilerinden talep ettiği finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri tam, doğru ve güvenilir olarak sunmaları gereklidir. Bu güvenilirliğin günümüz koşullarında sağlanması da ancak bağımsız dış denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır.

Bağımsız denetim, sermaye piyasasındaki ihraççılar ile halka açık anonim şirketlerin ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK tarafından istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçilerce denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmak ve bu görüşe ilgi duyan taraflara rapor sunmaktır. Özellikle halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde denetimin bu amacı daha bir önem kazanmaktadır.

Bağımsız denetim dünyada uzun yıllardan beri yapılmasına karşın, Türkiye' de son yıllarda para ve finans piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak önem kazanmış ve gelişme göstermiştir. Dünyada meydana gelen denetim skandalları ise, bağımsız denetim hizmetinde bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarının öneminin artmasına neden olmuş ve bağımsız denetim hizmetinde kalitenin artırılması için birçok yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de de bu düzenlemelere paralel olarak gelişmeler yaşanmıştır.

Bu çalışmada sermaye piyasalarında, Türk Ticaret Kanunu ve 14.02.2011 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız dış denetim kapsamında, genel anlamda denetim, bağımsız dış denetim ve sermaye piyasalarında denetim olarak ayrıntılı bir şekilde irdelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; denetim kavramı, denetim türleri, bağımsız denetim kavramı ve denetim standartları üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; bağımsız denetimin ETTK ve YTTK yönünden incelenmesi yer almaktadır.

Çalışmanın son bölümünde ise sermaye piyasalarında bağımsız dış denetimin yapılabilme koşulları, bağımsız dış denetim sözleşmesi ve çalışmalarının belgelendirilmesi, bağımsız dış denetimde denetçinin sorumlulukları, bağımsız dış denetimde değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak bağımsız denetim teknikleri, sermaye piyasalarında dışarıdan hizmet alan işletmelerle ilgili bağımsız denetim,

sermaye piyasalarında bağımsız denetim kanıtı, sermaye piyasalarında bağımsız dış denetimde analitik inceleme teknikleri, sermaye piyasalarında bağımsız dış denetim raporlarının hazırlanması, sermaye piyasalarında bağımsız dış denetime tabi tutulmuş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgiler ve sermaye piyasalarında bağımsız dış denetimde hazırlanan özel amaçlı bağımsız raporu konuları üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmaktadır.

2. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

2.1. Denetim Tanımı

Denetim kavramına ilişkin değişik kaynaklarda benzer tanımlamalar yapılmıştır.

Kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi, bunun yanında işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir.¹

Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanıma göre denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.²

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.³

Denetim, ortaya çıkan bir bilgi hakkında kanıt toplayıp değerlendirerek, bu bilginin kabul edilen kriterlerle karşılaştırılarak uygunluğunun rapora bağlanmasıdır.⁴

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir.⁵

¹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Avcıol Basım Yayın, 2004, s.1.

² William F.,M. Glover Steven,F. Prawitt Douglas, **Auditing andAssuarance Service**, New York: Mc-HillInc, 2006, s.13.

³ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.5.

⁴ Alvin A. Arens, J. RandallElder, Mark S. Beasley, **Auditing andAssuaranceServices:AnIntegrated Approach**, New Jersey:Prentice Hall,11. Baskı, 2006, s.11.

⁵ Münevver Yılancı,**İç Denetim(Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No:086, 2003, s.6.

Denetim faaliyeti sonucunda, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi ya da grubun, denetlenen unsur ile ilgili olarak önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğu konusunda bir yargıya veya görüşe ulaşması söz konusudur ve bu yargı veya görüşten yararlanacak olan kesimlerin olması gerekmektedir. Bu doğrultuda denetim faaliyetinin sonucunda ulaşılan yargı veya görüşlerin, sistematik bir şekilde ilgililere veya çıkar gruplarına yararlı olacak şekilde raporlanması gerekir.⁶

Denetimin önemi, denetlenen iş ve faaliyetlere ilişkin bilgilerin güvenilirliğinden ziyade denetime bağlı olarak hata, hile ve benzeri aksaklıkların ortaya çıkmasını ve yaygınlaşmasını önlemek noktasındadır. Çünkü denetim sunulan bilgilerin doğru olup olmadığından daha çok verilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik bir süreçtir.⁷

Muhasebe denetiminin içerdiği bazı özellikler vardır, bunlar:⁸

- Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.
- Denetim bir karşılaştırma sürecidir.
- Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.
- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.
- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

2.2. Denetim Türleri

Denetim türleri farklı şekillerde sınıflandırılmıştır.

Denetimi; amacına göre, denetçi statüsüne göre, kapsamına ve yapılış nedenine göre çeşitli açılardan ayırma tabi tutmak mümkündür.

⁶Masum Türker ve Recep Pekdemir, “UDS Türkiye Uygulaması ve Beklentileri”, http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (05.05.2011)

⁷Yasemin Yeğinboy, Recep Pekdemir, “Küreselleşen Dünya’ da Türkiye’ deki Muhasebe Denetimi Gerçeği”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Yirmi Birinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu İçinde, Ankara: TÜRMOB Yayınları No: 172, 2001, s.294.

⁸ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.23.

2.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim türlerini üç kısımda inceleyebiliriz.

Tablo 1
Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri

Denetim Türü	Kriter
Mali Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
Uygunluk Denetimi	Yasalar, Mevzuat ve İşletme Politikaları
Faaliyet Denetimi	İşletmenin Hedefleri, Performans ve Verimlilik Kriterleri

Kaynak: Münevver Yılancı, Birol Yıldız, **YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2001, s.69

2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Bilindiği gibi muhasebe sürecinde işletme ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunların özetlenmesi muhasebenin birinci işlevini oluşturmaktadır. Bu sürecin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel finansal tablolar olan; *bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosudur*.⁹

Mali tabloların denetimi bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş unsurlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak üzere ilgili işletmenin mali tablolarının denetçi tarafından incelenmesidir.¹⁰

Mali tabloların denetimi muhasebe denetiminin başlangıç noktasıdır. Bu bağlamda şekil şartlarına uygunluk denetimi ön plana çıkar cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm çıkar gruplarının kullanımına açık bir biçimde irdelenir.¹¹

⁹ Melih Erdoğan, **Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 2005, s.3-4.

¹⁰ Gürbüz, s.11.

¹¹ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 3. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, s.5.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi bir diğ er adıyla usul denetimi, özellikle vergi değişiminde işletmelerin uymak zorunda olduğu belge düzenine ya da diğ er usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulup uyulmadığına ilişkin denetimdir.¹²

İşletme faaliyetlerinin yasalara, hukuk kurallarına ya da üst yönetim tarafından belirlenmiş işletme içi kurallara uygun olup olmadığının tespiti için yapılan bir çalışmadır. Uygunluk denetiminde, işletmelerin VUK' ndaki düzenlemelere ve diğ er mevzuatlara uygun davranıp davranmadığı ya da işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı araştırılır. Uygunluk denetiminde karşılaştırma unsurları önceden konulmuş kurallardır.¹³

Uygunluk denetimi, i  denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygunluk derecesini belirlemek amacıyla incelenmesidir.

Yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları, denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi i  denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.¹⁴

Uygunluk denetimi bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim işlemidir. Bu denetim türünde, belirlenmemiş bazı özellikler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi örgüt dışındaki denetçiler tarafından da yapılabilir. Örneğin, işletmelerin sosyal sigorta bildirimlerin doğruluğu ve sosyal sigorta mevzuatına

¹²  mer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, 2. Baskı, Ankara: Tesmer Yayınları, 2001, s.6.

¹³  mit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004, s. 2.

¹⁴ Erdal Kenger, "**Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**", http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (05.05.2011)

uygunluğu, Sosyal Sigortalar Kurumu denetçileri tarafından araştırılarak belirlenir. Bu denetimde ölçüt SSK mevzuatıdır.¹⁵

Uygunluk denetimi, hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. Yani iç denetim şeklinde de dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Örneğin Vergi İdaresi'nde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yaparlar. Bunlar belirli bir bölümü belirli vergi yasalarını kriter olarak incelerler. Hatta tüm vergi yasaları değil, Katma Değer Vergisi (kdv), Gelir Vergisi, Damga Vergisi denetimi gibi bir vergi yasasına uygunluk amacı ile denetim yapılabilir.

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin geniş bir tanımı şöyledir:¹⁶

“Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin öncelikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemektir.

Faaliyet denetimi, bir işletmenin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ve ekonomik olarak işleyip işlemediğini saptamak amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve aynı zamanda yönetim tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. Faaliyet denetimi, bu tür denetim faaliyetinden farklı olarak bir “Yönetişel Danışmanlık” seklinden nitelendirilmektedir. Yönetiş danışmanlığı ise; işletmenin problemlerinin belirlenmesi, çözüm yollarının önerilmesi ve bu önerilerin hayata geçirilmesini destekleyen bağımsız ve tarafsız olarak verilen profesyonel bir hizmettir.¹⁷

2.2.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

¹⁵ Kepekçi, s.3.

¹⁶ Şaban Uzak, **Faaliyet Denetimine Genel Bakış**, İstanbul Mali Müşavirler Odası, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 25-29 Nisan 2007, s.2.

¹⁷ Güldem Dalak, **Denetim ve Kalite Denetimi**, Muğla Üniversitesi S.B.E. Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Güz 2000, s.69.

Kapsamına göre denetim; genel denetim ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

2.2.2.1. Genel Denetim

Bir işletmeye ait her türlü işlem ve işletmenin muhasebe sisteminin tümünü kapsayan denetim türüdür. Genel denetim yapılırken, işletmenin finansal durumunun ve muhasebe verilerinin doğruluğu incelenir.

2.2.2.2. Özel Denetim

Özel amaçlı denetimler, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamak amacı ile yapılan denetim çalışmalarıdır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden bellidir. Buna dayalı olarak genel ve karma hipotezler açık olarak belirtilir. Bu hipotezlere dayalı olarak da, ilgili sonuç çıkartılarak bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır.¹⁸

2.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi, denetim çalışmalarını yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, tarafsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan, denetim çalışmalarını gerekli mesleki özeni göstererek yürüten ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan ve yenilikleri takip ederek mesleki bilgisini sürekli geliştiren kişidir.¹⁹

Tablo 2
Denetçinin Taşınması Gereken Özellikler

--	--

¹⁸ Dalak, s.69.

¹⁹ Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, İstanbul: Euromat Entegre Matbaacılık, 2009, s.20.

Denetçinin Taşınması Gereken Özellikler	Bağımsız Davranabilen
	Yeterli Mesleki Bilgi ve Tecrübeye Sahip Olan
	Yüksek Ahlaki Nitelikler Taşıyan

Kaynak: Kavut ve Diğerleri, s.20.

Çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden dolayı teoride ve uygulamada çok çeşitli denetçi türü ile karşılaşmaktadır. Ancak genel kabul görmüş üç bölümlere bulunmaktadır.²⁰

- Bağımsız Denetçiler,
- İç Denetçiler,
- Kamu Denetçileri,

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeler ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, alıcılarına profesyonel hizmet sunan tek başına çalışan uzman kişilere veya denetim kuruluşlarında görevli olan kişilere denilmektedir.²¹

Bağımsız denetçiler asıl olarak işletmelerin finansal tablolarını denetleme görevini yürütmekle beraber bunun yanında işletmelere sundukları çeşitli hizmetlerde vardır.²²

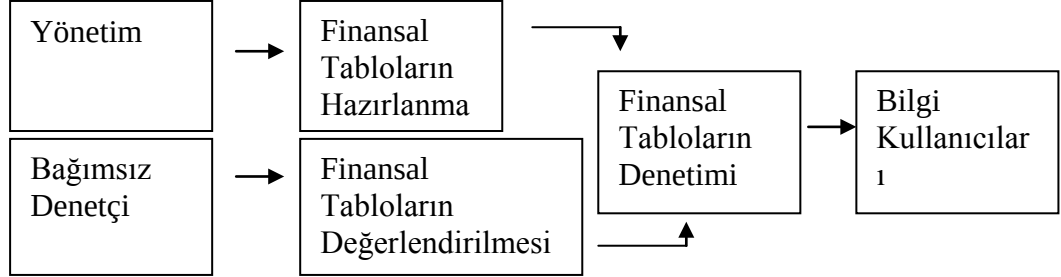
- Vergi konusunda işletmelerin karşılaştıkları sorunlara yardımcı olmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak veya mevcut sistemi inceleyip önerilerde bulunmak,
- Çeşitli konularda işletmelerin yönetim danışmanlığını yapmak,

²⁰ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001, s.15.

²¹ Aksoy, s.72.

²² Bozkurt, s.32.

• Kamu kuruluşlarının işletmelerden talep ettiği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yürütmek, olarak yazılabilir.



Şekil 1: Bağımsız Denetçinin Rolü

Kaynak:Larry, F. Konratlı, Auditing, A Risk Analysis Approach, University of Toledo, Fifth Edition. s.9.

İşletmenin devamlı çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denir.²³

İç denetçiler işletmelerin kendi bünyesindeki denetim bölümünde faaliyet gösterirler. İşletme üst yönetimince alınan kararların, işletmede iş akışının sağlanması için oluşturulan yönetmelik ve kuralların, çalışanlar tarafından yerine getirilip getirilmediğini denetlerler. İç denetçilerin denetim faaliyetleri uygunluk denetimi kapsamındadır.

İç denetçilerin önemli bazı görevleri aşağıda sıralanmıştır:²⁴

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girmek, bunlardan bazılarıdır.

²³ Bozkurt, s.32.

²⁴ Bozkurt, s.33.

Kamu kurumlarına bağılı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denir.

Tablo 3
Denetçiler ve Denetim Türleri-Önem Verilen Denetim Alanları

	Bağımsız Denetçi	Kamu Denetçisi	İç Denetçi
Performans Denetimi	Önemli	Öncelikli	İkincil
Mali Tablo Denetimi	Öncelikli	İkincil	Önemsiz
Uygunluk Denetimi	İkincil	Öncelikli	Önemli

Kaynak:Larry, s.5.

Ülkemizde kamu kuruluşlarında görev yapan denetçilerin iki tür görevleri vardır. Bunları:²⁵

- Kamu örgütlerinin faaliyetlerini denetlemek,
- Özel kesimdeki işletmelerin faaliyetini denetlemek, olarak sayabiliriz.

Öte yandan, kamu idareleri de iç kontrol, oto kontrol mekanizmalarından yararlandıkları gibi, ayrıca, idari teşkilatın hem içinden hem dışından denetlenirler.²⁶

Tablo 4
Bağımsız Denetçi ile İç Denetçi Arasındaki Farklar

İç Denetçi	Bağımsız Denetçi
-------------------	-------------------------

²⁵ Gürbüz, s.24.

²⁶ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s.6.

İşletme bünyesinde istihdam edilir. Yönetime ve Yönetim Kuruluna hizmet eder.	Bağımsız denetim firmasında istihdam edilir. Denetimden geçmiş finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duyan taraflara hizmet eder.
İşletmenin tüm faaliyetlerini doğruluk, dürüstlük ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde denetler.	Yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloları denetler ve yönetim kuruluna rapor sunar. İç kontrolü denetler ve finansal tabloların güvenilirliğini açıklamak için çeşitli testler yapar.
İşletmede dolandırıcılığı ve kötüye kullanmayı önleme ile ilgilenir.	Dolandırıcılığın ve kötü kullanmanın işletmenin finansal tablolarına önemli etkilerinin olması durumu ile ilgilenir.
Denetim sürecinde bağımsızdır, ancak yönetimin talepleri doğrultusunda hareket eder.	Yönetimden ve Yönetim Kurulundan bağımsız hareket eder.
İşletme faaliyetlerini devamlı olarak denetler.	Denetimi belirli periyotlarla, finansal tabloların tasdik zamanlarında yapar.
Raporlarını yönetime ve denetim komitesine devamlı olarak sunar.	Raporlarını Yönetim Kuruluna yıllık olarak sunar.

Kaynak:O'CONNOR, Thomas. **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, North Carolina Wesleyan College Lecture Notes.

Muhasebe denetimi denetçinin statüsüne göre üç başlık altında toplanabilir. Bunlar, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

2.2.3.1. İç Denetim

İşletmelerin kendi bünyesi tarafından icra edilen, mali ve işlevsel yöntemlerin değerlendirilmesi, mali kayıtların, muhasebe ve işletme yöntemlerinin incelenmesi, sonuçların özetlenip, elde edilen bulguların üst yönetime sunulması şeklinde işleyen bir denetimdir.²⁷

İç denetim, bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir. Söz konusu elemanlar:²⁸

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
- Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
- Yeterli standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- Örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılmasıdır.

İç denetimin temel fonksiyonu, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamaların yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan konuların giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözümü geliştirmektir.²⁹

İç denetimin amacı; işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp, yürütülmediğini araştırmaktır.³⁰

İç denetim, kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine

²⁷ Mehmet Kalkınoglu, **İç Kontrol Sistemi**, Vergi Dünyası Dergisi,, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Sayı 265, 2003, s.23.

²⁸ Jale Sağlar ve Koray Turan, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.344.

²⁹ Doğan Argun ve Başak Ataman Akgül, **İç Denetim**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998, s.18

³⁰ Erkan Çalgan ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Yayın No: 113, İstanbul: İSMMMO, 2008, s.37.

uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti aynı zamanda devlete, topluma ve kurumla ilgili kişileri ve araştırmacılara karşı da sağlanır.³¹

İç denetim, bir işletmede mali ve finansal bazı durumların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bunlar.³²

- Finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- Belirlenen işletme risklerinin tanımlanmış ve en aza indirilmiş olup olmadığı,
- İç ve dış politikaların izlenip izlenmediği,
- Uygun standartların oluşturulup, oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşp ulaşmadığı olarak sıralanabilir.

2.2.3.2. Kamu Denetimi

Yasalardan aldığı yetki ve sorumluluklarla kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder. Burada bahsi geçen, denetçiler kısaca, kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarıdır. Kamu denetçilerinin yaptıkları resmi denetimlerde dış denetimdir.³³

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına görev yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçilerinin dayanakları, önceden oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalarıdır. Kamu denetçileri kendi kurumlarında iç denetim, özel sektör işletmelerinde ise kamu denetimi görevlerini

³¹H. Abdullah Kaya, “İç Denetim”, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh224.pdf>, (05.05.2011)

³² Sinan Aslan, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım, 2003, s.5.

³³ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000, s.11.

yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi geçmişi eskiye dayanan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır.³⁴

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenler Kurulları,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu.

Kamu ve özel sektörlerdeki işletmeleri denetleyen, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim birimleri şunlardır:³⁵

- Sermaye şirketlerinin işlem ve hesaplarının, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- Sigorta şirketlerinin sigortacılık faaliyetlerinin, TTK hükümlerine uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Sigorta Murakabe Kurulu,
- Kooperatiflerin işlemlerinin, Kooperatifler Kanununca uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Kooperatifler Teftiş Kurulu,
- İşletmelerin işlem ve hesaplarının vergi mevzuatına uygunluğunu ve beyan edilen vergilerin doğruluğunu inceleyen Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri,
- Bankaların, bankacılık faaliyetlerine giren işlem ve hesaplarının Bankalar Kanunu'na uygunluğunu inceleyen Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,

³⁴ Ataman, s.22.

³⁵ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi, 2000, s.6.

- İşletmelerin sosyal sigorta işlemlerinin ve bildirimlerinin doğruluğunu inceleyen SSK Teftiş Kurulu, olarak yazılabilir.

2.2.3.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi organlarınca hazırlanan mali tablolarının kendi iç bünyeleri dışında, güven duyulan, konusunda uzman kişi ya da kurumlarca denetlenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecini ifade etmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, bu süreçte genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak zorundadır.³⁶Bağımsız denetim çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de ayrıntılı olarak incelenecektir.

Bağımsız denetim, ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumları'nın kamuya açıklanacak veya SPK' unca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.³⁷

2.2.4. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.2.4.1. Zorunlu Denetim

Yasal hükümler gereğince kanunen zorunlu olarak yapılan denetime yasal denetim denmektedir. Bu denetim türünde çalışmaların, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir.³⁸

³⁶ Çelik, s.38.

³⁷ Murat Erdoğan, **Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği**, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı: 5, 2002, s.8.

³⁸ Gürbüz, s.15.

2.2.4.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Denetim çalışmalarının sınırı denetimi talep edenler tarafından belirlenir. Tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi isteğe bağlı denetimde de denetçi, mesleğinin gerektiği özen ve dikkati göstermek durumundadır. Bu nedenle uygulama açısından yasal denetimle arasında önemli bir fark söz konusu değildir.³⁹

2.3. Bağımsız Denetim Kavramı

2.3.1. Bağımsız Denetim Tanımı

Bağımsız denetim kavramı, iç denetim, dış denetim ve kamu denetiminden oluşan üçlü tasnif içerisinde dış denetimin kapsamında değerlendirilmektedir.

Türkiye’de yasal olarak bağımsız dış denetim zorunluluğu 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayınladığı tebliğler ile de denetim ilke ve kuralları, bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esaslar belirlenmiştir.

Bağımsız denetimde yaygın olarak kullanılan tanımlamalardan bazıları şunlardır:

Ortakların ve Sermaye Piyasası Kurumları’nın kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek, mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtır yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve yasalarına göre, defterde ki kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora dökülmesini ifade eder.⁴⁰

³⁹ Gürbüz, s.15.

⁴⁰ Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s.22.

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi organlarınca hazırlanan mali tablolarının kendi iç bünyeleri dışında, güven duyulan, konusunda uzman kişi veya kurumlarca denetlenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecini ifade etmektedir.⁴¹

Ülkemizde de bağımsız dış denetim kavram olarak, SPK ve BDDK tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle her iki kurum da ilgi alanları için bağımsız dış denetimin ilke ve esaslarını dayandıkları yasalar uyarınca yayımladıkları yönetmeliklerle belirlemişlerdir. SPK, yayımladığı yönetmelikte bağımsız denetimi, ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin, bağımsız denetleme kuruluşlarınca görev verilen uzman denetleme elemanları tarafından, bu kuruluşlar adına denetleme ilke, yasa ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına bakılarak düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtır yansıtmadığının belirlenmesi ve rapora bağlanması şeklinde tanımlanır.⁴²

Bağımsız denetim sürecinin aşamaları aşağıdaki gibidir:⁴³

- Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi
- Denetim çalışmasının yürütülmesi,
- Denetimin tamamlanması, denetim raporunun hazırlanması ve ilanır.

2.3.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Son yıllarda dünyanın her yerinde kamu hizmetlerinin sunumunda ve türlerinde değişimler olmaktadır. Klasik bakanlık örgütlenmesi içinde olmayan daha bağımsız ve özerk yapıların ortaya çıktığı; okul, hastane gibi kamu hizmetinin verildiği alanlarda özel sektör girişimlerinin gelişmeye başladığını ve kamu hizmetleri sunumunda özel sektör ve diğer kamu kuruluşlarıyla ve gönüllü kuruluşlarla işbirliği yapmanın yaygınlaştığı görülmektedir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerin muhasebe denetimlerinde yeterli gelişmenin sağlanamadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise bugüne kadar işletmelerin denetiminde kayıtların belgelere uygunluğu ile bu kayıtlar sonunda ortaya çıkan bilanço ve mali tabloların doğru ve denk olmasının yeterli

⁴¹ Çelik, s.38.

⁴² 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı R.G.'de yayımlanmış "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik", md.1.

⁴³ Çelik, s.39.

görülmesidir. Oysa günümüzde denk olmanın yanı sıra her bir sektördeki faaliyetlerin analiz edilerek yapılarına uygun ölçütlerin geliştirilmesi amaçlanmalıdır.⁴⁴

Öte yandan bakıldığında, parlamento adına yapılan denetim biçim ve içerik bakımından değiştirilmiştir. Başlangıçta hükümetler, kendi koydukları sınırlar içinde bütçe denetimini gerçekleştirirken, zamanla aynı görevi kamu hizmet alanlarının genişlemesi nedeniyle bu işi yapacak uzman kesimlere devretmişlerdir. Günümüzde parlamento adına yapılan dış denetim sadece kurumlara yapılan ödenek tahsislerine ilişkin değildir.

2.3.2.1. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim

Türkiye’de de bağımsız muhasebe denetim mesleği çalışmaları 1930’lu yıllara dayanmaktadır. Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır.

Ülkemizde SPK’ ya tabi olmayan işletmelerin denetimi yasal olarak düzenlenmemiştir.

Bu işletmelerde denetim genellikle üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki zorunluluk nedeniyle söz konusu olmaktadır.⁴⁵

Bu tebliğler, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer verilmiştir.⁴⁶

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka

⁴⁴ Yasin Karanfiloğlu, **Muhasebe Denetimi Kavram, İlke ve Yöntemleri**, Sayıştay Dergisi, Ekim-Aralık 1999, s.36.

⁴⁵ F. Çömlekçi, M.Yılcı, N. Erdoğan, S. Önce, S. Kardeş, E.Kaya, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, 2004, s.10.

⁴⁶ Cemal Küçüksozen, Zafer Sayar, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2,Sayı:6, 2002, s.51.

denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır.⁴⁷

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMMOB) verilmiştir. TMMOB 'in amacı; ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır.⁴⁸

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetime ilişkin gelişmeler, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu' nda ki hükümler çerçevesinde gelişmiştir. İlgili kanundaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluşlardan belli başlı olanlar şöyledir:⁴⁹

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar,
- Türkiye Muhasebe ve denetim Standartları Kurulu (TMMOB)'dur.

Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir.⁵⁰

⁴⁷ Akgül, s.5.

⁴⁸ M. Türker, S. Pekdemir, F. Yılmaz, **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, TÜRMOB Yayınları:198, Ankara, 2003, s.5.

⁴⁹ Nalan Akdoğan, N. Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 7.Baskı, Ankara, 2001, s.13.

⁵⁰ Ayten Ersoy ve Adnan Dönmez, **Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bilig,, Sayı: 36, Kış/2006, s. 73.

2.3.2.2. Dünyada Bağımsız Denetim

Muhasebe denetiminin ilk izlerine Mısır da rastlanmaktadır. Denetimde devlet kesiminin ortaya çıkışı İngiltere'de XIII. yüzyılın sonlarındadır. Ancak bu devlet muhasebesine yöneliktir. Bugünkü bağımsız dış denetim olarak etkili duruma gelme sürecinin başlangıcı; Osmanlı İmparatorluğunun da içinde bulunduğu Kırım Savaşı'nın sonu olarak ileri sürmektedir.⁵¹

Tablo 5
Dünyada Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi-1900 yılları	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100'lük bir inceleme, örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar ve işletmeye borç verenler, devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örneklem yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar ve işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler

Kaynak: Ersin Güredin, **Denetim**, 7. Baskı. İstanbul, Beta Yayınevi, 1998, s.7.

Denetim sanayi devriminden önce resmen kabul edilen bir meslek değildi.

⁵¹ Akgül, s.10.

Bununla birlikte çok uzun zamandan denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yapılmıştır. Bu dönemde yapılan denetim çalışmalarında her işlem %100'lük bir incelemeye tabi tutulmaktaydı.

Sanayi devriminden 1900'li yıllara kadar olan dönemde denetimin amacında ve yöntemlerinde bir değişiklik olmamıştır. Büyümenin giderek artması sonucu %100'lük inceleme güçleşmiştir. Bu nedenle tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanılmıştır.⁵²

1900–1930 yılları arasındaki dönemde %100'lük incelemenin yanında örnekleme yoluna da gidilmiştir. Bu dönemde denetimin ilgili tarafları arasına devlette katılmıştır. Bu dönemde denetimin amacında da değişim olmuştur. 1930'lu yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda büyük bir artış görülmeye başlanmıştır. Bu dönemde teori hızla gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. Bu dönemde denetçiler test yöntemini daha yaygın olarak uygulamaya başlamışlardır. Denetim alanındaki asıl değişme ise 1950'lerden sonra olmuştur.⁵³

Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde aşağıdaki gibi değişmiştir.⁵⁴

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'li yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik “Belge Denetim Yaklaşımı”,
- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”,
- 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı”,
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmelerin sonunda, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”.

⁵² M. Yıldırım, **Bağımsız Dış Denetim**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul, 1999, s.19.

⁵³ Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2000, s.8.

⁵⁴ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, **Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 9, s.3.

- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.

2.3.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri şunlardır:⁵⁵

- Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı,
- İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması,
- Bilgiyi sağlayanların eğilimleridir.

Bilgi riskini oluşturan koşullar, denetimin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilirler. Bu koşullar şunlardır:⁵⁶

- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı,
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması ve
- Diğer nedenlerdir.

Bağımsız denetimi gerektiren etmenler ise;⁵⁷

- Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi,
- Uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı),
- Uygulama kusurları,
- Uygulama yanlışlıkları,

⁵⁵ Bozkurt, s.20-22.

⁵⁶ Kepekçi, s.8-9.

⁵⁷ Erdoğan, s.61.

- Kuralların uygulama ile bağdaşmaması,
- Savsaklamalar ve
- Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan veriler işletme içi bilgilerin güvenilirliğini ortaya koyacağı için, işletme hakkındaki hayati önem taşıyan kararlara temel teşkil edecek olan bağımsız denetim isteği; işletme yöneticilerinden, işletme ortaklarından, işletme sahiplerinden ya da işletmeye iş yapan veya işletmeyle ilgilenen kişi ve kuruluşlardan gelebileceği gibi bu istek çeşitli yasal düzenlemelerle kamu denetiminin özelleştirilmesi kapsamında birtakım kamu organlarından da kaynaklanabilmektedir.

Denetim isteminde bulunan üçüncü kişi hangi otorite olursa olsun; sonuçta işletmede elde edilen bilgilerin güvenilirliği ihtiyacı ile böyle bir istem gerçekleşmiştir. Öyleyse denetim çalışmalarının amacı; işletme faaliyeti sonuçlarının olumlu olduğu yönünde rapor hazırlamak değil; faaliyet sonuçlarının mali tablolara gerçek durumu yansıtacak şekilde geçirilip geçirilmediğini ortaya çıkartmaktır.

Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması bu bilgilerden yararlanacak olan üçüncü kişiler veya karar alıcıları bu konuda birtakım önlemler almaya zorlamaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duyar.⁵⁸

Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için her bir karar vericinin özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu nitelikler ise, uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile elde edilebilir ve sözü edilen karar vericilerin hepsinin de bu niteliklere sahip olması mümkün olmayabilir.

⁵⁸Güredin, s.4.

2.3.4. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar genel olarak üç şekilde tasnif edilebilir.⁵⁹

- Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astların da üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlayan *haberleşme*;

- Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları *değerleme* ve

- Astları işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade ettiği *motivasyondur*.

Bağımsız denetimin sermaye piyasasına pek çok yönden yararları vardır.

Bağımsız denetim, sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcının korunması, piyasada güven düzenin sağlanması ve halkın ekonomik gelişmeye katılımı konusunda çok önemli bir görevi gerçekleştirmektedir. Bu açıdan SPK hedeflenen amaçlara ulaşılmasında çok önemli bir araçtır.⁶⁰

Sermaye piyasasında ki gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgilerinin daha geniş bir çevre tarafından istenmesini zorunlu kılmıştır. Başlangıçta işletmelerin mali durumlarıyla işletme yönetimleri ve vergi denetçileri ilgileniyorken günümüzde şirket ile ticari ve mali ilişki kuran veya kurmayı düşünen bütün kişi ve kuruluşlar işletmelerin mali durumlarıyla ilgilenmektedir. Bu yüzden bağımsız denetim sermaye piyasasında özel ve kamu kesimi açısından büyük fayda sağlamaktadır.⁶¹

⁵⁹ Erdoğan, s.61.

⁶⁰ Çelik, s.56.

⁶¹ Çelik, s.57.

2.3.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar.⁶²

Bağımsız dış denetimin denetlenen işletmeye sağladığı diğer yararlar şu şekilde ifade edilmektedir.⁶³

- Bağımsız dış denetim, şirket dışındaki bir kurum veya uzman şahıs tarafından objektif ve bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesi nedeniyle, finansal tabloların şeffaflığını, doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır.
- Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar ve bu sayede gelir ve giderlerin tablolara doğru olarak yansıtılmasına yardımcı olur. Dolayısıyla şirket daha gerçekçi hedef ve politika belirler.
- Bağımsız dış denetim, işletme yönetimi ve/veya işletme çalışanlarının hileli işlemlerde bulunmasını veya bu yöndeki eğilimlerini engellemeye yardımcı olur.
- İşletmenin bağımsız denetimi sonucunda düzenlenecek olan raporlar, ilgililerin dikkatlerinin işletmenin üzerine çekilmesini sağlar.
- Denetimler sonunda olumlu görüş verilmesi kaydıyla, işletmelerin daha kolay ve uygun şartlarda yabancı kaynak bulmasını sağlar.
- Yönetici, kendi eksikliklerini, yanlışlarını veya finansal tablolarının uluslararası standartlara uymayan yönlerini objektif, dışarıdan bir gözle görme ve değerlendirme fırsatı bulur.
- Özellikle yönetimde yer almayan ortakların haklarının korunmasında önemli rol oynar.

⁶²Erol Çelen, **Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55, Haziran 2001, s.26.

⁶³Güredin, s.16.

- Bağımsız dış denetim holding gibi kuruluşlarda işletme politika ve direktiflerine tüm topluluk içinde uyulup uyulmadığı konusunda bilgi verir ve güvence sağlar.

Bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.⁶⁴

Bağımsız denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu *tarafsız ve nesnel* bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo, *güvenilir, doğru ve şeffaf* bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine *daha sağlıklı ve doğru karar* verebilme olanağı verir.⁶⁵

Bağımsız denetim sonucundan işletme yöneticisi, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) ve gerekli ise de Uluslararası Muhasebe Standartları'na (UMS) uyumsuzlukları v.b. unsurları zamanında öğrenmek olanağı bulur.⁶⁶

2.3.4.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız dış denetimin denetlenen işletme ile ilişki içinde bulunan iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar da vardır. Bunlar:

- Denetimi yapılmış finansal tablolar, yatırımcıların karar vermelerinde yardımcı olurlar.⁶⁷

- Denetimi yapılmış finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği ve finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.⁶⁸

⁶⁴Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, **Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi**, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1996, s.133

⁶⁵ Erdoğan, s.62.

⁶⁶ Erdoğan, s.62.

⁶⁷ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Yayın No:37, Ankara:Tesmer Yayınları, 2001, s.26.

⁶⁸Güredin, s.17

- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.⁶⁹
- Denetlenmiş finansal tablolar işgücü piyasasında ücret ve diğer sosyal hakların tespitinde taraflara gerçekçi bilgiler sağlayarak yardımcı olur.⁷⁰
- Şirket devir ve birleşmelerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir, doğru bilgiler verir.⁷¹

Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine olanak tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.⁷²

2.3.4.3. Denetlenen İşletme İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasasına Sağladığı Yararlar

Denetlenmiş finansal tablolardan yararlanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasını sağlar. Bu nedenle, ilgili işletmelerin devlet tarafından yapılacak vergi denetimlerinde kapsam dışında tutulması, böylece vergi idaresinin daha etkin ve verimli çalışmasının sağlanması mümkündür.⁷³

Mali Tabloları, bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, gerek alım-satım ilişkisinde bulundukları işletmeler açısından ve gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadırlar. Bağımsız denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik

⁶⁹Çelen, s.27

⁷⁰Güredin, s.17.

⁷¹Güredin, s.17.

⁷²Erdoğan, s.62.

⁷³Güredin, s.17.

edilmiş bir işletme *denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde* güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.⁷⁴

2.3.5. Bağımsız Denetimin Amaçları

İşletme yöneticileri açısından da amaçlara uygun ve tutarlı karar verilebilmesi için karar vermede bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve işletmeye zarar verir. Gelişen teknoloji ve artan dış ve iç ticaret hacmi mali ve finansal sorunların kısa zamanda çözülme sorumluluğunu getirmektedir. Dış denetimin amaçları şunlardır:⁷⁵

- Dış denetim, dış denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olmak,
- Dış denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak,
- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların hak ve yararlarını korumak,
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak,
- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin çalışanlarının hak ve yararlarını korumak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

Bağımsız denetimin bir başka amacı da, mali tabloların bir bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen

⁷⁴ Erdoğan, s.62.

⁷⁵ Özlem Güneş, “Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme”,(Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2009), s.22.

değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır.⁷⁶

Bağımsız denetimin en önemli amacı kamunun aydınlatılması suretiyle sermaye piyasasında güven, açıklılık ve kararlılığın sağlanması, bu sayede yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasıdır. Böylece bağımsız denetimle, SPK' nın halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlama amacına hizmet edilmektedir. Halkın ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katılması ise ancak yatırımların menkul kıymetlere yatırılması ile sağlanabilir. Bunun gerçekleşmesi ise güven duyulan bir sermaye piyasasının varlığı ile mümkündür.⁷⁷

2.3.6. Bağımsız Denetimin Türleri

Bağımsız denetim türleri çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan “Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim” kısmında daha geniş bir şekilde açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.6.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile bir sonuca ulaşır.⁷⁸

2.3.6.2. Sınırlı Denetim

Ara dönemlerde, yıllık denetimi gerçekleştiren denetim şirketi tarafından yapılan denetimdir. Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 6 ve 9. ay sonu itibarıyla

⁷⁶Güredin, s.11.

⁷⁷Çelik, s.54.

⁷⁸Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.12.

ara mali raporlarını hazırlamak ve BDDK ile SPK' na göndermek zorundadırlar. Ancak 6. ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmiş olması gerekir.⁷⁹

Sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kurulunca, sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesi sınırlı denetimdir.

Sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına tabi olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kurulusu tarafından yapılabilecek bir denetimdir.⁸⁰

2.3.6.3. Özel Denetim

Özel denetim sürecinde izah name ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Bu raporların ve bilgilerin doğruluğu konusunda görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetime özel denetim çalışması denilmektedir.⁸¹

Özel denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir.⁸²

- Tahvil, finansman bonosu v.b. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla sermaye piyasası kuruluna başvuracak anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar ile tasfiye durumunda bulunanlar,
- Hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek olanlar.

⁷⁹ Kaval, s.14.

⁸⁰ Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s.276.

⁸¹ Kaval, s.14.

⁸² Yavaşoğlu, s.25.

2.4. Bağımsız Denetimi Etkileyen Uluslararası Alandaki Unsurlar

2.4.1. Enron Olayı

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan en büyük şoklardan bir tanesi, şüphesiz 02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron' un beklenmedik iflasıdır. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara sebep olmuştur. Diğer taraftan söz konusu ani çöküş, hem çağdaş muhasebe sisteminin hem de bağımsız denetim şirketlerinin ciddi bir şekilde sorgulanmasına neden olmuştur.

Amerikan kurumsal kültürünü derinden etkileyen bu olay, dünyanın geriye kalanındaki özellikle gelişmekte olan ülke ekonomileri açısından birçok benzerlik taşımaktadır.

2.4.1.1. Enron Şirketinin Tarihçesi

Enron şirketi ABD'nin Houston (Texas) merkezinde 1985 yılında iki doğalgaz şirketinin birleşmesiyle meydana gelmiştir. Kurulduğu yıl itibariyle ABD'nin en büyük gaz dağıtıcısı haline geldi.⁸³

Başta enerji üretimi ve dağıtımıyla adından söz ettiren şirket ilerleyen zamanlarda esas faaliyet alanından uzaklaşarak, enerji ticareti başta olmak üzere, pek çok değişik alanda faaliyet göstermeye başladı. Bu amaçla Özel Amaçlı Girişimler (Special Purpose Entities) adı altında ikincil şirketler kurdu.

Kısa bir süre içerisinde Amerikan enerji piyasalarının serbestleşmesiyle büyük gelişmeler göstermiş ve future sözleşmeler adeta onun adıyla anılır olmuştur. Türev finansal araçları yoğun ve etkin kullanması ile dikkat çekmiştir. ABD'de 1980'lerin ortalarında petrol fiyatlarının istikrarlı biçimde düşmeye başlaması, doğal gaz alıcıları fuel-oil gibi alternatif ucuz enerji kaynaklarına yönelmeleri ile Enron öncülüğündeki endüstri şirketleri piyasanın kurallarından arındırılması için girişimlerde bulundular. Yeni oluşturulan piyasada Enron, future sözleşmelerle işlem yapmaya başlamış

⁸³“Enerji Devi Enron'un Çöküşü Ve Etkileri”, **YaklaşımDergisi**, Sayı: 112, 61-67, 2002, s.1.

olup, Enron, bunun ardından serbestleşen elektrik piyasasında da sözleşmelerle işlem yapmaya başlamıştır.

1990'lı yılların sonlarına doğru Enron, çelik ve orman ürünleri gibi endüstriyel ürünlerin ticaretine de başlamıştır. İlerleyen yıllarda reklam amaçlı yayımcılık, internet bandwidth hizmetleri ile future sözleşmeleri gibi alanlara da yayılarak faaliyet kollarını genişletmiştir.

Sonuçta 1980'li yılların ortalarında küçük bir boru hattı şirketi iken 2000'li yılların başında, Kuzey Amerika'da yaklaşık kırk bin, Güney Amerika'da on bin kilometrelik doğalgaz hattına ve yirmi bin kilometrelik fiber optik hatta sahip olan, ayrıca aktif toplamı 65 milyar doları, cirosu yılda 100 milyar doları aşan Enron, sadece ABD' de on dokuz bin personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olmuştur.⁸⁴

2.4.1.2. Enronun Batma Nedenleri

Finansal tablolarda gözüken kayıpları azaltmak, karları arttırmak, Enron'un kredi değerini düşürerek gireceği enerji sektöründe kredi gücünü azaltabilecek olan bilançoda gözüken fazla borçların görünmemesini sağlamak amaçlarıyla; kendi hisse senetlerini senet veya nakit karşılığında özel amaçlı şirkete transfer etmiştir. Enron 'un hisse senetleri fiyatının düşmesiyle birlikte özel amaçlı şirketin değerinin de düşmesi, Enron'un garanti ödemesini gerektirmiş, bu garanti ödemeleri Enron'un hisse senetlerinin fiyatının daha da aşağılara düşmesini hızlandırmıştır. Bu durum Enron'un özel amaçlı şirketi konsolide kapsamı dışında gösterebilme şartı olan %3 bağımsız 3. kişi hissedar olma kuralının çiğnenmesine neden olmuş, sonuçta özel amaçlı şirketin bütün borçlarının tekrar Enron'un bilançolarına aktarılmasını gerektirmiştir.⁸⁵

Burada finansman maliyetlerinin azaltılması için bilanço dışı finansman tekniği olarak özel amaçlı şirketler tekniğinden yararlanılmış fakat başarıya ulaşamamıştır. Özel amaçlı şirket tekniği Enron şirketinde olduğu gibi sponsor şirketin gerçek

⁸⁴“Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları”,http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html (02.06.2011).

⁸⁵ Fikret Otlu, Ahmet Uğur, **Bilanço Dışı Finanslama Tekniği Olarak Özel Amaçlı Şirketler**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:5, Sayı:18, Nisan 2006, s.120-122.

borçtutarlarını kendi bilançosunda göstermeyerek gizleyebilmesi, finansal tabloların güvenilirliği açısından olumsuz olarak algılanma olasılığını arttırmıştır.

Enron şirketi çalışanlarına sunmuş olduğu bir emeklilik fonu seçeneğinin çalışanlar tarafından değerlendirilmesi nedeniyle; EmployeeBenefitResearchInstitute ve TheInvestmentCompanyInstitute tarafından yapılan bir çalışmaya göre; şirketin toplam varlıklarının üçte biri çalışanların emeklilik fonlarından oluşmakta olduğu anlaşılmıştır. Şirketin iflası ile birlikte çalışanlar sadece işsiz kalmamış, aynı zamanda yatırımlarını da kaybetmiş oldular.⁸⁶

2.4.1.3. Enron Skandalının Etkileri

Skandal başta ABD olmak üzere tüm Dünya'da etkisini kısa sürede göstermiştir. Bu etkileri; bankalar, şirket çalışanları, yatırımcılar, denetçi firmalar olarak sıralayabiliriz.

2.4.1.3.1. Skandalın Bankalara Etkisi

Enron, ABD'nin en büyük bankalarından önemli miktarlarda krediler kullanmıştı. Kesin miktarı henüz belirlenememekle birlikte borçlarının önemli miktarının teminatsız olması, bankacılık piyasasında neler olduğu sorusunu da akla getirmektedir. Enron'a en büyük borç verenlerin başında J.P. Morgan Chase gelmektedir. Adı geçen banka 2002 başı itibariyle Enron' da dört yüz elli altı milyon dolarlık kayba uğradığını duyurdu. Diğer bir alacaklı banka olan Citigroup ise kayıp miktarının aynı tarih itibariyle iki yüz yirmi sekiz milyon dolar olduğunu bildirmiştir. Bank of Amerika da Enron'a iki yüz ile üç yüz milyon dolarlık kredi verdiğini duyurmuştur. Enron'un bankalara olan borçları tam olarak belirlenmiş olmamakla birlikte çok sayıda bankanın büyük iktidarlardaki alacakları nedeniyle bir kredi riskiyle karşı karşıya kaldığı söylenebilir.⁸⁷

⁸⁶ Cengiz Toraman, **Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 15, Temmuz 2002, s.89.

⁸⁷ Cansen Başaran Symes, “**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/CansenBasaran.pdf> (08.06.2011)

2.4.1.3.2. Skandalın Yatırımcılara Etkisi

Bugün gelinen noktada Enron hissesi, değerinin hemen hemen tamamını kaybederek yatırımcılarını dev zararlara uğratmış durumdadır. 16.10.2001'de otuz dört dolardan başlayan düşüş bugün 0.15 dolar seviyesine gerileyerek milyarlarca dolarlık değer kaybıyla sonuçlanmıştır. 2000'de Fortune Dergisi tarafından dünyanın en iyi beş yüz şirketi arasında 7. seçilen şirket hisselerinin New York Hisse Senetleri Piyasası'ndan (NYSE Stock Exchange) çıkarılması beklenmektedir. Sonuçta Enron' un iflasıyla ortaya çıkan gerçekler Amerikan şirketlerinin en önemli kaynağı olan borsa yatırımcılarını ürkütecek sonuçlar doğurmuştur.

2.4.1.3.3. Skandalın Denetçi Firmalara Etkisi

ABD'de Enron'a yönelik yürütülen çeşitli incelemelerden çıkan sonuçlara göre, Andersen firması Enron'un finansal raporlarının denetimi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmedi veya ilgili taraf işlemleri üzerindeki iç kontrol hakkında, iç denetim komitesinin endişelerini dikkate almadı. Skandaldan sonra denetim şirketleriyle ilgili de bazı değişiklikler gündeme geldi. Denetçi firmaları etkileyen Sarbanes-Oxley yasasının yürürlüğe girmesi kararlaştırıldı. Halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Aynı zamanda yasa; denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır. Denetçiler için, yeni bir özel gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesi mevcuttur.

Yönetim için, çıkar çatışmalarına karşı arttırılmış koruma kapsamı, belirli başvuruların açık onaylamaları, finansal raporlama üzerindeki dahili kontroller hakkında raporlama ve gözden geçirilmiş bildirim şartları mevcuttur. Denetim komiteleri için, dış denetim sürecinin izlenmesine ait doğrudan sorumluluk, tüm denetim ve denetim dışı hizmetlerin önceden onaylanması, bağımsızlık ve finansal uzmanlıkla ilgili değiştirilmiş kuralları, kurumsal raporlama ve denetim bulgularıyla ilgili isimsiz şikayetlerin izlenmesi, alınması ve büyük bir olasılıkla çözülmesi

dahil olmak üzere kurumsal raporlama çerçevesinde sürekli genişleyen rolün sürdürülmesini içermektedir.⁸⁸

Enron'un iflasa sürükleniş öyküsünde, kapitalizmin kontrol ve denetim mekanizmalarının ne denli bozuk olduğunu, sistemin ne kadar çürük temeller üzerinde yükseldiğini ortaya çıkarmış olmaktadır. Şöyle ki; uluslararası denetim firmaları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda toplumu aydınlatır, şirketlerin mali bilgilerinin kamuya zamanında ve eksiksiz ulaşılmasını sağlar. Bilindiği üzere denetçi firma Arthur-Andersen, şirketin asılsız kar rakamlarını açıklayarak tarafların yanılmasına yol açtığı gibi, Enron hisselerinin yüksek seyredip yatırımcılar açısından zararın daha da büyümesine neden olmuştur. Ayrıca firmasının iç denetim sistemi de çalışmayarak, bu mesleğin ne zaman işe yarayacağı sorusunu da gündeme getirmiştir.⁸⁹

2.4.2. Sarbanes-Oxley Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

ABD'de son yıllarda Enron, Worldcom, Tyco International ve Adelphia Communications skandallarının ortaya çıkması, sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni derinden sarsmış ve hem ABD hem de dünya piyasalarını etkilemiştir. 30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes-Oxley Kanunu, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik; kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır.

Son zamanlarda önce ABD ve ardından bazı Avrupa ülkelerinde, halka açık büyük şirketler, muhasebe kayıtları, dolayısıyla finansal raporlamadaki usulsüzlükler nedeniyle iflas ederek yatırımcıları büyük zararlara uğratmışlardır.⁹⁰ Özellikle Enron ve WorldCom şirketlerinde ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim başarısızlıklarının ardından ABD'de Temmuz 2002 tarihinde, halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmiştir. Bu yasa başta kurumsal yönetim olmak üzere,

⁸⁸ Ayça Zeynep Süer, "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler", s.3, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf> (08.06.2011)

⁸⁹ Hayri Kozanoğlu, *Küreselleşme Heyulası*, İthaki Yayınları, Ekim 2003, s. 149-150.

⁹⁰ Zafer Sayar, *Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş*, TÜSİAD, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları Ve Basım İşleri A.Ş., 2003, s.13.

kaliteli finansal raporlamanın ve denetim fonksiyonunun etkinliğinin geliştirilmesi için uygulamaya konulmuştur. Yasa, denetçileri denetleme yasası olarak adlandırılabilir.⁹¹ Sarbanes-Oxley Kanunu'nun temel amacı, finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamalar ve düzenleyerek kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin yükseltilerek yatırımcıları koruma altına almaktır. Bu amaçla kabul edilerek yürürlüğe konan bu kanun ile hem şirketlerin raporlama ve açıklama kuralları yeniden gözden geçirilmiş ve daha sıkı kurallarla donatılmış, hem de sorumlular ile ilgili olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar getirilmiştir.⁹²

2.4.2.1. SarbanesOxley Kanununun İçeriği

SarbanesOxley Kanunu; muhasebe gözlem kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suistimal sorumluluğu, beyaz yakalıları suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suistimal ve sorumluluk konuları olmak üzere on bir ana başlıktan oluşmaktadır.

Yasa metninin ana başlıkları şöyledir;⁹³

- Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Kapsamı genişletilmiş mali bildirimler,
- Analist çıkarlarının çatışması,

⁹¹ Mustafa A. Aysan, **Muhasebe Mesleği Sınavdan Geçiyor**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak 2003, s.7.

⁹² Masum Türker ve Recep Pekdemir, **Uluslararası Denetim Standartları Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**, Bildiri Yazısı, http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (08.06.2011)

⁹³ Füsun Gökalp, **Genel Hatları ile SarbanesOxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi**, Muhasebe Merkezi Muhasebe Finansman Araştırma Ve Uygulama Dergisi-MAUM, Cilt:5, yıl:14, sayı:14, Ekim 2005, s.108-109.

- Komisyonun kaynakları ve yetkileri,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Kurumsal ve suç suistimal sorumluluğu,
- Büro elemanlarının suç ve cezalarının arttırılması,
- Kurumsal vergi beyanı,
- Kurumsal suç ve sorumluluğudur.

SarbanesOxley Kanunu' nu, bağımsız denetim şirketlerinin müşterilerine sağlayamayacakları hizmetleri belirlemiştir. Bu yasaklamanın dayanağı mali tabloların denetimi sürecinde denetim kuruluşlarının (bu kapsamda bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin), müşteri şirketlere karşı bağımsızlıklarını korumaktır. Müşteri şirketin muhasebe kayıtlarını tutmak, finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve geliştirilmesi, iç denetim hizmeti sunulması, hukuki danışmanlık gibi konular yasaklanmıştır.

2.4.2.2. SarbanesOxley Yasasının Türkiye'ye Etkisi

Türkiye, Enron, Xerox ve Worldcom vakalarını yaşamamak için başkalarının tecrübesinden faydalanmayı başarmıştır. SPK SarbanesOxley Kanunu'nun hükümlerini, SPK' nın seri X No: 16 tebliğinde 02.11.2002 tarihinde Seri: X No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde değişiklik yapılmasına dair tebliğinde yapılan değişikliklerle Türkiye'de uygulamaya geçirmiştir.

Türkiye'de kurumsal yönetim konusuna yeterince değinilmediği için denetim firmalarının seçiminde bu güne kadar doğal olarak fiyat unsuru öne çıkmıştır. SPK' nın Seri X No:19 tebliği çıkarmasındaki esas amaçlarından biri de kurumsal yönetim konusunu hayata geçirmektir. Ancak, denetimden sorumlu komitenin yine eskiden olduğu gibi fiyat faktörü ön planda tuttuğu sürece bağımsız denetimin işlevi ve

yararı ortaya çıkmayacak, getirilen tüm uygulamalar faydalı olamayacağı belirtilmiştir.⁹⁴

Türkiye'de hem yabancı sermayenin ülkemize güven duymasını sağlamak hem de ABD'de yaşanan skandallara benzer şekilde skandalların yaşanmasını önlemek amacıyla SarbanesOxley 'in hükümlerini Sermaye Piyasası'nda bağımsız denetim hakkında tebliğde değişik yapılmasına dair tebliğine yansıtmıştır. Bu tebliğ ile kurumsal yönetim başta olmak üzere denetçilerin bağımsızlığı, firmaların şeffaflığı ve kamuya güvenilir bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır. Kurumsal yönetim aslında gönüllü biçimde uygulanacak ve uygulanması gereken kurallardan oluşmaktadır. Sermaye Piyasası tarafından çıkartılan kurumsal yönetim ilkeleri rehberi ile de kurumsal yönetim konusunda şirketlere yol gösterilmektedir. Bu yönetim ilkelerinin de etkisiyle Türk Şirketleri'nin kurumsal yönetim İlkelerini uygulamaları beklenmektedir.⁹⁵

2.4.2.3. SarbanesOxley Yasasının Diğer Ülkeler Üzerindeki Etkisi

Sarbanes-Oxley Yasası ABD borsalarına kayıtlı tüm şirketler için esaslı değişiklikler içermekte olup, ABD'de daha önceden yürürlükte olan mevzuatın, şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarının açıklanması yönündeki yaptırımlarına, doğrudan kurumsal yönetimin yapılandırılmasına ilişkin hükümler ile daha katı bir yaklaşım getirmektedir.

Kurumsal yolsuzluklarla ilgili olarak ABD hukuk sisteminde yer alan cezaların kamuya açık şirketlerin yöneticileri, muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili yetkililerini de içerecek şekilde arttırılarak uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Sarbanes-Oxley Yasası, sadece ABD borsalarına kayıtlı yabancı şirketleri değil, bu şirketler ile ilgili denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetim firmalarını da etkileyecek hükümleri kapsayarak Avrupa Birliği (AB) şirketleri için bir takım problemler yaratmaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası öncesinde, Amerikan sermaye piyasalarında faaliyet gösteren yabancı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini açıkça

⁹⁴Gökalp, s.112.

⁹⁵ Gökalp, s.111.

ortaya koymaları yeterli iken, Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte yabancı şirketlerin de Amerikan şirketlerinin uymakta olduğu kurallara uymaları zorunlu hale getirilmiştir.⁹⁶

Avrupa Birliği'nin ilgili kurulları, Sarbanes-Oxley Yasası'nda yer alan çeşitli konuların birliğin kendi standartları ile uyum sağlamadığını ve dolayısıyla ABD borsalarında kayıtlı Avrupa Birliği şirketleri ile bunların bağımsız denetimini gerçekleştiren Avrupa Birliği denetim firmalarının ek bir yük altına gireceği görüşünü ortaya koymuştur. Sarbanes-Oxley Yasası'nda yer alan konularla ilgili olarak kendi ülkelerindeki standartlara göre faaliyet gösteren AB şirketlerinin, yabancı bir mevzuata uyum sağlamak için ek çalışmalar yapmaları yerine, Sarbanes-Oxley Yasası'nın AB şirketleri için onların uygulamalarını tanımaya yönelik bir takım kural değişiklikleri yapması önerilmektedir .

2.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması için belirli ölçütlere ihtiyaç vardır. Bu ölçütler ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'dır (GKGDS).⁹⁷

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır.⁹⁸

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılması gerekir.⁹⁹

⁹⁶Müşfik Gültekinler, **Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri**, **Activeline**, Ocak 2003, s. 22.

⁹⁷David Ricchiute, **'Auditing Concepts and Standards'**, Cincinnati, South-western Publishing Co, 1982. s.179

⁹⁸Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**, İİBF Dergisi, S:9, 2005, s.54.

⁹⁹Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **'Denetim Standartları'**, www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm, (26.04.2011)

Denetim mesleğinin esas amacı denetlenen işletmelere ve finansal tabloların güvenin sağlanmasıdır. Bunun için tüm kesimlerce kabul edilen standart kurallara dayalı, objektif bir denetim sistemi ortaya konulmalıdır. Bunun için denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmeyi amaçlayan standartlar oluşturulmalıdır.¹⁰⁰

GKGDS, üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar; denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgili olan *Genel Standartlar*, denetim çalışması sırasında uyulması gereken kuralları içeren *Çalışma Sahası Standartları* ve denetim raporu hazırlanırken ve denetim görüşü belirtilirken uyulması zorunlu kurallardan oluşan *Raporlama Standartlarıdır*.

¹⁰⁰ Ataman, s.23.

Tablo 6
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	1. Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. 2. Denetim göreviyle ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. 3. İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.
Çalışma Alanı Standartları	1. İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcılar iyi bir biçimde kontrol edilmelidir. 2. Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. 3. İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli kanıtlar elde edilmelidir.
Raporlama Standartları	1. Denetim raporu finansal tabloların GKG muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir. 2. Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir. 3. Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır. 4. Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtmeyeceği savını açıklamalıdır.

Kaynak: Boynton ve Kell, William C. ve Walter G. KELL (1996), Modern Auditing, John Wiley&Sons Inc., New York, s:41; Messier ve diğerleri, Auditing and Assurance Services, New York, 2006, s.44

2.5.1. Genel Standartlar

Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartlarından oluşmaktadır¹⁰¹.

Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı; genel standartlardan ilki olan bu standart, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁰²

Denetlenmiş finansal tablolar ve bunları tamamlayan denetim raporu, yıllık faaliyet raporu kapsamında kamuya açıklanır. Bu raporları alan kişilerin pek çoğu denetim görüşünü bildiren denetçiye tanımaz. Onlar için önemli olan, güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması ve faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur. Aynı alanda çok sayıda denetim yapan denetçi belli bir deneyime kavuşur.

Deneyim, denetçiye riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden tahmin etme olanağı sağlar. Denetçi edinmiş olduğu deneyimler sayesinde mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olur.

Meslek mensuplarının, mesleki yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için muhasebe ve denetim konularını içeren teknik bilgi ve deneyimi kazanmış olmaları gerekmektedir.

Bağımsızlık Standardı; bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır.¹⁰³ Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştirilen işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler.¹⁰⁴

¹⁰¹ AuditStandards (AU) Section 150, **Generally Accepting Auditing Standards**, paragraf 2
<http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/au-00150.pdf> (24.05.2011)

¹⁰² Güredin, s.28.

¹⁰³ Kavut, s.14.

¹⁰⁴ Duman, s.33.

Finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Bu kişiler denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez. Finansal tabloları kullananların denetçinin bağımsız düşünce mantığı içinde bulunduğu güven duymaları için, denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları zorunludur.

Bir denetçinin bağımsızlığı iki aşamada sağlanabilir ve değerlendirilir. Karakter yapısı ve şekil özellikleri, bağımsızlık bu iki açıdan da sağlanmalıdır. Örneğin denetçi kendi ruh yapısında bağımsız olma gerekliliğini sindirmiş olabilir. Ancak bir yakının işletmesini denetliyorsa, bağımsızlığın şekil koşulları yerine getirilmemiş olmaktadır. Bilindiği gibi bağımsız denetçiler, işletme ile mali tablo kullanıcıları arasında bir köprü görevi gördüğünden, taraflara kesin güven verilmesi gerekmektedir.¹⁰⁵

Denetçi, bağımsızlık standardına gereken önemi verdiği sürece, bağımsız denetimin de güvenilirliği aratacaktır.

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı; mesleki özen ve titizlik standardına göre, denetçiler mesleğinde uzman bile olsa çalışması esasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır.¹⁰⁶

Denetçi; denetim sürecinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Bozkurt, s.38.

¹⁰⁶ Kepekçi, s.17.

¹⁰⁷ Şerafettin Sevim, **Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.B.F. Dergisi, Cilt.8, Sayı 1-2, 1990, s.200.

2.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim sırasında ve denetim sonucunda, denetçinin uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bunlar aynı zamanda çalışma alanı standartlarını da belirlemektedir.

Çalışma alanı standartları, genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve bu görüşe ulaşmasına yardımcı olacak kanıtları toplamada yardımcı olan standartlardır.

Planlama ve Gözetim Standardı; çalışma alanı standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır.¹⁰⁸ Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin planlanması insan gücü planlamasını da kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunlu olmaktadır.

Denetim çalışmalarının etkin bir şekilde gözetimi, denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak denetim prosedürlerinin verimli olması açısından zorunludur.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı; genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır. İç kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmenin, finansal tablolarında hata olma riski de azalır, bu durum denetim riskini de azaltmış olacaktır. Denetim riskinin azalması sonucu, denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da azalacaktır.

Denetim çalışmalarını yönlendiren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol yapısının güvenilir bilgi sağlamadaki başarısı hakkında verilecek karardır, işletmeler, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde

¹⁰⁸ Kepekçi, s.17.

edebilmek amacıyla "İç Kontrol Yapısı" adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir, iç kontrol yapısının nitelik düzeyi, işletmede oluşan mali nitelikli hareketlerin güvenilirlik göstergesidir, iki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır, iç kontrol yapısı ne kadar kaliteli ise, bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır.

Kanıt Toplama Standardı; kanıt toplama standardına göre, denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında yeterli bir görüşe ulaşabilmek için gerekli miktarda ve güvenilir kanıtlar elde etmek zorundadırlar.¹⁰⁹ Denetçiler, uluslararası denetim kurallarına göre, denetim ile ilgili kanıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadırlar.

Denetçi, bu kanıtları ele geçirmek için çok çeşitli denetim yordamları uygular. Bu yordamlara gözlem, belge incelemesi soru sorma ve doğrulama örnek olarak verilebilir.

2.5.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, bağımsız denetim süreci sonunda elde edilen görüşün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartları ile amaçlanan; bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır.¹¹⁰ Bu nedenle hazırlanan ve kullanıcılara sunulan raporun mesleki bir görüş çerçevesinde oluşturulmasının, hem kullananlar hem de denetçi açısından son derece önemli olduğu söylenebilir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı; raporlama standartlarından ilki olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı; işletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış açıkça belirtilmesini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır.

¹⁰⁹ Kepekçi, s.18.

¹¹⁰ Cemal Küçüksözen ve Zafer Sayar, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:6,2002, s.51.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı; Bu standarda göre denetçiler bağımsız denetim raporlarında, denetimini yaptıkları işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, denetimi yapılan dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmek zorundadırlar.¹¹¹

Eğer denetçi herhangi bir farklılığa rastlamamışsa, bunu raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak farklı bir durumla karşılaşmışsa denetçinin bu durumu mutlaka düzenlediği denetim raporunda belirtmek zorunluluğu bulunmaktadır.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı; finansal tablolar, birçok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi kapsamında yeterli bilgileri içermelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız dış denetimden sorumlu kişinin, onayladığı finansal tablolara ilişkin olarak, finansal tabloların sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, sınıflandırmalardan ve parantez içi notlar şeklinde belirtilen kavramların doğruluğundan sorumludur.

Görüş Bildirme Standardı; raporlama standartlarının sonuncusu olan “görüş bildirme standardı” kapsamında yer alan denetçi görüşü, denetim faaliyetlerinin son aşamasıdır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğünün korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa, bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir.

Genel kabul görmüş denetim standartları göre dört çeşit görüş vardır. Bunlar;¹¹² olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınılmazdır.

Denetçiler raporlarında olumlu görüş bildiremedikleri durumlarda ise; hata ve aksaklığın niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumlu denetim görüşü bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınabilirler.

¹¹¹Güredin, s.35.

¹¹²Douglas R. Carmichael, John J. Willingham ve Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Theory and Practice**, 6th Edition, New Jersey: McGrawHill, 1996, s.15.

3. ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

3.1. Eski Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu (ETTK) ticaret, sanayi ve hizmet sektörlerinin ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışmış olup, işletmelere bazı asgari defter tutma şartları, mali tabloların hazırlanması ve yayınlanması alanlarında zorunluluklara dair hükümler içermektedir.

ETTK’ da şirketlerin bağımsız denetimi düzenlenmemiştir. Anonim şirketlerin denetime ilişkin hükümleri ise iç denetim ile ilgilidir. 6762 sayılı ETTK yerine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (YTTK), 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Yeni kanun bu haliyle denetimde köklü yenilikler yapmıştır. YTTK ile getirilen denetim sistemi bağımsız denetimdir¹¹³. YTTK ile ilgili bilgiler çalışmanın ilerleyen sayfalarında “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler*” başlığı altında daha detaylı olarak incelenecektir.

ETTK’ da, anonim ortakların bünyelerinde en az bir, en fazla beş denetçiye yer verilmesi gerektiği ve bunların çalışma konuları ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bunun dışında kanunda:

- Denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğu olduğu,
- Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş umumi heyeti ve sonradan en çok üç yıl için umumi heyet tarafından seçilebilirliği,

¹¹³ Aytaç Köksal, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*. İstanbul : Beta Yayınevi, 2009, s56.

- Murakıp bir ise, onun, birden çok ise, yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğu, ETTK' nın 347. Maddesinde açıklanmıştır.

Süresi biten murakıpların tekrar seçilmelerinde bir sakınca yoktur. Murakıplar aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru dahi olamazlar. Vazifeleri biten idare meclisi üyeleri, umumi heyetçe ibra edilmedikçe murakıplığa seçilemezler(ETTK Üçüncü Kısım 347. Madde).

ETTK yirmiden fazla ortak sayısına sahip limited şirketlerin de bir denetçiye sahip olması gerektiğine vurgu yapmıştır. Buna karşın şahıs şirketleri için denetim veya denetçi zorunluluğu kanunda yer almamış, denetim hakkı ortaklara verilmiştir.¹¹⁴

ETTK' da denetçi ile ilgili bilgilere ise 353. ve 354. numaralı maddelerde ulaşmaktayız. Denetçilerin görevi söz konusu kanunun 353. maddesinde belirlenmiş olup bunlar, genel olarak şirketin iş ve muamelelerini denetleme kapsamında şu gibi durumları içermektedir.¹¹⁵

- Şirketin idare meclisi üyeleriyle işbirliği yaparak bilançonun düzenleme şeklini tayin etmek,
- Şirket faaliyetleriyle ilgili bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak maksadıyla, en az altı ayda bir, şirket defterlerini incelemek,
- Üç aydan fazla ara vermemek kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini denetlemek,
- En az ayda bir rehin, teminat ya da saklanmak üzere emanet olarak bırakılan her nevi kıymetli evrakın mevcudiyetini kontrol etmek,
- Şirketin bütçe ve bilançosunu denetlemek,

¹¹⁴ Erserim, A, "Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", (Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007), s.60.

¹¹⁵Başak Akgül, "Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi", (<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf>.) (25.04.2011)

- Esas mukavelede pay sahiplerinin umumi heyet toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Tasfiye muamelelerine katılmak,
- İdare meclisinin ihmali halinde adi ve fevkalade olarak umumi heyeti toplantıya davet etmek,
- Umumi heyet toplantılarında hazır bulunmak,
- İdare meclisi azalarının kanun ve esas mukavele hükümlerinin hepsine uyum sağlamak, gibi hususları içermektedir.

ETTK' da denetçi olamayacaklar ile ilgili bazı sınırlamalar yer almaktadır. Buna göre, yönetim kurulu üyeleri ile bunların usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımları denetçiliğe seçilemeyecektir.¹¹⁶

Ülkemizde yasal düzenleyici kurumlardan biri de Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve bu birlik bünyesinde oluşturulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)' dur. TÜRMOB denetçi olacak kişilerde aranacak koşulları belirlemekte, TÜDESK ise bağımsız denetim işinde denetçilerin uymak zorunda oldukları denetim standartlarını temel alan düzenlemeler yapılmaktadır.¹¹⁷

3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde Avrupa Birliği ile müzakerelerinin başlaması ile AB müktesebatına uyumun sağlanması ve gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından denetimin önemi artmış ve bu alanda yasal düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz bir hal almıştır.¹¹⁸

¹¹⁶Akgül, s.124.

¹¹⁷Selimoğlu ve Göktepe, s.19.

¹¹⁸Seval Kardeş Selimoğlu ve Hülya Göktepe, Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim, fırsat ve tehditler Türkiye'nin dışı açılma sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapısını derinden etkilemiştir. Para, sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet piyasaları bölgesel ve küresel boyut kazanmıştır. Bu açılımın neticesinde de ülkemizin bazı alanlarda kendini yenilemesi, rekabet ve ilişki içerisindeki ülkeler ve topluluklara kendisini uyarlamak zorunda kalmıştır. Hiç kuşkusuz bu süreç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizi de ticaret hukuku alanında reform yapmaya zorlamıştır. Bu bağlamda ticaret kanunu değişimini zorunlu kılan faktörler:

- AB süreci,
- Muhasebe mesleğindeki skandallar,
- Teknolojik gelişim,
- İç Dinamiklerdir.

Denetimdeki yetersizliklerin giderilmesi ve AB denetim standartlarına uyumun sağlanması amacıyla ilk olarak 6102 numaralı Yeni Türk Ticaret Kanunu' unda denetim konusu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Muhasebe ve denetim alanındaki yasal düzenlemeler SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan tebliğler aracılığıyla yapılmaktadır.¹¹⁹

13.01.2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi(TBMM) Genel Kurulu' unda kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup, TBMM Adalet Komisyonu'nda kabul edilmiştir.

Söz konusu kanun, birer sermaye şirketi olan anonim ve limitet şirketlerin denetimine ilişkin köklü değişiklikler öngörmektedir.

İlgili Yeni Düzenlemeler, Mali Çözüm, Sayı: 81, Mayıs-Haziran 2007, s. 19.

¹¹⁹Abdülkadir Bilen, Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167, s.272.

YTTK' daki denetimle ilgili başlıca hükümler şu şekildedir¹²⁰:

- Kanunun 400. maddesinde, denetçi olabilecekler sayılmıştır. Maddede, denetçi bir bağımsız denetleme kuruluşudur. Bu kuruluşun ortakları ise, ancak yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde, bağımsız denetleme kuruluş yerine bir veya daha fazla YMM veya SMMM denetçi olabilir, ibaresi bulunmaktadır. Aynı maddede şartları taşıdığı halde, şirkette denetçi olamayacaklar da sayılmıştır.

- 397/2. maddede, denetçinin denetiminden geçmeyen finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

- 398. maddede denetimin kapsamı belirtilmiştir. Yıllık faaliyet raporlarının denetiminin; envanter dahil, finansal tabloların, iç denetimlerin, yönetim kurulu faaliyet raporlarının denetimlerini de kapsadığı ifade edilmiştir.

- 399. maddede, denetçinin genel kurulca seçileceği, denetçinin sicile tescil ettirileceği, sicil gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ilan edileceği, ayrıca denetçinin görevden alınma, sözleşmenin feshi, mahkemece denetçi atama gibi durumlar belirlenmiştir.

- 401. maddede, ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı düzenlenmiştir.

- 403. maddede denetçi görüş yazıları düzenlenmiştir.

- 404. maddede denetçilerin sorumlulukları (hukuki ve cezai) düzenlenmiştir.

- 405. maddede şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı bulunması durumunda yapılacaklarla ilgili hususlar düzenlenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlar" (UFRS) ve "Uluslararası Denetim Standartları" (UDS)' nın uygulanması taslakta kurala bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle AB ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye'nin

¹²⁰<http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf> (11.04.2012)

uyuma girmesini amaçlamaktadır. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini oluşturmaktadır. Taslakta gerek AB müktesebatına uygun ve gerekse başta ABD olmak üzere uluslar arası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda büyük ölçüde sağlanmıştır. Bu çerçevede gerçekten hukuki bir büyük reform başlıyor denilebilir.¹²¹

Ülkemizde bağımsız dış denetime tabi olan şirketler şöyle sıralanmıştır:¹²²

- SPK Mevzuatına Tabi Şirketler,
- Bankalar Kanununa Tabi Şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları),
- Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Kapsamına Giren Şirketler,
- Faktoring ve Finansman Şirketleri.

Ülkemiz uygulamalarında sadece yukarıda sayılan şirketler bağımsız dış denetime tabi olup, finansal tabloları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde (ABD ve özellikle de AB ülkelerinde) bütün şahıs ve sermaye şirketleri bağımsız dış denetime tabidir ve bu durum ülkemiz açısından kıyaslandığında yetersizlik yaratmaktadır.¹²³ Ülkemizde halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim YTTK ile büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel veya kamu sektörüne dahil bütün şirketler açısından zorunlu hale getirilmiştir.¹²⁴

YTTK işletmeleri küçük, orta ölçekli ve büyük ölçekli sermaye şirketi olmak üzere üçe ayırmış ve bu şirketlerin denetimini ayrı kurallara bağlamıştır. Aktifinde gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamının altı milyon TL' yi aşmaması, hesap dönemindesatışlar toplamının on iki milyon TL' yi aşmaması ve yıllık

¹²¹Fatih Dural, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 70, s.29.

¹²²Kaval, s.32.

¹²³Selimoğlu ve Göktepe, s.19.

¹²⁴Selimoğlu Ve Göktepe, s.22.

ortalama çalışan sayısının 50 kişiyi aşmaması şartlarından en az ikisini taşıyan şirketler küçük anonim şirket olarak nitelendirilmiştir.¹²⁵

YTTK' da, UMS ile uyumlu TMS' na ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'yla uyumlu TDS atıfta bulunmaktadır. Dolayısıyla şirketler finansal tablolarını oluştururken TMSK yayınladığı muhasebe standartlarını, yapılacak denetimlerde ise denetçiler TUDESK tarafından hazırlanmış TDS' nı esas alacaklardır.¹²⁶

Yeni yasanın getirdiği kazanımlardan birisi de yıllardan beri denetim ve denetçilik olgusu, 3568 sayılı yasanın belirlediği mesleğin vizyonunu oluşturmasıdır. Bu yasayla, daha önce soyut ve mesleğin geleceği olarak görünen "denetim" konusunda, dünya uygulamalarına paralel şekilde muhasebeden denetime yönelik dönüşüm gerçekleştirilmiş olmaktadır. Yeni yasayla gücünü yasadan alacak şekilde bu vizyona zorunlu olarak varılmış olacaktır. Yasanın bu noktada, mevcut haliyle çıkması halinde, bu vizyonun, kısa sürede kanun zoruyla gerçekleştirilmiş olmasını, olumlu bir şans ve büyük ve stratejik bir kazanım olarak değerlendirilmektedir.¹²⁷

YTTK' nın artılarının yanında bazı eksiklikler de öngörülmüştür. Kanunun üçüncü bölümünde belirtilenler aşağıdaki gibidir.¹²⁸

- Madde 398 'de TMSK muhasebe konularında bir otorite olarak gösterilerek şahsında UMS, UFRS, TMS başta olmak üzere, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına işaret edilmiş ve kurulca muhasebe konusunda getirilecek düzenlemelere uyumun zorunlu kılınmış olmasına karşın, benzer düzenlemenin denetim için yapılmadığının görüldüğü,

¹²⁵Selimoğlu ve Göktepe, s.20.

¹²⁶ Hakan Aygören, Emin Kurtçepe, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi**, Pamukkale Üniversitesi Yayınları, SBE, , Sayı 6, Nisan 2010, s.3.

¹²⁷ Tamer Aksoy, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim Ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 5, sayı 16, Eylül 2005, s.125.

¹²⁸ Yahya Arıkan, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş Ve Değerlendirmeler**, İsmmmmo Yayın Organı, Mali Çözüm – 71, s.9.

- İşin diğer önemli tarafı olan denetim konusunda herhangi bir otoritenin YTTK’ da belirtilmediği, ulusal mevzuatta denetim ile ilgili otorite ve düzenlemelerin çok çeşitliliği,
- Çoklu standart karmaşası ve bilhassa denetimdeki çok başlılığın göz ardı edilerek bunları giderici bir düzenlemeye YTTK metninde yer verilmediği,
- Ulusal düzeyde yasal ve yetkili bir otorite anlamında TÜDESK ve kurulun Türkçe’ ye çevrilen UDS ve TDS’ na işaret edilmediği, yetkilerinin belirlenmediği,
- Denetime ilişkin TÜDESK tarafından yayınlanacak, düzenlenecek ve takip edilecek denetim ilke, usul, teknik ve denetim standartlarına uyum zorunluluğunun getirilmediği, bu yönde bir uygulamanın yapılmadığıdır.

3.2.1. Denetimin Konusu Ve Kapsamı

Anonim şirketlerin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının ve envanterlerinin TDS göre denetleneceği belirtilmiştir.

YTTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS’ lere uyumlu TFRS’ lere uyma zorunluluğunu getirmektedir.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır¹²⁹.

YTTK’ da denetimin konusu ve kapsamı kanunun 398. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre bağımsız denetimi yapılacak olan şey sadece finansal tablolar değil, finansal tablolar ile birlikte yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık raporlar ve envanterlerdir. İlgili maddede denetimin konu ve kapsamı; “*Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;*

¹²⁹http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/02/Yeni_T%C3%BCrk_Ticaret_Kanunu_ve_Bagimsiz_Denetim_Deloitte.pdf(04.07.2012)

envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.” şeklinde açıklanmaktadır.(YTTK üçüncü bölüm/madde 398).

Finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları denetçinin denetiminden geçmemişse düzenlenmemiş hükmünde olur.Bu madde hükmüne göre bütün finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetçi tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde denetlenmeyen finansal tablolar ve faaliyet raporları hiçbir hüküm ifade etmeyecektir.Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları denetim raporunun sunulmasından sonra değişikliğe uğradıysa ve bu değişiklik denetim raporunu etkileyebilecek nitelikteyse finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu denetim raporunda özel olarak açıklanır ve yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere denetçi görüşünde yer verilir.Denetim raporu sunulduktan sonra finansal tablolarda ve faaliyet raporlarında önemli değişikliklerin meydana gelmesi halinde denetçi tekrardan denetim yapacak ve bu değişimin nedenlerini gerekçelerini içeren özel bir rapor hazırlayacaktır.

Denetim, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve TDS ile kanuna ve ana sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de içermektedir.

Denetçi, denetim görevini yerine getirirken meslek ahlakı ile hareket edip çalışmalarında gereken mesleki özeni göstermelidir ve toplulukların finansal tablolarını denetlerken, denetim standartlarına ve ana sözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğinin de denetimini yapmalıdır.

Denetim ile şirketlerin veya şirketler topluluğunun içinde bulunduğu durumun dürüst resim ilkesine uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı belirlenir. Eğer dürüst resim ilkesine uygun olmayan bir yansıtma söz konusu ise yanlışlıklar ve aykırılıklar açıkça belirtilir. Dürüst resim ilkesi ile şirketlerin finansal tablolarının niteliksel özellikleri taşıması, TMS' ye uygun olarak hazırlanması ve şirketlerin finansal performansı, durumu ve nakit akışları hakkında gerçeği olduğu gibi yansıtması, şeffaf olması gerektiği anlatılmaktadır. Bu şekilde bir gösterimde herhangi bir finansal bilgi manipülasyonu söz konusu olamaz. 2000'li yıllarda yaşanan skandallar şirketlerin taraflı, gerçeği yansıtmayan davranışlarından dolayı ortaya çıkmıştır. Denetçiler denetim faaliyetlerini yerine getirirken finansal tabloların gerçeği olduğu gibi yansıtmadığını belirleyeceklerdir.

Denetçi şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetiminden sorumlu ise topluluğun konsolide finansal tablolarına alman şirketlerin finansal tablolarını, konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları gereği gibi yerine getirip getirilmediğini denetleyecektir. Bu maddeye göre denetçiler şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarını denetlerken, bu tabloların doğru bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını denetleyeceklerdir.

Bağımsız denetimin konusuna giren işlemleri şöyle özetlemek mümkündür¹³⁰:

- Sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının Türkiye Denetim Standartlarına göre denetimi,
- Türkiye Muhasebe Standartları, Kanun ve Esas Sözleşme ile uyumun denetimi,
- Muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığının ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetimi,
- Yönetim Kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi,

¹³⁰ <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/278.pdf> (11.04.2012)

- Şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığının ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetimi,

3.2.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde 1957 yılında ETTK' nın yürürlüğe girmesinden bu yana iç denetim, organ niteliğindeki murakıplar tarafından yerine getirilmektedir ancak bu düzenleme istenilen sonucu vermemiştir.¹³¹ Çünkü uygulamada bağımsız denetimden uzaktan yakından ilgisi olmayan, hemen hemen her meslekten kişi şirketlerde kanuni denetçi seçilmiş ve seçilen bu kişiler denetledikleri şirketin çalışanı tarafından hazırlanan raporları fiilen denetim yapmaksızın onaylanmıştır.

6762 sayılı ETTK' da mevcut organ niteliğindeki murakıplık da başka bir deyişle iç denetimde denetimi yapacak kişi açısından belirli bir uzmanlık aranmadığı için elli yıldan fazla süre uygulanan kanun denetim açısından istenilen sonucu vermemiş ve formaliteden ibaret kalmıştır. Bundan dolayı YTTK' da iç denetim kaldırılmış ve bağımsız dış denetim getirilmiştir.¹³²

YTTK' nın bağımsız denetçi tanımında, “TÜRMOB tarafından meslek mensupları arasından yetkilendirilen kişileri (özel denetçi ve işlem denetçisi dahil)” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğinde başkaca bir düzenlemede işlem denetçisi veya özel denetçi olarak başka meslek mensupları tanımlanırsa sıkıntı oluşabilir. Bunun için taslakta bu hüküm açıkça sınırlandırılmalıdır.¹³³

Bağımsız denetçiye ilişkin olarak yapılan düzenlemeler YTTK' nın 399-400 ve 401. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde kimlerin denetçi olabileceği veya olamayacağı, denetçilerin nasıl seçileceği ve görevden nasıl azledileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

¹³¹ Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyum**, 1. Baskı, Ankara:Asil Yayın, 2008, s.9.

¹³² Önder, s. 14.

¹³³ Türomob, “Biten Çalışma Dönemine Bakış, Faaliyet Raporu”, (1 Eylül – 31 Aralık 2008), <http://Www.Turomob.Org.Tr/Turomobweb/Turkce/Faaliyetraporu/Calismadonemi.Pdf> (10.06.2011)

YTTK' ya göre kimlerin denetçi olabileceği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir¹³⁴:

- Denetçi, ortakları yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanına haiz bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir,
- Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya daha fazla YMM' yi veya SMMM' yi denetçi olarak seçebilirler.

Bu maddeye göre denetçi bir bağımsız denetim kuruluşu veya bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olabilir. YTTK' da ki bu düzenlemeye göre bir kimsenin denetçi olabilmesi için SMMM veya YMM ruhsatına sahip olması gerekmektedir. SMMM ve YMM olabilmenin koşulları 3568 sayılı meslek kanununda belirtilmiştir. Kanunun 4. maddesinde denetçi olacak kişilerin taşıması gereken genel koşullar sıralanmışken, 5. ve 9. Maddelerinde SMMM ve YMM olabilmek için gereken özel koşullar sıralanmıştır. 3568 sayılı kanunun 4. maddesine göre meslek mensubu olacak kişilerin aşağıda sayılan koşulları tanınması gerekir. Aksi takdirde bu koşulları taşımayanlar meslek mensubu olamazlar.

YTTK' unda SMMM ve YMM ruhsatına sahip kişilerce denetim yapılacaktır bu da denetimin kalitesi açısından yerinde bir uygulamadır. YTTK' da, ETTK' unda ki gibi herkes denetçi olamayacaktır. Denetçi olacak kişiler meslek kanunda belirtilen özel koşulları taşımak zorundadır. Kısacası SMMM' ler ve YMM' ler hem belirli bir eğitim düzeyine hem de mesleki deneyim ve bilgi birikimine sahip olan kişiler olacaktır.

Bağımsız denetim kurulu, denetim elemanlarının, nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca yürürlüğe konulacak olan bir yönetmelikle düzenleneceğini dile getirilmiştir.

Kimlerin denetçi olamayacağı da YTTK' nun 400. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddede yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetim kuruluşu ve bu kuruluşun ortaklarından biri veya bunların ortaklarının yanında çalışan kişiler:

¹³⁴<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (11.04.2012)

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibi ise,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi ya da çalışanı ise veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımış ise,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi ya da temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlardan yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt ve üst soyundan biri, esi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar olan kan ve sihri hısımlıysa,
- d) Denetlenecek şirket ile bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir biçimde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyet ya da katkıda bulunmuş ise,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetim dışında faaliyette bulunduğu için e bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi veya gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) a ve f bentlerinde yer alan koşulları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetten kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete ya da ona yüzde yirmiden fazla payla iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetim ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

ETTK' da kimlerin denetçi olacağı ya da olamayacağına ilişkin bir düzenlemenin olmamasından dolayı denetim mesleği gereği gibi yerine getirilmemiştir, ancak yeni kanunda denetçi olabilecekler ile olamayacaklar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Böylece denetim mesleği açısından denetçi kimliği netlik kazanmış, mesleğin yerine getirilmesinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarından bir tanesi genel standartlardır. Bu standartlar denetçi nasıl olunur ve nasıl denetçi kalınır sorularının cevabını oluşturmaktadır. Bu standartların konularından birisi denetçinin bağımsız olmasıdır. Bağımsızlık, mesleki faaliyetlerin tarafsız ve dürüst bir biçimde yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünüdür.¹³⁵

Denetçiler denetimini yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık ya da hizmet veremez ve bunu bir yavru şirket vasıtasıyla da yapamazlar.

YTTK' nda ki bu düzenleme denetçinin denetim görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçi denetimini yaptığı şirkete vergi denetimi ve danışmanlığı dışında bir hizmet verirse görevini bağımsız bir şekilde yerine getirmemiş olacaktır.

3.2.2.1. Denetçi Seçimi, Görevden Azil Ve Sözleşmenin Feshi

Denetçinin nasıl seçileceği düzenlenmiş olmasının yanı sıra denetçinin görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshine ilişkin düzenlenmeler yapılmıştır.

YTTK' ya göre denetçi şirket genel kurulu tarafından; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulu tarafından seçilecektir. İlgili maddeye göre denetçinin her faaliyet dönemi seçilmesi ve herhalde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmiş olması gerekir. Denetçinin genel kurul tarafından seçiminden sonra, yönetim kurulu gecikmeksizin denetim görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan edecektir¹³⁶. Burada TTK' nda ki gibi denetçinin ilk seçiminde kuruluş genel kurulu

¹³⁵Kaval, s.40.

¹³⁶<http://www.asiad.org.tr/dosya/asiad-yttk-06.pdf> (11.04.2012)

tarafından bir yıl, sonraki yıllar için genel kurul tarafından en fazla üç yıl için seçileceğine ilişkin olarak yapılan düzenlemeye yer verilmemiştir. YTTK' nda bir ya da üç yıl gibi bir süre sınırı yerine, denetçinin her faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Denetçiler potansiyel müşterileri için risk, etik kurallar ve şeffaflık gibi unsurlar açısından değerlendirip birlikte çalışılıp çalışamayacaklarına karar verirler. Diğer taraftan, denetçi kendi ücretini kendisi tayin eder, bu şartlar kabul edilmezse hiçbir şekilde, kabul etmediği profesyonel koşullarda, çalışmak zorunda bırakılamaz, aksi serbest piyasa ilkelerinin ihlali olur. Bu sebeple uygun görülen değişiklikler madde de yapılmalıdır.¹³⁷

YTTK' nın 399. maddesine göre bir denetçi, bir de topluluk denetçisi söz konusudur. Denetçinin şirketin genel kurulu tarafından; topluluk denetçisininse ana şirketin, genel kurulu tarafından hizmet vereceği faaliyet dönemi başlamadan seçilmiş olması koşulu getirilmiştir. Genel kurul denetçi seçimi görevini yerine getirdikten sonra yönetim kurulu da seçilen denetçiyi ticaret siciline tescil ettirip ve sicil gazetesi ile de internet sayfasında ilan ettirecektir

Konsolidasyona dahil olan şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilmiş olan denetçinin, başka bir denetçinin seçilmemiş olması durumunda topluluk finansal tablolarının da denetçisi olacaktır

Denetçiler şirketlerin genel kurulunca seçilebildiği gibi bazı hallerde mahkeme tarafından da seçilebilir. Denetçinin denetleme görevinden alınması başka bir ifadeyle görevinden azledilmesi hali ETKT' nın 399/4. maddesinde düzenlenmiştir. Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunun veya şirketin sermayesinin yüzde onuna sahip olan pay sahiplerinin, şirketin halka açık olması halinde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde besini oluşturan pay sahiplerinin talebi üzerine, ilgilileri ve seçilen denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin olması, özellikle de denetçinin taraflı davrandığı yönünde bir şüphenin var olması halinde başka bir denetçi atama yetkisine sahiptir.

¹³⁷Dural, s.32.

Bu madde hükmüne göre denetçinin görevden alınma yetkisi şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine verilmiştir. Denetçiden denetim görevi sadece bu maddede belirtilen şekilde veya başka bir denetçi atanmışsa alınabilir. Oysa ETTK' da genel kurulun denetçileri her zaman görevinden alma hakkına sahipti. ETTK' da denetçinin görevinden alınmasına ilişkin bir haklı sebep varlığının bulunması şeklinde bir düzenlemeye yer verilmemişti. YTTK' da ki bu düzenleme ile ETTK kıyaslandığında denetçinin görevden alınması için haklı bir sebebin varlığı gerektiği gibi, kanun maddesinde sayılan belirli kişilerin asliye ticaret mahkemesine başvurması ve mahkemenin denetçiyi ve davacıları dinlemesi üzerine vereceği karar önem taşımaktadır. Bu açıdan YTKT' daki düzenleme ETTK' ya göre daha açık ve nettir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, seçilen denetçinin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanından itibaren üç ay içerisinde açılabilir. Azlığın görevden alma ve yeni denetçi atama davasını açabilmesi için, genel kurulda denetçinin seçimi sırasında karşı oy başka bir deyişle olumsuz oy vermiş olması, bu karşı oyunu tutanağa geçirtmiş olması ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri şirkette pay sahibi sıfatını taşıyor olması gerekir.

YTTK' ya göre denetçi denetim görevini feshedebilir. Denetçinin denetim görevini feshetmesi için aşağıdaki iki koşuldan birinin varlığı gerekir. Bunlar:

- Denetleme sözleşmesinde sadece haklı bir sebebin var olması durumu,
- Görevden alınma davasının açılması durumudur.

Denetçi fesih ihbarında bulunduktan sonra yönetim kurulu tarafından hemen geçici bir denetçi seçilir, fesih ihbarı genel kurulun bilgisine sunulur, ayrıca yönetim kurulunun seçtiği denetçi genel kurulun onayına sunulur.

ETTK' da denetçinin denetim görevini feshetmesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemişken, böyle bir düzenlemeye YTKT' de yer verilmiştir.

3.2.2.2. Denetçi Rotasyonu

YTTK' ya göre bir bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi, o şirket için yedi yıl arka arkaya denetim raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir.¹³⁸Bu madde hükmüne göre denetçiler yedi yılda bir rotasyona tabi tutulacaktır. Bir denetçinin denetimini yaptığı işletme için yedi yıl rapor verdikten sonra iki yıl için değiştirilecek olması bu denetçinin o işletme için tekrar seçilmesine engel oluşturmayacaktır.

Finansal tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumlu olan yönetim kurulu denetçinin sağlıklı bir şekilde denetim faaliyetini yerine getirmesine yardımcı olmak amacıyla denetçinin denetim görüşüne ulaşmasında temel olabilecek bütün bilgileri ibraz etme yükümlülüğü ifade edildiği üzere YTTK' nın 401. maddesinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

3.2.2.3. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Bu maddede denetçinin sır saklamasından doğan sorumluluğu da düzenlenmiştir. Maddeye göre denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetim yapmasına yardım eden temsilcileri, denetim görevini dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmakla ve denetim faaliyetleri sırasında öğrendikleri bilgileri saklamakla başka bir deyişle sır saklamakla yükümlüdürler. Denetçiler denetim çalışmaları sırasında öğrendikleri is ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Aksi takdirde kasten veya ihmalden dolayı bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen denetçi şirkete verdikleri zararlardan dolayı sorumlu olur. Eğer denetim faaliyeti birkaç denetçi tarafından yürütülüyorsa o takdirde denetçiler verdikleri zararlardan dolayı müteselsilen sorumlu olacaklardır. Denetçi sır saklama görevini ihmalden ötürü veya kasten yerine getirmezse verdiği zarardan sorumlu olacaktır. Aynı şekilde denetçi, bir bağımsız denetleme kurulu niteliğinde ise bu denetçilerin sır saklama yükümlülüğü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve de çalışanlarını kapsayacaktır.

Denetçilerin sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumlulukları rapor tarihinden itibaren beş yılda zaman aşımına uğrayacaktır; fiili suç olup da Türk Ceza

¹³⁸<http://www.istanbulymmo.org.tr/detay.aspx?i=276&e=ok> (11.04.2012)

Kanununa göre süresi daha uzun olan dava zaman aşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına o zaman aşımının uygulanacağı belirtilmiştir. Ceza kanununun suç ihbarına ilişkin hükümleri saklı bulunmaktadır.

YTTK' da sadece denetçinin denetim faaliyetleri sırasında edindikleri bilgileri saklama sorumluluğu bulunduğu belirtilmemiş aynı zamanda denetçinin bu sorumluluğu gereği gibi yerine getirmediği takdirde karşılaşacağı yükümlülükler de dile getirilmiştir. Bu düzenlemeler açısından YTTK, ETTK' da düzenlenmemiş pek çok alanı düzenlemiştir.

3.2.2.4. Denetim Görüşü

Denetçi denetim faaliyetleri sonucunu bir yazıyla belirtecektir ki bu yazı görüş yazısıdır. Denetçi görüş yazısında denetimin konusunu, çeşidini, niteliğini ve kapsamını ve de denetim sonucuna ilişkin elde ettiği değerlendirmeleri ifade edecektir.

Denetçinin görüşü dört türlü olmaktadır¹³⁹.

- Olumlu görüş,
- Şartlı görüş,
- Olumsuz görüş,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

Denetçi yeterli sayıda ve kanıt topladıktan sonra bu kanıtları değerlendirecektir. Denetçi bu değerlendirme sonucunda finansal tabloların önemli hatalardan uzak olduğuna kanaat getirdi ise finansal tablolar için olumlu görüş verecektir.¹⁴⁰

Denetçi denetim sırasında elde ettiği bilgilere ve TMS' ye göre yaptığı değerlendirmeye şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, şirketin

¹³⁹<http://www.yenitk.com.tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-bagimsiz-dis-denetim-denetci-gorusu.html>
(12.04.2012)

¹⁴⁰Kaval, s.180.

veya topluluğun malvarlığı ve kârlılığına ilişkin durumun gerçeğe uygun olduğu yani gerçek durumu yansıttığı kanısına varırsa olumlu görüş verecektir.

Şartlı görüş, denetçinin incelediği finansal tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımasına karşın, bazı konularla ilgili olarak görüşüne koşul koyması ve bunu açıklaması suretiyle verilir.¹⁴¹

YTTK'ya göre denetçinin bazı çekincelerinin olması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandıracağı ya da olumsuz görüş yazısı vereceği düzenlenmiştir. Sınırlandırılmış görüş, mali tabloların yetkili kurullarca düzeltilebileceği durumlarda ve finansal tablolarda açıklanmış bulunan ve etkisi sınırlı olan aykırılıkların bulunması durumunda verilir. Görüş yazısında sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılacağı açık bir şekilde gösterilmelidir. Denetçi çekincelerinin olması durumunda ya olumlu görüşü sınırlandırır ya da olumsuz görüş yazısı verecektir.

Olumsuz görüş, yeterli kanıt toplandıktan sonra muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da denetimde esas alınan mevzuata ilişkin önemli ölçüde uyumsuzluk söz konusu ise verilen görüştür.¹⁴²

Görüş bildirmekten kaçınma, yeterli kanıt toplanmış olmasına rağmen bazı nedenlerden dolayı görüş oluşturulamaması veya yeterli kanıt toplamının hem denetim firması, hem de işletmenin durumundan kaynaklanmıyor olması durumunda verilen görüştür.¹⁴³

Denetçi denetimin belirtilen hükümlere uygun olarak yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak sağlamayan ölçüde belirsizliklerin bulunması halinde ya da şirket tarafından denetlemede önemli kısıtlamaların yapılmış olması durumunda görüş vermekten kaçınabilir. Görüş vermekten kaçınan bir denetçi bunun gerekçesini ortaya koymak durumunda iken ispat etmek durumunda değildir. Denetçinin görüş vermesinden kaçınması olumsuz görüş vermesi ile aynı sonuçları doğurmaktadır.

¹⁴¹Bozkurt, s.369.

¹⁴²Kaval, s.182.

¹⁴³Kaval, s.184.

Denetçi, bir şirketin finansal tabloları hakkında sınırlı olumlu görüş başka bir deyişle şartlı görüş, olumsuz görüş vermiş veya görüş bildirmekten kaçınmış ise o şirketin genel kurulu söz konusu finansal tabloları esas alarak, açıklanan kâr veya zararlar doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan herhangi bir karar alamaz. Böyle bir durumun varlığı halinde hakkında şartlı veya olumsuz görüş bildirilmiş ya da görüş bildirilmekten kaçınılmış şirketlerde yönetim kurulu görüş tarihinden itibaren iki iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırır ve toplantı tarihinde geçerlilik kazanacak şekilde istila eder. Bunun üzerine şirketin genel kurulu yeni bir yönetim kurulu seçecek, seçilen kurul da altı ay içinde kanuna, ana sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlatıp, denetim raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır.

Metinde sadece denetçinin vereceği görüş türleri ifade edilmemiş aynı zamanda verilen görüşlerin sonucuna da değinilmiştir. Burada en önemli nokta; eğer yönetim kurulu finansal tabloların hazırlanmasında gereken özeni göstermemiş ve bunun sonucunda da denetçi tarafından finansal tablolara ilişkin olarak şartlı görüş, olumsuz görüş belirtilmiş veya görüş bildirilmesinden imtina edilmiş ise yönetim kurulunun istifa etmek zorunda kalacağı hususudur. YTTK ile etkin çalışmayan bir yönetim kurulunun faaliyetlerine devam etmesine olanak verilmeyecektir.

3.2.2.5. Denetim Raporu

Denetim, özü itibariyle finansal tabloların okuyucularına başka bir deyişle finansal tabloların kullanıcılarına, bu tabloların düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği biçiminde bir güvence vermek için yapılmaktadır.¹⁴⁴

Denetçi, denetim çalışmalarında yaptığı denetimin türünü, kapsamını, niteliğini ve ulaştığı sonuçları açık, anlaşılır ve basit bir dil ile ayrıca geçmiş yıllar karşılaştırmalı olacak biçimde finansal tabloları konu alan bir rapor hazırlayacaktır. Denetçinin hazırlayacağı bu rapora denetim raporu ismi verilir.

Denetçinin denetim raporunun esas bölümünde, defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal

¹⁴⁴Kaval, s.172.

raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir¹⁴⁵.

Denetçi ayrı bir raporda, yönetim kurulunun, şirketin ve topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporlarında yer alan değerlendirmelerinin finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını ve gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirecektir.

Denetçi raporunda finansal tabloları dayanağı oluşturulan defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ile birlikte TMS çerçevesinde şirketin malvarlığı, finansal durumu ve karlılık durumuna ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun olarak dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını da belirtecektir.

Denetçi şirketin finansal tablolarının gerçek resmi yani şirketin gerçek durumunu tehlikeye atan risklerin varlığına ilişkin olarak yönetim kurulunun görevini yerine getirip getirmediğini başka bir deyişle yönetim kurulunun bu tip risklere karşı önlem almak için sistem kurup kurmadığını, böyle bir sistem kurmuşsa bu sistemin yapısını ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyecek ve bu raporu denetim raporu ile yönetim kuruluna sunacaktır.

Denetçi son olarak hazırladığı denetim raporunu imzalayarak yönetim kuruluna sunacaktır.

YTTK’ da denetim raporunda hangi bilgilere yer verileceği, denetim yapılırken nelerin ölçüt alınması gerektiği vurgulanmıştır. Bu düzenlemeler ülkemizde bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

3.2.3.Yeni Türk Ticaret Kanunundaki Bağımsız Denetimde 6335 Sayılı Kanunla İle Yapılan Değişiklikler

6335 Sayılı TTK, 26.06.2012 tarihinde TBMM tarafından kabul edilip 28339 sayılı 30 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan bu kanunla ticari hayatta bazı sorunları çözmek adına bir çok

¹⁴⁵ Yusuf Doğan, “Yeni TTK’da Denetim Raporu, Eksen Mali Müşavirlik”, 10 Mayıs 2011, s.1.

madde değiştirilmiş önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin bağımsız denetim ile ilgili olanlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

3.2.3.1. Denetçi Olabilecekler ve Rotasyon İle İlgili Düzenlemeler

6102 sayılı TTK' nın 400. maddesindeki denetçi olabilecekler başlıklı maddesinde 6335 sayılı kanunla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:¹⁴⁶

- Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilecektir. (6335 sayılı TTK madde 19)

- On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecektir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkili olacaktır. (6335 sayılı TTK madde 19).

YTTK' nın 401. maddesinde yer alan işlem denetçisi ibaresi 6335 sayılı kanunun 41. maddesinde kaldırılarak sadece denetçi kelimesi kullanılmıştır. (6335 sayılı TTK madde 19).

YTTK' nın 398. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “Türkiye Muhasebe” ibaresi “Türkiye Denetim” ve aynı fıkra da yer alan “geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği”, dördüncü fıkrasında yer alan “geçici 2 .ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca” şeklinde değiştirilmiştir. (6335 sayılı TTK madde 40).

3.2.3.2. Denetçi Seçimi İle İlgili Düzenlemeler

¹⁴⁶<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf> 04.07.2012

6335 sayılı kanun'un 37. maddesi ile 6102 sayılı Kanun'un geçici 6. maddesinde yapılan değişikliğe göre, şirketlerin bağımsız denetçilerini 31.03.2013 tarihine kadar seçmeleri gerekmektedir.

3.2.3.3. Denetime Tabi Şirketlerle İlgili Düzenlemeler

6102 sayılı TTK' nın 397. maddesinde yer alan denetime tabi olacak şirketler ile ilgili maddeye 6335 sayılı kanunda “*Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyetraporu düzenlenmemiş hükmündedir*” ibaresi eklenmiştir. Aynı kanuna ek olarak “*denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenecektir,*” maddesi de eklenmiştir.(6335 sayılı kanun madde 18).

Tablo 7
6102 Ve 6335 Sayılı Kanunda Bağımsız Denetim İle İlgili Maddelerin Karşılaştırılması

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU	6335 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU
---------------------------------	---------------------------------

MADDE 397- (1)Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. (2)Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.	MADDE 397- (1)Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarıdenetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlananuluslararası denetimstandartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göredenetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alanfinansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olupolmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamıiçindedir. (2)Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyetraporu düzenlenmemiş hükmündedir. (4) 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.
MADDE 398-(1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurumunbelirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. (4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu	MADDE 398-(1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye DenetimStandartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumununbelirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. (4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir

raporun esasları <u>geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından</u> belirlenir.	rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları <u>Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca</u> belirlenir.
II - Denetçi olabilecekler MADDE 400- (1) Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mâli müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri; a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse, b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa, c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa, d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa, e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için	II - Denetçi olabilecekler MADDE 400- (1)Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri; a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse, b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa, c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa, d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa, e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı

denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; <u>ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.</u> (2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir. <u>(4) Bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır.</u>	için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz. <u>(2) On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.</u>
<u>MADDE 401-(2) Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi,</u> yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.	<u>MADDE 401-(2)</u> Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

Kaynak: <http://muhasebedr.com/wp-content/uploads/ttk-kanunu-karsilastirma-tablo.pdf> (04.07.2012)

3.2.3.4. Hapis Cezaları ve Adli ParaCezaları İle İlgili Düzenlemeler

6335 sayılı kanunun çeşitli maddeleri ile YTTK’ da birçok fiile uygulanması öngörülen hapis cezalarının kaldırıldığı; ayrıca adli para cezalarının da idari para cezasına dönüştürüldüğü görülmektedir.

Tablo 8
6335 Sayılı Kanunda Yapılan Cezai Değişiklikler

Ceza Gerektiren Fiil	Yeni Ceza	Eski Ceza
Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunanlar,	İki bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticaret unvanının; kullanılmasına, tesciline, şekline ve şubelerce kullanılmasına ilişkin hükümleri ihlal edenler,	İki bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticaret unvanına yapılacak eklere ve ticaret unvanının devrine ilişkin hükümlere aykırı davrananlar,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Belgelerin kopyasını sağlamayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırmayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defterleri 6102 Sayılı Kanun’a uygun tutmayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Usule aykırı envanter çıkaranlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgeleri ibraz etmeyenler,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymamaları durumunda,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılırlar.	Yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

Bağlı şirket yönetim kurulunun, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında rapor düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	İki yıla kadar hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Hakim şirket tarafından talep edilmesine karşın bağlı şirketin rapor hazırlama yükümlülüğünü ihlal eden ve şirket hakkında bilgi vermekten kaçınan kişiler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	İki yıla kadar hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.
Aykırı beyanda bulunan kurucular,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Pay sahiplerine, Kanun hükümlerine aykırı borç verenler,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete nakit borçlanamayacağı veya bu kişiler için şirketin kefalet, garanti ve teminat vermemesi, sorumluluk yüklenememesi, bunların borçlarını devralmaması hükmüne aykırı hareket edenlere	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	-
Belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
Sır saklama yükümüne aykırı hareket edenler	Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.	Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.
Sermaye hakkında yanlış beyanlar verilmesi	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

Aynı sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınlara değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynı niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar,	Doksan günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
Halktan izinsiz para toplamak	Altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.	Altı aya kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
İnternet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri,	Yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.	Altı aya kadar hapis ve yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.
İnternet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan failler	Yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aya kadar hapis ve yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

Kaynak: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf> (04.07.2012)

3.3. Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetime Kazandırdıkları

YTTK şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası denetim standartlarını gündeme getiren bir yapıdadır. Ayrıca kanun kurumsal yönetim ilkelerini de içinde barındırmaktadır.

Ülkemizde SPK düzenlemeleri ile halka açık şirketlerde uygulaması başlayan bağımsız denetim, BDDK düzenlemeleri ve yasalaşması beklenen YTTK ile yaygınlık kazanmaktadır. Yapılan düzenlemelerle işletmelerimizin kurumsal yönetim çerçevesinin sürekli bir parçası haline gelen bağımsız denetim hizmetleri, işletmelerin muhasebe ve mali raporlama sistemlerinin uluslararası standartlarda kalite ve verimliliğini arttırmalarını da sağlamaktadır.¹⁴⁷

YTTK’ unda, hem denetim hem de denetçi türleri açısından çeşitlilik görülmektedir. Sık sık sözü edilen işlem denetçileri şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet

¹⁴⁷ Deloitte Denetim Komitesi, **Bağımsız Denetimin Gözetimi, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar**, Kurumsal Yönetim Serisi, No: 3, Mart 2009, İstanbul. s.4.

ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir.¹⁴⁸

Taslakta denetçinin görevi, yılsonu finansal raporlarının ve faaliyet raporunun denetimi olarak belirlenmiştir. YTTK' ya göre denetçi şirket genel kurulu tarafından seçilir ve her faaliyet yılı için denetçi seçimi ayrıca yapılır. Bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir¹⁴⁹

Uluslararası denetim standartları yönünden YTTK, Genel Standartlar' a tam, Raporlama Standartları'na kısmen uyum gösterirken; Çalışma Alanı Standartları'na herhangi uyum görülmemektedir.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Selimoğlu ve Göktepe, s.28.

¹⁴⁹ Selimoğlu ve Göktepe, s.40.

¹⁵⁰ Burcu İşgüden, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Bağımsız Denetime Ve İç Denetime Kazandırdıkları", Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İ.İ.B.F, **9. Ulusal İşletmecilik Kongresi**, Zonguldak, 6-8 Mayıs 2010, s.101.

4. TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM

4.1. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Dış Denetimin Tanımı ve Amacı

Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki ilk düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 1987 yılında yapılmış ve sonraki yıllarda günün ihtiyaçlarına göre geliştirilmiştir. Sermaye piyasası mevzuatında bağımsız denetimin temelleri, 2499 Sayılı SPK ile atılmıştır. SPK her konuda olduğu gibi, bağımsız denetim konusunda da genel çerçeveyi çizmiş, konuya ilişkin düzenlemeleri yapmakla SPK' yı görevlendirmiştir. SPK da bu çerçevede bağımsız denetime ilişkin yönetmelik ve tebliğler çıkarmıştır.¹⁵¹

Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği” yayınlamıştır. SPK’ nın konuyla ilgili yaptığı son düzenleme, 12.6.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No: 22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’dir.

SPK’ da tanımlar tebliğin 4. maddesinde verilmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre bağımsız dış denetim tanımı şöyle yapılmıştır:

"Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerinin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır."¹⁵²

Bağımsız dış denetimin temel amacı, kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktadır (Seri: X, No: 22 Tebliği madde 1).

¹⁵¹ Çelik, s.45.

¹⁵² Ataman ve Diğerleri, s.141.

Tasarruflarını sermaye piyasasından tahvil veya hisse senedi almak suretiyle değerlendirmek isteyen yatırımcı, yatırımını yaparken genel olarak iki amacı vardır.¹⁵³

a-) Menkul kıymete yatırdığı tasarrufunu herhangi bir zamanda değer kaybına uğramadan nakde çevirebilmektir,

b-) Menkul kıymete yatırdığı tasarrufundan devamlı ve yeterli tutarda gelir elde etmektir.

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetim sadece halka açık şirketler, bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için zorunludur.

4.2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimin Önemi

Sermaye piyasalarında bağımsız denetim, bu kavramlar ve ilişkiler nedeniyle önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim kamuyu aydınlatma ihtiyacı ölçüsünde, sermaye piyasası da kamuyu aydınlatmanın yeterliliği ölçüsünde hayat bulan kavramlar ve faaliyetlerdir. Bağımsız denetim, sermaye piyasasında bilginin doğru ve yeterli üretilmesini ve ilgililerine sunulmasının sağlanmasında vazgeçilmez bir mekanizmadır ve bilgi, belki başka hiçbir yerde, sermaye piyasasındaki kadar önem kazanmamış, kolayca nakde dönüşebilir bir hale gelmiştir.

Doğru ve yeterli bilgini piyasa elemanlarının kullanımına zamanında sunulmasının giderek artan önemi bağımsız dış denetimi de aynı derecede önemli kılmakta, bağımsız denetçinin sosyal sorumluluğu da bu nedenle artmış olmaktadır. Bağımsız denetçinin, mesleğini icra ederken daha titiz ve özenli davranması bu bakımlardan gerekmektedir.

4.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Bağımsız Denetim Türleri

Sermaye piyasası mevzuatında sürekli, sınırlı ve özel bağımsız denetim olmak üzere üç tür denetim söz konusudur.

¹⁵³ Ataman ve Diğerleri, s.141.

4.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetime tabi olan kurumların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanları tarafından, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yıl sonlarında veya özel hesap dönemine tabi olan ortaklıklarda özel hesap dönemi sonunda denetlenmesi ve denetim sonuçlarının rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız sürekli denetimin her yıl yapılması, yıl sonu veya bitiminde değil, herhangi bir dönem veya süre sınırlaması yapılmaksızın ait olduğu yıl dönemi içerisinde mali tablo kalemlerinin niteliği ve hacmi göz önünde bulundurularak, denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar devamlı yapılmasıdır.¹⁵⁴

SPK' ya tabi şirketler tarafından dönem sonlarında hazırlanan temel mali tablolar ile ek mali tablolar, bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanlarınca denetleme ilke, esas ve standartları kullanılarak sürekli denetime tabi tutulur ve denetim sonuçları rapora bağlanır.

Sürekli denetlemeye, aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar, bu nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren tabidirler. Bu kuruluşlar Seri: X, No: 22 sayılı tebliğin 5. maddesinde yer almaktadır.¹⁵⁵

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) Menkul kıymet yatırım fonları,
- d) Emeklilik Yatırım Fonları,
- e) Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,

¹⁵⁴ Yavaşoğlu, s.24.

¹⁵⁵ Yavaşoğlu, s.24.

- f) Konut finansmanı fonları,
- g) Varlık finansmanı fonları,
- ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,
- ı) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- h) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
- i) Kanunda düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- j) Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

4.3.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.

Başka bir deyişle; ara dönemde çıkarılan bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki olan dipnotlar ile ek mali tabloların sürekli bağımsız dış denetleme yapan denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.¹⁵⁶

Sürekli denetimde belirtilen işletmelerin, kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır.

¹⁵⁶ Ataman ve Diğerleri, s.141.

4.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK' ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir¹⁵⁷.

Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır. Özel denetimde mali tabloların çıkarılma tarihi bir aydan az bir yıldan fazla olamaz. Özel denetlemeye tabi olacak kuruluşlar aşağıdaki gibidir(Seri X No: 22 Sayılı SPK Tebliği –Başlangıç Hükümleri-madde 6):

Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilânço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar ile ihracını banka garantili olarak yapacak ortaklıklar hariç olmak üzere; tahvil, finansman bonosu vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla SPK' ya başvuracak anonim ortaklıklardan:

- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,
- Sermaye artırımını yoluyla hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar,
- Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilânço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetlettiren ortaklıklar hariç olmak üzere, mevcut payları hissedarları tarafından halka arz edilecek ortaklıklar.

¹⁵⁷Yavuz Akbulak, **Türk Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimin Genel Esasları**, Mali Pusula Dergisi, Temmuz 2005, Sayı:7, s.2.

Yukarıda belirtilen koşulların dışında, sermaye piyasasında bağımsız dış denetim kuruluşları, yönetici ve denetçilerine ilişkin şartlar ve düzenlemeler de SPK' da Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği' nde düzenlenmiştir.

İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşların kuruluş şartları tebliğin ikinci kısmının birinci bölümünün 3. maddesinde yer almıştır. Bunlar:

- a) Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- b) Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması,
- c) Ortaklarının tebliğin bu kısmının “Yönetici ve Bağımsız Denetçiler” başlıklı maddesinde sayılan nitelikleri haiz gerçek kişilerden olması,
- d) Esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- e) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- f) Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması ve
- g) Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır.

Yönetici ve bağımsız denetçilerin sahip olması gereken nitelikler ise;

- a) 3568 sayılı kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- b) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan ceza almamış olmamaları,
- c) Türkiye'de yerleşik olmaları,

d) Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları,

e) Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,

f) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,

g) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,

h) Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması,

i) Kanunun ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması ve

j) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları şarttır.

4.4. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Çalışmanın ilk bölümünde de belirtildiği üzere, ülkemiz sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyeti kurul tarafından düzenlenmektedir. 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı SPK' nın 22. maddesinin (d) ve (e) benlerinde yer verilen hükümler ile kurula bu yetki açıkça verilmiştir. Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluklarına ilişkin genel düzenlemeye SPK' nın 16. maddesinde yer verilmektedir. Söz konusu maddede; bağımsız denetim kuruluşlarının, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları belirtilmiştir. Ayrıca, SPK' nın 15. maddesinde yer verilen temettü avansı ile ilgili hükümde ise; bağımsız denetimi yapanların ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişilerin, ara dönemlerde hazırlanan

bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlardan sorumlu tutulabilecekleri düzenlenmiştir.¹⁵⁸

Bağımsız dış denetçinin sorumluluğu bağımsız denetimin ilke ve kurallarına uygun yapılmasına bağlanmaktadır. Eğer denetim şirketi ve denetçiler kendilerinden beklenen mesleki özen ve titizliği göstermişler ise, denetim işlemlerini denetim ilke ve standartlarına uygun şekilde yapmışlar ise sorumluluktan kurtulacaklardır. Eğer bu görevlerini yerine layıkıyla getirememişler ise denetlenen firma ile birlikte sorumlu olacaklardır.¹⁵⁹

Denetçilerin bazı yetkileri de şunlardır:¹⁶⁰

- Ortaklık veya sermaye piyasası kurumlarının genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin feshi (veya çekilme) durumunda, feshi (veya çekilmeyi) izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak,
- Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek, gibi sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X No: 22 sayılı tebliğin ikinci kısmının üçüncü bölümü "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler" ile meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür;

¹⁵⁸Gülfer Özşahin, "Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Bağımsız Denetçinin Hata Ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu Yeterlik Etüdü", Ankara, Ekim 2000, s.45.

¹⁵⁹Mikail Erol, **İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, Yıl 2008, s.235-237.

¹⁶⁰"Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi Muhasebe Denetimi ve Etik Kuralları", Aralık 2002, s.91.

Mesleki Şüphencilik; elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüphencilik ifade etmektedir. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphencilik anlayışıyla planlayarak yürütmektedir.

Bağımsızlık; bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Tebliğin 3. bölümünün 12. maddesinde denetçi ile ilgili diğer zorunluluklar aşağıdaki gibidir:

- Çalışmaları sırasında mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket etmek,
- Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,
- Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu Kuruluş içinde çözülmezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvurmak,
- Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,
- Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamaktır.

4.5. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetimde Değerlendirilmiş Denetim Teknikleri

Bu kısmın amacı, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine ve finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamalara karşı bağımsız denetçi tarafından yapılacak işlemler ile uygulanacak ek

bağımsızdenetim tekniklerinin tasarlanarak geliştirilmesine yönelik ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Denetçinin kanıt elde etmek için kullandığı yöntemlere ,denetim teknikleri bu tekniklerin uygulamalarına ise ,denetim prosedürleri adı verilir. Denetçi çalışma alanı standartlarına göre kanıtlarını denetim teknikleri aracılığıyla toplayacaktır. Denetçi her denetim alanının denetim amacına göre uygun bir denetim tekniği seçerek kanıt toplar.¹⁶¹

4.5.1.Finansal Tablolardaki Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri

Bağımsız denetçi, belirlenmiş önemli yanlışlık risklerine karşı tasarlanarak uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek zorundadır. Bundan amaç ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, kapsamı ve zamanlaması ile risk değerlendirmesi arasında net bir bağ kurmaktır. Ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarımı bağımsız denetçi aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmaktadır.

- Riskin önemi,
- Önemli yanlışlık riski olasılığı,
- İşlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlarda yapılan açıklamaların özellikleri,
- İşletme tarafından kullanılan belirli kontrollerin yapısı ve özellikle bu yapının manüel veya otomasyona dayalı olup olmadığı ve
- İşletmenin kontrollerinin önemli yanlışlıkları önleme, tespit etme veya düzeltmede etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim kanıtı elde etmesine ilişkin bir beklentisinin bulunup bulunmadığı.

¹⁶¹ Murat Kiracı, “Muhasebe Denetimi Ders Notları”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF/İşletme, 20.10.2010, s.30.

Elde edilen bulgulara göre bir sıralama yapmak istenirse, denetim tekniklerinin seçiminde en önemli etken olarak, işletmelerin %64'ü verilere çabuk ulaşılmasını, %40'ı kolay uygulanmasını, %25'i bilinen bir teknik olmasını, %17'si söz konusu tekniğin maliyetinin düşük olması ve %14'ü de diğer kolonuna ekledikleri güvenilir olması ve sağlıklı sonuçlar vermesini belirtmişlerdir.¹⁶²

4.5.1.1. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Yapısı

Bu tekniklerin amacına uygun olarak, inceleme, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ya da analitik inceleme tekniklerinden oluşur. Bazı bağımsız denetim teknikleri işletme yönetiminin açıklamalarına diğerlerinden daha uygun olabilir. Bu kapsamda, satış gelirleri ile ilgili işletme yönetiminin doğruluk beyanı için uygulanabilecek en uygun test, kontrol testi iken, mevcudiyet beyanı için ise genel bağımsız denetim teknikleri en uygun test olabilir.

Bağımsız denetçi, kullanılacak bağımsız denetim tekniklerini belirlerken, işlem türü, hesap bakiyesi, dipnotlar ve bunlarla ilgili kamuya yapılan açıklamalar bazında risk ölçümünün nedenlerini gözden geçirir. Bu işlemi gerçekleştirirken, yukarıda belirtilen işlemlerin özellikleri ile işletmenin kontrol faaliyetlerini dikkate alır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi bir işlem türüyle ilgili kontrollerden bağımsız olarak, sadece işlem türünün bir özelliğine dayanarak bağımsız denetim teknikleri ile yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edeceğine kanaat getirebileceği gibi, işletmenin etkin iç kontrollerinin olduğunu belirleyerek bu kontrollere dayalı bağımsız denetim tekniklerini tasarlayıp uygulayarak kontrollerin etkinliğini de test edebilir.

4.5.1.2. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması

Zamanlama, bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı zaman veya bağımsız denetim kanıtlarının kullanılacağı dönem veya tarihi ifade eder. Bağımsız denetçi kontrol testlerini ve bağımsız denetim tekniklerini ara dönemde ya da dönem sonunda uygulayabilir. Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu durumlarda, bağımsız denetçi

¹⁶²Ülkü Ergun, Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi Ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: I, Sayı: I, 1999, s.408.

bağımsız denetim tekniklerini önceden uygulamak yerine dönem sonuna yakın bir zamanda veya dönem sonunda ya da önceden haber vermeden ani bir şekilde yapmayı uygun görebilir. Tebliğin on ikinci kısmının birinci bölümünün altıncı maddesinde; bağımsız denetim tekniklerini erkene almak, bağımsız denetçiye bazı sorunları önceden öğrenme ve bunları işletme yönetiminin de yardımıyla zamanında çözme veya etkin bir bağımsız denetim yaklaşımı geliştirme olanağı sağlar ibaresi geçmektedir.

Altıncı maddede aynı zamanda bağımsız denetim tekniklerinin ne zaman uygulanacağı ve bağımsız denetçilerin hangi hususları dikkate alacağı geçmektedir, bunlar:

- İşletmenin iç kontrolünün de içinde bulunduğu kontrol çevresi,
- İlgili bağımsız denetim kanıtlarının ne zaman elde edilebilir olduğu (elektronik dosyalar daha sonra silinebilir, ya da bazı prosedürler yalnızca belirli zamanlarda gözlemlenebilir),
- Riskin yapısı (gelirlerin yüksek gösterilme riski varsa, bağımsız denetçi dönem sonundaki belgeleri incelemek isteyebilir),
- Bağımsız denetim kanıtlarının ilgili olduğu dönem ya da tarih.

4.5.1.3. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Kapsamı

Ek bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, kontrol faaliyetindeki gözlem sayısı veya örnek hacmi gibi belirli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma sayısını ifade eder. Bağımsız denetçi, bu kapsamı önemlilik, belirlenmiş risk ve sağlanması planlanan güvenceye dayanarak mesleki değerlendirmeleriyle belirler. Önemli yanlışlık riski arttıkça, bağımsız denetçi bağımsız denetimin kapsamını da genişletir. Bağımsız denetim tekniği belirlenmiş riskle doğrudan ilişkili olduğunda, bağımsız denetim tekniğinin kapsamının genişletilmesi daha etkili olur.

4.5.2. Kontrol Testleri

Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliği testinin yer aldığı veya detay bağımsız denetim tekniklerinin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ve yaptığı açıklamalar için tek başına yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sunamadığı durumlarda, kontrol testlerini uygulamak zorundadır.

Bağımsız denetçinin kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve uygulamasını belirlerken kullandığı bazı risk değerlendirme teknikleri, özellikle kontrol testleri olarak tasarlanmayabilir, ancak yine de bunlar kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında bağımsız denetim kanıtı sağladığından, kontrol testi olarak işlev görür. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin bütçeleri, yönetimce hazırlanan aylık karşılaştırmalı bütçe rakamları ve sapmaları ile ilgili raporları sorgulaması kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında bağımsız denetim kanıtı sağlar. Kullanılan bağımsız denetim teknikleri, işletmenin bütçe politikaları ve uygulamaları ile bütçe politikalarının harcama kalemlerinin sınıflandırılmasında önemli yanlışlıkların tespit edilerek engellenmesi yönünde bilgi verir. Böyle durumlarda, bağımsız denetçi, bu ve benzeri bağımsız denetim tekniklerinden sağlanan bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliğini değerlendirir.

4.5.2.1. Kontrol Testlerinin Yapısı

Bağımsız denetçi, detay bağımsız denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplayamıyor veya bu yöntem pratik olmuyorsa, böyle durumlarda özellikle kontrollerin test edilmesi yaklaşımını benimseyerek, işleyiş etkinliği hakkında daha fazla güvence elde etmeye çalışmaktadır.

Kontrollerin yapısı, belirli dönemlerdeki kontrollerin etkinliğini ölçebilmek için elde edilmesi gereken bağımsız denetim kanıtlarının toplanması için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerini etkiler. Bazı kontroller için, etkinliğin değerlendirilmesi, alınan belgeler üzerinden gerçekleşir. Böyle durumlarda bağımsız denetçi işleyiş etkinliğini değerlendirebilmek için bu belgeleri incelemeye karar verir. Yetki veya sorumluluk vermeye ilişkin yazılı bir belgenin olmadığı ya da işlemlerin tümüyle bilgisayara dayalı olarak yapılması sebebiyle ayrıca belge üretilmediği durumlarda, bilgisayara dayalı bağımsız denetim teknikleri ya da gözlem gibi diğer bağımsız denetim

teknikleri kullanılarak kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

4.5.2.2. Kontrol Testlerinin Zamanlaması

Kontrol testlerinin zamanlanması, bağımsız denetçinin amacına bağlı olup, kontrollere güvenme periyodunu belirlemektedir. Bağımsız denetçi kontrolleri belirli bir zamanda test ederse sadece o zaman diliminde kontrollerin etkinliği konusunda kanıt elde etmiş olur.

Kontrollerin tüm dönem boyunca yapılması halinde, kontrollerin etkinliği konusunda da daha çok bağımsız denetim kanıtı toplanmış kabul edilmektedir.

4.5.2.3. Kontrol Testlerinin Kapsamı

Bağımsız denetçi, kontrollerin etkili olarak uygulandığı dönem boyunca, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için kontrol testlerini tasarlar. Bağımsız denetçi kontrol testlerinin kapsamını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alır:

- İşletmenin kontrolleri uygulama sıklığı.
- Bağımsız denetim sürecinde kontrol işleyiş etkinliğine güvenilen süre.
- Kontrolün yönetim beyanındaki önemli yanlışlıkları tespit etme, düzeltme ve önlemelerine ilişkin bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliği.
- Yönetim beyanı ile ilişkisi bulunan diğer kontrol testlerinden elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının kapsamı.
- Risklerin değerlendirilmesi ile ilgili faaliyet etkinliğine olan güven derecesi ve buna bağlı olarak temel bağımsız denetim tekniklerinin azaltılması.
- Kontrollerdeki sapma beklentisi.

4.5.3. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Kanıtı

Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Bağımsız denetçiden, olabilecek bütün bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak kullanması beklenemez. Bağımsız denetim kanıtı, doğal olarak birikimli olup, bağımsız denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içerir ve ayrıca önceki bağımsız denetimler ve bağımsız denetim kuruluşunun müşteri kabul ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki kalite kontrol yöntemleri gibi, diğer kaynaklardan elde edilen kanıtları da içerebilir.

Bağımsız denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riskinden etkilenir, daha fazla risk, daha fazla miktarda ve kalitede bağımsız denetim kanıtını gerektirmektedir. Ayrıca, bağımsız denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Buna karşılık, sadece daha fazla bağımsız denetim kanıtı toplamak, bağımsız denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez.

Bağımsız denetim kanıtının güvenilirliği, toplandığı kaynak ve yapısından etkilenir ve elde edildiği ortama özgü şartlara bağlıdır. Değişik türdeki bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genelleme yapılabilir, buna karşın, bu genellemelerin, önemli istisnaları da vardır. İstisnaları olmakla birlikte, bağımsız denetim kanıtına ilişkin olarak aşağıdaki genellemeler söz konusudur:

- İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden sağlanan bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Bağımsız denetçi tarafından kontrol uygulamalarının gözlenmesi suretiyle doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, kontrol uygulamalarının sorgulanması suretiyle dolaylı veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.

- Kayıtlardan temin edilen bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir. Bu kapsamda, devamlı olarak tutulan toplantı tutanaklarından elde edilen bağımsız denetim kanıtları, söz ile ifade edilen hususlardan elde edilenlere göre daha güveniliridir.

- Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen bağımsız denetim kanıtları, fotokopi veya fakslardan elde edilenlerden daha güveniliridir.

Bağımsız denetçinin kanıt toplamak için kullandığı teknikler aşağıdaki gibidir:¹⁶³

- Fiziki inceleme tekniği,
- Doğrulama tekniği,
- Belgelerin incelenmesi tekniği,
- Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği,
- Yeniden hesaplama tekniği,
- Gözlem tekniği,
- Derinlemesine araştırma tekniği,
- Soruşturma tekniği,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği,
- Analitik inceleme tekniği,

4.5.4.Sermaye Piyasalarında Bağımsız Dış Denetimde Analitik İnceleme Teknikleri

Analitik inceleme tekniği, denetlenen işletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanım vb. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve

¹⁶³ Bozkurt, s.64.

trendanalizi gibi sayısal yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir¹⁶⁴.

Analitik inceleme teknikleri, işletmeye ait aşağıdaki bilgileri içermektedir:

- Bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar veya amortisman gideri tahmini gibi bağımsız denetçinin beklentileri,
- İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri ile karşılaştırılmasını içermektedir.

Denetçi tarafından, analitik inceleme tekniğinin kullanılmasının en önemli amaçları aşağıdaki gibidir:¹⁶⁵

- a) Müşterinin isi ile içinde bulunduğu sektörün anlaşılabilirliğini sağlama,
- b) İşletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama kabiliyetinin belirlenmesi,
- c) Finansal tablolardaki olası hataların varlığının tespiti,
- ç) Detaylı denetim testlerinin azaltılması

Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

- a) Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi; bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygun olup olmadığına karar verirken; işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik seviyesi ile işletme yönetiminin beyanların niteliğini göz önünde bulundurur. Bu kapsamda, satış siparişi aşamasındaki iç kontrol zayıfsa, ticari alacaklarla ilgili bir sonuca ulaşabilmek için analitik inceleme tekniklerinden ziyade detay testlerine güvenilmesi gerekir.

¹⁶⁴ Türker, M. Pakdemir, R. Selvi, Y. Ve Yılmaz, F., **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No: 1, 2003, s.198.

¹⁶⁵ İlhan Kütük, “Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri”, (**Yüksek Lisans Tezi**, EdirneTrakya ÜniversitesiSosyal Bilimler Enstitüsü Ocak, 2008), s.128.

b) Bağımsız denetim amacına yönelik diğer detay testler aynı konuyla ilgili olarak detay testlerin uygulandığı durumlarda, analitik inceleme tekniklerinin uygulanması uygundur. Bu kapsamda, bağımsız denetçi tarafından ticari alacakların tahsil edilebilirliği incelenirken, dönem sonunu takip eden nakit tahsilatlar konusunda yapılacak detay testlere ek olarak, müşterilere ilişkin alacakların vadeleri konusunda analitik inceleme teknikleri de uygulanabilir.

Analitik inceleme tekniklerinde kullanılan verilerin güvenilirliği, kaynağına ve yapısına bağlı olup, verilerin alındığı koşullardan etkilenmektedir. Veriler, analitik inceleme tekniklerinde kullanılırken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate almaktadır¹⁶⁶:

- *Bilginin kaynağı*; bilgi işletme dışında bağımsız kaynaklardan toplandığında daha güvenilirdir.
- *Bilginin karşılaştırılabilirliği*; özellik arz eden ürün üreten ve satan bir işletmenin verileri ile sektör bilgilerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekir.
- *Bilginin yapısı ve ilgisi*; bütçe rakamlarının, amaçların gerçekleştirilmesinden çok beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmesinde fayda vardır.
- *Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller*; Bütçenin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması süreçlerinin kontrol edilmesi gerekir.

4.5.5. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Raporlarının Hazırlanması

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içeren rapordur.

¹⁶⁶http://www.bbdenetim.com/SeriX_No22.pdf (16.04.2012)

Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir.¹⁶⁷

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır. Zira bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığının ortaya konmasıdır.¹⁶⁸

Denetim raporu, denetçinin görüşünü ortaklara ve diğer bilgi kullanıcılarına iletmesine ve onların müşteri işletmenin mali tablolarına güven duymalarını sağlamaya yarar.

Bir bağımsız denetim raporunun aşağıdaki temel unsurları içermesi gereklidir:¹⁶⁹

a) *Başlık*, bağımsız denetim raporunun, bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını gösterir açık bir başlık taşıması zorunludur.

b) *Muhatap*, bu kapsamda, bağımsız denetim raporu, işletmenin genel kuruluna ve / veya işletme yönetimine ve / veya yönetimden sorumlu kişilere hitaben düzenlenir.

c) *Giriş paragrafı*, bağımsız denetim raporunun giriş paragrafında bağımsız denetimi yapılan işletme ile söz konusu işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulduğu hususu belirtilir.

d) *İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu*, bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumuna ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanır.

¹⁶⁷ Güler Bayram, “Bağımsız Denetim ve Süreçleri”, Deloitte, Şubat 2011, s.76.

¹⁶⁸ http://www.muhasabenet.net/makale_sakir%20gurluk_smmm-sermaye%20piyasasinda%20bagimsiz%20denetim%201.html (14.04.2011)

¹⁶⁹ <http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.aspx> (14.04.2011)

e) *Bağımsız denetçinin sorumluluğu*, bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan bağımsız denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilmesi gerekir.

f) *Bağımsız denetçi görüşü*, bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş ifade eder.

g) *Diğer raporlama yükümlülükleri*,

h) *Bağımsız denetçinin imzası*, bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanır.

i) *Bağımsız denetim raporunun tarihi*, bağımsız denetçi, rapor tarihi olarak, finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplandığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez.

j) *Bağımsız denetim kuruluşunun adresi*, bağımsız denetim raporu bağımsız denetim kuruluşunun adresini içerir.

Denetim raporlarında genellikle üç bölüm bulunmaktadır.¹⁷⁰

- *Kapsam bölümü*: Bu bölümde müşteri işletmenin hangi tarihli hangi mali tablolarının incelemeye alındığı, denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapıldığı, örnekleme yöntemlerinin ve gerekli görülen denetim işlemlerinin uygulandığı belirtilir.

- *Görüş bölümü*: Bu bölümde denetçi olumlu, şartlı veya olumsuz görüşten birini, ya da görüş bildirmeyeceğini açıklar.

- *Açıklama bölümü*: Bu bölümde denetçi, olumlu görüş açıkladığında, raporunda sadece kapsam ve görüş bölümlerine yer verir. Fakat bunların dışında

¹⁷⁰ Çömlekçi, s.127.

denetçi, denetim yapılan yılda önceki yıla göre genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bazılarının tabloların bütününe doğruluğunu bozmayan önemli değişiklikler nedeniyle raporunda açıklayacağı şartlı veya olumsuz görüşte veya görüş bildirmekten kaçındığında denetim raporunda bir açıklama bölümüne yer vermek zorundadır, şeklinde sıralanabilir.

Açıklama bölümü kapsam ve görüş bölümleri arasında yer alacağı için bu bölüme ara bölüm adı daverilmektedir. Bu bölümde denetçi şartlı veya olumsuz görüş bildirmesinin nedenlerini ve bilinebiliyorsa nedenlerin mali tablolara etkilerini, ya da görüş bildirmemesinin sadece nedenlerini yazmaktadır.

Denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunda dört görüş yer almaktadır.¹⁷¹

1. Olumlu Görüş İçeren Rapor: Bu rapor tipinde, bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, bu tabloların, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.

2. Olumsuz Görüş İçeren Rapor: Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumlarda olumsuz görüş verilir. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığı yönündedir.

3. Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor: Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda, bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılır. Bu tip bağımsız denetim raporlarında sınırlamaya ilişkin bilgi verilir ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeler belirtilir.

4. Şartlı Görüş İçeren Rapor: İşletme yönetimiyle olan görüş ayrılığının veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş

¹⁷¹ <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1> (14.04.2011)

bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş içeren rapor hazırlanır. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, şarta neden olan hususlar dışında, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir. Muhasebe politikaları, uygun olmayan muhasebe ilkeleri ve yetersiz dipnot konularında denetçi ile işletme yönetimi arasından görüş ayrılığı yaşanması, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmasına karşın önemlilik arz eden bir belirsizliğin mevcut olması ve finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmaması durumlarında da şartlı denetim raporu yazılır.¹⁷²

¹⁷²Süleyman Uyar ve Muhsin Çelik, **İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması**, Muhasebe Finansman, Sayı 41, Ocak 2009, s.143.

5. SONUÇ

Finansal tabloları kullanan işletmeler, işletme sahipleri, ortaklar, yatırımcılar ve devlet bilgileri analiz etme ve yorumlama yeteneğine sahip olsa bile, bazı nedenlerle mali tablolardaki bilgiler gerçeği olduğu gibi yansıtmayabilir. Böyle bir durumda yukarıda bilgi edinmek isteyenlerin yanıltıcı bilgiyi doğru bilgiden ayırması zorlaşır. Bu sebeple bilgiler analiz edilerek, karar verilmeden önce, dürüstlük ve güvenilirliğinin araştırılması ve kararlara ilişkin bilgilerin mali tablolarda açıklanmış ve şeffaf olup olmadığının belirlenmesi gereklidir. Bu konuda bağımsız denetçinin vereceği rapor çok önemlidir ve güvenilecek tek kaynaktır. Günümüzde bu raporun belirli kıstaslara ve yasalara uyumu, güvenilirlik açısından denetim faaliyetinin vazgeçilmez unsuru haline gelmiştir.

Bağımsız denetim, günümüzde son zamanlarda en çok tartışılan ve gelişmeler doğrultusunda farklı düzenlemelere tabi olan bir olgudur. Bağımsız denetim ülkemizde olduğu kadar uluslararası alanda da önemli bir konu haline gelmiştir. Önceki yıllarda yaşanan muhasebe skandalları gibi durumlar denetim standartlarının tekrar gözden geçirilmesi ve değiştirilmesi için yoğun bir sürece girilmesini sağladı. Bu süreçte gerek uluslararası standartlarda, gerekse ulusal düzenlemelerle denetimin daha etkin yapılabilmesi amaçlandı. Bu düzenlemelerin, denetimin bağımsızlığı ve şeffaf ve dürüstlük gibi konular gibi üstünde durulduğunu görebiliriz. Son yirmi yıldır dünya piyasalarında meydana gelen mali krizler ve 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları piyasalarda şeffaflığın önemini daha çok ortaya çıkarmış ve bağımsız denetimin gelişimini etkilemiştir. Özellikle bağımsız denetçilerin bağımsızlığının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler neticesinde denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

SarbanesOxley Kanunu, birçok ulusal/uluslararası düzenlemeye de öncülük etmiştir. Bu kanun ile birlikte halka açık firmaların denetimine yeni bir düzen getirilmiştir. Denetimde bağımsızlık ve şeffaflık sağlayarak yatırımcıların korunmasını amaçlayan yasa, bu amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak menkul kıymetler yasalarına yeni hükümler getirmiş, denetimde bağımsızlığı engellemeye ve yanıltmaya

yönelik aykırılık ve suçlara ilişkin medeni yasa ve ceza yasasında yer alan yaptırımlarda önemli artışlar getirmiştir,

Ülkemizde ise 80’li yılların sonuna kadar bu konuda herhangi bir yasal düzenleme olmadığını görmekteyiz. 1980’li yılların sonunda başlayıp günümüze kadar yapılan düzenlemelerin ise bağımsız denetimin tam ve eksiksiz olarak yürütülmesi konusunda yeterli olmadığını belirtmek mümkündür.

Ülkemizde ilk yasal düzenleme bankacılık alanında yapılmış ve bu düzenlemeyi Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların denetimine ilişkin düzenleme takip etmiştir. Sermaye piyasası hukuku kapsamındaki düzenlemeler 2499 sayılı SPK 30.07.1981 tarihli, 17416 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Son yıllarda ise başta sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatı olmak üzere, uluslararası gelişmeleri dikkate alan önemli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bir meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde dağınıklık ve uyumsuzluk yarattığı ve mesleğin gelişmesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir.

Bağımsız denetim, önemi ve sorumlulukları nedeniyle belirli ilke ve kurallara dayanarak gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim ile işletmelerin finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bilgilerin doğruluğu ve gerçeği olduğu gibi yansıtıp yansıtmadığı genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde araştırmaya çalışır. Küreselleşme ile birlikte işletmeler tarafından üretilen muhasebe bilgilerinin tüm dünyada aynı düzen şeffaflık, güvenilirlik ve denkleştirilmesi açısından da ortak bir dil çerçevesinde sunulması gereklidir.

Türkiye Sermaye Piyasası dünya piyasalarındaki küreselleşme karşısında ortaya çıkan bu gerekliliklere paralel olarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin standartları oluşturmak üzere TÜDESK kurulmuştur. Bu kurulun amacı Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu, ülke çapında genel kabul görecekt denetim standartlarının bir an önce düzenlenmesi ve

uygulamaya konmasının sağlanmasıdır. Denetim sürecinin sağlıklı olarak yürütülmesi, uluslararası denetim standartlarına uyumlu olmasına bağlıdır. Bu nedenle çok baslılığın önlenmesi ve bütün kesimleri bağlayıcı Türkiye Denetim Standartları'nın yayınlanması gerekmektedir. Bu amaçla standartların bütün kesimlerce benimsenmesi standartları yayımlayan kurulun bu konuda bağımsız ve tek otorite olması gerektiği savunulmaktadır.

2001 yılının şubat ayında Türkiye, tarihinin en ağır mali krizlerinden birini yaşamıştır. Her ne kadar 2001 öncesinde de finans sektöründe belirli bir seviyeye gelmiş denetim mekanizması bulunsada, bu denetim sürecinin çok sıkı olmaması ve yaptırımlarının az olması ve kritik unsurların değerlendirilmesinde yetersiz kalması gibi sebeplerle krizin etkileri daha yıkıcı olmuş ve bu sonuçlar "banka iflasları" ile sonuçlanmıştır. Finansal yapının işlevini sağlamasında, işletmelerin finansman ihtiyaçlarını karşılamaları bakımından kritik öneme sahip bankaların denetimindeki eksiklikler yüzünden iflas etmesi, kendisini yoğun olarak finans sektöründe gösteren krizin, reel sektörü de fazlasıyla olumsuz etkilemesine yol açmıştır.

2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin finansal raporlarının UFRS'ye uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. 2006 yılında çıkarılan Seri X, No: 22 tebliğ ile de Türkiye Sermaye Piyasası'nda bağımsız denetim Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir.

Bütün bu olaylar sonucunda, ülkemizdeki denetim sürecinin tam olarak etkinliğinin sağlanamamasından kaynaklanan bu durumun 2007 yılında kabul edilen yeni TTK ile bu eksikliklerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenlerin yanı sıra Avrupa Birliği ile müzakerelerinin başlaması ve gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması gibi hususlar da yeni YTTK' nın hazırlanmasında önemli rol oynamıştır ve AB denetim standartlarında bir denetim sürecini ülkemizde de uygulamak için denetim konusu YTTK' da geniş ve önemli bir yer bulmuştur. Taslakta denetimle ilgili, denetçi olabilecek kişilerin belirlenmesi, denetim sürecinin kapsamı, denetçinin sorumlulukları, şirket ve denetçi arasında görüş ayrılığı bulunduğu durumlarda yapılması gerekenler, denetçi rotasyonu, denetçi görüş yazıları gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. YTTK ile ayrıca tasfiye, birleşme, bölünme gibi durumları kapsayan özel denetim ile

ilgili de düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmalar sonucu ortaya koyulan YTTK' nın denetim ile ilgili bölümlerinden, mali denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirileceği görülmektedir. Şirketlerde denetim sürecinin, şirketin büyüklüğüne göre olacağı yani şirketin büyüklüğüne göre ya bağımsız denetim kuruluşu ya YMMM ya da SMMM tarafından denetleneceği YTTK' da yer almıştır.

Temel amacı finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve eksiksiz bilgi ulaşmasını sağlamak ve ticari hayatın olması gerektiği işlemlerini sağlamak olan denetimde, denetlenen ve denetleyen taraf arasındaki ilişki çok büyük önem arz etmektedir. Zaman içerisinde birlikte uzun süre çalışılması ve şirketler bünyesinde çalışan kişilerin tanıdık hale gelmesi denetim sürecinin etkinliğinin azalmasına sebep olabilir. Bu noktada YTTK denetçinin belirli bir süre sonunda rotasyona tabi olduğunu belirtmektedir.

EKLER

EK 1:

TEBLİĞ KISIMLARI VE KARŞILIK GELEN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular		Uluslararası Denetim Standartları	
Kısım.	Başlık	UDS	Başlık
1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları		
3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	210	Terms of Audit Engagements
4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	230	Audit Documentation
6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
9	Bağımsız Denetimin Planlanması	300	Planning and Audit of Financial Statements
10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlılık Riskinin Değerlendirilmesi	315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	320	Audit Materiality
12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
14	Bağımsız Denetim Kanıtı	500	Audit Evidence
15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	505	External Confirmations
17	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	510	Initial Engagements - Opening Balances
18	Analitik İnceleme Teknikleri	520	Analytical Procedures

19	Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	530	Audit Sampling and Other Means of Testing
20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	540	Audit of Accounting Estimates
21	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
22	İlişkili Taraflar	550	Related Parties
23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	560	Subsequent Events
24	İşletmenin Sürekliliği	570	Going Concern
25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	580	Management Representations
26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	600	Using the Work of Another Auditor
27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	610	Considering the Work of Internal Audit
28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	620	Using the Work of an Expert
29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	701	Modifications to the Independent Auditor's Report
31	Karşılaştırmalı Bilgiler	710	Comparatives
32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements

EK 2:

GENEL BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ

Sözleşmenin birinci tarafı olan, (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Kuruluş” olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmaya varmışlardır.

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşme, müşterinintarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve öz sermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Kuruluş’un finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi amacı ile yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin incelenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunulmuş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

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

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına

tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun Kuruluşa verilmesinden de müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim faaliyetlerini desteklemesi ve bağımsız denetime esas teşkil edecek her türlü kaydın, belgenin ve diğer bilgilerin Kuruluşa verilmesinin sağlanması için gerekli önlemlerin müşteri yönetimince alınması gerekmektedir. Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanacak ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır. Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
1.		
2.		
3.		
Kontrolör Denetçi		
Kalite Güvence Sistemi		
Toplam		

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
1.		
2.		
3.		
Toplam		

Bu sözleşme sona erdirilmedikçe, düzeltilmedikçe veya yenilenmedikçe izleyen yıllar için de geçerli olacaktır (*)

**A-1 Yeminli Mali Müşavirlik
Ve Bağımsız Denetim A.Ş.**

Müşteri İşletme Ünvanı

**İmza
İsim-Unvan
Tarih**

**İmza
İsim-Ünvan
Tarih**

(*) Bu Tebliğin 3 ncü Kısımının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) “Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü” başlıklı maddesinde belirlenen maksimum sürele uyulur ve yenileme halinde sözleşme usulüne uygun olarak değiştirilir.

EK 3:

OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

UMDS A.Ş. 200X DÖNEMİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

UMDS A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların

hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, UMDS A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Baş denetçinin Adı-Soyadı ve İmzası Adres

EK 4:

OLUMSUZ GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

.... A.Ş.'nin.... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de

kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Görüş

Görüşümüze göre, yukarıdaki ...paragraf(lar)da bahsedilen hususların önemli etkileri nedeniyle ekli finansal tablolar, İşletme'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını,

Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır.

EK 5:**ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU**

..... A.Ş.'nin.....HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20... tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde,

işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Dipnot X'te belirtildiği gibi, İşletme, ilişikteki finansal tablolarında, amortisman ayırmamıştır. Bu uygulama finansal raporlama standartlarına uygun değildir. 31 Aralık 20.. tarihi itibariyle, amortisman gideri, normal amortisman yöntemine göre, binalar için %5, demirbaşlar için %20 oranları baz alınarak, XXX YTL olarak hesaplanmaktadır.

Buna paralel olarak, sabit kıymetler net tutarının, birikmiş amortismanlardaki artış tutarı kadar XXX YTL tutarında azaltılması, dönem net karının XXX YTL ve birikmiş karların da XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletme'nin 31 Aralık 20.. tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve drşt bir biçimde yansıtmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Nalan ve N. Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 7.Baskı, Ankara, 2001.

Akgül, Başak Ataman. **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Alvin A. Arens, J. RandallElder,Mark S. Beasley, **Auditing andAssuaranceServices:AnIntegratedApproach**, New Jersey:Prentice Hall,11. Baskı, 2006.

Argun, Doğan ve Başak Ataman Akgül. **İç Denetim**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998.

Aslan, Sinan. **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol basım, 2003.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.

Aytuğ, Figen, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.

Boynton ve Kell, William C. ve Walter G. KELL, Modern Auditing, John Willey&Sons, 1996.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

Çalgan, Erkan ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Yayın No: 113, İstanbul: İSMMMO, 2008.

Çelik, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

Çömlekçi ,F., M. Yılandı, N. Erdoğan, S. Önce, S. Kardeş ve E.Kaya , **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, 2004.

David Ricchiute, ‘**Auditing Concepts and Standards**’, Cincinnati, South-western Publishing Co. 1982.

Duman, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayınları, Yayın No:37, Ankara, 2001.

Duman, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, 2. Baskı, Ankara: Tesmer Yayınları, 2001.

Erdoğan, Melih. **Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 2005.

Gücenme, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004.

Güçlü, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 3. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, 1995.

Güredin, Ersin. **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2000.

Güredin, Ersin. **Denetim**.7. Baskı. İstanbul. Beta Yayınevi, 1998.

Inc., New York, Messier ve diğerleri, Auditing and Assurance Services, New York, 2006.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslar arası Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, İstanbul: Euromat Entegre Matbaacılık, 2009.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız denetim**, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Ankara: Avcıol Basım Yayın, 2004.

Konrath, Larry, F. Auditing: A Risk Analysis Approach

Köksal, Aytaç. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi**. İstanbul : Beta Yayınevi, 2009.

Önder, Fahrettin. **Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyum**, 1. Baskı, Ankara:Asil Yayın, 2008.

Ricchiute, David. **‘Auditing Concepts and Standards’**, Cincinnati, South-western Publishing Co, 1982.

Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y. Ve Yılmaz, F. **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No: 2003 – 1.

William F., M. Glover Steven, F. Prawitt Douglas, **Auditing and Assurance Service**, New York: Mc-Hill Inc, 2006.

Yavaşoğlu, Mustafa. **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001.

Sürekli Yayınlar

Akbulak, Yavuz. "Türk Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimin Genel Esasları ", **Mali Pusula Dergisi**, Temmuz 2005, Sayı:7, s.13.

Aksoy, Tamer, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim Ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2005, yıl 5 sayı 16, s.125.

Arıkan, Yahya. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş Ve Değerlendirmeler", İSMMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm** – 71, s.9.

Aygören Hakan, Emin Kurtçepe. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi", **Pamukkale Üniversitesi SBEDergisi**, Nisan 2010, Sayı 6, s.3.

Aysan, Mustafa A. "Muhasebe Mesleği Sınavdan Geçiyor", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, Ocak 2003, s.7.

Bayram, Güler, "Bağımsız Denetim ve Süreçleri", **Deloitte**, Şubat 2011, s.76.

Bilen, Abdülkadir. "Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 167, s.272.

Cömert, Nuran. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim Ve İç Kontrol", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, **İç Denetim Dergisi** Kış 2008, Sayı:21.

Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi” , **Mali Çözüm Dergisi**, 2001 Haziran, s.26.

Dalak, Güldem. “Denetim ve Kalite Denetimi”, **Muğla Üniversitesi S.B.E. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Güz 2000, s.69.

DeloitteDenetim Komitesi, **Bağımsız Denetimin Gözetimi, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar**, Kurumsal Yönetim Serisi, No: 3, Mart 2009, İstanbul. s.4.

Doğan, Zeki ve Zeynep Hatunoğlu. “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1996, s.133.

Dönmez, Adnan, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy.”Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **İİBF Dergisi**, (9), 2005, s.54.

Dural, Fatih. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali ÇÖZÜM**, İSM MMO Yayın Organı, sayı 70, s.29.

Enerji Devi Enron'un Çöküşü Ve Etkileri, **YaklaşımDergisi**, Sayı: 112, 61-67, 2002, s.1.

Erdoğan, Murat. “**Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği**”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı: 5, 2002, s.8.

Ergun, Ülkü. “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi Ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”, **M Öd Av Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: I, Sayı: I, 1999, s.408.

- Erol, Mikail, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”,**Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl 2008, c 13, sayı 1.
- Ersoy, Ayten ve Adnan Dönmez. “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Bilig**, Sayı: 36, Kış/2006, s.73.
- Gökalp, Füsün. “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”,**Muhasebe Merkezi Muhasebe Finansman Araştırma Ve Uygulama Dergisi-MAUM**, Cilt:5, yıl:14, sayı:14, Ekim, 2005, s.108-109, s.108-109.
- Gültekinler, Müşfik. "Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri", **Activeline**, Ocak 2003, s. 22.
- İşgüden, Burcu. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Bağımsız Denetime ve İç Denetime Kazandırdıkları”, Zonguldak karaelmas üniversitesi, İ.İ.B.F, **9. Ulusal işletmecilik kongresi**, 6-8 mayıs-2010, Zonguldak.
- Kalkınoglu, Mehmet, “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Sayı 265, 2003, s.23.
- Karanfiloglu, Yasin. “Muhasebe Denetimi Kavram, İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık, 1999, s.36.
- Karapınar, Aydın. “Şirket Birleşmeleri ve Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:8, Ocak 2003, s.84.
- Kıracı, Murat, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İibf/İşletme, **Muhasebe Denetimi Ders Notları**, 20.10.2010, s.30.
- Kozanoğlu, Hayri. **Küreselleşme Heyulası**, İthaki Yayınları, Ekim 2003, s. 149–150.

Küçüksözen, C., Z. Sayar. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6, 2002, s.51.

Küçüksözen, Cemal ve Zafer Sayar. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2002, Yıl:2, Sayı:6, s.51.

Otlu, Fikret, Ahmet Uğur. “Bilanço Dışı Finanslama Tekniği Olarak Özel Amaçlı Şirketler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, Nisan 2006, s.120-122.

Özşahin, Gülfer. **Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Bağımsız Denetçinin Hata Ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu Yeterlik Etüdü**, Ekim 2000, Ankara, s.45.

R, Douglas. Carmichael, John J. Willingham ve Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Theory and Practice**, 6th Edition, New Jersey: McGrawHill, 1996, s.15.

Sağlar, Jale, Koray Turan. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.344.

Sayar, Zafer. **Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**, TÜSİAD, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları Ve Basım İşleri A.Ş., 2003, s.13.

Selimoğlu, Seval, Hülya Göktepe. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Mayıs-Haziran 2007, Sayı 81, s.19.

Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi Muhasebe Denetimi ve Etik Kurallar, Aralık 2002.

Sevim, Şerafettin, “Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt.8, Sayı 1-2, 1990, s.200.

Süleyman Uyar, Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, Muhsin Çelik, Pamukkale Üniversitesi, İİBF, İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması.

T.C. Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**, TBMM Adalet Komisyonunun Kabul Ettiği Metin, Mayıs 2007.

Toraman, Cengiz. “Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2002, Sayı 15, s.89.

Ulusoy, Yasin, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s.276.

Uyar, Süleyman, Muhsin Çelik. “İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması”, **Muhasebe Finansman**, Sayı 41, (Ocak 2009), s.143.

Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 9, s.3.

Uzay, Şaban. “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, **İstanbul Mali Müşavirler Odası, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 25-29 Nisan, 2007, s.2.

Uzun, A. K. “Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi”, **SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar-Kurumsal Yönetim Serisi**, No: 3/Mart 2009, İstanbul.

Yeğinboy, Yasemin, Recep Pekdemir, “Küreselleşen Dünya’ da Türkiye’ de ki Muhasebe Denetimi Gerçeği”, **V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Yirmibirinci Yüzyılda TürkMuhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, Ankara: Türmob Yayınları No: 172, 2001, s.23.

Yılancı, Münevver, Birol Yıldız. “YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim, 2001, s.69.

Yılancı, Münevver. **İç Denetim(Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)**,Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No:086, 2003, s.6.

Yıldırım, M. **Bağımsız Dış Denetim**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul,1999.

Tezler

Güneş, Özlem. “Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, SBE, 2009.

Kütük, İlhan. “Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri”, **Yüksek Lisans Tezi**, EdirneTrakya ÜniversitesiSosyal Bilimler Enstitüsü Ocak, 2008.

Erserim, A. “Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla. 2007

Diğer Yayınlar

Akgül, Başak Ataman. **Türkiye’ deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi,**
<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf>,
(26.04.2011).

Akgül, Başak, “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, 2005
(<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf>,)
(25.04.2011).

AuditStandards (AU) Section 150, **GenerallyAccepting Auditing Standards**, paragraf 2
<http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/au-00150.pdf> (24.05.2011)

Başaran Cansen, Symes. “**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/Canse nBasaran.pdf> (08.06.2011)

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ‘**Denetim Standartları**’,
<http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.aspx> (14.04.2011).

<http://www.asiad.org.tr/dosya/asiad-yttk-06.pdf> (11.04.2012)

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/278.pdf> (11.04.2012)

http://www.muhasabenet.net/makale_sakir%20gurluk_smmm-sermaye%20piyadasinda%20bagimsiz%20denetim%201.html (14.04.2011).

http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (05.05.2011).

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>
(14.04.2011).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> (11.04.2012)

<http://www.istanbulymmo.org.tr/detay.aspx?i=276&e=ok> (11.04.2012)

http://www.bbdenetim.com/SeriX_No22.pdf (16.04.2012)

Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları

http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html (02.06.2011)

Kaya, H. Abdullah. **İç Denetim,**

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh224.pdf>, (05.05.2011).

Kenger, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu,**

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (05.05.2011).

Masum Türker ve Recep Pekdemir, **Uluslar arası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler**, Bildiri Yazısı,
http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html,
(08.06.2011)

Sarıkaya, Ahmet Selim, “Şirketlerin Bölünmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005, Sayı: 156, (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005127412.htm>)
(24.04.2011).

Süer Ayça Zeynep. "**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**", s.3,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf> (08.06.2011)

Türker, Masum ve Recep Pekdemir. **UDS**, Türkiye Uygulaması ve Beklentileri,
www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm, (26.04.2011).

T Ü R M O B, Biten Çalışma Dönemine Bakış, Faaliyet Raporu (1 Eylül – 31 Aralık 2008),
[Http://Www.Turmob.Org.Tr/Turmweb/Turkce/Faaliyetraporu/Calismadone mi.Pdf](http://www.Turmob.Org.Tr/Turmweb/Turkce/Faaliyetraporu/Calismadone mi.Pdf) (10.06.2011)

<http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-bagimsiz-dis-denetim-denetci-gorusu.html> (12.04.2012)

http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/02/Yeni_T%C3%BCrk_Ticaret_Kanunu_ve_Bagimsiz_Denetim_Deloitte.pdf (04.07.2012)

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf> 04.07.2012

<http://muhasebedr.com/wp-content/uploads/ttk-kanunu-karsilastirma-tablo.pdf>
(04.07.2012)

Kanunlar, Tebliğler

Seri X No: 22 Sayılı SPK Tebliği,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>

Adalet Bakanlığı, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı"

<http://www.basbakanlik.gov.tr/.../kanuntasarilari/TURK%20TICARET/ticaret.doc>

T.C. Resmi Gazete,

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

<http://www.ticaretkanunu.net/6335-sayili-kanun/>