

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

**6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA
BAĞIMSIZ DENETİM GÖREVİYLE YETKİLENDİRİLECEK
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİMLE
İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN
ORDU İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Dursun KELEŞ**

**Danışman
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN**

**Niğde
Kasım, 2013**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.
29/11/2013


Dursun KELEŞ

ONAY SAYFASI

Prof.Dr. ABİTTER ÖZULUCAN danışmanlığında DURSUN KELEŞ tarafından hazırlanan "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İŞLETME Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 29.11.2013

JÜRİ :

Danışman :

Prof. Dr. Abitter Özulucan



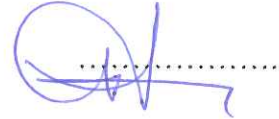
Üye :

Doç. Dr. Haluk BENGİ



Üye :

Doç. Dr. Fatih YÖZGÜL



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılacak olan bağımsız denetim konusu incelenerek, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek Ordu ilindeki muhasebe meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşleri araştırılmıştır.

Bu araştırma çerçevesinde, yüksek lisans tez konumun belirlenmesinden tezimin tamamlanmasına kadar her aşamada beni teşvik ederek destekleyen, çalışmalarına yön veren saygıdeğer büyüğüm, danışman hocam Sayın Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Öğrenciliğim sırasında bana büyük kazanımlar sağlayarak ufkumun genişlemesine katkı sağlayan Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi değerli hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın uygulama kısmını oluşturan anket araştırmasının yapılması süresince, yoğun bir çalışma temposuna sahip olmalarına rağmen, anket sorularını yanıtlayarak bu çalışmaya katkı sağlayan başta Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Ertuğrul YÜKSEL ve Oda Sekreteri Bahadır BAŞ olmak üzere Ordu ilindeki muhasebe meslek mensuplarına teşekkür ederim.

Son olarak, hayatım boyunca ilgi ve destekleriyle her zaman yanımda olan aileme ve muhasebeye olan ilgimin artmasını sağlayan, mesleki açıdan değerli fikir ve katkılarını benden esirgemeyen, sürekli olarak moral ve motivasyon sağlayarak beni cesaretlendiren değerli ağabeyim Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ümit KELEŞ'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Dursun KELEŞ

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA
BAĞIMSIZ DENETİM GÖREVİYLE YETKİLENDİRİLECEK
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİMLE
İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN
ORDU İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Dursun KELEŞ

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Kasım 2013, 212 sayfa

Finansal bilgi kullanıcıları, alacakları kararlara yön verebilmek için işletmeyle ilgili güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında kullanılan en önemli araç bağımsız denetimdir. Ancak son zamanlarda özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve diğer bazı ülkelerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları, finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetime olan güvenlerinin azalmasına neden olmuştur. Bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla birçok ülkede köklü düzenlemeler yapılarak, yeni denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu çerçevede Türkiye’de de mevcut Türk Ticaret Kanunu’nda değişiklikler yapılmış ve uzun bir yasalaşma süreci geçirerek 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile özellikle sermaye şirketlerini kapsayan zorunlu bir denetim sistemi getirilmiş ve bu denetimi yapacak olan kişilerin 3568 Sayılı Yasaya göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarına sahip olmaları zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetimin gözetimindeki dağılık yapı ortadan kaldırılarak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetimin gözetimini yapmak üzere, tek yetkili otorite olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu gelişmeler çerçevesinde hazırlanan çalışmada, bağımsız denetimin

genel çerçevesi çizilerek, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin getirdiği yeniliklere ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin bağımsız denetimin gözetimine yönelik getirdiği düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek Ordu ilindeki muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetimle ilgili yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşleri tespit edilerek değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim Skandalı, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Kurumu

ABSTRACT
MASTER THESIS

**A RESEARCH IN THE PROVINCE OF ORDU REGARDING THE
DETERMINATION OF AUDIT-RELATED OPINIONS OF MEMBERS OF
THE ACCOUNTING PROFESSIONS WHO WILL BE AUTHORIZED WITH
INDEPENDENT AUDIT TASK WITHIN THE SCOPE OF THE
NEW TURKISH COMMERCIAL LAW NO. 6102**

Dursun KELEŞ

Business Administration

Supervisor: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

November 2013, 212 pages

Users of financial information require reliable and accurate information in order to give way to decisions about the business loans. The most important tool in maintaining the reliability of the financial information is independent audit. Recently, however, especially emerging accounting and auditing scandals in United States of America and some other countries caused a decline in confidence in the independent audit of financial information users. In order to re-establish that confidence in the results of the independent audit, in many countries radical arrangements were made and a new control mechanisms have been created. In this context, also in our country, changes have been made in the current Turkish Commercial Law and passing a long legislative process with the name of the Turkish Commercial Law No. 6102 it came into force on 1 July 2012. With this law, a mandatory control system is introduced taht covers capital companies and according to the law of 3568 the people who will make this control are obliged to have a titles of Independent Accountant Financial Advisor and Sworn Financial Advisor. In addition, by the Legislative Decree No. 660 enacted and published in the Official Gazette No. 28103 dated 2 November 2011, dispersed structure of independent audit oversight eliminated and identify the auditing standards and to conduct an independent audit oversight Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board which is the only competent authority has been formed. Within the study of these developments the general boundary of the

independent audit has been drawn the innovations that brought about audit by new Turkish Commercial Law's and given place to the independent audit oversight arrangements Legislative Decree No. 660. In the final part of the study, however, authorized as an independent auditor of the accounting profession in the province of Ordu, the opinions of the accounting profession that will be authorized as an independent auditor have been evaluated by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board.

Keywords: Independent Audit, Independent Auditor, Independent Audit Scandal, New Turkish Commercial Law, Public Oversight Board

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME

GENEL BİR BAKIŞ

1.1. DENETİM	4
1.1.1. Denetimin Tanımı	5
1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
1.1.3. Denetim Tanımına Yakın Kavramlar	8
1.2. DENETİM TÜRLERİ	9
1.2.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri	10
1.2.1.1. Muhasebe Denetimi (Finansal Tablo Denetimi)	11
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	12
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)	13
1.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri	14
1.2.2.1. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi)	14
1.2.2.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)	15
1.2.2.3. Özel Denetim	15
1.2.3. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri	16
1.2.3.1. İç Denetim	16
1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)	17
1.2.3.3. Kamu Denetimi	18

1.3. DENETÇİ KAVRAMI	18
1.3.1. Denetçi Türleri	19
1.3.1.1. İç Denetçi	19
1.3.1.2. Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi)	20
1.3.1.3. Kamu Denetçisi	21
1.4. BAĞIMSIZ DENETİM	22
1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	23
1.4.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği	23
1.4.3. Bağımsız Denetimin Faydaları	24
1.4.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar	25
1.4.3.2. Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Faydalar	25
1.4.3.3. Denetlenen İşletmeyle İlgili Üçüncü Kişilere Sağladığı Faydalar	26
1.4.3.4. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Faydalar.....	26
1.5. DENETİM STANDARTLARI	27
1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	28
1.5.1.1. Genel Standartlar	30
1.5.1.1.1. Bağımsızlık Standardı	30
1.5.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	30
1.5.1.1.3. Mesleki Özen Standardı	31
1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları	32
1.5.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı	32
1.5.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	33
1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı	34
1.5.1.3. Raporlama Standartları	34
1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	35
1.5.1.3.2. Devamlılık Standardı	35
1.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı	36
1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	36
1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları	37
1.5.3. Türkiye Denetim Standartları	40

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	41
1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	43
1.6.2. Denetimin Planlanması	44
1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi	45
1.6.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması ve Raporlama	46

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET HAYATINA VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER

2.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET HAYATINA GETİRDİĞİ BAZI YENİLİKLER	48
2.1.1. Defter ve Belgelere İlişkin Düzenlemeler	49
2.1.2. Muhasebe Standartlarını Uygulama Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler	51
2.1.3. Envanter ve Değerlemeye İlişkin Düzenlemeler	51
2.1.4. Tek Kişilik Şirket Kurmaya İlişkin Düzenlemeler	52
2.1.5. Şirketler Topluluğuna İlişkin Düzenlemeler	53
2.1.6. İnternet Sitesi Kurma Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler	54
2.1.7. Haksız Rekabete İlişkin Düzenlemeler	56
2.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN DENETİME YÖNELİK GETİRDİĞİ YENİLİKLER	57
2.2.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı	60
2.2.1.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı	61
2.2.1.1.1. Bağımsız Denetim Raporu	62
2.2.1.1.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu	63
2.2.1.1.1.2. Yönetim Kurulunun Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu	64
2.2.1.1.1.3. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimine İlişkin Denetim Raporu	65

2.2.1.1.2. Bağımsız Denetim Sonucunun Görüş Yazısı ile Belirtilmesi	66
2.2.1.1.2.1. Olumlu Görüş Yazısı	67
2.2.1.1.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı	67
2.2.1.1.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı	68
2.2.1.1.2.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma Yazısı	70
2.2.1.1.3. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrıllıklarının Giderilmesi	71
2.2.1.1.4. Bağımsız Denetim Raporlarının ve Görüş Yazısının İlan Edilmesi	71
2.2.1.2. Özel Denetimin Konusu ve Kapsamı	73
2.2.1.2.1. Özel Denetim Raporu	74
2.2.2. Anonim Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler	75
2.2.3. Limited Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler	75
2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler	76
2.2.5. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler	77
2.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DENETÇİ TÜRLERİ	78
2.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi	78
2.3.1.1. Bağımsız Denetçi Olabilecekler	79
2.3.1.2. Bağımsız Denetçi Olması Yasaklananlar	79
2.3.1.3. Bağımsız Denetçinin Seçimi ve Atanması	81
2.3.1.3.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi	.81
2.3.1.3.2. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi	82
2.3.1.3.3. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması	82
2.3.1.4. Bağımsız Denetçinin Azli	83
2.3.1.5. Bağımsız Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi	84
2.3.1.6. Bağımsız Denetçilere Getirilen Sınırlamalar	85
2.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Özel Denetçi	85
2.3.2.1. Özel Denetçi Olabilecekler	86
2.3.2.2. Özel Denetçi Olması Yasaklananlar	87
2.3.2.3. Özel Denetçinin Atanması	87

2.3.2.3.1. Genel Kurulun Kabulü Halinde Özel Denetçinin Atanması	88
2.3.2.3.2. Genel Kurulun Reddi Halinde Özel Denetçinin Atanması	89
2.3.2.4. Özel Denetçinin Azli	90
2.3.2.5. Özel Denetçilere Getirilen Sınırlamalar	90
2.3.2.6. Özel Denetçiye Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü	90
2.4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİ İLE ÖZEL DENETÇİNİN SORUMLULUĞU	91
2.4.1. Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçinin Hukuki Sorumlulukları	92
2.4.1.1. Şirket Sırlarını Açıklama	92
2.4.1.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması	93
2.4.1.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulması ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi	93
2.4.1.4. Müteselsil Sorumluluk	94
2.4.2. Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçinin Cezai Sorumlulukları	94
2.4.2.1. Şirket Sırlarını Açıklama	94
2.4.2.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması	95
2.4.2.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE MESLEK MENSUPLARININ DENETÇİ OLARAK YETKİLENDİRİLMESİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİM SİSTEMİ VE ORTAYA ÇIKMA NEDENİ	97
3.1.1. Bağımsız Denetim Skandalları	98
3.1.1.1. Yurtdışında Yaşanan Denetim Skandalları	99
3.1.1.2. Türkiye'de Yaşanan Denetim Skandalları	101
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER	102
3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Denetimin Gözetimine	

İlişkin Düzenlemeler	103
3.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler	104
3.2.3. Japonya’da Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ..	105
3.2.4. Kanada’da Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ..	106
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİYLE İLGİLİ TÜRKİYE’DEKİ DÜZENLEMELER	106
3.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	107
3.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	108
3.3.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	110
3.3.4. Hazine Müsteşarlığı’nın Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	111
3.3.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	112
3.3.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri	113
3.4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU TARAFINDAN DENETÇİ OLARAK YETKİLENDİRİLMESİ	115
3.4.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Oluşumu	116
3.4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Görev ve Yetkileri	118
3.4.3. Denetçilerin Yetkilendirilme Süreci	120
3.4.3.1. Uygulamalı Mesleki Eğitim	123
3.4.3.2. Denetçilik Sınavı	125
3.4.4. Faaliyet İzninin Askıya Alınması ve İptal Edilmesi	128
3.4.5. Denetçilerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları	

Kurumu Tarafından İncelenmesi ve Denetlenmesi	130
3.4.6. Denetçilerin Yükümlülükleri	130

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA YAPILACAK DENETİMLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	133
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI	133
4.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	134
4.3.1. Literatür İncelemesi	134
4.3.2. Veri Toplama Yöntemi	138
4.3.3. Anket Sorularının Hazırlanması	139
4.4. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE BULGULARI	139
4.4.1. Güvenilirlik Analizi	140
4.4.2. Frekans Analizi	142
4.4.3. Anova ve T Testi Analizleri	184
SONUÇ	190
KAYNAKÇA	196
EKLER	207
ÖZGEÇMİŞ	212

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar	11
Tablo 3.1. YMM ve SMMM'lerin Denetçilik Sınavında Tabi Oldukları Alanlar ...	126
Tablo 4.1. Cronbach's Alfa Değer Aralığı ve Yorumu	140
Tablo 4.2. Anketin Güvenilirlik Katsayısı	141
Tablo 4.3. Önermelere İlişkin Güvenilirlik Katsayısı	141
Tablo 4.4. Ankete Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı	142
Tablo 4.5. Ankete Katılanların Yaşa Göre Dağılımı	143
Tablo 4.6. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeyine Göre Dağılımı	143
Tablo 4.7. Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı	144
Tablo 4.8. Ankete Katılanların Unvana Göre Dağılımı	144
Tablo 4.9. Ankete Katılanların Meslekte Geçen Çalışma Süresine Göre Dağılımı .	145
Tablo 4.10. Ankete Katılanların Önermelere Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları	146
Tablo 4.11. Ankete Katılanların 1. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	148
Tablo 4.12. Ankete Katılanların 2. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	149
Tablo 4.13. Ankete Katılanların 3. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	150
Tablo 4.14. Ankete Katılanların 4. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	152
Tablo 4.15. Ankete Katılanların 5. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	153
Tablo 4.16. Ankete Katılanların 6. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	154
Tablo 4.17. Ankete Katılanların 7. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	155
Tablo 4.18. Ankete Katılanların 8. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	156
Tablo 4.19. Ankete Katılanların 9. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı ...	157
Tablo 4.20. Ankete Katılanların 10. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	159
Tablo 4.21. Ankete Katılanların 11. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	160
Tablo 4.22. Ankete Katılanların 12. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	161
Tablo 4.23. Ankete Katılanların 13. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	162
Tablo 4.24. Ankete Katılanların 14. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	163
Tablo 4.25. Ankete Katılanların 15. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	164
Tablo 4.26. Ankete Katılanların 16. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	166
Tablo 4.27. Ankete Katılanların 17. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	167
Tablo 4.28. Ankete Katılanların 18. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı .	168

Tablo 4.29. Ankete Katılanların 19. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.170
Tablo 4.30. Ankete Katılanların 20. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.171
Tablo 4.31. Ankete Katılanların 21. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.172
Tablo 4.32. Ankete Katılanların 22. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.173
Tablo 4.33. Ankete Katılanların 23. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.175
Tablo 4.34. Ankete Katılanların 24. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.176
Tablo 4.35. Ankete Katılanların 25. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.177
Tablo 4.36. Ankete Katılanların 26. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.178
Tablo 4.37. Ankete Katılanların 27. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.179
Tablo 4.38. Ankete Katılanların 28. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.180
Tablo 4.39. Ankete Katılanların 29. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.182
Tablo 4.40. Ankete Katılanların 30. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı	.183
Tablo 4.41. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları	.185
Tablo 4.42. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Yaşa Göre Anova Testi Sonuçları	.185
Tablo 4.43. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Öğrenim Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları186
Tablo 4.44. 11'inci Önermeye İlişkin Öğrenim Düzeylerindeki Farklılığın Kaynağını Belirlemek Üzere Uygulanan Bonferroni Testi Sonuçları	..187
Tablo 4.45. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Mezun Olunan Bölüme Göre Anova Testi Sonuçları188
Tablo 4.46. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Unvana Göre Anova Testi Sonuçları188
Tablo 4.47. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Meslekte Geçen Süreye Göre Anova Testi Sonuçları189

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	29
Şekil 1.2. Denetim Süreci.....	42

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASB	: Auditing Standards of Board - Denetim Standartları Komitesi
A.Ş.	: Anonim Şirket
ATM	: Asliye Ticaret Mahkemesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BK	: Bakanlar Kurulu
Bknz.	: Bakınız
CPA	: Certified Puplic Accountants - Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
CPAFOB	: Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board - Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu
CPAB	: The Canadian Public Accountability Board - Kanada Gözetim Kurulu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FRC	: Financial Reporting Council - Finansal Raporlama Komitesi
FSA	: Financial Services Agency - Finansal Hizmetler Kurumu
GAAP	: General Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
g.m.	: geçici madde
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board - Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu
IAPC	: International Auditing Practice Committee - Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants of England and Wales -

	Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
IFAC	: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: The Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	: International Auditing Standards - Uluslararası Denetim Standartları
İK	: İcra ve İflas Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
LPG	: Liquefied Petroleum Gas - Sıvılaştırılmış Petrol Gazı
Ltd. Şti.	: Limited Şirket
OSMMMO	: Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
POB	: Professional Oversight Board - Profesyonel Gözetim Kurulu
SAS	: Statement on Auditing Standards - Denetim Standartları Açıklamaları
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası
SPBKŞ	: Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPM	: Sermaye Piyasası Mevzuatı
SPSS	: Statistial Packages For The Social Sciences - Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı
T.A.Ş.	: Türk Anonim Şirketi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTSG	: Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu

1. GİRİŞ

Denetim, işletmelere ait finansal bilgilerin doğruluğunun araştırılması sürecidir. Bu süreç içerisinde finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında kullanılan en önemli araç ise bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, günümüzde önemi gittikçe artmakla birlikte, sermaye piyasasında güven ortamının sağlanmasında da kritik bir rol üstlenmektedir. Özellikle küreselleşmenin ticari işlemleri giderek karışıklaştırması, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında bağımsız denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyacın daha fazla artmasına neden olmuştur.

Özellikle, 2000’li yılların başından itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve bazı ülkelerde yaşanan bağımsız denetim skandalları sonucunda finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetime olan güvenleri sarsılmıştır. Finansal bilgi kullanıcılarının bu güven kayıplarının telafi edilmesi amacıyla başta ABD olmak üzere İngiltere, Kanada, Japonya ve diğer gelişmiş bazı ülkelerdeki yetkili otoriteler tarafından köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, bağımsız denetim ile ilgili yeni kanunların oluşturulması ve bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek kurumların kurulması şeklinde yapılmıştır. Yapılan tüm bu düzenlemelerle, finansal bilgilerin güvenilirliğinin artırılması, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve gözetiminin yapılması suretiyle daha kaliteli hizmet sunumunun sağlanması amaçlanmıştır.

Ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi, rekabet koşulları ile teknolojik gelişmelerin artması ve Avrupa Birliği (AB)’nin 8’inci Direktifi’nin, AB üyesi ülkelerin en kısa sürede bağımsız denetim gözetim kurullarını oluşturmalarını zorunlu kılması gibi nedenler, AB’ye üyelik süreci içerisinde bulunan Türkiye’de de bazı değişikliklerin yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda ve AB’ye uyum süreci çerçevesinde birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme kapsamında mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nu yeniden ele alınmış ve özellikle sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur. 6102 Sayılı TTK ismiyle ticaret hayatına giren bu yeni kanun, şirketlerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, kamu güveninin oluşturulması ve finansal bilgilerin şeffaflığı açısından önemli düzenlemeler içermektedir. Bu

düzenlemelerden en kapsamlı olanı, sermaye şirketlerinde yapılacak olan bağımsız denetimdir. Yeni TTK bağımsız denetim görevini, şirket bünyesinde yer alan denetleme kuruluna değil, şirketin dışında yer alan bağımsız denetçiye vermiştir. Buna göre sermaye şirketlerinin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları ile bunlara bağlı tüm şirket muhasebesinin Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir. Bağımsız denetimi yapacak olan denetçilerin ise 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip olması zorunluluğu getirilmiştir.

Bunların yanında, ticari hayatın, özellikle de bağımsız denetimin daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla, bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. Bu kapsamda hazırlanan 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile batı ülkelerindeki örnekleriyle paralellik gösteren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu kurumun kurulması ile Türkiye'de bağımsız denetim alanında kendine tabi şirketlerde denetim yapan kuruluşlar üzerinde gözetim yetkisi bulunan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı'nın bu yetkileri sona ermiştir. Böylece denetim kuruluşları üzerindeki gözetim yetkisi, bu alanda tek yetkili otorite olan KGK'ya verilmiştir.

Yaşanan bu gelişmeler ışığında hazırlanan tez çalışmasının amacı; 6102 Sayılı TTK'nın bağımsız denetim alanında getirdiği yeniliklerin, KGK'nın yapısının ve denetçilerin yetkilendirilme sürecine ilişkin yapılan düzenlemelerin incelenmesidir. Bu inceleme kapsamında, Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yapılan düzenlemelere yönelik görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Yukarıda sayılan amaçlar doğrultusunda hazırlanan çalışmanın birinci bölümünde; denetimle ilgili kavramlar, bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim süreci incelenmiştir. Bu kapsamda, denetimin geçirdiği tarihsel sürece kısaca değinilmiş ve bağımsız denetimin faydalarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; ilk olarak 6102 Sayılı TTK'nın ticaret hayatına getirdiği bazı yeniliklere yer verilmiştir. Sonrasında, bağımsız denetime yönelik yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Bu inceleme kapsamında, yeni TTK'nın bağımsız denetimle ilgili madde hükümleri detaylı bir şekilde irdelenerek, bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetime tabi şirketlerin hangileri olduğu, kimlerin denetçi olabileceği ve denetçilerin sorumlulukları gibi hususlar açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; bağımsız denetimin gözetimi sistemi incelenmiş ve gözetim sisteminin ortaya çıkma nedenleri üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, bağımsız denetimin gözetiminin sağlanması amacıyla yapılan uluslararası düzeydeki düzenlemeler incelenmiştir. Daha sonra, Türkiye'deki bağımsız denetimin gözetimine yönelik düzenlemelerden bahsedilmiştir. Bu bölümde son olarak, muhasebe meslek mensuplarının KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilmesi sürecine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan ve uygulama kısmını oluşturan dördüncü bölümde ise; TTK kapsamında yapılacak denetimle ilgili meslek mensuplarının görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla Ordu ilinde faaliyet gösteren SM, SMMM ve YMM'lere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışması sonucunda elde edilen veriler incelenerek, meslek mensuplarının yeni TTK'daki bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerin gerekliliği ve 660 Sayılı KHK ile kurulan KGK'nın denetime yönelik yapmış olduğu düzenlemeler hakkındaki görüşleri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME

GENEL BİR BAKIŞ

1.1. DENETİM

Denetim, finansal olayların meydana gelmesiyle birlikte gündeme gelen bir kavramdır. Ticari bir faaliyet ve finansal olayın meydana geldiği her durumda, bugünkü anlamda olmasa da mutlaka bir denetim söz konusudur (Erdoğan 2002: 55).

Denetim, işletmecilik alanında çok sık kullanılan bir kavramdır. İşletmecilik alanında finansal bilgilerle ilgili son yıllarda ortaya çıkan hatalı ve hileli uygulamalar, denetimin çok daha farklı boyutlarda ele alınmasını ve incelenmesini sağlamıştır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2012: 3).

Özellikle toplumun büyümesi ile ekonomik ve sosyal alandaki hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarının giderek genişlemesine ve işlemlerin karışık hale gelmesine neden olmuştur. Buna bağlı olarak, işletme amaçlarına uygun ve tutarlı kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgilerin doğru ve güvenilir olması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların doğru ve etkin kullanımlarını engelleyerek hem topluma hem de bu kaynaklardan yararlanan karar alıcılara zarar verecektir. Bu bakımdan karar alıcılar, verecekleri kararlara temel oluşturacak finansal bilgilerde bağımsız bir güvence aramaktadır. Bu güvence, ihtiyaç duyulan bilgilerin kalitesini artırarak güvenilir bilgiler sağlayan bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri bir taraftan bağımsız, diğer taraftan incelenen bilgiler açısından tarafsız olmasından dolayı karar alıcılar için değerli olarak kabul edilmektedir (Güredin, 2000: 3-4).

Ticari işlemlerin artması sonucu ortaya çıkan finansal durum, karar alıcılarını finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda önlemler almaya zorlamaktadır. Bu nedenle, karar alıcılarının finansal bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda araştırma yapmaları gerekmektedir. Bu araştırmanın karar alıcıları tarafından yapılması hem çok zahmetli hem de çok maliyetli olması nedeniyle, finansal

bilgilerin güvenilirliği konusunda genel olarak bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetim sonuçlarından yararlanılmaktadır. Bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetim, finansal bilgilerin doğruluğu konusunda makul ölçüde güvenilirlik sağlaması nedeniyle karar alıcıları tarafından talep görmektedir.

1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetimle ilgili çeşitli tanımlar yapılmakla beraber, genel anlamda ele alındığında denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu kurallara uygunluğunun araştırılması, varsa uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 23-24).

Denetim kelimesinin İngilizce dilindeki karşılığı “audit”, denetleme kelimesinin karşılığı da “auditing” olarak ifade edilmektedir. Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından denetim; “denetleme”, “bir görevin yolunda yürütölüp yürütölmediğini anlamak amacıyla araştırma yapmak, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır (tdk.gov.tr/index.php, 23.11.2012).

Başka bir tanıma göre denetim; ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını, denetim standartlarına uygunluğunu, tarafsız olarak ve belgeleri ile araştırıp sonuçlanmasını sağlayan bir çalışmadır (Yontan, 2012: 36).

Mesleki anlamda denetim ise; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve denetim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:3).

Bu tanım üzerinden denetimin ana unsurları incelendiğinde, aşğıdaki sonuçlara varılabilmektedir (Kaval, 2008: 3);

- a) Denetim bir süreçtir. Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir program dahilinde gerçekleştirilir.
- b) Denetimin konusu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialardır. İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliği taşımaktadır. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanarak menfaat gruplarına sunulmaktadır. Denetim, bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılarak ortaya konulması noktasında önem taşımaktadır.
- c) Denetimde önceden saptanmış ölçütler kullanılır. Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğru ve güvenilir olup olmadığına karar verir. Bu ölçütler; kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve muhasebe ilkeleri olabilmektedir.
- d) Denetim tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme işlemidir. Denetçi, işletme iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişilerden bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak ve bunları değerlendirmek zorundadır.
- e) Denetim sonuçları, hazırlanan bir raporla ilgi duyanlara bildirilir. İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetimin son aşaması olan bu evrede denetçi, işletmeyle ilgili olarak yaptığı denetim çalışmasında ulaştığı sonucu, yazılı bir raporla ilgi duyanlara açıklamaktadır.

1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim, sanayi devrimi yapılmadan önce tam olarak kabul edilmiş bir meslek olmamakla birlikte, sanayi devriminden sonra büyük gelişmeler göstermeye başlamıştır.

Sanayi devriminden 20'nci yüzyıla kadar olan dönemde, teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisi sonucu Anonim Şirket (A.Ş.) şeklinde büyük işletmelerin kurulmasıyla denetime başlanmıştır. Ekonomik faaliyetlerin giderek karışıklaşması ve halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi durumların yeni bir toplumsal farklılaşmaya yol açması sonucu, sermaye sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmıştır. Bu nedenle, işletme sahipleri işletmelerinde görev yapan yöneticilerin ve diğer iş görenlerin faaliyetlerini kontrol etmek ve bu kişilerin yapacakları muhtemel yolsuzluklara karşı korunmak amacıyla işletme dışında yer alan bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamıştır. Bu dönemde yürütülen denetim çalışmalarındaki asıl amaç, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır. 20'nci yüzyılın ilk yarısından itibaren bu şekilde yürütülen denetim çalışmaları önemini yavaş yavaş yitirmeye başlamıştır. Muhasebe denetiminin esas gelişme gösterdiği 20'nci yüzyılın başlarından itibaren ise, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak asıl amaç olmuştur (Karacan ve Uygun, 2012: 29).

Denetimin yasal anlamda bir meslek olarak kabul edilmesi ilk olarak 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun birleşiminden oluşan Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales-ICAEW) ile gerçekleşmiştir. ABD'de denetim mesleğinin yasal dayanağa kavuşması, 1896 yılında İngiliz yatırımcıların haklarını korumak amacıyla kurulan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA) ile gerçekleşmiştir (ismmmo.org.tr/docs/..HİKMET.ppt, 23.11.2012).

Türkiye'de bağımsız denetim konusundaki ilk adım, 1970'li yıllarda yurtdışı kredi kaynaklarından faydalanmak isteyen Türk işletmelerine muhasebe denetimi yaptırma zorunluluğunun getirilmesiyle atılmıştır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye'ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapma gibi nedenlerle muhasebe denetimini talep etmeleriyle birlikte gelişmeye devam etmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 131).

Türkiye'de muhasebe denetiminin yasal olarak kurulma çalışmaları, Sermaye Piyasası Mevzuatı (SPM) doğrultusunda yürütülen denetim çalışmalarına

dayanmaktadır. 1987 yılında bağımsız denetim anlamında ilk düzenleme yapan SPK, gelişen koşullara bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçlar karşısında yeni tebliğler yayınlarak, denetim alanında kaliteli standartlara geçiş çalışmalarını sürdürmüştür (Güredin, 2008: 36).

SPK haricinde, denetimle ilgili düzenlemeler yapan başka kuruluşlar da bulunmaktadır. Bu kuruluşlar; BDDK, EPDK, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile Hazine Müsteşarlığı'dır.

1.1.3. Denetim Tanımına Yakın Kavramlar

Denetim kavramının zaman zaman çeşitli kavramlarla da aynı anlamda kullanılmaktadır. Denetimle aynı anlamda kullanılan bu kavramlar, “murakabe”, “teftiş”, “revizyon” ve “kontrol” gibi kavramlardır.

Denetim kavramına yakın olan murakabe, teftiş, revizyon, kontrol gibi kavramların ortaya çıkmasıyla, bilgi kullanıcıları bu kavramları da kullanmaya başlamışlardır. Bu kavramlar ile denetim kavramı arasında henüz kesin sınırlar çizilmemekle birlikte, kimi zaman bu kavramlar birbirinin yerine de kullanılmaktadır. Aşağıda bu kavramlar kısaca açıklanarak, denetim ile farkları ve ilişkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır (Aktuğlu, 1986: 7).

Murakabe; sözlük anlamına göre “kendi iç alemine bakmak, nefis muhasebesi yapmak” anlamına gelmektedir. Denetim literatüründe murakabe; olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirtmek için kullanılır. Bu kavram, denetim, revizyon, teftiş ve kontrol kavramlarını içine alan geniş kapsamlı bir deyim olarak kullanılmaktadır (Gürbüz, 1995: 5).

Teftiş; bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilmektedir. Teftiş, denetime göre daha dar kapsamlıdır. Denetim, bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanmaktadır (Kaval, 2008: 4).

Başka bir ifadeyle teftiş, bir işin uygun yapıp yapılmadığını ve kurallara uyulup uyulmadığını izlemek ve belirlemektir. Bu yönüyle teftiş, üstlerin, astlar veya faaliyet ve işlemler üzerindeki kontrol yetki ve gücünü ifade etmektedir (Gürkan, 2009: 122-123).

Revizyon; Fransızca'dan dilimize geçmekle birlikte, yapılan işleri yeniden gözden geçirme, yeniden bakma anlamına gelmektedir. Revizyon, daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandıktan sonra bu kayıtların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmek suretiyle yapılmaktadır (Kaval, 2008: 5).

Kontrol; genel anlamıyla, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Denetim ve kontrol aynı kökten gelmelerine rağmen, anlam olarak birbirlerinden farklıdır. Denetim, iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılan bir faaliyetken, kontrol bir sistem içerisinde yer alan personel tarafından yürütülen faaliyetleri kapsamaktadır (Uzay, 1999: 5-6).

İşletme biliminde yönetsel faaliyetlerden biri olarak ele alınan kontrolün amacı, hataları ve zayıf noktaları göstermek ve düzelterek ileride tekrarlanmasını önlemektir (Karacan ve Uygun, 2012: 27).

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe literatüründe denetim farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Denetimi yapan organlar ile bu organların denetlenen şirketle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu ve özel sektörde yapılması, denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman ile denetim çalışmalarında benimsenen yaklaşımlar bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür (Candan, 2007: 43).

Genel olarak kullanılan sınıflandırma ise; denetimin amacı ve konusuna göre, denetimin niteliğine göre ve denetimi yapan kişilerin niteliği ve statüsüne göre yapılan sınıflandırmadır (Kaval, 2008: 9). Buna göre;

Amacına ve konusuna göre denetim türleri;

- Muhasebe Denetimi (Finansal Tablo Denetimi)
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)'dir.

Denetimin niteliğine göre denetim türleri;

- Sürekli Denetim (Yıllık Denetim)
- Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)
- Özel Denetim'dir.

Denetçinin niteliğine ve statüsüne göre denetim türleri ise;

- İç Denetim
- Dış (Bağımsız) Denetim
- Kamu Denetimi'dir.

1.2.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri

Denetimin uygulanmasındaki temel amaç; bir işletmeye ait bilgilerin doğruluğunu tespit etmek ve bu bilgileri önceki dönemlerdeki bilgilerle karşılaştırarak, şirket hakkında birtakım fikirlere ulaşmak ve bu fikirler doğrultusunda doğru ve sağlıklı kararlar almaktır. Bu bakımdan, denetim yapabilmek için önce karşılaştırma konusu bilgilerin, daha sonra bu bilgilerin karşılaştırılacağı ölçütlerin, tespit edilmesi gerekmektedir. Denetimin konusunu oluşturan bu bilgiler, çok çeşitli olabilmektedir. Örneğin; kayıtlar, miktarlar, tutarlar, finansal tablolarda görülen bilgiler gibi. Karşılaştırma ölçütleri ise, GKGMİ, kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri ya da yönetimin belirlemiş olduğu diğer ilke ve kurallar olabilmektedir (Karanfinoğlu, 1999: 30).

Denetim, çeşitli amaçlar doğrultusunda yapılabilmeyle birlikte, amaçlarına ve konusuna göre denetim türleri; muhasebe denetimi (finansal tablo denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi (performans denetimi) olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Denetim türüne göre hangi ölçüklere bakılarak denetim yapıldığı ve denetim sonucu hazırlanan raporların kimlere sunulduğuna ilişkin bilgiler Tablo 1.1’de aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Güredin, 2000: 9).

Tablo 1.1. Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar

Denetim Türü	Bağlı Bulunulan Ölçüt	Kullanıcılar
Muhasebe Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili sözleşmeler	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı (performans) ölçütleri	Üst Yönetim

Kaynak: GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.

1.2.1.1. Muhasebe Denetimi (Finansal Tablo Denetimi)

Muhasebe denetimi; bir işletmenin finansal tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Diğer bir deyişle muhasebe denetimi, finansal tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer bilgiler üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve ulaşılan bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2008: 10).

Muhasebe denetiminde, bilanço, gelir tablosu ve ihtiyaç duyulan diğer finansal tabloların GKGMİ’ye ve yasal düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Muhasebe denetiminin nihai hedefi ise, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Muhasebe denetçileri tarafından yerine getirilen bu denetim, bazı

işletmelerde yetkili otoriteler tarafından zorunlu olarak yaptırılmakta, bazen de işletmeler tarafından ihtiyari olarak yaptırılmaktadır (Türmob-Tesmer, 2009: 17).

Muhasebe denetimi, gerek teoride gerekse uygulamada en yaygın kullanılan denetim türüdür. Yine, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçinin başlıca uğraş konusudur (Erserim, 2007: 9).

Muhasebe denetiminin içerdiği genel özellikler, kısaca aşağıda sıralanmaktadır (Bozkurt, 2012: 28);

- Muhasebe denetiminin amacı, işletmenin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Muhasebe denetiminde amaç, finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından finansal tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Varolan hatalar üzerinde tek tek durulmamaktadır.
- Denetçi, finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü, mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu durum, finansal tabloların yüzde yüz güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir. Sadece makul düzeyde güvenilirlik sağlamaktadır.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; işletmelerin yapmış olduğu işlemlerin, ölçüt olarak belirlenen yasalara, yönetmeliklere, işletme politikalarına ve diğer mevzuata uygun olup olmadığını incelemektir. Uygunluk denetimi, hem işletme dışında yer alan kişiler hem de işletme içinde yer alan kişiler tarafından yapılabilmekte olup, nihai hedefi; ölçüt alınan herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır (Kaval, 2008: 11).

İşletmelerde belirlenen prosedürlere ne ölçüde uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan uygunluk denetimi, genellikle iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Devlet kurumlarında ise, kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallara uyulup uyulmadığının saptanması için kendi denetim elemanlarınca yerine getirilmektedir (Bozkurt, 2012: 28).

Uygunluk denetimi sonucu elde edilecek bilgiler, işletme yöneticilerini ilgilendirmektedir. Bu nedenle, işletme tarafından belirlenen politika ve sözleşmelerle uygun hareket edilip edilmediği ve işletmede aksayan bir durumun olup olmadığının ortaya konulması, işletme yönetimi için önem arz etmektedir.

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi; işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendirme ve buna ilişkin önerilerde bulunma faaliyetleridir. Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan faaliyet denetimi, sadece finansal işlemlerle sınırlı olmayıp, zaman zaman işletmenin diğer işlevleriyle ilgili de yapılabilmektedir. Bunlara, işletme organizasyon yapısı, pazarlama ve satış stratejileri örnek olarak gösterilebilmektedir (Akgül, 2000: 9).

Sözü edilen etkinlik, belirlenen ölçüt ile elde edilen sonuç arasındaki uyumdur. Verimlilik ise, bu sonuca ulaşabilmek için katlanılan maliyet ile elde edilen sonuç arasındaki ilişkiyi göstermektedir (Yılcı vd., 2012: 5). Örneğin; bir ürünün üretiminde üç kişi çalışmakta ve bu ürün iki kişiyle de üretilebilmekte ise, üçüncü kişinin ürünün üretimindeki görevine son verilmesi durumunda, kaynakların verimli kullanılması sonucu etkinlik sağlanmakta, üçüncü kişi için yapılan gereksiz harcamadan kaçınılmasıyla da verimlilik sağlanmaktadır.

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyet olup, belirlenmiş kurallar ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili her türlü konuyu araştırmaktadır.

Bu nedenle faaliyet denetimi bir yönetim danışmanlığı olarak da nitelendirilmektedir (Güredin, 2000: 15-16).

Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve diğer mevzuatlara uygunluğun, finansal tabloların güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliğine ilişkin kontrollerin kalitesini değerlendirmektir. Bu bakımdan denetçinin, çok geniş bir alanda analiz yeteneklerine sahip olması gereklidir (Uzay, 2007: 2-3).

Faaliyet denetçisinin bu alandaki görevi ise, işletmenin performansını ölçerek, sonuçları işletme yönetimiyle paylaşmak ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırmaya yönelik işletme yönetimine tavsiyelerde bulunmaktır.

1.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Bu denetim sınıflandırması, aslında diğer denetim türlerinin başka bir şekilde ifade edilmesidir. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi), Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi) ve Özel Denetim olmak üzere üç tür denetim söz konusudur. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır (Kaval, 2008: 13).

1.2.2.1. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi)

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'na uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği, tam denetim olması, başka bir ifadeyle yılsonu olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesine olanak tanınmasıdır (Kaval, 2008: 13).

Sürekli denetim, yasaların amir hükümleri uyarınca yapılan ve yasa, yönetmelik ve diğer mevzuatlarla esasları belirlenmiş olan bir denetimdir (Demirkan, 1998: 9). Denetim kapsamında bir sınırlama olmaması nedeniyle denetçinin denetim sonucu verdiği raporun güvenilirlik derecesi, bu denetim türünde oldukça yüksek seviyededir (Karacan ve Uygun, 2012: 38).

1.2.2.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı denetim, yıllık denetim yaptıran şirketlerin altı aylık finansal tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetim türüdür. Bu denetim türü, denetim kanıt toplama konusunda sınırlama bulunduğundan sürekli denetime göre farklılık göstermektedir. Sınırlı denetime tabi olan şirketlerde finansal tablolar sınırlama altında düzenlenmekte olduğundan, geçici bilgiler sunmaktadır. Bundan dolayı finansal tabloların güvenilirliği konusunda güvenilirlik düzeyi oldukça düşüktür. Örneğin; ara dönemde kârın en büyük belirleyicilerinden biri olan stok sayımı yapılamamaktadır. Yine, duran varlıklar için ayrılan amortismanların tutarı yılsonu olmaması nedeniyle belirlenemediğinden ve tahmini tutarlar üzerinden yüklendiğinden, işletmenin finansal tablolarının tam, doğru ve güvenilir bir finansal tablo niteliği taşıması mümkün olmamaktadır (Kaval, 2008: 13-14).

Bu tür denetime tabi olan işletmeler ile bankalar ve özel finans kuruluşları; 3, 6 ve 9'uncu ay sonu itibariyle ara dönem finansal tablolarını hazırlayarak SPK ve BDDK'ya göndermek zorundadırlar. SPK'ya gönderilen finansal tablolardan 6'ncı ay sonu itibariyle düzenlenenlerin sınırlı bağımsız denetimden geçmiş olması zorunludur. Bu işletmelerden emeklilik yatırım fonlarının 3 ve 9'uncu aylara ilişkin finansal tabloları da ayrıca sınırlı bağımsız denetime tabidir (Karacan ve Uygun, 2012: 40).

1.2.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda yapılan veya ilk defa halka açılacak şirketler için yapılan denetim türüdür (Türmob-Tesmer, 2009: 18).

Bu gibi durumlarda, izahname ve sirküler düzenlenmektedir. Özel denetim, hazırlanan bu izahname ve sirkülerdeki bilgilerin incelenerek doğruluğu konusunda güvence sağlamaktadır (Kaval, 2008: 20-21).

1.2.3. Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu açıdan yapılan denetim sınıflandırmasında önemli olan, denetçinin işletme personeli olup olmamasıdır. Denetçinin işletme personeli olmaması durumunda, sınıflandırma denetçi ile işletmenin denetim faaliyeti için bir araya gelme bağlantısına göre şekillenmektedir (Yardımcıoğlu, 2007: 74). Bu kapsamda yapılacak denetim türleri; iç denetim, dış denetim (bağımsız denetim) ve kamu denetimidir.

1.2.3.1. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer konulardaki bütün kontrollerin doğruluğunun araştırılarak, üst yönetime rapor edilmesi olarak ifade edilmektedir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2).

Başka bir tanıma göre iç denetim; işletme faaliyetlerini geliştirmek ve bunun sonucunda onlara değer katmak amacıyla yapılan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Pickett, 2005: 53).

Bu bakımdan iç denetim, işletmenin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunmaktadır (Tüsiad, 2012: 52).

İç denetimde asıl amaç, finansal tablolara esas teşkil eden bilgilerin doğruluğunu araştırmak ve olası yolsuzlukları ortaya çıkarmaktır. Ayrıca, işletmedeki iç kontrol sisteminin düzenli bir biçimde işleyip işlemediği de iç denetim kapsamında incelenmektedir (Erserim, 2011: 12).

İç denetimin profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul görmesi, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)'nın kurulmasıyla olmuştur (Pehlivanlı, 2010: 7). İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle, işletmelerde yönetsel hesap verilebilirlik müessesesinin yerleşmesine

büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim bireysel işlemleri incelemek yerine, sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanarak, bu faaliyet sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 41).

İç denetimin işlevleri, aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Gürkan, 2009: 13);

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını test etmek,
- Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini araştırmak,
- Faaliyetlerin hukuka uygunluğunu incelemek,
- İşletme ile ilişki içinde bulunanlara, yetkili mercilere ve topluma hesap verilebilirliği sağlamak.

1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Dış Denetim, finansal tabloların uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebiyle ve hazırlanacak bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek sürdüren denetçiler ya da bunların oluşturdukları denetim kuruluşları tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışında, ücret karşılığında işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerden oluşmaktadır. İşletmenin finansal tablolarını ve faaliyetlerini, ilgili yasal mevzuata uygunluk açısından denetleyerek, işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, yaptıkları inceleme sonuçlarını işletme yöneticilerine bildirmektir (Altuğ, 1995: 6-7).

Dış denetimin diğer denetim türlerinden ayrılan temel özelliği, denetimin konusundan veya amacından değil, denetçinin bulunduğu pozisyondan dolayı farklılık arz etmesidir. Bu farklılık, denetim faaliyetini yürüten denetçinin serbest meslek sahibi olarak çalışmalarını sürdürmesinden kaynaklanmaktadır (Ayrancı, 2010: 14). Denetim yapacak işletmenin dışında yer alan ve serbest meslek faaliyetlerini sürdüren dış denetçiler, YMM ve SMMM'ler ile ortakları bu kişilerden oluşan bir denetim şirketi olabilmektedir.

1.2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlar tarafından finansal tablolar üzerindeki uygunluk ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içerisinde örgütlenmiş olup, kurumların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygunluğunu araştırarak denetlemektedir. Denetim kuruluşları, yapmış oldukları denetimler sonucu bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili rapor vermektedir (Kenger, 2001: 7). Kamu denetim kuruluşları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Vergi Denetim Kurulu, Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu gibi kurumlardan meydana gelmektedir.

Kamu kesiminde yer alan denetim kuruluşlarının görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statusüne, denetim kapsamında olan kamu kuruluşlarına ve özel işletmelere bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Bunlardan bazıları, hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 43).

1.3. DENETÇİ KAVRAMI

Denetçi; mesleki bilgi ve deneyime sahip olarak denetim faaliyetlerini yürüten, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişi olarak tanımlanabilmektedir (Güredin, 2000: 9).

Başka bir tanıma göre denetçi; yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olarak denetim faaliyetini sürdüren, gerekli ahlaki niteliklere sahip olan ve çalışmalarında bağımsız davranarak yeterli özeni gösteren kişidir (Bozkurt, 2012: 31).

Denetçiler kimi zaman kamu kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, kimi zaman da özel sektör kuruluşlarında vergi denetimi yapabilmektedirler (ömleki vd., 2004: 9).

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere, denetçilerin önemli sayılabilecek birtakım özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2012: 31);

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

1.3.1. Denetçi Türleri

Mesleki bilgi ve deneyime sahip olan, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan denetçiler, yapmış oldukları denetim faaliyetlerinin içeriğine ve konularına göre genelde üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar; iç denetçi, bağımsız dış denetçi ve kamu denetçileridir (Bozkurt, 2012: 31).

1.3.1.1. İç Denetçi

İç denetçiler, kamu veya özel kuruluşlara, o kuruluşun bir çalışanı sıfatıyla ücretli olarak görev yapan denetim uzmanlarıdır. Bu uzmanlar tarafından yönetim adına yapılan denetim, iç denetim olarak isimlendirilmektedir. Büyük işletmelerde iç denetim işlevi, doğrudan doğruya yönetim kuruluna bağlı bir bölüm tarafından yerine getirilirken, küçük işletmelerde bir veya birkaç denetim personeli tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlüdür ve yaptıkları denetimlerle ilgili sağlıklı karar alabilmeleri için şirket yönetimine rapor verirler. İç denetim sonucu hazırlanan raporların şirket yönetimin kararlarını önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle etkin bir şekilde çalışan iç denetim sistemi, işletme ve yöneticiler açısından çok büyük önem taşımaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 8-9).

Günümüz iç denetimi, işletme faaliyetlerini bütün yönleriyle kapsamı ve geniş bir alana yayılması nedeniyle çok yönlü bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. Bu nedenle, iç denetçilerin, şirket kültürü, yapısı, finansal durumu, politikaları, usul ve

esaları konularında iyi eğitimli, deneyimli, verimlilik ve etkinlik üzerinde uzmanlaşmış kişiler olmaları gereklidir (Richard, 07.12.2012).

Bir işletme içerisinde yer alan iç denetçilik, günümüzde hızla gelişen ve yaygınlaşan bir meslek haline gelmiştir. Bu nedenle, birçok büyük ölçekli işletmede ortaya çıkan ihtiyaç nedeniyle iç denetim birimleri kurulmuştur.

İç denetçilerin başlıca görevleri, aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2012: 33);

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliği yapmak.

İç denetçiler, genellikle uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlü olmakla birlikte, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinmek amacıyla zaman zaman muhasebe denetimi de yapmaktadırlar. Yapmış oldukları bu denetimler sonucu elde ettikleri bilgileri, alacakları kararlara yön verebilmeleri için işletme üst yönetimiyle paylaşırlar.

1.3.1.2. Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi)

Müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan, bağımsız ve tek başına çalışan veya bir denetim firmasında görev yapan denetçilere, bağımsız dış denetçi denilmektedir. Bağımsız denetçiler; aldıkları eğitimler, kazandıkları deneyimler ve taşıdıkları bağımsızlık nitelikleri dikkate alındığında, her türlü denetim faaliyetini rahatlıkla yapabilecek kişilerdir (Aksoy, 2006: 72).

Dış Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere bağımsız denetim ve diğer hizmetleri sunan kişiler olduğundan, dış denetçilere çeşitli ülkelerde diplomalı kamu muhasibi, fermanlı muhasip, iktisat murakıbbı, hesap uzmanı adları verilmektedir. Türkiye’de bu kapsama girebilen denetçiler, YMM olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2012: 31).

Bağımsız denetçiler; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapmakla birlikte, avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek mensubu kişiler olarak belli ücretler karşılığında faaliyet gösterirler (Tuan, 2008: 81).

1.3.1.3. Kamu Denetçisi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denilmektedir. Kamu denetçilerinin kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyetleri iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları denetim faaliyeti ise kamu denetimi olarak ifade edilmektedir (Bozkurt, 2012: 33-34).

Kamu denetçileri, kamu kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi yapmaktadırlar (Çömlekçi vd., 2004: 9).

Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de denetim alanında görev yapan kamu kurum ve kuruluşları bulunmaktadır. Bunların bazıları kamu kurumlarında, bazıları ise hem kamu kurumlarında hem de özel sektör kuruluşlarında denetim yapmaktadır. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012: 34);

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Teftiş Kurulu.

Kamu kurumlarına bağılı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kamu denetçileri, müfettiş, yeminli murakıp, denetçi gibi unvanlara sahiptirler.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİM

İşletmelerin büyümesi, ticari faaliyetlerin ve işletme yatırımlarının dünya genelinde gelişmesi ve yaygınlaşması, ekonomik yaşamın giderek daha da karışıklaşması; işletme ortaklarının, yatırımcıların, işletmeye kredi veren ya da vermeyi düşünen kişi ve kuruluşların, işletmeyle ticari iş ilişkisinde bulunanların, alacakları kararlarda yardımcı olacak güvenilir bilgi ihtiyaçlarını arttırmaktadır (Karakaş, 2008: 7).

İşletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablolar ve raporlar, işletmeyle ilgili bilgilerin temel kaynağını oluştursa da bu bilgiler birer iddia niteliğindedir. Finansal tablolardaki bilgilerin doğru olup olmadıkları, her ne kadar işletme içi bir denetimle anlaşılabiliyor olsa da, i denetçilerin işletmede belirli bir ücret karşılığında ve işletme yönetiminin emirleri doğrultusunda çalışmalarını sürdürmeleri nedeniyle bu kişilerin finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin bağımsız davranamayacaklarına yönelik şüphe duyulmaktadır. Bu nedenle yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcılarının şüphelerinin giderilmesi amacıyla işletmeyle ilgisi bulunmayan bağımsız ve deneyimli bir kuruluş ya da kişi tarafından, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu araştırılarak, bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılaması arzu edilmektedir.

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından birisi, piyasada güven ortamının sağlanması olduğundan, bu amacın gerçekleştirilebilmesi için finansal tablolarda açıklanan bilgilerin işletme dışında yer alan bağımsız denetçiler tarafından incelenerek iyi bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir (Senal, 2011: 40).

Bu şekilde gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri sırasında denetlenen ve finansal tablolarda yansımasını bulan finansal bilgiler, kamunun aydınlatılması işlevini de yerine getirmektedir (Ulusoy, 2005: 266).

1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetimle ilgili farklı kaynaklarda çok sayıda tanım yapılmaktadır. Bu tanımlar birbirine benzer ifadeler içermekte olup, bunlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

Bağımsız denetim; serbest meslek sürdüren, kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan ve denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi bulunmayan denetçilerin, müşteri işletmenin talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, işletmelerin finansal tablolarının GKGMİ'ne uygunluk derecesini ortaya koymak amacıyla yaptıkları denetim faaliyetidir (Kepekçi, 2003: 8).

Bağımsız denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uygun hareket edilerek, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluk derecesi açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin, işletme ilgililerine ve menfaat gruplarına iletilmesidir (Bayazıtlı, 1991: 9).

SPK'nın yayınlamış olduğu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ'de tanımı yapılan bağımsız denetim ise; işletmelerin kamuya açıklanacak veya SPK tarafından istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sonucu elde edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade etmektedir (spk.gov.tr, 25.11.2012).

1.4.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Bir yandan finansal tabloların karar verme kriteri olarak menfaat grupları tarafından kullanımının artması, diğer yandan bu tablolarda yer alan bilgilerin

güvenilir olmama ihtimalinin bulunması, verilecek olan kararların etkin ve isabetli olmasını engellemektedir (Gürbüz, 1995: 28).

Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması, bu bilgilerden yararlanacak olan üçüncü kişileri veya karar alıcıları bu konuda birtakım önlemler almaya zorlamaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerle ilgili olarak önemli kararlar alabilecek ilgililer, kullanacakları bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duymaktadırlar (Güredin, 2000: 4).

Bu araştırmanın bilgi kullanıcıları tarafından yapılması hem masraflı hem de çok güç olmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolarda açıklanan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin işletmeden bağımsız bir kişi tarafından bütün bilgi kullanıcıları ve karar alacak olan diğer ilgililer için incelenmesi ve doğruluklarının saptanması, hem daha ekonomik hem de daha güvenilir olacaktır.

1.4.3. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetimin gerek denetlenen firmaya, gerek bilgi kullanıcılarına, gerekse de devlete birtakım yararları bulunmaktadır. Başta, işletme yönetimine güvenilir bilgi akışı sağlayarak, finansal tablolara ilgili olarak tahmin ve analiz yapılmasında ve dolayısıyla sağlıklı kararlar alınmasında yardımcı olmaktadır. Bunun yanında finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını göstermekle birlikte, işletme yönetiminin ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine de yardımcı olmaktadır (Yontan, 2012: 36).

Ayrıca bağımsız denetim, sermaye piyasalarına duyulan güvenin artmasını, halkın bu konuda bilgilendirilmesini, sermaye piyasasında güven ve istikrar ortamının oluşturulmasını ve güvenilir bilgiler sayesinde muhtemel yatırımların da artırılmasını sağlamaktadır (Ayrancı, 2010: 22).

Toplumdaki değişik gruplara çeşitli faydalar sağlayan ve ekonomik yaşamı düzenleyen bağımsız denetimin, uygulama hayatına sağladığı faydalar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

1.4.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Denetçinin görüşünün tarafsız olduğu ve incelediği finansal tabloların makul düzeyde güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Bağımsız denetim sayesinde işletme yönetiminin işletmedeki aksaklıkları, yolsuzlukları ve hataları öğrenme imkanı bulunmaktadır. Dolayısıyla, denetçilerin raporuna dayanan işletme yönetimi daha sağlıklı kararlar alabilmektedirler. Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye yönelik sağladığı faydalar, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2000: 16);

- a) Bağımsız denetim finansal tabloların riskini azaltır, bilgilerin güvenilirliğini artırır.
- b) İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların yolsuzlukları yapma eğilimlerinin azalmasına yardımcı olur.
- c) Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkardığından, kayıtların doğru olarak yapılmasına yardımcı olur.
- d) Bağımsız denetim, holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına bütün topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.
- e) Denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının artmasını sağlar.

1.4.3.2. Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin, tamamen tarafsız kişilerce yürütülen bir faaliyet olması ve denetim çalışmalarının son derece objektif bir şekilde raporlanması nedeniyle, bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede, bütün ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmaktadır (Canikli, 2007: 23). Çünkü, denetim faaliyeti, bağımsız kişilerce gerçekleştirilmekte ve tarafsızca raporlanmaktadır. Bu sayede işletmeyle ilgili birçok yanlışlık ve eksiklik ortaya çıkarılarak düzeltilmesi sağlanmaktadır. (Babayeva, 2006: 6-8).

1.4.3.3. Denetlenen İşletmeyle İlgili Üçüncü Kişilere Sağladığı Faydalar

Finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin, gerek alım-satım ilişkisinde buldukları işletmeler açısından, gerekse para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olması önemli yararlar sağlamaktadır (Babayeva, 2006: 6-8). Özellikle, işletme ile iş ilişkisi içerisinde bulunan kişilerin, ilişkilerini devam ettirip ettirmeyecekleri konusunda alacakları kararda yardımcı olmanın yanında, işletmeye kredi vermeyi düşünen kişilerin, bu düşüncelerini gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda katkı sağlamaktadır.

Ayrıca, bağımsız dış denetimden geçmiş ve finansal tabloları tasdik edilmiş bir işletme, denetim raporunda belirtilen kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilir bir şirket olarak görülmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999: 98). Bununla birlikte, işletmelerin sunmuş oldukları bilgilerin güvenilirliği artmakta ve üçüncü kişilerin daha sağlıklı karar alabilmelerine imkan tanınmaktadır.

1.4.3.4. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin ilgi gruplarından iş hayatının diğer üyelerine sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2000: 16);

- a) Denetlenmiş finansal tablolar, kredi veren kurumlara bu süreçte alacakları kararlarda yardımcı olmaktadır.
- b) Denetlenmiş finansal tablolar, halihazırdaki ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutmaktadır.
- c) Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında güvenilir bilgiler sağlamaktadır.
- d) Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletmenin birleşmesi ya da satılması durumunda alıcı ve satıcıya güvenilir bilgiler sağlamaktadır.

- e) Denetlenmiş finansal tablolar, işletme ile iş ilişkisi olanlara, denetlenen işletmenin finansal yapısı hakkında güvenilir bilgi sağlamaktadır.

1.5. DENETİM STANDARTLARI

Denetimin sonuçlarının doğru ve güvenilir olabilmesi için denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli bir nitelik taşımayan denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları herhangi bir yarar sağlamamaktadır. Dolayısıyla, denetim sonuçlarından yararlanacak olan karar vericilerin yanılmasına ve denetçilerin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır (Gürbüz, 1995: 34).

Denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına almak ve bilgi kullanıcılarının yapılan çalışmalara ve sunulan denetçi görüşüne güven duymasını sağlamak için meslek mensuplarının uymaları gereken asgari mesleki ilkeler ve davranış kuralları bulunmaktadır. Denetim çalışmalarında asgari bir kalite düzeyine ulaşılabilmesi için, denetçilerin denetim faaliyetlerini, bu ilke ve kurallara uygun olarak sürdürmeleri gerekmektedir. Denetim standartları olarak adlandırılan bu ilke ve kurallar, denetim raporuna dayanarak karar alacak işletme yönetimini ve ilgili kişileri korumanın yanında, meslek mensuplarının mesleki saygınlığını ve çıkarlarını korumanın da etkin bir aracı olmaktadır (Türmob-Tesmer, 2009: 19).

Herhangi bir konuda standarttan söz edildiğinde, bir konuda olması gerekenler ya da yapılanların amaca uygunluğunun ölçülmesini sağlamak üzere belirlenmiş olan ilke ve kurallar anlaşılmaktadır. Bu kurallar denetim uygulamalarının ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 17).

Denetim standartları, denetim çalışmalarının uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi açısından denetçiler için bir rehber niteliği taşımaktadır. Denetimden geçirilmiş bilgi, ilgili kişilerin alacakları kararlara ışık tutacağından, denetim çalışmalarının doğruluğu, bağımsızlığı ve güvenilir bilgi sağlama yönündeki kalitesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, uygun ve kaliteli denetim çalışmaları

gerçekleştirebilmek için mesleğe ilişkin ilke ve standartların ilgili otoriteler tarafından oluşturulması gerekmektedir (Karakaş, 2008: 13).

Denetim standartları, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar bütün denetim sürecini kapsamaktadır. Bu bakımdan denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olurken, denetim çalışmaları sırasında da ışık tutmaktadır. Yapılan denetimin kurallara uygun ve geçerli olduğunun kabul edilerek sonuçlarının güvenilirliğinden bahsedilebilmesi için, denetçinin bu ilkelere her zaman uyması gerekmektedir.

Denetim standartları ilk olarak, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant-AICPA) tarafından 1947 yılında GKGDS (General Accepted Accounting Principles-GAAP) ismiyle yayınlanmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71-72). Bu standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmekle birlikte, 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board-ASB) tarafından gözden geçirilerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) adıyla tekrar yayınlanmaya başlamış ve günümüze kadar gelmiştir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 54).

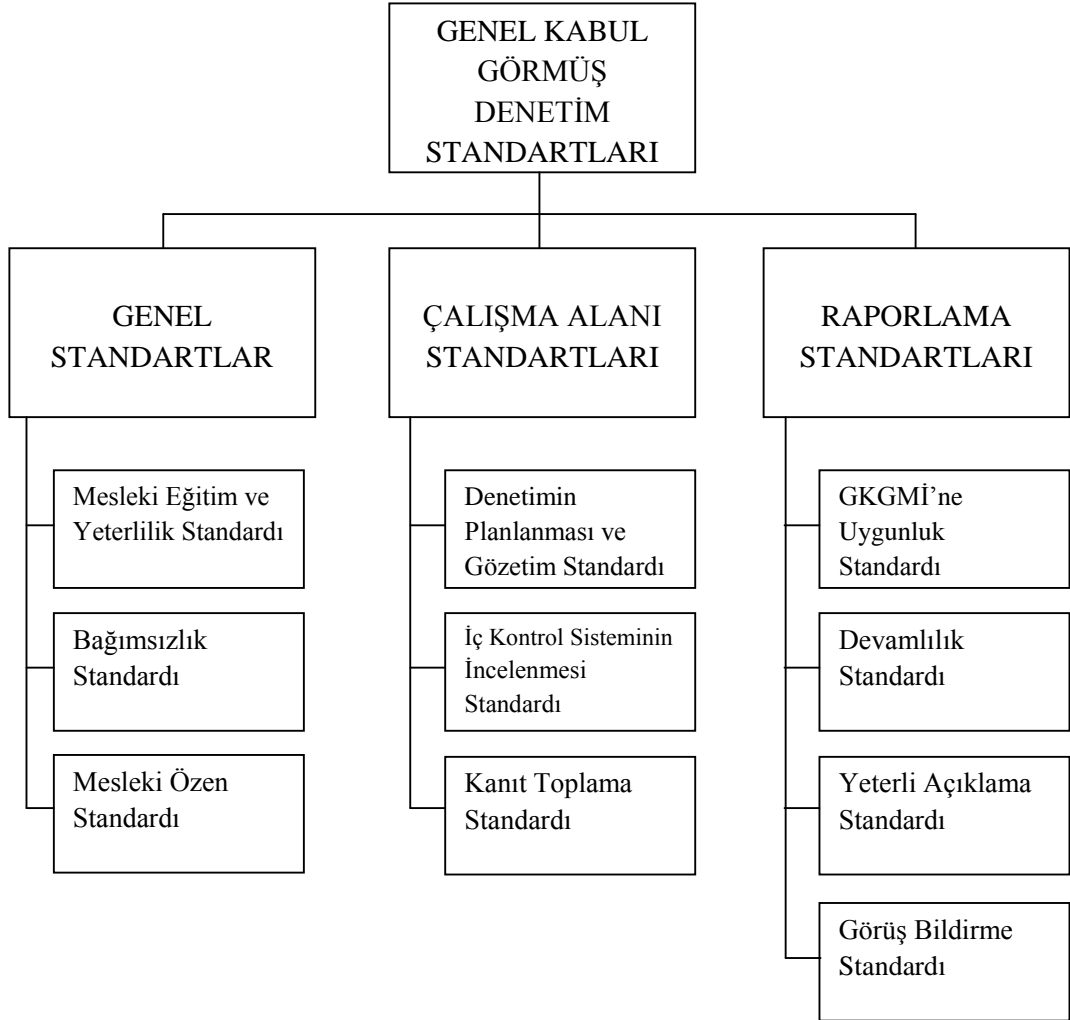
1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Muhasebe uygulamalarında yararlanılan finansal işlemlere ait verilerin toplanması ve işlenerek muhasebe bilgisine dönüştürülmesine yönelik çeşitli uygulama standartları olduğu gibi, elde edilen bilginin doğruluğunun araştırılması ve güvenilirliğinin onaylanmasına yönelik işlemlerin yürütülmesi konusunda da birtakım standartlar bulunmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlemeye yetkili bir denetçinin sahip olması gereken özellikleri, denetim uygulamalarında izleyeceği yol ve yöntemleri, elde ettiği bulgularla denetçi görüşünün nasıl oluşturulacağını genel bir çerçeve içinde belirleyen ve her denetçinin bütün denetim çalışmaları sırasında uyması gerekli olan bu kurallar dizisine, GKGDS denir (Çömlekçi vd., 2004: 17).

GKGDS herhangi bir yasada hüküm altına alınmamıştır. Ancak, değişik meslek kuruluşları denetim standartlarına yönelik çalışma yapmakta ve çalışmalarını bir rapora bağlamaktadır. Ülkeler de bu raporlardan etkilenererek kendi mevzuatlarında denetim standartlarına yönelik esasları belirlemektedir (Kaval, 2008: 50).

GKGDS, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç grupta toplanan on adet standarttan oluşmaktadır (Tesmer-Türmob, 2009: 19). Günümüzde halen geçerliliğini koruyan bu standartlar Şekil 1.1’de gösterilmektedir.

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: KARACAN, Sami ve Rahmi Uygun (2012), *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

1.5.1.1. Genel Standartlar

GKGD'S'nın ilk grubunu oluşturan genel standartlar, denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları, mesleki eğitim ve bilgi düzeyleriyle ilgili olması gereken esasları içermekte olup, bağımsızlık, mesleki eğitim ve yeterlilik ile mesleki özen kriterlerinden oluşmaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 18).

1.5.1.1.1. Bağımsızlık Standardı

Kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme, tarafsızlık ve bütünlük içinde hareket edebilme olarak tanımlanabilen bağımsızlık, denetçinin olmazsa olmaz niteliklerinden ilkidir. Görevleri ile ilgili her konuda çıkar çatışmalarından uzak kalarak, bağımsızlıklarını koruması gereken, denetlediği işletmenin sahibi ve yöneticilerinin etkisi ve baskısı altında kalmaksızın hem gerçekte hem de görünüşte bağımsız davranan ve denetim sonunda ulaştıkları görüşü kamuyu aydınlatma amacıyla açıklayan meslek mensupları, bu özelliklerini üstlendikleri kamusal nitelikli görevden almaktadır (Güler, 2006: 77).

Denetçilerin müşterilere karşı olan yükümlülüklerinin ötesinde, kamuoyuna karşı kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yapma sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle denetçiler, yaptıkları iş ile ilgili bütün konularda tarafsız düşünme mantığı içinde olmalı ve denetim sırasında denetim yaptıkları işletmenin ortakları ya da yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Demirel, 2007: 22).

Denetçinin bağımsızlığı, finansal tabloların güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Denetim faaliyeti sırasında ne kadar bağımsız davranılırsa finansal tabloların güvenilirliği de o oranda artacaktır.

1.5.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Denetçinin, genel standartlar içerisinde yer alan niteliklerinden bir diğeri, yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması gerektiğidir. Denetim mesleğini icra

edebilmek için öncelikle yeterli düzeyde eğitime sahip olmak gerekmektedir. Çünkü, denetim alanında belirli beceri ve yetkinliğe sahip olmaksızın yapılacak olan denetim çalışmalarının faydalı olabilmesi mümkün değildir.

Mesleki eğitimin kapsamı, muhasebe ağırlıklı işletme eğitimi yanında, ekonomi, finans, hukuk ve vergi uygulamaları gibi muhasebe uygulamalarıyla yakın ilişki içerisinde olan konuları da kapsayan, yükseköğretim düzeyinde bir eğitimi gerektirmektedir. Bu eğitim yanında, denetim uygulamalarının kavranması ve kolayca izlenebilmesi amacıyla belli bir işbaşı eğitimine, staj ve denetçi yardımcılığı yapma gibi uygulama deneyimine de sahip olmak ve yapılacak olan mesleki giriş sınavlarında başarılı olmak gerekmektedir (Çömlekçi vd., 2004: 18).

Denetçiliğe ilk adım lisans eğitimi ile başlamaktadır. Denetçi olacak kişinin bu eğitimde, genel işletme eğitimi yanında, üst düzeyde muhasebe ve denetim bilgisi kazandıracak bir eğitim süreci geçirmesi gerekmektedir. Ayrıca modern denetim yaklaşımı, matematik, istatistik ve bilgisayar uygulamalarında da yeterli düzeyde bilgi sahibi olunması gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 37).

1.5.1.1.3. Mesleki Özen Standardı

Mesleki özen standardı, mesleki yeterliliğe sahip ve bağımsız davranan her denetçinin, görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gerekli dikkat, mesleki özen ve titizliği göstermesi olarak ifade edilebilmektedir. Mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi, denetçinin bütün denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanmaktadır (ustadlar.net/denetim, 25.11.2012).

Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan denetim çalışmalarının kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorunda olduklarından, denetim faaliyetleri süresince yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama ve çalışma kağıtlarının düzenlenmesi konusunda yeterli özeni göstermeleri gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 39). Gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi, denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanmasının yanında, denetim sonuçlarının güvenilirliğin artmasına da katkı sağlamaktadır.

1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden, denetim sonucu elde edilen bulgularının raporlanmasına kadar geçen süre içerisindeki uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini belirleyen kuralları olup, denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ile yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama standartlarından oluşmaktadır. Bu standartlar, denetimin kapsamının belirlenmesinde ve denetim sonucunda güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplanmasında, denetçiye yol gösterici niteliktedir (Çömlekçi vd., 2004: 20).

1.5.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Çalışma alanı standartlarından ilki, denetim çalışmalarına başlamadan önce yapılacak iş ve işlemlerle ilgili planların hazırlanmasıdır.

Denetimin planlanması ve gözetim standardı, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve denetçi yardımcılara iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngören standarttır. (ustadlar.net/denetim, 25.11.2012). Bu bakımdan denetim planlaması, denetim faaliyetleri süresince yapılmakta olan finansal tabloların GKGMİ'ye ve diğer yasal mevzuatlara uygunluğunun araştırılmasının yanında, işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanılmasına yönelik yapılan planlamayı da kapsamaktadır.

Denetim planlaması yapılmasının temelinde üç nedeni vardır. Bunlar (Bozkurt, 2012: 39);

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012: 39-40);

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi.

1.5.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletmede varlıkların korunması, hedeflenen amaçlara ulaşılması, istenmeyen olayların engellenmesi ve güvenilir bilgi sağlamak üzere oluşturulan politika ve prosedürlere, iç kontrol sistemi adı verilmektedir. Bir işletmede iç kontrol yapısı ne kadar etkin ise, güvenilir bilgilere ulaşılması da o oranda yüksek olacaktır. Bundan dolayı, denetçinin denetimin başlangıcında müşterinin iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlendirmesi önerilmektedir (Türmob-Tesmer, 2009: 22).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir sistem olmakla birlikte, iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin denetim çalışmalarına katkıları önemli düzeyde olmaktadır. İyi bir şekilde tasarlanmış bir iç kontrol sistemi sayesinde denetim çalışmalarının yapılacağı alan daraltılmakta ve bu suretle toplanan kanıtların değerlendirme süreci kısaltılmaktadır.

Denetim çalışmalarını yönlendiren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilir bilgi sağlamadaki başarısı hakkında karar verilmesidir. İşletmeler, istenmeyen olayları önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde edebilmek amacıyla iç kontrol yapısı adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluşturmaktadırlar. İç kontrol sisteminin niteliği aynı zamanda işletmede gerçekleşen finansal nitelikli olayların güvenilirliğinin de göstergesidir. İyi bir iç kontrol yapısı sayesinde bilgilerin güvenilirliği artmakta ve böylece denetim çalışmalarının kapsamı daraltılmış olmaktadır. (Bozkurt, 2012: 40).

Özet olarak iç kontrol, bir işletmenin performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasına ve varlıklarının kaybının önlenmesinin yanında güvenilir finansal raporlama yapılmasına yardımcı olmakta ve işletmenin kanunlara ve diğer

düzenlemelere uygun davranması nedeniyle itibarına ve diğer özelliklerine zarar gelmesinin engellenmesine de yardımcı olmaktadır. Ancak, sadece etkili bir iç kontrol sistemi işletmenin bütün amaçlarına ulaşması konusunda bir garanti sağlamamaktadır. Yine, iç kontrol sistemi kötü bir yöneticiyi iyi bir yönetici haline de getirmemektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

1.5.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında denetim görüşü oluşturabilmek için, finansal tablolarda ve eklerinde yer alan bilgilerin doğruluğunu veya yanlışlığını ortaya koyacak kanıtların toplanması gerekmektedir (Kaval, 2008: 142). Ne kadar sayıda kanıtın yeterli olacağı, denetçinin tecrübelerine ve kişisel yargısına bağlıdır. Denetçi toplayacağı kanıtların sayısını, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğine, denetlenen alanın niteliğine ve genel olarak denetlenen işletmenin durumuna göre belirleyebilmektedir (Demirel, 2007: 25).

Toplanacak denetim kanıtları iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar; temel kanıtlar ve destekleyici kanıtlardır. Temel kanıtlar, muhasebe kayıt ve belgelerinden elde edilen kanıtlar olup, yevmiye defteri, defter-i kebir, yardımcı defterler, maliyet dağıtımları gibi belgelerden elde edilir. Destekleyici kanıtlar ise, işletme dışında yer alan ve yapılan denetimle ilişkisi olan kişilerden veya banka kayıtları gibi işletme dışı kaynaklardan sağlanan kanıtlardır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999: 17).

Kanıt toplama aşaması, bağımsız denetim çalışmasının en uzun süren kısmını oluşturmaktadır. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak için, fiziki inceleme, belge incelemesi, doğrulama, kayıt sürecinin incelenmesi, yeniden hesaplama, gözlem, soruşturma, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma gibi teknikler kullanılmaktadır.

1.5.1.3. Raporlama Standartları

GKGDS'nin son grubunu raporlama standartları oluşturmaktadır. Bu standartlar, denetim faaliyeti sonunda ulaşılan denetçi görüşünün bilgi kullanıcıları ve işletme yönetimine ne şekilde açıklanacağını belirlemektedir. Bu standartlar;

GKGMİ'ye uygunluk, devamlılık, yeterli açıklama ve görüş bildirme standartlarından oluşmaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 22).

1.5.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Muhasebe uygulamasını oluşturan muhasebe usulleri ve işlemleri, GKGMİ'ye dayanmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen muhasebe usul ve esasları kapsamındaki GKGMİ'nin amacı; işletmenin varlıkları ve kaynaklarının, muhasebe kayıt, hesap ve finansal tablolarında tespit edilmesi ve doğru bir şekilde gösterilmesi yoluyla işletmenin finansal durumunun açıklanmasını ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasını temin etmektir (Sürmeli vd., 2004: 124).

Bu standart, denetçiden, incelenen işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin GKGMİ ile olan uygunluk derecesini belirtmesini istemektedir (Bozkurt, 2012:41). Bu nedenle, işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ye uygun düzenlenip düzenlenmediği, GKGMİ'ye uygun değilse, bu hususun denetim raporunda açıklanması gereklidir. GKGMİ, finansal tabloların düzenlenmesinde dikkat edilecek ve uyulacak kuralları belirlemekte olup, bu kurallara uyulmaması, verilecek denetim görüşünü sınırlandırmaktadır. Bu nedenle, finansal tabloların GKGMİ'ne uygunluğunun incelenmesi önem arz etmektedir.

1.5.1.3.2. Devamlılık Standardı

Devamlılık ya da başka bir ifade ile tutarlılık ilkesi, muhasebede kullanılan politikaların zorunlu olmadıkça dönemden döneme değiştirilmemesidir. Zorunlu olarak bir değişiklik yapılması durumunda, müşteri işletmenin bu durumu finansal tablolarında açıklaması gerekmektedir. Devamlılık ilkesine uyulmaması, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine engel teşkil etmektedir. Bundan dolayı, müşteri işletmenin finansal tabloları hazırlanırken bu ilkeye uygun davranıp davranmadığının denetim raporunda belirtilmesi gerekmektedir (Türmob-Tesmer, 2009: 23).

Devamlılık, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolarının geçmiş yıllarda hazırlanan finansal tablolarla karşılaştırılabilmesine olanak tanıdığından, finansal tabloların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişiklik göstermemesi gerekmektedir. Örneğin; dönem sonu işlemleri sırasında duran varlıklarda ortaya çıkan yıpranma payının büyüklüğünün hesaplanması amacıyla bazı yöntemler belirlenmektedir. Bu yöntemlerin sürekli olarak değiştirilmesi durumunda, yıpranma payı büyüklüğü de değişiklik göstermektedir. Belirlenmiş ilke ve yöntemlerde sürekli olarak değişiklik yapılması, devamlılık ilkesine ters düşmektedir. Bundan dolayı, denetçinin, böyle bir değişikliğin yapılmış olduğunu ve finansal tablolarda açıklanmadığını tespit etmesi halinde, denetim raporunda bu durumu belirtmesi gerekmektedir.

1.5.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Finansal tablolar ekleri ile birlikte bir bütün oluşturarak, işletmenin finansal durumunu ortaya koymaktadır. Ancak bazı durumlar vardır ki, bunlara finansal tablolarda yer verilmez ve finansal tabloların eklerinde açıklanır. Gerekli olduğu halde finansal tablolara geçmeyen veya geçirilmesi mümkün olmayan bu bilgilerin neler olduğunun denetim raporunda açıklanması gereklidir (Kaval, 2008: 179). Finansal tablolar ve eklerindeki bu açıklamalar, raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli ve güvenilir sayılmaktadır. (ustadlar.net/denetim, 25.11.2012).

1.5.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim faaliyetinin son aşamasını denetçi görüşü oluşturmaktadır. Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği sonuçlar hazırlanacak bir raporla bilgi kullanıcılarına ve işletme yönetimine aktarılmaktadır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak, denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamışsa, bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir (Güredin, 2000: 36).

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında; GKGMİ'ne uyulduğunu, gerekli bütün bilgilerin tam açıklama kavramına uygun olarak belirtildiğini ve süreklilik ilkesine uyulduğunu, önemli aksaklık ve

düzensizliklerin bulunmadığını, olumlu bir denetim görüşüyle açıklamaktadır. Finansal tablolarda önemli hata ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi durumlarda ise, olumlu bir görüş bildirmemektedir. Bağımsız denetçi böyle bir durumda, hata ve usulsüzlüklerin niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirmekte ya da bir görüş bildirmekten kaçınmaktadır (Bayazıtlı, 1991: 92).

1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

GKGDS haricinde, denetim uygulamalarına yön veren ve AICPA'nın düzenlemelerine benzerlik gösteren diğer bir düzenleme Uluslararası Denetim Standartları (International Auditing Standards-ISA)'dır (Kaval, 2008: 58). Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (International Federation of Accountants-IFAC) bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practice Committee-IAPC) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır (icaew.co.uk/library/index.cfm, 02.12.2012).

UDS, içeriği itibariyle denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır (reference.kfupm.edu.sa/...accountancy_qualifications_86292.pdf, 02.12.2012). Bundan dolayı, UDS'lerin, AICPA tarafından yayınlanan standartlardan daha kapsamlı olduğu söylenebilir (Dönmez vd., 2005: 59-60).

IFAC tarafından yayınlanan UDS'ler, ISA 200'den başlayıp, ISA 800'e kadar devam eden standartlardan meydana gelmektedir. Bunlardan 200-299 arasındakiler Genel Prensipler ve Sorumlulukları, 300-499 arasındakiler Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıtları, 500-599 arasındakiler Denetim Kanıtını, 600-699 arasındakiler Denetimde Diğer Denetçilerin Çalışmasından Yararlanılmasını, 700-799 arasındakiler Denetim Sonuçları ve Raporlamayı, 800'lü standartlar ise Uzmanlık Alanlarına yönelik esasları düzenlemekte olup, bu standartlar aşağıdaki gibidir (Kütük, 2008: 38);

- ISA 200: Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements (Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri)
- ISA 210: Terms of Audit Engagements (Denetim Sözleşmesi),
- ISA 220: Quality Control for Audits of Historical Financial Information (Denetim Kalitesinin Kontrolü),
- ISA 230: Audit Documentation (Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi),
- ISA 240: The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (Finansal Tabloların Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Denetçinin Sorumluluğu),
- ISA 250: Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements (Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması),
- ISA 260: Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance (Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi),
- ISA 300: Planning and Audit of Financial Statements (Denetimin Planlanması),
- ISA 315: Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlılık Riskinin Değerlendirilmesi),
- ISA 320: Audit Materiality (Denetimde Önemlilik),
- ISA 330: The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks (Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Denetim Teknikleri),
- ISA 402: Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations (Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim),
- ISA 500: Audit Evidence (Denetim Kanıtı),
- ISA 501: Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items (Denetim Kanıtı, Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar),
- ISA 505: External Confirmations (Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama),
- ISA 510: Initial Engagements - Opening Balances (İlk Denetimler- Açılış Bakiyeleri),
- ISA 520: Analytical Procedures (Analitik İnceleme Teknikleri),
- ISA 530: Audit Sampling and Other Means of Testing (Denetim Örnekleme ve

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

Bağımsız denetim alanında birçok ülke tarafından kabul görerek uygulanan UDS'ler, ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılmasına ve denetimde kalite ve ortak bir anlayışın oluşmasına katkı sağlayacak niteliktedir.

1.5.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye’de denetim ilke ve kuralları ilk kez SPK’nın 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir niteliğe kavuşmuştur. Bu kurallar SPM’ye tabi olan işletmelerde yapılan denetimin SPM yönünden geçerliliğini belirlemek amacıyla kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde SPK’nın Seri X, No:16 sayılı tebliğinde yer verilmiştir. Bunun yanında, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50’nci maddesi kapsamında hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir (Dönmez vd., 2005: 64).

Türkiye’de 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 (TMUDESK)’na verilmiştir. TMUDESK’in bu standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun’un 27’nci maddesinde yapılan değişiklikle birlikte yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’na bırakılmıştır. Bu Kurul, muhasebe alanındaki standartların hazırlanmasına yönelik birtakım çalışmalarda bulunarak belli bir aşama kaydetmesine rağmen, muhasebe denetimi alanında herhangi bir standart yayınlamamıştır. Türkiye’de denetim alanında en önemli gelişmelerden bir diğeri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)’nun kurulmasıdır. TÜDESK’in kurulmasıyla birlikte, IFAC’a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan UDS’lerin tercümesi yapılmıştır (Dönmez vd., 2005: 64).

Denetim standartları ile ilgili yapılan düzenlemelerden bir diğeri, SPK tarafından 16.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren ve IFAC tarafından hazırlanan UDS’lerle uyumlu olan Seri: X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’dir.

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili olarak yapılan son düzenleme ise, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 Sayılı KHK’nın hazırlanmasıdır. Bu KHK kapsamında kurulan KGK’nın amacı; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ni oluşturmak, yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır (tmsk.org.tr, 02.12.2012).

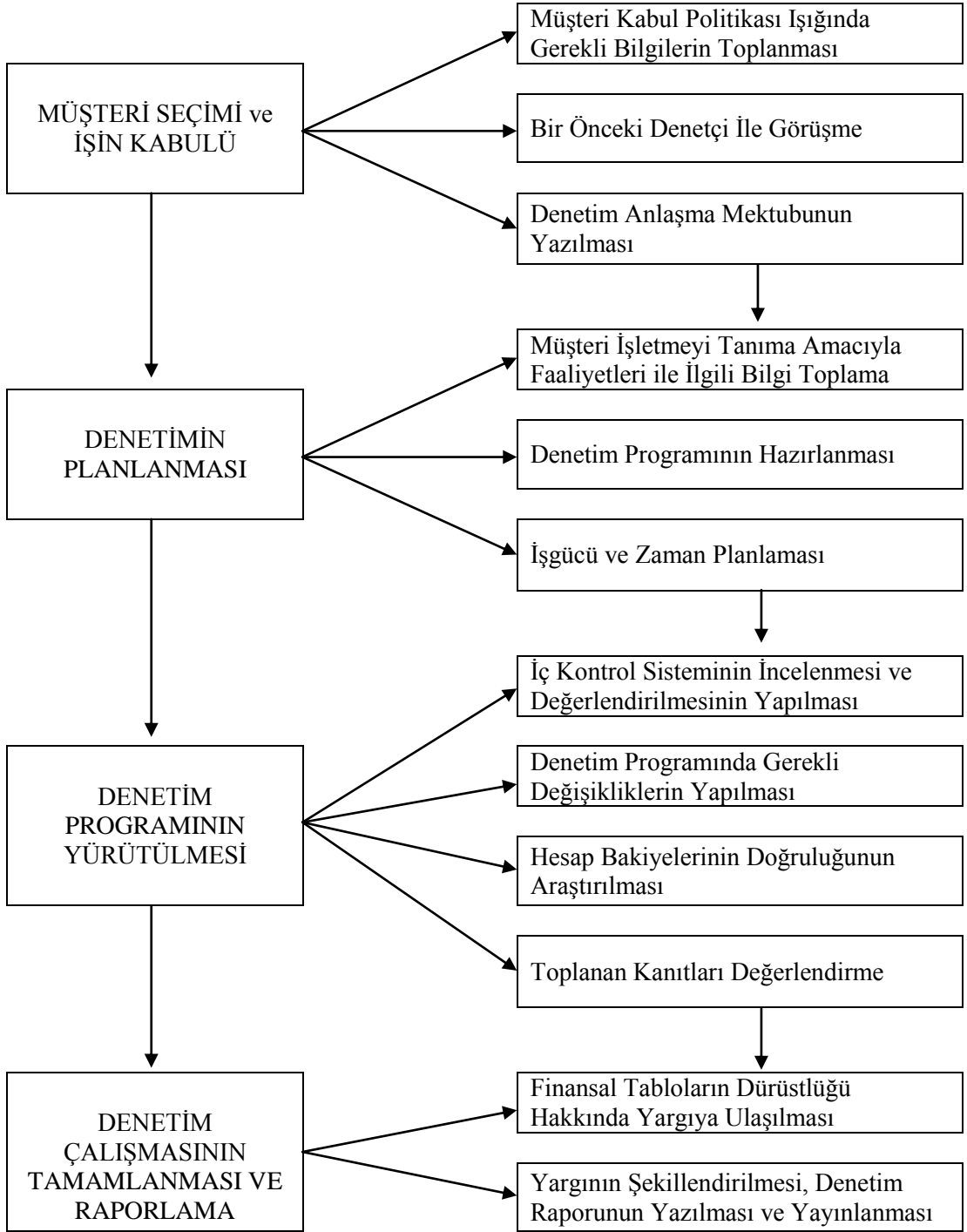
KGK, 660 Sayılı KHK ile kendisine verilen TDS’yi yayınlama yetkisi çerçevesinde IFAC tarafından yayınlanan UDS’leri referans almayı benimsemiş olup, denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütebilmeleri amacıyla “Kalite Kontrol Standardı” isimli denetim standardını hazırlamıştır. Kalite Kontrol Standardı, 2 Ekim 2013 tarih 28783 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim süreci genel olarak, denetim görevinin alınmasından başlayıp, denetim faaliyetlerinin yürütülmesiyle devam eden ve denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulan bir süreci kapsamaktadır. Ancak, bunların haricinde denetim görevi alınmadan önce denetim yaptırmak isteyen işletmenin denetim teklifini değerlendirme aşaması ile denetim raporu düzenlendikten sonra denetlenen işletmenin genel kuruluna katılma ve finansal tabloların yayınlanmasını takip etme aşamaları da bulunmaktadır.

Genel olarak denetim süreci dört ana aşamadan oluşmaktadır (Kaval, 2008: 65). Bu aşamalar; Şekil 1.2. yardımıyla aşağıdaki gibi gösterilebilmektedir (Güredin, 2000: 67);

Şekil 1.2. Denetim Süreci



Kaynak: GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.

1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim sürecinin başlayabilmesi için öncelikle denetim işinin denetim firması tarafından kabul edilmiş olması gerekir. Denetim işinin kabulü, denetim sürecinin planlanmadan önceki aşaması olarak kabul edilip, müşteri seçimi olarak adlandırılmaktadır.

Denetim firmaları arasında reklam yasağı olması ve bağımsızlığın denetim faaliyetinin en başından itibaren sağlanması gerektiği için, hiçbir denetim firması işletmelere bağımsız denetim yapma talebiyle müracaat ederek, müşteri arayışı içerisine girmez. Denetim talebi ilk önce, denetim yaptırmak isteyen müşteri işletme tarafından gelmektedir. Dolayısıyla, denetçinin öncelikle bu talebi değerlendirmesi gerekmektedir (Yılancı vd., 2012: 69).

Bu değerlendirme kapsamında denetçinin denetim planlamasına geçebilmesi için, müşteri işletmeye ait bilgileri toplayıp, bunları inceleyerek denetim işini kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar vermesi gerekmektedir (Kardeş, 1996: 12).

Denetim işinin kabul edilip edilmeyeceğine karar verilmesi sırasında, denetim riskinin de minimize edilmesi gereklidir. Bunun için, dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar bulunmaktadır. Dikkat edilmesi gereken bu hususlar aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012: 87-88);

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır.
- Çeşitli kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle, devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır.
- İşletmenin finansal tabloları genel olarak incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Denetimin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır.

- İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır.
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

Denetim işini yapacak olan denetçi, denetimle ilgili iş kabul politikaları doğrultusunda, yukarıda sayılan hususları araştırdıktan sonra denetleme işini kabul etmesi durumunda müşteri işletmeye kararını bildiren bir kabul mektubu gönderir. Müşteri işletmenin bu mektubu imzalayarak denetçiye geri göndermesi halinde bu bildirim, taraflar arasında denetim işinin sözleşmesi olarak kabul edilmektedir (Kardeş, 1996: 12).

1.6.2. Denetimin Planlanması

Denetçi; müşteri işletmeyle ilgili gerekli bilgileri sağladıktan sonra, sıra denetim plan ve programının yazılı bir şekilde hazırlanmasına gelir. Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade etmektedir. Denetim planının amacı; denetim konusunun denetim sahalarına ayrılması, denetçilerin denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirilmesi, her bir denetim sahasında uygulanması düşünülen denetim tekniklerinin belirlenmesi ve denetim faaliyetinin hangi süre içerisinde sonuçlandırılacağına belirlenmesidir (Güredin, 2000: 72).

Bu bağlamda denetim planı, denetim alanlarına; zaman, personel ve denetim tekniği tahsis etme işlemi olarak görülebilmektedir. Bunun yanında denetim planı, denetim alanlarında ne tür çalışmaların yapılacağına denetlenecek işletmeye özgü bir şekilde belirlendiği yazılı belgelerden oluşmaktadır (Kaval, 2008: 68).

Denetimin planlanmasındaki temel aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Yılancı vd., 2012: 72);

- Müşteri işletme hakkında bilgi toplama,
- Denetim çalışmalarını bölümlenme ve denetim amaçlarını belirleme,

- İç kontrol hakkında bilgi toplama,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin belirlenmesi,
- Denetim programının yazılması.

1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra, sıra denetim programının uygulanmasına gelmektedir. Denetim programının yürütülmesi aşaması denetim çalışmalarının fiilen yapıldığı, denetim kanıtlarının toplandığı ve değerlendirildiği safhadır. Genel olarak bu safha, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ile başlamaktadır (Güredin, 2000: 85).

Denetim programının yürütülmesi aşamasında, iç kontrol sistemi incelendikten ve koşullara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, maddi denetim işlemlerine başvurulmak suretiyle finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılmaktadır (Güredin, 2000: 87).

Denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında bir karar verecek olan denetçi, denetimini yaptığı işletmenin finansal tablolarını incelerken çeşitli analizler yapmaktadır. Bu arada tamamlayıcı bilgiler toplayarak, bunlara istinaden denetim raporu vermektedir. Denetim raporunun hazırlanabilmesi için denetim çalışmalarının belgesel bir nitelik taşıması gerekmektedir (Çakmak, 2006: 16). Bu bakımdan, denetçinin denetleme yaptığı işletmeyle ilgili olarak elde ettiği bilgileri, uyguladığı denetim prosedürlerini, yaptığı denetim testlerini ve ulaşılmış olduğu sonuçları göstermek amacıyla çalışma kağıtları olarak adlandırılan belgeler düzenlenmektedir (Bozkurt, 2012: 75).

Çalışma kağıtları, denetçiyi denetim raporuna taşıyan araçlar olduğundan çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2012: 75-76);

- a) Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil ederler.
- b) İç kontrol yapısının tanınmasına ve kontrol riskinin belirlenmesine yardımcı olurlar.
- c) Denetim çalışmalarının kesintisiz ve düzenli bir biçimde yürütülmesine olanak sağlarlar.
- d) Denetim sonrası gerektiğinde denetçi tarafından savunma aracı olarak kullanılırlar.
- e) Bilgi kaynağı olma nitelikleri vardır.
- f) Sonraki denetim çalışmalarının planlamasında yarar sağlarlar.

1.6.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması ve Raporlama

Muhasebe denetiminin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanmasıdır. Finansal tablolar üzerinde planlanan bütün çalışmalar tamamlandıktan sonra gelinen bu aşamada, denetim çalışmaları süresince gözden kaçırılan bir işlemin olup olmadığı yönünde denetçi tarafından bütün işlemler son kez gözden geçirilmektedir.

Denetimin son aşaması olarak kabul edilen bu dönemde özellikle, gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli belirsizliklerin olup olmadığı ve bilanço gününden sonra meydana gelen ve finansal tablolarda sunulan bilgileri büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığı araştırılmaktadır (Yılancı vd., 2012: 147).

Bu dönemde, müşteri işletmenin yönetim kurulundan bir de *Yönetim Teyit Mektubu* alınmaktadır. Bu mektupta yönetim kurulu, finansal tabloların düzenleme sorumluluğunun kendilerine ait olduğunu, bilançoya geçmeyen hiçbir varlık ve kaynak unsuru olmadığını, gelir ve giderlerin gerçek olduğunu ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin, işletmenin gerçek durumunu yansıttığını teyit etmektedir (Kaval, 2008: 69).

Bu çalışmalarla birlikte denetim raporunun ilk taslağı hazırlanmakta ve müşteri işletmenin yetkili kurullarına yazılı bir şekilde sunulmaktadır. Eğer yetkili kurulların bir itirazları veya ek açıklama veya düzeltme şeklinde teklifleri varsa, durum gözden geçirilerek gereğı yapılmaktadır. Böylece, denetim çalışmaları tamamlanmış ve kesin rapor verme aşamasına gelinmiş olmaktadır. Kesin rapor, denetim şirketinin yetkili kurullarında görüşüldükten sonra, Sorumlu Ortak Başdenetçi tarafından imzalanarak, denetlenen müşteri işletmeye istenilen sayıda sunulmaktadır (Kaval, 2008: 70).

Denetim raporu; yapılan incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını kapanan hesap dönemine ilişkin doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtmadığı ve finansal tabloların GKGMİ'ne uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları konusunda edinilen bilgilerin açıklandığı belgelerdir (Türmob-Tesmer, 2009: 153).

Denetim raporunda genelde temel üç bölüm bulunmaktadır. Bunlar, “başlık bölümü”, “kapsam bölümü” ve “görüş bölümü” olarak sınıflandırılmaktadır. Başlık bölümünde, müşteri işletmenin ortaklarına ve yönetim kuruluna hitaben yazılan başlık bulunmaktadır. Kapsam bölümünde, müşteri işletmenin hangi hesap dönemine ait, hangi finansal tablolarının incelemeye alındığı ve denetimin hangi ilke ve standartlara göre yapıldığı belirtilmektedir. Görüş bildirme bölümünde ise, olumlu görüş, şartlı görüş veya olumsuz görüşten biri ya da görüş bildirmekten kaçınmanın gerekçeleri açıklanmaktadır (Çömlekçi vd., 2004: 127).

Denetim şirketinin görevi, denetim raporunu vermesiyle hemen sona ermemektedir. Verilen raporun müşteri işletmenin genel kurulunda görüşülmesi sırasında, denetim firmasının sorumlu ortak başdenetçisi veya denetim ekibinde yer alan herhangi bir denetçisinin, muhtemel sorulara cevap vermek üzere genel kurula katılması gerekmektedir. Ayrıca, finansal tabloların altı gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilmesi ve bir ay içinde de yayınlanması gereklidir. Denetim şirketinin, denetlenen müşteri işletmenin bu yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini de takip etme zorunluluğu bulunmaktadır (Kaval, 2008: 70).

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET HAYATINA VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER

2.1. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN TİCARET HAYATINA GETİRDİĞİ BAZI YENİLİKLER

Sermaye piyasaları ve teknolojide yaşanan hızlı değişimin ülkeleri birbirine yaklaştırması sonucu dünya tek bir pazar haline gelmiştir. Küreselleşme adıyla anılan bu dönüşüm, farklı ülke ekonomileriyle hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan Türkiye'de de etkilerini göstermeye başlamıştır. Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği gelişmelerin etkisiyle, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de bazı değişikliklerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Güler, 2012: 82). Bu ihtiyacın karşılanması ve özellikle de TTK, muhasebe, finansal tablolar ve denetim konusunda ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının giderilmesi adına bazı çalışmalara başlanmıştır.

Bu kapsamda, 1999-2005 yılları arasında yapılan kapsamlı çalışmalar neticesinde yeni TTK'nın tasarısı hazırlanmıştır. 1535 maddeden oluşan bu kanun, 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu'nda görüşülerek *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu* adıyla kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bünyesinde birçok yeniliği barındıran yeni TTK 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Haftacı ve Badem, 2011: 2).

6102 Sayılı TTK, yürürlükten kaldırılan 6762 Sayılı TTK'dan farklı olarak *taşıma işlerini* de ayrı bir kitapta ele almış ve toplamda altı kitap halinde düzenlenmiştir. Buna göre, birinci kitapta *Ticari İşletme*, ikinci kitapta *Ticaret Şirketleri*, üçüncü kitapta *Kıymetli Evrak*, dördüncü kitapta *Taşıma İşleri*, beşinci kitapta *Deniz Ticareti* ve altıncı kitapta *Sigorta Hukuku* konuları düzenlenmiştir.

Yeni TTK, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukuna yönelik birçok yenilik getirmektedir (M. Altaş, 2011: 143). Yeni TTK'nın getirdiği bu yenilikler, ticaret hayatını ve muhasebe uygulamalarını derinden etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeniden ele alınmıştır. İlgili oldukları alanlarda önemli fayda ve katkılar sağlayacak düzenlemeler içeren yeni TTK, Türk şirketlerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat ve zemin hazırlamaktadır. Dolayısıyla, bu fırsatı en iyi şekilde değerlendirmek ve yeni TTK'yı Türk Şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerekmektedir (Uluşahin, Eren ve Köylü, 2012: 12).

2.1.1. Defter ve Belgelere İlişkin Düzenlemeler

Defter tutma, işletmede meydana gelen finansal işlemlerin belirli bir düzen içerisinde ticari defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir. İşletmelerin finansal durumları tutmakta oldukları ticari defter ve belgelerden öğrenilmekte ve takip edilmektedir.

Muhasebede defter tutma yükümlülüğü Türkiye'de öteden beri TTK ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile hukuk kural ve normlarına bağlanmıştır (Bilen, 2007:124). Bu durum, yeni TTK'da da korunmakla birlikte, bazı değişikliklere gidilmiştir.

Yeni TTK, defter tutma konusunda gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımını ortadan kaldırarak, tüm tacirler için tutulacak defterlerin neler olduğunu belirlemiştir. Buna göre, tacirlerin tutması zorunlu olan muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri olarak sayılmıştır. Bunların dışında tutulacak defterlerin ise, KGK tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile belirleneceği ifade edilmiştir. Yeni TTK'da, 6762 sayılı eski TTK'dan farklı olarak işletme defteri yer almamaktadır. KGK çıkaracağı tebliğ ile bu defterin belli koşullarda tutulmasını sağlayabilmektedir. Aksi takdirde, işletme defteri tutulamamaktadır (Uluşahin vd., 2012: 14).

Yeni TTK, tacirlerin tutacakları ticari defterlerin neler olduğunu açık bir şekilde belirtmiştir. Buna göre, bütün tacirler için bilanço usulüne göre defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Tacir sayılmayanların ise, VUK'un defter tutmaya ilişkin hükümleri doğrultusunda defterlerini tutacakları öngörülmüştür. Dolayısıyla, yeni TTK yürürlüğe girmeden önce olduğu gibi, VUK'da belirlenen sınırların içinde bulunan ve tacir sayılmayan kişiler, işletme defteri tutmaya devam edecektirler.

Ayrıca, işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri de yeni TTK'da ticari defter arasında sayılmıştır.

Defter ve belgelerin saklama yöntemlerine ilişkin ise, yeni TTK ikili bir ayrıma gitmiştir. Buna göre, defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi mikrofiş, bilgisayar kaydı ve benzer şekildeki bir kopyası, veri taşıyıcıları kullanılarak da elektronik ortamda saklanabilmektedir (TTK, m. 64/2).

Ticari defterler arasında fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri-i kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterleri açılış tasdikine; yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ise, kapanış tasdikine tabidir. Yeni TTK'nın 64'üncü maddesine göre, yevmiye defteri, defteri-i kebir, envanter defterinin açılış onaylarının, kuruluş sırasında veya kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılması gerekmektedir.

Açılış tasdikine tabi olan defterlerin, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yaptırılması zorunludur. Kapanış onaylarının ise, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılması gereklidir (TTK, m. 64/3).

Yeni TTK'nın bazı maddelerinde değişiklikler yapan 6335 Sayılı Kanun'un sekizinci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde, bu defterlerin açılışlarında; yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin de kapanışında noter tasdiki yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Açılış onayına tabi olan defterlerle ilgili olarak iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan birincisi, işlerine yeni başlayan işletmelerin kullanacakları defterlere ilişkin tasdik zamanıdır. Bu işletmelerin ticari defterlerini kuruluş sırasında veya kullanmaya başlamadan önce notere onaylatmaları gerekmektedir. Öteden beri faaliyetlerine devam eden işletmeler ise, defterlerinin açılış onaylarını faaliyet döneminin ilk ayı olan Ocak ayından önceki ayın sonuna kadar yaptırmalıdır. Dolayısıyla bu işletmelerin, ticari defterlerinin onaylarını yeni faaliyet dönemi başlamadan önceki Aralık ayının sonuna kadar yaptırmaları zorunlulukları bulunmaktadır.

2.1.2. Muhasebe Standartlarını Uygulama Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler

6102 Sayılı TTK'nın temel amaçlarından biri, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara göre hazırlanacak finansal tabloların çağa uygun ve evrensel nitelik taşıyan muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır (Uluşahin vd., 2012: 17).

Bu amacın gerçekleştirilmesi için, gerek ticari defterlerin tutulmasında gerekse finansal tabloların düzenlenmesinde, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uyulması ve bunların uygulanması zorunlu tutulmuştur. Bu düzenleme gereğince, ticari defterlerin TMS'ye uygun olarak tutulması için işletmelerin hesap planlarını da bu standartlara uygun hale getirilmeleri gerekmektedir (Gürel, 03.12.2012). Ayrıca, 1 Ocak 2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında da TMS'ye uyulması zorunlu kılınmıştır.

2.1.3. Envanter ve Değerlemeye İlişkin Düzenlemeler

Envanter, belli bir zamanda bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri anlamına gelen teknik bir terimdir. Kısaca, işletmenin aktif ve pasiflerini değerleriyle gösteren liste olarak ifade edilmektedir (İnanç, 2011: 231).

TTK'ya göre, işletmenin açılışında, taşınmazların, alacakların, borçların, nakit paranın ve diğer varlıkların eksiksiz ve doğru bir şekilde gösterilmesi ve varlıklar ile borçların değerlerinin belirtildiği bir envanter çıkarılması zorunludur (TTK, m. 66/1). Bunun yanında, her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenlenmelidir. Hazırlanacak olan bu envanterin, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir (TTK, m. 66/2).

Çıkarılacak envanter işleminin kolaylaştırılması amacıyla sondaj yöntemi öngörülmüştür. Bu yöntem, matematiksel-istatistiksel teknikler yardımıyla uygulanmaktadır. Sondaj yöntemi, fiziki envanterin tersidir. Fiziki envanterde, aktif ve pasif kalemlerin envanteri, depoya inilerek, alacaklı ve borçlulara gidilerek onlarla mutabık kalınan bakiyeler alınarak, varlıkları teker teker sayarak değerlendirme yapılmaktadır. Sondaj yönteminde ise, genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemlerle tespit edilmektedir. (İnanç, 2011: 233). Sondaj yöntemine göre düzenlenen envanterin varlığı sonuçların, fiziksel sayım yapılması durumunda elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmesi beklenmektedir (TTK, m.67/1).

Envanter çıkarma işleminin yanında yeni TTK'nın 79'uncu maddesine göre, dönen ve duran varlıklar ile borçlar ve diğer kalemlerin TMS uyarınca, bu standartlarda gösterilen ölçütlere göre değerlemelerinin yapılması zorunludur. 6762 sayılı eski TTK'da şahıs işletmeleri ticari bilançolarını düzenlerken değerlendirme ölçülerinin seçiminde genel olarak serbest bırakılmış olup, bir varlık için maliyet veya piyasa değeri varsa bunlardan büyük olanını seçebilmekteydi (Uluşahin, 2012: 16). Yeni TTK ise, bu usulden tamamen vazgeçerek sadece TMS'de belirtilen ölçütlere göre değerlendirme yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

2.1.4. Tek Kişilik Şirket Kurmaya İlişkin Düzenlemeler

Yeni TTK'nın Limited Şirket (Ltd. Şti.) ve A.Ş.'lerin tek kişi ile kurulabileceğine ilişkin getirmiş olduğu bu yenilik, yeni TTK'nın 573'üncü ve 338'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

6762 sayılı eski TTK'da sermaye şirketlerinin kurulabilmesi için asgari kişi sayılarının sağlanması gerekmekteydi. Buna göre, Ltd. Şti.'ler en az iki kişi, A.Ş.'ler ise şirkette pay sahibi olan en az beş kişi ile kurulabilmekteydi. Eski TTK'dan farklı olarak yeni TTK ile birlikte şirketlerin kurulabilmeleri için gerekli olan asgari sayı şartını kaldırarak tek kişiyle Ltd. Şti ve A.Ş. kurulmasına ve yaşamına devam etmesine olanak tanınmıştır.

Yapılan bu düzenleme, Ltd. Şti. ve A.Ş.'lere bazı avantaj ve dezavantajlar sunmaktadır. Tek kişiyle sermaye şirketi kurmanın avantajları, kurulum işlemlerinin daha hızlı olması, şirketin kârı ve sorumluluğunun tek kişiye ait olması nedeniyle şirketle ilgili kararların kolayca alınması şeklinde sayılabilmektedir. Tek kişiyle sermaye şirketi kurmanın dezavantajları ise, kurulum anında gerekli olan sermayenin tek başına sağlanmasının güç olması, alınacak ekipmanların finansmanında güçlük çekilmesi, şirketle ilgili alınacak kararlarda kontrol imkanının bulunmaması ve fikir birliğine gerek duyulmaması nedeniyle yanlış kararlar alınabilmesi şeklinde sayılabilmektedir.

2.1.5. Şirketler Topluluğuna İlişkin Düzenlemeler

Şirketler topluluğuna ilişkin hükümler ilk kez yeni TTK'da ele alınmıştır. Bu topluluğu oluşturan şirketler için "hakim şirket" ve "bağlı şirket" terimleri kullanılmıştır.

Hakim şirket, şirketler topluluğu içerisindeki şirketler üzerinde sermaye veya yönetim olarak üstün olan şirkettir. Bağlı şirket ise, sermaye ve yönetim olarak hakim şirketin altında bulunan şirketlerdir (RSM Kapital Karden, 04.12.2012).

Şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemelerin yer aldığı yeni TTK'nın 195'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak;

- Oy haklarının çoğunluğuna sahipse,

- Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkına sahipse,
- Kendi oy hakkı yanında, bir sözleşmeye dayanarak tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

ya da bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hakimiyeti altında tutabiliyorsa, ilk şirket hakim, diğeri de bağlı şirket olmaktadır (TTK, m. 195/1). Hakim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, hakim şirketle birlikte şirketler topluluğunu oluşturmaktadır. Bu bakımdan hakim şirket ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır (TTK, m. 195/4).

2.1.6. İnternet Sitesi Kurma Yükümlülüğüne İlişkin Düzenlemeler

Günümüzde şirketlerin zorunlu ihtiyaçlarından biri haline gelen internet siteleri; tanıtım maliyetlerini düşürmesi, şirket çalışanları ve müşteriler arasındaki iletişimi kolaylaştırması ve şirketin prestijine sağladığı katkı bakımından kesinlikle gözardı edilememektedir. Şirketlerin ticaret hayatında kalmaları ve rekabet edebilmeleri için, zaten gereklilik haline gelen internet sitesi yeni TTK ile sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiştir (ikobi.net/web-sitesi-zorunlulugu.php, 03.12.2012).

Yeni TTK ilk yayınlandığında, bütün sermaye şirketleri için internet sitesi kurma yükümlülüğü zorunlu hale getirilmiştir. Bu yükümlülük, 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucu sadece bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketleri için zorunlu kılınmıştır. İnternet sitesi kurma yükümlülüğüne yönelik düzenleme yeni TTK'nın 1524'üncü maddesinde yer almakla beraber, bu düzenleme 1 Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, denetime tabi olan sermaye şirketlerinin, kuruluşlarının ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren üç ay içinde bir internet sitesi oluşturma ve

bu internet sitesinde, şirket tarafından kanunen yapılması gereken ilanları yayınlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu düzenleme, şeffaflığın en üst düzeyde sağlanması amacıyla yapılmıştır. Bununla birlikte internet sitesinin, şirketle ilgili bilgilere, şirketin yaptığı açıklamalara ve hazırladığı belgelere, finansal raporlara herkesin en kolay şekilde ulaşabildiği ve bu suretle şeffaflığın sağlandığı bir araç olduğu söylenebilir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 1661).

Sermaye şirketlerinin internet sitesi kurma yükümlülüğüne ilişkin TTK'nın 39'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre; şirketler internet sitesine, şirketle ilgili bilgileri, belgeleri, finansal tablo ve raporları koymaları zorunlu kılınmıştır. Sermaye şirketlerinin internet sitelerinde yanlış veya yanıltıcı bilgileri yayınlamaları durumunda ise, cezai ve hukuki sorumlulukları doğmaktadır (Erdoğan, 2009: 48).

Kanun hükmü gereğince hazırlanacak olan internet sitelerinde bulunması gereken asgari bilgiler aşağıdaki gibidir (Ateş ve İyigün, 03.12.2012);

- Şirket sicil numarası,
- Ticaret unvanı,
- İşletme merkezi,
- Taahhüt edilen ve ödenen sermaye tutarı,
- Yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile müdürlerin ad ve soyadları.

Yukarıdaki bilgileri içeren internet sitelerinin hazırlanması, tek başına yeterli olmamaktadır. Bunların yanında düzenli bir şekilde internet sitesinin içeriğinin güncellenmesi ve bazı duyuruların da internet sitelerinde yayınlanması zorunluluğu bulunmaktadır. Yayınlanacak duyurularla ilgili internet sitesine koyulacak bilgiler, aşağıdaki gibidir (Ateş ve İyigün, 03.12.2012);

- Bölünmeye katılan şirketler,
- Bölünmeye katılan şirketlerin alacakları,
- Payların elden çıkarılması ve kazanılmasına ilişkin bilgiler,

- Şirketlerde fesih davalarına ilişkin bilgiler,
- Yönetim kuruluna seçilenlere ilişkin bilgiler,
- Genel Kurul tarafından seçilen şirket denetçisine ilişkin bilgiler,
- Genel Kurul kararları,
- Esas sözleşmenin değiştirilmesine ilişkin kararlar,
- Sermayenin artırılmasına ilişkin kararlar,
- Yeni pay alma hakkının kullanılmasına ilişkin yönetim kurulu kararı,
- Finansal tablolar, yıllık faaliyet raporu, kar dağıtımına ilişkin kararlar,
- Alacaklıların çağırılması ile ilgili bildirimler.

2.1.7. Haksız Rekabete İlişkin Düzenlemeler

Günümüzde rekabet, geçmişte olduğundan çok daha önemli hale gelmesi nedeniyle, haksız şekilde yapılan rekabeti hiçbir hukuk düzeni korumamaktadır. Özellikle son zamanlarda yeni TTK'da haksız rekabet konusu geniş bir şekilde ele alınmıştır. Değişen ve gelişen ticaret ortamında eski TTK'daki haksız rekabet hükümleri yetersiz hale gelmiştir. Yeni TTK bu gelişmelere paralel olarak, haksız rekabetle ilgili birtakım değişiklikler yaparak, haksız rekabete ilişkin eksik noktaları tamamlamaya çalışmıştır. (Manop, 2007: 327).

Eski TTK'nın 56'ncı maddesinde haksız rekabet; aldatıcı hareket veya hüsünüyet kaidelerine aykırı sair suretlerle iktisadi rekabetin her türlü suistimali olarak tanımlanmıştır. Yeni TTK'nın haksız rekabeti düzenleyen 54'üncü maddesinin birinci fıkrasında, haksız rekabete ilişkin hükümlerin amacının; bütün katılanların menfaati ve bozulmamış rekabetin sağlanması şeklinde ifade edilmiştir. Yine 54'üncü maddenin ikinci fıkrasında, rakipler arasında veya tedarikçilerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkilemek amacıyla yapılan aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışların haksız ve hukuka aykırı olduğu belirtilerek, haksız rekabetin tanımı yapılmıştır (Manop, 2007: 328).

Bu düzenleme, haksız rekabete ilişkin olarak, dürüstlük kuralı ilkesini ortaya koymaktadır. Dürüstlük kuralına aykırılık ya davranışlarla ya da ticari uygulamalarla

olmaktadır. Davranışlar ve ticari uygulamalar, iş etiğine, doğruluğa ve dürüstlüğe aykırı hareketler şeklinde olabilmektedir (Can, 2007: 155-156).

Yeni TTK'da ayrıntılı bir şekilde yer alan haksız rekabete ilişkin davranışlar ve ticari uygulamalar aşağıdaki gibidir (TTK, m. 55);

- a) Dürüstlük kuralına aykırı reklamlar ve satış yöntemleri ile diğer hukuka aykırı davranışlarda bulunmak veya ticari uygulamalar yapmak,
- b) Sözleşmeyi ihlale veya sona erdirmeye yönelik davranışlarda bulunmak veya ticari uygulamalar yapmak,
- c) Başkalarının iş ürünlerinden yetkisiz yararlanmak veya buna ilişkin ticari uygulamalar yapmak.

Ayrıca, haksız rekabette söz edebilmek için aldatıcı hareket ve iyiniyet kurallarına aykırı davranışların bulunması gerekmektedir. Örneğin, bir işletmenin kendisine rakip olan işletmeyi kötülemesi ve rakip işletmenin müşteri çevresini yanıltıcı hareketlerde bulunarak müşterileri kendi tarafına çekmesi gibi davranışlar, dürüstlük kuralına aykırıdır ve dolayısıyla haksız rekabet teşkil etmektedir (Manop, 2007: 328-329).

Haksız rekabetle karşı karşıya kalan kişiler çeşitli kanunlardaki düzenlemelerle korunmakla beraber, özellikle yeni TTK'daki düzenlemelerle birlikte haksız rekabete yol açanlar için hukuki ve cezai sorumluluklar getirilmiştir.

2.2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN DENETİME YÖNELİK GETİRDİĞİ YENİLİKLER

6102 Sayılı TTK, gerek muhasebe uygulamaları, gerek muhasebe standartları, gerekse bağımsız denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde sayılabilecek yasal düzenlemeler içermektedir (Sanlı, 2011: 3).

Yeni TTK'nın denetim yaklaşımı; mesleki yönden yeterli, teknik ve hukuki anlamda donanımlı, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından UDS'ye uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan şeffaf ve güvenilir bir denetimi öngörmektedir (Sanlı, 2011: 3).

Yeni TTK, sermaye şirketleri olan A.Ş., Ltd. Şti. ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket (SPBKŞ)'lerin ve bunların oluşturduğu şirketler topluluğunun denetiminde, reformcu bir anlayış ve çağdaş bir açılımla köklü bir sistem değişikliği yapmıştır (Şengel, 2011: 29).

1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren denetim uygulamaları konusunda önemli düzenlemeler içeren yeni TTK, sermaye şirketlerindeki murakıplık sistemini şirket organı olmaktan çıkartarak, denetimin şirket dışında yer alan bağımsız denetçiler tarafından yapılmasını öngörmektedir. Yeni TTK'da bağımsız denetim alanında yapılan bu yenilik ve değişiklikler, ulusal ve uluslararası piyasalarda şeffaflığı sağlayarak güven ortamını oluşturacak ve Türkiye'ye yeni bir bakış açısı kazandıracak niteliktedir (Sanlı, 2011: 3).

Eski TTK'ya göre sermaye şirketlerinin denetimi, şirketin yasal organlarından biri olan denetim kurulunda görev yapan ve herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olması zorunluluğu bulunmayan murakıplar tarafından yerine getirilmekteydi. Bu nedenle, yapılan denetim çalışmalarının etkili olduğu ve sonuçlarının güvenilir olduğundan bahsetmek pek fazla mümkün değildi. Yeni TTK ile birlikte denetim mesleği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve denetim mesleğinin gereksinimleri net bir şekilde ortaya konulmuştur.

Eski TTK'nın yıllarca değiştirmedeği alanlardan birisi olan bağımsız denetim, diğer bir ifadeyle şirketlerin hesap ve işlemlerinin şirket dışından bağımsız denetçiler tarafından UDS'lere göre denetlenmesi, AB ülkelerinde uzun bir süreden beri uygulanmaktadır. Bu bağlamda, hazırlanmasında AB kriterlerine uyumun da amaçlandığı 6102 Sayılı TTK'da; denetçilerin görev yaptığı denetim kurulu şirketin organı olmaktan çıkarılarak, her ölçekteki şirketlerin denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bir veya birden fazla SMMM veya YMM'ye bırakılması öngörülmüştür (Altaş, 2012: 122-123).

Sermaye şirketlerinin denetiminin SMMM ve YMM'ler tarafından yapılacak olması, yeni TTK'da denetim alanında yapılan en önemli yeniliklerden birisi olmuştur (Yıldırım, 2011: 44).

Yeni TTK'da değişiklik yapılması amacıyla hazırlanan 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanun ile bütün sermaye şirketlerini içine alan bağımsız denetim zorunluluğundan vazgeçilmiş ve hangi sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu (BK)'na verilmiştir.

19 Aralık 2012 tarihinde BK tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi kararlaştırılmış ve bu karar 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur. Buna göre, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini karşılayan sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Bu ölçütler (kgk.gov.tr/contents/.../bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf, 26.01.2013);

- Aktif toplamı 150 milyon ve üzeri Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üzeri Türk Lirası,
- 500 ve üzeri çalışan sayısıdır.

Sadece yukarıdaki kriterleri karşılayan büyük ölçekli sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması ve bunlar haricindekilerin denetimsiz bırakılmaları yoğun eleştirilere neden olmuş ve denetimden beklenen faydanın tam anlamıyla sağlanamayacağı düşüncesi ortaya çıkmıştır. Yetkili otoriteler tarafından bu haklı eleştirilerin dikkate alınması neticesinde hazırlanan, 28.03.2013 tarih ve 28615 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la 6102 Sayılı TTK'nın "Denetleme" başlığı altında düzenlenen 397'nci maddesine yeni bir fıkra eklenmiştir. Bu ek fıkra ile birlikte BK tarafından belirlenen bağımsız denetime tabi şirketler dışında kalan A.Ş.'lerin tamamı bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmiştir.

2.2.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı

Eski TTK'ya göre, şirket bünyesinde yer alan denetim organının, hem şirket yönetimine ait iş ve işlemleri hem de şirket hesaplarını denetim yetkisi ve görevi bulunuyordu. Şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesi yanında bilançonun tanzim şeklinin belirlenmesi, bütçe ve bilançonun denetlenmesi ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi de denetim organının asıl görevleri arasında sayılmıştır (Deryal ve Durgut, 2009: 44).

Bu görevler, yeni TTK'da daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. TTK'nın 397 ve 398'inci maddelerinde denetime ilişkin genel bilgiler verilerek, denetimin konusu ve kapsamı açıklanmıştır. Yeni TTK'da A.Ş.'ler hakkında bağımsız denetimle ilgili konular 397 ile 406'ncı maddeleri arasında; özel denetimle ilgili konular ise, 438 ile 444'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca Ltd. Şti.'ler ile SPBKŞ'lerin de A.Ş.'ler ile ilgili madde hükümlerine göre denetlenecekleri öngörülmüştür.

Yeni TTK'da öngörülen şirket denetiminin konusunu; şirketin ve şirketler topluluğunun münferit veya konsolide yılsonu finansal tabloları (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özkaynak değişim tablosu, dipnotlar) ile yıllık faaliyet raporlarının ve envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin denetimi oluşturmaktadır. Söz konusu denetim, TTK'ya, TMS'ye ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimini de kapsamaktadır (TTK, m. 398/1).

Ayrıca denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden risklerle ilgili olarak, şirket yönetim kurulunun bu tür riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek amacıyla riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemi ile ilgili yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem kurulmuş ise bunun yapısı ve komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenlenmesi ve sonuçlarının denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunulmasını da kapsamaktadır.

Şirketin varlığını, gelişimini ve yaşamına devam edebilmesini güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup, yeni TTK'nın bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden biri olmuştur (Cömert, 2008: 4).

2.2.1.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Yeni TTK'nın 397'nci maddesinin birinci fıkrası ilk yayınlandığında, "A.Ş.'nin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, UDS'lerle uyumlu TDS'ye göre denetlenir." hükmü ile her ölçekteki A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bir veya birden fazla SMMM veya YMM'ye bırakılması öngörülmekteydi (Altaş, 2012: 133).

26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte TTK'nın 397'nci maddesinin birinci fıkrası, "denetime tabi olan A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan UDS'lerle uyumlu TDS'lere göre denetlenir" şeklinde hüküm altına alınmıştır (Büyükipekçi, 2012: 291).

Bu değişiklikte birlikte, sermaye şirketlerinin ölçeklerini esas alan ayırım ortadan kaldırılarak, bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketlerini belirleme yetkisi BK'ya bırakılmıştır.

Yeni TTK'ya göre, şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;

- Envanterin, muhasebenin ve TDS'lerin öngördüğü ölçüde iç denetimin,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının,
- TTK'nın 378'inci maddesi uyarınca riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi tarafından verilecek raporların denetimini kapsamaktadır (TTK, m. 398/1).

Bu denetim, TDS'ye, TTK'ya ve şirket esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır. Bunun yanında, şirketin ve şirketler topluluğun malvarlığı ve finansal durumunun "dürüst resim ilkesine" uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa

nedenlerinin dürüstçe belirtilmesi gereklidir (TTK, m. 398/1). Burada sözü edilen dürüst resim ilkesi; A.Ş.'lerin finansal tablolarını, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, işletmenin niteliğine uygun, gerçeği dürüst ve aslına sadık kalarak yansıtabilecek şekilde hazırlaması olarak ifade edilmektedir (TTK, m. 515/1).

Yine denetçinin yapılacak olan denetim kapsamında, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için, riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemini ve bu sistemin yönetilmesi amacıyla yetkili komitenin kurulup kurulmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, hazırlanacak denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunması zorunludur (TTK, m. 398/4).

Anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, şirketlerin veya şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporlarının denetimi çerçevesinde, envanter, muhasebe, iç denetim, riskin erken teşhisi ve yönetimi sisteminin incelenmesi ve denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığının araştırılması suretiyle gerçekleştirilmektedir.

2.2.1.1.1. Bağımsız Denetim Raporu

Denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla birlikte denetçinin yapmış olduğu denetimle ilgili şirketin durumunu ortaya koyan bir rapor hazırlaması gerekmektedir. Bu rapor, finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan yasal mevzuata uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir güvence vermek ve finansal tabloların işletmenin durumunu doğru bir şekilde yansıtmadığını göstermek amacıyla hazırlanmaktadır. Yeni TTK'da denetçinin denetim faaliyetleri sonunda düzenlemesi gereken raporların neler olduğu belirtilmektedir. Buna göre, üç çeşit denetim raporu düzenlenebilmektedir. Bu raporlar;

- Şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu,

- Yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu,
- Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin uygulamalarına ilişkin denetim raporu olarak sınıflandırılmaktadır.

Kanuna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurullarının, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren nedenlerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurma ve sistemi çalıştırma zorunluluğu bulunmaktadır. Pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketler ise, ancak denetçi tarafından gerekli görülmesi durumunda, böyle bir komite kurmakla yükümlüdür (Altaş, 2012: 143).

Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetçileri, yukarıda sayılan denetim raporlarının üçünü de düzenlemek zorundadır. Pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerin denetçilerinin ise ilk iki raporu düzenlemeleri zorunlu olup, üçüncü raporu ancak riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin komite şirkette kurulu bulunması durumunda düzenlemeleri gerekmektedir (TTK, m. 378/1).

2.2.1.1.1.1. Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu

Şirketin finansal tablolara ilişkin denetim raporunun ne şekilde düzenlenmesi gerektiğini açıklayan TTK'nın 402'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçinin, yapılan denetimin türü, denetimin kapsamı ve niteliği ile sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemesi gerekmektedir (TTK, m. 402/1). Buradan anlaşılacağı üzere, denetim raporuna ilişkin iki tür zorunluluk bulunmaktadır. Bunlar, açıklık ve geçmiş yıla karşılaştırmayla ilgili zorunluluktur.

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını esas almaktadır. Raporla öncelikle, şirketin ve şirket topluluğunun finansal durumuna ilişkin görüş açıklanmaktadır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi kapsamında şirketin ve şirketler topluluğunun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim

kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporu ve belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu incelenmektedir (TTK, m. 402/3).

Denetim raporunun esas bölümünde finansal tablolara ilişkin olarak;

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediğı hususlarının açıkça ifade edilmesi gerekmektedir (TTK, m. 402/4).

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı hususlarının da açıkça belirtilmesi gerekmektedir (TTK, m. 402/5).

2.2.1.1.1.2. Yönetim Kurulunun Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu

Denetçinin rapor vermek zorunda olduğu diğer bir alan ise, yönetim kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporlarıdır. Denetçinin, şirketin finansal tablolarının denetiminden ayrı olarak yönetim kurulunun şirket veya şirketler topluluğu hakkında düzenlemiş olduğu yıllık faaliyet raporlarını inceleyerek sonucunu rapor halinde sunması zorunludur.

Bu kapsamda denetçinin, yönetim kurulunun şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemelerin, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirmesi gerekmektedir (TTK, m. 402/2).

2.2.1.1.1.3. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimine İlişkin Denetim Raporu

Yeni TTK'nın getirmiş olduğu yeniliklerden bir diğeri ise, riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin denetim raporunun düzenlenmesi hakkındadır. Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren nedenlerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, bu sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür (TTK, m. 378/1).

Pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerde ise, böyle bir sistemin ve komitenin kurulması zorunlu olmamakla birlikte denetçinin böyle bir komite kurulması gerektiğini yönetim kuruluna bildirmesi durumunda, bu şirketlerde de yönetim kurulu tarafından riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması zorunludur.

Risk yönetimi ile amaçlanan, işletmenin varlığının kesintisiz bir şekilde devam etmesi, karşılaşılabilecek sürprizlerin minimuma indirilmesi, kayıpların azaltılarak şirket karının artırılmasının sağlanması, istikrarlı gelir hedefine ulaşılması, sürdürülebilir büyümenin sağlanması, menfaat gruplarına gelebilecek zararların en aza indirilmesi ve yasal düzenlemelere uyum sağlanarak olumsuzlukların önüne geçilmek istenmesidir (Öncü, 14.01.2013).

Riskin erken teşhisi ve yönetimini yapmak üzere kurulacak komite, yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmesi suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşturulabilmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 611). Kurulan komitenin, şirketin durumunu değerlendirerek varsa tehditlere işaret edip, çözüm yollarıyla ilgili yönetim kuruluna her iki ayda bir rapor vermesi gereklidir (TTK, m. 378/2).

Bu kapsamda denetçinin görevi, denetim faaliyetleri süresince yönetim kurulunun, şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için riskin erken saptanması sistemini ve bununla ilgili yetkili komiteyi kurup kurmadığını, kurulmuş bir sistem varsa, bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor

düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmaktır (TTK, m. 398/4).

2.2.1.1.2. Bağımsız Denetim Sonucunun Görüş Yazısı İle Belirtilmesi

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra işletmenin durumunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığına yönelik oluşan denetim sonucunun görüş yazısı ile birlikte açıklaması gerekmektedir. Bu yazı, KGK'nın belirleyeceği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmelerini içermektedir. Görüş yazısı dört farklı şekilde verilebilmektedir. Bu görüş yazıları (yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim, 08.12.2012);

- Olumlu görüş yazısı,
- Sınırlı olumlu görüş yazısı,
- Olumsuz görüş yazısı,
- Görüş bildirmekten kaçınma yazısıdır.

Denetçinin, denetim faaliyetleri sonunda bu dört yazıdan başkaca bir yazı vermesi ya da herhangi bir yazı vermemesi mümkün değildir. Buna göre, denetçi denetim çalışmaları sonucunda incelediği bilgilere yönelik olumlu bir kanaate ulaşmış ise, bunu olumlu görüş yazısı ile bildirmektedir. Denetçinin bazı çekinceleri bulunması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandırabilmekte ya da olumsuz görüş yazısı verebilmektedir. Sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı, esas itibarıyla olumlu bir görüş yazısı olmakla birlikte, finansal tabloların, düzeltilebilecek birtakım aykırılıklar içermesi ve bu aykırılıkların finansal tablolarda yer alan bilgilere etkisinin büyük ve önemli olmadığı durumlarda verilmektedir.

Şirket defter ve belgelerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların bulunması durumunda görüş vermekten kaçınabilmektedir. Görüş vermekten kaçınma, olumsuz görüş bildirmeye aynı sonuçları doğurmaktadır (Öncü, 08.12.2012).

2.2.1.1.2.1. Olumlu Görüş Yazısı

Olumlu görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun TMS'ye, TTK'ya ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun denetçi tarafından doğrulanarak açıklanması olup, finansal tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 656).

TTK'nın 398'inci maddesi ve TDS uyarınca yapılan denetim sonucunda olumlu görüş bildirilmesi durumunda; TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığının, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının doğru olduğunun, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun olduğunun ve finansal tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığının belirtilmesi gereklidir (TTK, m. 403/1).

Ayrıca olumlu görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek herhangi bir nedenin mevcut olup olmadığı ve varsa bu nedenlere işaret edilmesi gerekmektedir. Yine anılan görüş yazısı, KGK tarafından belirlenecek şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılmalıdır (TTK, m. 403/2).

Bu kapsamda, denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine ve işletmenin durumunu doğru ve dürüst bir şekilde ortaya koyduğuna dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olması durumunda, olumlu denetim görüşü vermesi gerekmektedir.

2.2.1.1.2.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Sınırlı olumlu görüş yazısı esasında olumlu bir görüş yazısıdır ve finansal tablolarda açıklanan bilgilerin önemli düzeyde olmayan bazı aykırılıklar içerdiği

ancak bu aykırılıkların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek nitelikte olduğu durumlarda verilen bir görüş yazısıdır (Deloitte, 03.12.2012).

Yeni TTK'nın 403'üncü maddesinin üçüncü fıkrası denetçiye, çekinceleri bulunması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandırma olanağı tanımaktadır. Ancak sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuçlara etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilebilmektedir (TTK, m. 403/3).

Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılacağına sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça belirtilmesi gerekmektedir (TTK, m. 403/3). Bu görüş yazısı genel olarak olumlu bir görüş yazısıdır fakat burada denetçi çekincelerinden dolayı bir takım konularda sınırlandırmalara gidebilir. Sözü edilen görüş yazısındaki bu sınırın anlamı, denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceleri değil, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde güvenilebileceğini göstermektedir. Buradaki sınır, yeni TTK'nın özelliği olmakla birlikte, denetçiye bu yönde sınırlı olumlu görüş yazısı yazma görevini yüklemektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 657).

Bazı durumlarda, bir takım sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçi gerekli denetim kanıtlarını toplayamayabilir. Örneğin, denetim görevinin geç alınmasından kaynaklanan fiziki stok sayımının yapılamaması, işletmenin muhasebe kayıtlarında eksikler olması ya da gerekli olabileceği düşünülen bir denetim tekniğinin uygulanamamasının neden olduğu sınırlamaların finansal tablolarda önemli yanlışlıklara neden olmadığı ve işletmenin durumunu genel olarak doğru bir şekilde ortaya koyduğu durumlarda sınırlı olumlu denetim görüşü verebilmektedir.

2.2.1.1.2.3. Olumsuz Görüş Yazısı

Sınırlı olumlu görüş yazısına yol açan hususların finansal tablolar üzerindeki etkisinin kapsamlı ve büyük olduğu durumlarda verilen olumsuz görüş yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun Türkiye Muhasebe

Standartlarına ve kanuna veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığı durumlarda verilebilmektedir (Altaş, 2012: 148). Bu gibi durumların bulunması halinde, denetçinin şirketin finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş yazısı vermesi gereklidir.

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurulun söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde karar alamayacağı, bu hallerde yönetim kurulunun, görüş yazısının kendisine teslim edildiği tarihten itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağıracağı ve toplantı gününde geçerli olacak şekilde görevinden istifa edeceği düzenlenmiştir. Yine, genel kurulun yeni bir yönetim kurulu seçerek, yönetim kuruluna altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatarak, denetim raporu ile birlikte genel kurulun bilgisine sunması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak bu düzenleme, 26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı Kanun ile değiştirilerek aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçmektedir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilmektedir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlatarak, bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunması gerekmektedir (TTK, m. 403/5).

6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, olumsuz görüş bildirilen durumlarda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim edildiği tarihten itibaren dört iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırarak ancak istifa etmesi söz konusu olmamaktadır.

Bu kapsamda, işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olması, fiziki stok sayımının yapılamaması, muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin dipnotlarda açıklanmaması, yasal mevzuatlara uygun hareket edilmemesi ve bunların finansal tabloların güvenilirliğini önemli düzeyde etkilemesi gibi durumlarda, olumsuz denetim görüşü verilmesi gerekmektedir.

2.2.1.1.2.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma Yazısı

Genel olarak denetim sonucunun bir görüş yazısıyla belirtilmesi zorunlu olup, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına veya denetim yapılacak alanda şirket tarafından önemli kısıtlamaların bulunması nedeniyle şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir kanaat oluşturulamaması durumunda görüş bildirmekten kaçınılabilmektedir.

Şirket defter ve belgelerinde, denetlemenin kanuna uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek konularda önemli kısıtlamaların yapılması durumunda denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilmektedir. Bu kaçınma olumsuz görüş bildirmenin sonuçlarını doğurmaktadır (TTK, m. 403/4).

Kanunda, görüş bildirmekten kaçınma hususu belirtilmesine rağmen hangi hallerin kaçınma ya da kısıtlama olabileceği konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Bu hallerin neler olabileceğiyle ilgili olarak yeni TTK'nın 403'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında KGK'nın, kaçınmanın neden ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenleyeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla hangi hallerin kaçınma ya da kısıtlama olabileceği KGK tarafından belirlenecektir.

Görüş bildirmekten kaçınmanın da olumsuz görüş bildirmenin sonuçlarını doğuracağı daha önce belirtilmiştir. Dolayısıyla, olumsuz görüş verilmesi durumunda olduğu gibi denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı hallerde de, yönetim kurulu görüş yazısının kendisine teslim edildiği tarihten itibaren dört iş günü içinde genel kurul toplantıya çağırmakta, ancak istifa etmemektedir. Yapılacak olan bu genel kurul toplantısında yeni bir yönetim kurulu seçilebilmekte ya da eski yönetim kurulu tekrar seçilerek görevine devam edebilmektedir. Bu şekilde yeniden seçilen yönetim kurulunun altı ay içerisinde yeni finansal tabloları hazırlatarak, denetleme raporuyla birlikte genel kurulun bilgisine sunması gerekmektedir.

2.2.1.1.3. Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıklarının Giderilmesi

Şirket ile bağımsız denetçi arasında şirketin yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin ilgili kanunun veya şirket sözleşmesinin hükümlerinin yorumu ya da uygulanması noktasında görüş ayrılıkları çıkması durumunda, şirketin yönetim kurulu ya da bağımsız denetçinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi (ATM)'ne görüş aykırılığının giderilmesi talebiyle dava açılabilir (Malay, 09.12.2012).

ATM, bu talep üzerine dosya üzerinden değerlendirmesini yaparak kararını vermektedir. Mahkemenin görüş aykırılığının giderilmesiyle ilgili olarak verdiği karar kesindir (TTK, m. 405/1). Dolayısıyla bu karara karşı itiraz anlamında başvurulabilecek herhangi bir kanun yolu bulunmamaktadır.

Denetçinin yanlış yorum yapması, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma yazısı yazmasına neden olabileceği ve bundan dolayı denetlenen şirketin ağır sonuçlarla karşı karşıya kalabileceği durumlar olabilmektedir. Görüş aykırılığının giderilmesiyle ilgili olarak yönetim kuruluna, mahkemeye müracaat olanağının sağlanması, denetçinin yanlış yorumu ile doğabilecek söz konusu ağır sonuçların giderilmesi bakımından büyük önem arz etmektedir (Altaş, 2012: 152).

2.2.1.1.4. Bağımsız Denetim Raporlarının ve Görüş Yazısının İlan Edilmesi

Yeni TTK ilk yürürlüğe konulduğunda, A.Ş.'nin, Ltd. Şti.'nin, SPBKŞ'in ve şirketler topluluğunun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü olan ana şirketin yönetim kuruluna, bilanço gününden itibaren altı ay içerisinde;

- Finansal tablolarını (bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu),
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu,
- Kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararını,

- Bağımsız denetçinin görüşünü ve genel kurulun buna ilişkin kararını,

Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi (TTSG)'nde ilan ettirme ve aynı zamanda şirketin internet sitesine koyma yükümlülüğü getirilmekteydi (Altaş, 2012: 125-153). Yine Kanun ilk yürürlüğe konulduğunda, merkezleri Türkiye dışında bulunan şirketlerin Türkiye'deki şubelerinin müdürlerine;

- Şubeye özgü finansal tabloların ayrıntılı şeklini,
- Şubesi oldukları şirketin ve varsa bu şirketin dahil bulunduğu şirketler topluluğunun, yılsonu tablolarının özetlerini ve yıllık raporlarını,

şirket merkezinin tabi olduğu hukuka göre gerekli olan onaylamalarından itibaren altı ay içerisinde TTSG'de ilan ettirme zorunluluğu getirerek, bu şubelerin yayınlacakları özet finansal tabloların içeriğinin KGK tarafından belirlenmesi öngörülmekteydi (TTK m.525).

İşletme sırlarının açıklanmasına ve bu sırların rakipler tarafından kötü niyetli olarak kullanılmasına neden olabilecek bu düzenlemeye yönelik yapılan itirazların dikkate alınması sonucu, 26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı Kanun'la yeni TTK'da değişiklik yapılmış ve yukarıda bahsedilen denetim raporları ile görüş yazısının ilan edilmesine ilişkin yükümlülükler yürürlükten kaldırmıştır. Buna göre; A.Ş.'ler, Ltd. Şti.'ler, SPBKŞ'ler ve şirketler topluluğundaki ana şirket, finansal tablolarını, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararı ve bağımsız denetçinin görüşü ile genel kurulun buna ilişkin kararını TTSG'de ilan ettirmek ve şirketin internet sitesine koymak zorunda değildir. Bunun yanında, merkezleri Türkiye dışında bulunan şirketlerin, Türkiye'deki şubelerinin müdürleri şubenin ayrıntılı finansal tabloları ile merkezlerinin yılsonu tablolarının özetlerini ve yıllık raporlarını TTSG'de ilan etme zorunlulukları da bulunmamaktadır (Altaş, 2012: 153-154).

6335 Sayılı Kanunla yapılan bu düzenleme, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlara dayanak oluşturacakları denetim raporlarına erişimlerini güçleştirebileceği gibi, şeffaflık ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde hazırlanan yeni

TTK'nın bu özelliğini kaybetmesine neden olabileceği düşünülse de, işletme dışında bulunan kişilerin, özellikle de rakiplerin, işletmenin kasasında bulunan para miktarına kadar bütün varlıkları görebilecekleri ve dolayısıyla işletmenin finansal nitelikteki sırlarının ifşa edileceği hususları dikkate alındığında, yapılan değişikliğin yerinde ve doğru bir uygulama olduğu söylenebilir.

2.2.1.2. Özel Denetimin Konusu ve Kapsamı

Özel denetim istenilen konular sadece finansal nitelikte olmamakla beraber, bu konular çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; hukuki sözleşmeden kaynaklanan bir uyumsuzlukların avukat tarafından araştırılması özel denetim kapsamında ele alınabilmektedir.

Yeni TTK'nın 438'inci maddesine göre, belirli olayların özel denetimle açıklığa kavuşturulması mümkün olmakla birlikte, bunun temini için pay sahiplerinden veya azınlıktan gelen özel denetim talebinin genel kurul tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Talebin genel kurul tarafından kabul edilmesi durumunda, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığının incelemesi başta olmak üzere, şirketin kuruluşuna veya idare işlerine ilişkin usulsüzlüklerin veya kanun ya da esas sözleşme hükümlerine aykırılıkların özel denetim kapsamında denetlenmesi mümkün olabilmektedir (Altaş, 2012: 163).

Özel denetim isteme hakkının genel kurul tarafından geri çevrilmesi ve bu nedenle özel denetçi atanması talebiyle mahkemeye müracaat edilmek zorunda kalınması durumunda ise özel denetimin kapsamı daralmaktadır. Bu durumda kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara uğrattıklarının yeterli ve ikna edici delillerle ortaya konulması halinde özel denetçi atanması mümkün olabilmektedir (TTK, m. 439/2).

Şirketler topluluğunda ise, bağımsız denetçi, özel denetçi veya riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi tarafından bağlı şirketin hakim şirketle ya da diğer bir bağlı şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmesi halinde bağlı şirketin pay sahiplerinden herhangi biri bu konunun açıklığa

kavuşturulması amacıyla şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ATM'den özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir (TTK, m. 207/1).

2.2.1.2.1. Özel Denetim Raporu

Özel denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla birlikte özel denetçi tarafından bir rapor düzenlenmesi gerekmektedir. Özel denetçinin esas görevi, kendisini seçen mahkeme tarafından belirlenen hususlarda inceleme yaparak rapor hazırlamak ve bu raporu mahkemeye sunmaktır. (Koç, 11.12.2012).

Özel denetçi, kendisine verilen görev çerçevesinde her şeyi incelemesi, fakat her bilgiyi ve tespitini raporuna yazmayarak şirket sırlarını gözetmesi gerekmektedir. Aynı kural, şirketin projeleri, yatırımları, kurduğu veya kurmakta olduğu ticari, sınai ve finansal ilişkiler gibi korunmaya değer diğer menfaatleri için de geçerlidir (Yavuz, 2012: 113).

Özel denetçi tarafından rapor mahkemeye sunulduktan sonra, şirkete ve istem sahiplerine rapor hakkında değerlendirmelerini bildirme ve ek soru sorma imkanı tanınmaktadır (TTK, m. 442/3). Bu imkanın tanınmasının amacı, özel denetimin amacına hizmet etmeyen ve özel denetim yapılan şirkete zarar verebilecek bir rapor verilmesinin engellenmesidir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 713).

Mahkeme, raporun açıklanmasının şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğratıp uğratmayacağına ve zarar vereceği düşünülen raporun sunulmamasına ilişkin şirketin istemi hakkında da karar verebilmektedir (TTK, m. 442/2).

Yeni TTK bu hükmü ile, özel denetim raporunda hangi hususların açıklanacağı ya da hangi hususların açıklanmaması gerektiği konusunda özel denetçiye değil, şirketin talebine istinaden mahkemenin yetkisine bırakmıştır. Özel denetçinin mahkemeye sunduğu rapor taslağı hakkında şirketin görüşünün alınmasından ve gerekli düzeltmelerin yapılmasından sonra, mahkeme özel denetim raporunu açıklamaktadır.

2.2.2. Anonim Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler

Yeni TTK, A.Ş.'lerde gerçekleştirilecek denetim görevini, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak denetim kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olan bağımsız denetçiye vermiş ve A.Ş.'lerde A.Ş.'lerin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları ile bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesi zorunlu kılınmıştır (Güler, 2012: 83-84).

A.Ş.'lerin denetimine ilişkin düzenlemeler yeni TTK'nın 397'nci ve 406'nci maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre, A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan UDS'yle uyumlu, TDS'ye göre denetlenecektir (TTK, m. 397).

Denetimin kapsamına, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil bütün A.Ş.'ler dahil edilmiştir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 641).

A.Ş.'lerde denetçi, şirket genel kurulu tarafından; topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulu tarafından seçilmektedir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi zorunludur. Seçimden sonra yönetim kurulunun, denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirme ve TTSG ile şirketin internet sitesinde ilan ettirme yükümlülüğü bulunmaktadır (TTK, m. 399/1).

2.2.3. Limited Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler

Yeni TTK'da, Ltd. Şti.'lerle ilgili konular, 573'üncü ve 644'üncü maddeler arasında düzenlenmektedir. Yapılan düzenlemelerde, Ltd. Şti.'lerin kuruluşundan yönetilmesine, sermayesinden denetimine ilişkin birçok yenilik bulunmaktadır (Altaş, 02.11.2012). Bu yeniliklerden denetime ilişkin olanı, TTK'nın 635'inci maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; Ltd. Şti.'ler de A.Ş.'ler için öngörülen, denetime, denetçiye ve özel denetime ilişkin hükümlere tabidir.

6762 Sayılı TTK'ya göre Ltd. Şti.'lerde ortak sayısının yirmiden az olması durumunda denetim yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ortak sayısı yirmiye geçen Ltd. Şti.'lerde ise, bir veya birden fazla denetçi bulundurulması zorunluluğu vardır (Özbingöl, 2008: 129).

6762 Sayılı TTK'da, ortak sayısı yirmiye geçen Ltd. Şti.'ler denetime tabi tutulmaktayken, yeni TTK ile ortak sayısı gözetilmeksizin Ltd. Şti.'ler de bir sermaye şirketi olarak A.Ş.'ler ile aynı denetim sistemine tabi tutulmuştur. Böylece, bağımsız denetimin kapsamı genişletilerek Ltd. Şti.'ler için ilk kez bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Akça, 2010: 54-55).

2.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Denetime İlişkin Düzenlemeler

SPBKŞ'lerde denetim, yeni TTK'nın 310'uncu maddesinin "Denetleme" başlığı altında düzenlenmiştir.

Buna göre, her komanditer faaliyet dönemi sonunda ve iş saatleri içinde, şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarının doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkili bulunmaktadır (TTK, m. 310/1).

Komanditer, bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi bir uzmana da yaptırabilmektedir. Uzmanın şahsı hakkında itiraz ileri sürülmesi durumunda, komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bilirkişi atanmasına karar verilebilmektedir. (TTK, m. 310/2).

SPBKŞ'lerde finansal tabloların doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesinin, komanditerlerin yanında bazı kişilerce de yapılabileceği öngörülmektedir. Komanditerler haricinde denetimi gerçekleştirecek olan kişilerin nitelikleri tam olarak belirtilmemiş olsa da, bu kişiler için "uzman" nitelendirmesi yapılmaktadır. SPBKŞ'lerin, A.Ş.'lerle aynı denetim sistemine tabi tutuldukları dikkate alındığında bu uzman kişilerin YMM veya SMMM'lerden oluşacağı konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

2.2.5. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

Denetçilere ilişkin düzenlemeler, yeni TTK'nın 399, 400 ve 401'inci maddelerinde yer almaktadır. Denetçilerin kimler olabileceği ya da olamayacakları, denetçilerin nasıl seçileceği ya da görevden alınacakları ve sözleşmelerinin feshine ilişkin düzenlemeler, bu madde içeriklerinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır.

6762 Sayılı eski TTK'da yer alan "murakıplık" sistemi gereğince denetim faaliyeti için en az bir, en fazla beş kişiden oluşan murakıpların seçilmesi gerekmektedir. Birlikte, seçilen bu murakıplar için mesleki yönden hiçbir özellik aranmamaktaydı. Yeni TTK ile şirket yönetiminde denetim organı içerisinde yer alan "murakıplık" sistemi kaldırılarak, bağımsız denetime tabi sermaye şirketlerinin konularında uzman bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Yapılan düzenlemelere göre, bir kimsenin denetçi olabilmesi için öncelikle SMMM veya YMM unvanına sahip olması, sonrasında da yapılacak sınavda başarılı olması ve KGK tarafından yetkilendirilmesi gerekmektedir.

Denetçilere yönelik yapılan diğer bir düzenleme de seçilen denetçilerin rotasyonudur. Bu düzenleme, denetçilerin denetim hizmeti vermekte oldukları şirkette belirli bir süre çalıştıktan sonra bir müddet ara vermek zorunda olmasını öngörmektedir.

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasıyla, denetçi ile denetlenen müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Denetçi ile müşteri ilişkisi zamanla arkadaşlık ya da dostluklara dönüşebilmekte ve kurulan bu yakın ilişki, denetçinin denetlediği konularda tarafsız kalabilmesine engel olabilmektedir (Arslan, 2010: 206).

Denetçi rotasyonunun düzenlendiği TTK'nın 400'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl için seçilen denetçinin, bu süre sonunda yeniden seçilebilmesi için, üç yıl süre geçmesi zorunludur. Bu sürenin kısaltılması konusunda tek yetkili otorite KGK'dır (TTK, m. 400/2).

2.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DENETÇİ TÜRLERİ

Yeni TTK, A.Ş.'lerde gerçekleştirilecek denetim görevini, şirketlerin bünyesinde bir karar organı olan denetim kurulundan alarak şirketlerin dışında yer alan bağımsız denetçiye vermiştir. Böylece, A.Ş.'lerin bünyesinde bulunan denetim kurulu organı kaldırılmış ve finansal tabloların, yıllık faaliyet raporlarının ve bunlara bağlı tüm şirket muhasebesinin, bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir (Arslan, 2011: 73).

Eski TTK'da, A.Ş.'lerin denetimi, şirket bünyesinde yer alan denetim kurulunda görevli murakıplar tarafından yerine getirilmekteydi. Ancak murakıpların, konularında uzman kişiler olması gibi bir zorunluluklarının dahi bulunmaması nedeniyle denetim faaliyetlerinde birtakım aksaklıklar yaşanmasına neden olmuştur.

Statü olarak geniş yetkileri bulunan murakıplar, uygulama noktasında bilgi ve yetenek bakımından yetersiz kaldıklarından, kanunun kendilerine yüklediği işlevleri tam olarak yerine getirememişlerdir. Bu nedenle, sermaye şirketlerinin denetiminin, konusunda uzman ve davranışlarında bağımsız olan denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Arslan, 2011: 76).

Sermaye şirketlerinin denetimini gerçekleştirmek üzere yeni TTK'da iki farklı denetçi türü düzenlenmiştir. Bunlardan biri, "Bağımsız Denetçi", diğeri ise "Özel Denetçi"dir. TTK'ya göre, bağımsız denetçinin 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış SMMM veya YMM olması zorunluluğu bulunmaktadır. Özel Denetçi için ise, böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi'ye yönelik yapılan düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.

2.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi

Denetimin yapılmasına ilişkin olarak, bağımsız denetim şirketlerinin yanında SMMM ve YMM'ler de denetimde yetkilidir.

Bağımsız denetçi, temelde bağımsız denetleme kuruluşudur. Her ne kadar TTK, denetlenecek kurum şirketse, “denetçi”den, şirketler topluluğu ise, “topluluk denetçisi”nden söz ediyorsa da, TTK’ya göre denetçi kavramı, denetlemeyi bizzat yapan kişiyi değil, kural olarak denetleme şirketini ifade etmektedir. Bundan dolayı kanunda yer alan “denetçi” ve “topluluk denetçisi” kavramları “bağımsız denetleme kuruluşu” ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır (Arslan, 2011: 76-77).

2.3.1.2. Bağımsız Denetçi Olabilecekler

Bağımsız denetim, kamu hizmeti niteliğinde bir meslek olup, avukatlık, doktorluk gibi diğer mesleklerden ayrılan en önemli farkı, müşterinin çıkarlarını değil, finansal raporları kullanacak olan toplumdaki diğer kesimlerin çıkarlarını gözetmesidir. Denetim raporunu alan kesimler, denetim raporuna güvenmedikleri sürece denetim hizmetinin değeri düşmekte ve buna bağlı olarak denetime duyulan güven ve ihtiyaç da azalmaktadır (Altaş, 2012: 138).

Şirketlerdeki denetim organını kaldırarak yerine bağımsız denetim kuruluşunu veya bağımsız denetçiyi ikame eden yeni TTK, denetçinin bağımsızlık niteliğinin korunmasına özel önem vererek “denetçi olabilecekler” başlıklı maddesinde denetçilerin sahip olması gereken niteliklerin nelerden ibaret olduğunu açık bir şekilde belirtmektedir (Deryal ve Durgut, 2009: 48).

Buna göre denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilmektedir (TTK, m. 400/1).

2.3.1.3. Bağımsız Denetçi Olması Yasaklananlar

Yeni TTK’nın 400’üncü maddesi, bağımsız denetçi olamayacakları ayrıntılarıyla birlikte düzenlemiş bulunmaktadır.

YMM, SMMM, bağımsız denetim kuruluşu ve bunların ortaklarından biri veya bunlardan ortaklarının yanında çalışan ya da bu kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin, bazı durumların varlığı halinde, ilgili şirkette denetçi olamayacakları öngörülmektedir. Bu kişiler için “ilgili şirkette denetçi olamazlar” ibaresi kullanılmaktadır (Deloitte, 03.12.2012).

Bu çerçevede, yukarıda sayılanlardan gerek denetçi, gerekse yanında çalışan kişiler;

- 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 kanuni 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 dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle 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 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) maddesine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

- g) (a) ve (f) maddelerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan kişilere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

ilgili şirkette denetçi olamayacak ya da ilgili şirket nezdinde denetleme elemanı olarak görev alamayacaktır (TTK, m. 400/1).

2.3.1.4. Bağımsız Denetçinin Seçimi ve Atanması

Bağımsız denetçinin seçimi ve atanması konusunda üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlar; şirket genel kurulu tarafından seçilme, şirket yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanmadır. Bu görevlendirme yöntemlerinden şirket genel kurulu tarafından seçilme asıl yöntemi oluştururken, yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanma istisnai hallerde uygulanmaktadır.

2.3.1.4.1. Denetçinin Genel Kurul Tarafından Seçilmesi

Denetçi, esas olarak şirket genel kurulu tarafından seçilmektedir. Şirketler topluluğunda ise, ana şirketin genel kurulu tarafından topluluk denetçisi seçilmektedir (TTK, m.399/1). Topluluk denetçisinin seçilmediği hallerde ise, konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, topluluk şirketinin de denetçisi olarak kabul edilmektedir (TTK, m. 399/3).

Denetçilerin her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi zorunludur. Bu nedenle denetçi seçiminin, her faaliyet döneminin ilk üç ayı içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak ilk uygulama yılı olan 2013 yılı için bu seçimin 1 Mart 2013 tarihine kadar yapılması zorunludur. Buna göre, eski TTK kapsamında

seçilmiş olan murakıpların görevleri, yeni TTK'ya göre bağımsız denetçinin seçilmesiyle birlikte sona ermektedir. 2013 yılı için bağımsız denetçinin en geç 1 Mart 2013 tarihine kadar seçilmesi zorunluluğu dikkate alındığında, eski TTK uyarınca görev yapan murakıpların görevleri 1 Mart 2013 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Genel kurul tarafından yapılan denetçi seçiminden sonra, yönetim kurulu gecikmeye mahal vermeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirerek, TTSG ile şirketin internet sitesinde ilan etmesi gereklidir (TTK, m. 399/1).

2.3.1.4.2. Denetçinin Yönetim Kurulu Tarafından Seçilmesi

Şirket genel kurulu tarafından seçilen denetçi, ücretinin ödenmemesi veya denetim yapmasının engellenmesi gibi haklı bir nedenin varlığı halinde veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda denetim sözleşmesini feshedebilmektedir (TTK, m. 399/6). Genel kurul tarafından seçilen denetçinin bu şekilde fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu da denetçi seçebilmektedir (ozgursigortacilar.com/gundem-haberleri.../, 05.12.2012).

Denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulunun hemen geçici bir denetçi seçmesi ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de bu kurulun onayına sunması zorunludur (TTK, m. 399/9).

2.3.1.4.3. Denetçinin Mahkeme Tarafından Atanması

Yeni TTK, şirket yönetim kurulu ile azınlığa -*şirkette az bir hisseye sahip olan kişiler*- genel kurulca seçilen denetçinin görevden alınarak yerine yeni denetçi atanmasını talep hakkı vermektedir (Altaş, 2012: 136).

Buna göre, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ATM, yönetim kurulunun ya da şirket sermayesinin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin talebi üzerine genel kurul

tarafından seçilmiş olan denetçinin yerine başka bir denetçi atayabilmektedir (TTK, m. 399/4).

Azınlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurul toplantısının yapıldığı esnada karşı oy vermesi, karşı oyunu tutanağa yazdırması ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri şirkette pay sahibi sıfatını taşıması gerekmektedir (TTK, m. 399/5).

Denetçinin mahkeme tarafından atanması sadece eski denetçinin görevden alınarak yerine başka bir denetçinin mahkeme tarafından atanmasından ibaret değildir. Genel kurulun faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçmemesi ya da seçmemesi durumunda da denetçi mahkeme tarafından atanmaktadır (TTK, m. 399/6). Bunun için yönetim kurulunun, yönetim kurulu üyelerinden herhangi birinin ya da herhangi bir pay sahibinin mahkemeden denetçi atanması için talepte bulunması gereklidir.

Denetçinin görevden alınması veya yeni denetçi atama davasının, genel kurulca seçilen denetçilerin yönetim kurulu tarafından TTSG’de ilan edilmesinden itibaren üç hafta içerisinde açılması zorunludur (TTK, m. 399/5).

2.3.1.5. Bağımsız Denetçinin Azli

Bağımsız denetçinin azli olarak ifade edilen denetleme görevinden alınma, yeni TTK’nın 399’uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiş ve aynı maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen şekilde ve de başka bir denetçi atanması durumunda mümkün olduğu belirtilmiştir.

Buna göre; yönetim kurulunun veya azınlık pay sahiplerinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ATM, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir nedenin bulunması, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı durumunda, başka bir denetçi atanmasına karar verebilmektedir (TTK, m. 399/4). Bu madde denetçi güvencesi

ilkesi kapsamında düzenlenmiş olup, mahkeme kararı olmaksızın denetçinin görevine son verilememektedir.

Mahkeme denetçinin görevden alınması kararını sadece haklı bir nedenin varlığı durumunda verebilmektedir. Denetçi, sadece tarafsızlığı bozan herhangi bir olgu veya davranışın varlığı durumunda mahkeme tarafından görevden alınabilmektedir. Her ne kadar haklı nedenin nelerden ibaret olduğu kanunda tanımlanmamış olsa da, bu terim ile öncelikle denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenler kastedilmiştir. Bu nedenler; mesleki yetersizlik, denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayırmaması, bilgi sızdırması, taraf tutması gibi hususlar olabilmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 648). Denetçinin görevinden alınması için mahkemeye yapılan başvuru sonucunda mahkemenin denetçinin azline karar vermemesi durumunda ise, denetçiye verilen denetleme görevinin geri alınması, başka bir ifadeyle bağımsız denetçinin azledilmesi mümkün değildir.

2.3.1.6. Bağımsız Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi

Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi sonucu denetleme görevinden çekilmesi iki halde mümkündür. Bunlardan biri, haklı bir nedenin var olması, diğeri de kendisine karşı görevden alınma davası açılmış olmasıdır.

Buna göre, denetçi denetim sözleşmesini sadece haklı bir neden veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda feshedebilmektedir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirket tarafından sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma halleri haklı neden olarak sayılmamaktadır. (TTK, m. 399/8).

Haklı nedenler; çalışma şartlarının müsait olmaması, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesi ve denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesi şeklinde olabilmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 648).

Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır. Ayrıca, denetçinin fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurulun bilgisine sunma

yükümlülüğü bulunup, bu sonuçların denetim raporunun şekline ve içeriğine uygun olarak hazırlanacak bir rapor ile genel kurula verilmesi gerekmektedir (TTK, m. 399/8).

2.3.1.7. Bağımsız Denetçilere Getirilen Sınırlamalar

Denetim faaliyetleriyle ilgili olarak denetçilere bazı sınırlamalar getirilmektedir. Özellikle, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında herhangi bir danışmanlık ya da hizmet veremeyeceği ifade edilmiştir. Buna göre, bir şirkete denetim hizmeti veren denetçi, o şirketin muhasebesel işlemleriyle ilgili hizmet sunamamaktadır.

Diğer bir sınırlama ise, seçilen denetçinin belirli bir süre sonra görevine ara vermek zorunda olmasıdır. Buna göre, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl bağımsız denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe aynı şirket için yeniden görevlendirilememektedir (TTK, m. 400/2).

Yeni TTK ilk yayınlandığında bu düzenleme, denetçinin yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetleme raporu vermesi halinde, en az iki yıl için değiştirilmesi gerektiği şeklindeyken, 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu bu bekleme süresi iki yıldan üç yıla çıkarılmıştır. Böylece, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak görevlendirilen denetçinin, üç yıl ara vererek bu sürenin sonunda tekrar aynı şirkette denetçi olabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

2.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Özel Denetçi

Özel denetim, şirketin işleri arasından bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olmak üzere yapılan bir tür denetim faaliyetidir. Şirkette bazı durumların açıklığa kavuşturulması veya hakim şirket ile topluluk şirketi arasındaki ilişkilerin denetlenmesi amacıyla özel denetim yaptırılabilir. Yeni TTK ile özel denetim isteme hakkı sadece şirket genel kuruluna ve azınlık pay sahiplerine tanınmış olan bir imkandır.

Özel denetim, eski TTK'da da düzenlenmiş bulunmasına rağmen mevcut hükmün ihtiyaçlara cevap verememesi ve yetersizliği nedeniyle uygulamada sorunlar yaşanmış ve özel denetim etkin bir şekilde gerçekleştirilememiştir. Sözü edilen yetersizlikler, yapılan eleştiriler ve sistemin işleminin önündeki engeller göz önünde bulundurularak, özel denetim konusu tekrar ele alınmış ve ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde yeni TTK'nın 438 ile 444'üncü maddeleri arasında düzenlenerek uygulamaya geçirilmiştir (Yavuz, 2012: 103-104).

Bu kapsamda, şirket genel kurulu, şirketle ilgili belirli bazı hususların incelenmesi için gerektiğinde özel denetçi seçebilmektedir. Kanun, özel denetçi seçimini gerektirecek olay konusunda bir sınırlandırma yapmadığından pay sahiplerinin incelenmesini arzu ettikleri ve gerekli gördükleri herhangi bir şirket işi için özel denetçi seçilmesi mümkündür. Örneğin; şirketin inşaat işlerinin ya da vergi cezasına sebebiyet veren olayların incelenmesi amacıyla özel denetçi tayin edilebilmektedir (Altaş, 10.12.2012).

Şirket genel kurulu yanında, azlık veya azınlık olarak tabir edilen pay sahiplerinin de, özel denetçi görevlendirilmesini talep etmeleri mümkündür. Ancak, özel denetçi atanmasını isteyen azınlık pay sahiplerinin, genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden beri şirkette pay sahibi olma zorunluluğu bulunmaktadır (Altaş, 10.12.2012).

Ayrıca bağımsız denetçinin, şirketin hakim şirketle ya da topluluk şirketi ile ilişkilerinden kaynaklanan nedenlerle şirketin finansal tablolarının denetimi sonucunda sınırlı olumlu görüş veya görüş bildirmekten kaçınma yargısına ulaşması durumunda da, pay sahipleri özel denetime başvurabilirler. Bu noktada özel denetim; şirketin, topluluk şirketleriyle olan ilişkilerinin aydınlatılması ve sorunların çözülmesi noktasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Arslan, 2011: 90-91).

2.3.2.2. Özel Denetçi Olabilecekler

Yeni TTK'da, bağımsız denetçi olabilecekler ve bu kişilerin vasıfları konusunda bir belirleme yapılmış olmasına rağmen, özel denetçi için böyle bir

belirleme yapılmamıştır. Kanunda herhangi bir belirlemenin yapılmamış olması, herkesin özel denetçi olarak görevlendirilebileceği anlamına gelmemektedir.

Kanunda özel denetçi olarak kimlerin atanabileceği açıklanmamış ise de, özel denetçilerle ilgili *uzman* ibaresi kullanılmıştır. Bu kapsamda YMM, SMMM, avukatlar ya da konusunda uzman diğer kişiler de özel denetçi olarak atanabilmektedir (Yavuz, 2012: 109).

Özel denetçiden istenen, şirketle ilgili belirli olayların açıklığa kavuşturularak özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına katkıda bulunmasıdır. Bunun yapılabilmesi için özel denetçinin bazı niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu kapsamda, özel denetçinin de bağımsız denetçi gibi yeterli mesleki eğitime sahip olmasının yanında, çalışmalarını sırasında kanıtlar toplayıp, bunları değerlendirerek ilgililere raporlaması gerekmektedir.

2.3.2.3. Özel Denetçi Olması Yasaklananlar

Yeni TTK'nın 400'üncü maddesinin birinci fıkrasında, bağımsız denetçi olan YMM ve SMMM'lerin veya bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketinin veya bunların ortaklarından birinin ya da bunların ortaklarının yanında çalışan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin ilgili şirkette denetçi olamayacakları öngörülmekte, ancak özel denetçilere yönelik olarak böyle bir yasaklamaya yer verilmemektedir (Altaş, 2012: 165).

Özel denetçiler için yapılan uzman nitelendirmesi dikkate alındığında, yeterli mesleki eğitime sahip olmayan ve alanında uzman olmayan kişilerin özel denetçi olarak görevlendirilebilmeleri mümkün görünmemektedir.

2.3.2.4. Özel Denetçinin Atanması

Özel denetçi kural olarak mahkeme tarafından görevlendirilmektedir. Bu görevlendirme, genel kurulun özel denetim talebini kabul edip etmemesine göre farklılık göstermektedir. Bu farklılığa rağmen, her iki durumda da özel denetçinin

atanmasına karar verecek makam ATM'dir. Özel denetçi atanması talebinin mahkeme tarafından haklı bulunması durumunda, bu talep çerçevesinde mahkeme tarafından inceleme yapılacak konu belirlenerek, özel denetçi atanmasına karar verilmektedir.

2.3.2.4.1. Genel Kurulun Kabulü Halinde Özel Denetçinin Atanması

Pay sahiplerinin her biri, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan talep edebilmektedir (TTK, m. 438/1).

Genel kurulun özel denetim yaptırılmasına yönelik istemi kabul etmesi durumunda, şirket veya pay sahiplerinden herhangi biri otuz gün içerisinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ATM'den bir özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir (TTK, m. 438/2).

Özel denetim talebinin kötüye kullanılması ve şirkete zarar verme tehlikesinin azaltılması amacıyla birtakım şartlar öngörülmüştür. Bu şartlardan birincisi, bilgi alma veya inceleme hakkının kullanılmış olmasıdır. Bu hak kullanılmaksızın pay sahipleri özel denetim yapılmasını isteyememektedir. İkinci şart ise, özel denetimin konusunu belirli olayların oluşturmasıdır. Belirli olaylardan kastedilen, belli tür ve niteliği olan olaylar değil, olay bağlamında tanımlanabilen, içeriği ile sınırları belirlenmiş olan ve genel nitelik taşımayan olaylardır. Belirli olaylar şirketin herhangi bir işi, vermiş olduğu kararı, finansman ihtiyacı, hakim şirketin kararları veya işletmeye verdiği kayıplar şeklinde olabilmektedir (Yavuz, 2012: 105).

Mahkemeye başvuran pay sahibinin, genel kuruldan özel denetim talebinde bulunan pay sahibi olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Özel denetim talebinde bulunmamış olsa dahi, herhangi bir pay sahibi mahkemeden özel denetim yapılmak üzere özel denetçi atanması talebinde bulunabilmektedir (Yavuz, 2012: 106).

Anlaşılabacağı üzere, özel denetçi talebi öncelikle genel kurula iletilmesi gereken bir taleptir. Genel kurulun bilgisine sunulmadan doğrudan mahkemeye

başvurma imkanı bulunmamaktadır. Ancak, genel kurulun özel denetçi atanması talebini kabul etmesi ya da etmemesi, mahkemeye başvurmanın önünde herhangi bir engel teşkil etmemektedir. Her durumda, özel denetçiyi atama görevi mahkemeye aittir.

2.3.2.4.2. Genel Kurulun Reddi Halinde Özel Denetçinin Atanması

Genel kurulun, pay sahiplerinin özel denetçi atanması talebini kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır (TTK, m. 438/1). Dolayısıyla, genel kurul pay sahiplerinin özel denetim talebini reddedebilmektedir.

Özel denetim isteminin genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda, halka açık olmayan A.Ş.'lerde sermayenin en az yüzde onu, halka açık A.Ş.'lerde ise yüzde beşine sahip olan ya da paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ATM'den özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir (TTK, m. 439/1).

Burada dikkat edilmesi gereken husus, özel denetim talebinde bulunan pay sahiplerinden herhangi birinin değil, sadece yukarıda belirtilen kriterleri karşılayabilen ve azınlık olarak tabir edilen pay sahiplerinin mahkemeye başvuruda bulunabileceğidir.

Özel denetçi atanması istemini içeren davanın, genel kurulun özel denetim isteğini reddettiği tarihten itibaren üç ay içerisinde açılması gerekmektedir. Bu süre, hak düşürücü niteliktedir. Genel kurulun talebi reddetmesinden itibaren üç ay içerisinde mahkemeye dava açılmaması durumunda, konuyla ilgili dava açma hakkı sona ermektedir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, özel denetim isteğinin genel kurul tarafından kabul edilmesi halinde, özel denetçi atanmasını şirket genel kurulu ya da pay sahiplerinden herhangi biri talep edebilmektedir. Burada pay sahiplerinin paylarının oranı ve sahip olunma süresinin, özel denetçi atanmasını talep etme hakkının kullanılmasında herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Genel kurul tarafından

özel denetim isteminin reddedilmesi durumunda farklılık göstermektedir ki, sadece azınlık pay sahipleri mahkemeden özel denetçi atama talebinde bulunabilmektedir.

2.3.2.5. Özel Denetçinin Azli

Özel denetçinin azli olarak ifade edilen denetleme görevinden alınmaya ilişkin yeni TTK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, özel denetçi atanmasına yönelik talep genel kurul tarafından kabul edilse de edilmese de, özel denetçiyi atama yetkisi sadece mahkemeye ait olduğundan özel denetçinin görevden azledilmesini gerektirir nedenlerin bulunması halinde de, özel denetçinin atanmasına karar veren mahkemenin özel denetçinin görevden alınmasına karar vermesi gerekmektedir.

2.3.2.6. Özel Denetçilere Getirilen Sınırlamalar

Özel denetimin, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılması gereklidir. Yararlı süre ibaresinden kastedilen, makul süre değil, özel denetimin amaca yararlı olabilecek bir süre içerisinde bitirilerek özel denetim raporun verilmesidir (Yavuz, 2012: 111). Özel denetimin gecikmesi durumunda özel denetimden beklenen fayda ortadan kalkabileceğinden bu husus son derece önemlidir.

Özel denetçi ataması yapılırken mahkeme tarafından inceleme konusu da belirlenmektedir. Bundan dolayı, özel denetçinin mahkeme tarafından belirlenecek inceleme konusuna bağlı kalarak denetim görevini yapması ve bu konunun dışına çıkmaması gereklidir. Ayrıca, özel denetime ilişkin inceleme, şirket faaliyetini aksatmadan ve şirkete yük olmadan yerine getirilmelidir (Altaş, 2012: 167).

2.3.2.7. Özel Denetçiye Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü

Şirket yönetim kurulunun, şirket defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının özel denetim kapsamında incelenmesine izin vermesi zorunludur (TTK, m. 441/2).

Özel denetçinin şirkette incelemesini yaparken ve bilgi alırken güçlkle karşılaşması, hatta şirkete girmesinin engellenmesi, defterlere ve diğer belgelere ulaşmasının kısıtlanması, bilgi verilmesinin reddedilmesini ve bu tavrın *görev çerçevesi* ihtilafına dayandırılması söz konusu olabilmektedir. Bütün bu hallerde, özel denetim faaliyetlerinin yerine getirebilmesi için mahkemeye başvuru imkanı bulunmaktadır. Özel denetçinin yapacağı bu başvuru üzerine mahkeme, özel denetçinin çalışabilmesini sağlayacak bir karar verebilmektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 712).

Yine, özel denetçinin denetimin sonuçlarına ilişkin olarak şirketin görüşünü alma yükümlülüğü de bulunmaktadır (TTK, m. 441/4). Bu nedenle, yanlış anlamaları ve yönlendirmeleri önlemek amacıyla özel denetim raporunun verilmesinden önce saptanan sonuçların şirket yönetim kurulu ile paylaşılması ve sonuçların doğru olup olmadığının, hatalı belirlemeler içerip içermediğinin karşılıklı olarak tartışılması ve şirketin raporla ilgili görüşünün alınması gerekmektedir (Yavuz, 2012: 112).

2.4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİ İLE ÖZEL DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bağımsız denetçi ve özel denetçinin sorumluluk hallerini, hukuki ve cezai nitelikte olmak üzere iki sınıfta incelemek mümkündür. Yeni TTK'nın 554'üncü maddesine göre, YMM ve SMMM'lerin oluşturduğu bağımsız denetçiler ile diğer uzman kişilerden oluşan özel denetçilerin, denetim görevini yerine getirdikleri süre içerisinde meydana gelen zararlardan dolayı birtakım sorumlulukları bulunmaktadır.

Düzenlemeye göre, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını denetleyen bağımsız denetçiler ile herhangi bir şirket işlem ve kararını denetleyen özel denetçilerin, kanuni görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareket etmeleri durumunda, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlulukları doğmaktadır (Yıldırım, 2011: 50).

2.4.1. Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçinin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetçi ve özel denetçinin genel anlamda hukuki sorumlulukları, TTK'nın 404, 549, 550, 556 ve 557'nci maddelerinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Hukuki sorumluluğu neden olan hallerinin hangi durumlarda ortaya çıkacağı aşağıda açıklanmaktadır.

2.4.1.1. Şirket Sırlarını Açıklama

Denetçi ve özel denetçilerin sorumlulukları, esas olarak yeni TTK'nın 554'üncü maddesinde düzenlenmekle birlikte, bu maddeden ayrı olarak TTK'nın 404'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçi ve özel denetçi ile bunların yardımcıların ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, denetim görevini yürütürken dürüst olma, tarafsız davranma ve sır saklama yükümlülükleri bulunmaktadır.

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması durumunda ise, sır saklama yükümlülüğü bu şirketin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve şirket çalışanlarını da kapsamaktadır (TTK, m. 404/3).

Dolayısıyla, denetçi ve özel denetçi ile diğer adı geçen kişiler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri denetlemeyle ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamamaktadır. Kasten veya ihmal ile bu yükümlülükleri ihlal edenlerin şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlulukları bulunmaktadır (TTK, m. 404/1).

Bahsedilen sorumluluk halleri, dürüstlüğü, tarafsızlığın ve sır saklama yükümlülüğünün ihlaliyle ortaya çıkmaktadır. Sır saklama yükümlülüğüne aykırılık için işletme sırlarının denetim faaliyeti gerçekleştirilirken öğrenilmiş ve kullanılmış olması gerekmektedir. Buradaki kullanma, bilgilerin üçüncü kişilere aktararak paylaşılması anlamına gelmektedir. Sorumluluk için sırrın kullanılması sonucunda bir yarar elde edilmiş olması şart değildir. Ayrıca herkes tarafından bilinen olgular,

denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsa dahi, sır saklama yükümlülüğü kapsamına girmemektedir (Yalvaç ve Kaya, 2012: 660).

2.4.1.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması

Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili olarak hazırlanan belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından ya da gerçeğin saklanmış bulunmasından doğan zararlardan belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumluluğu bulunmaktadır (TTK, m. 549/1).

Bu maddedeki sorumluluk, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması, menkul değer ihracı gibi işlemleri ve halka açılmayla ilgili olarak hazırlanan izahnameleri kapsamakta, bunlara ilişkin belgeleri de düzenlemektedir. Bu belgeler, doğru olmama, gerçeği yansıtmama, sahtelik ve hile gibi açıkça belirtilen hukuka aykırılıklar ile diğer kanuna aykırılıklar çerçevesinde düzenlenmiş belgelerden oluşmaktadır (Altaş, 2012: 181).

2.4.1.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulması ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi

Şirketin sermayesi, tamamıyla taahhüt edilmediği veya karşılığı kanun ya da esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmediği halde, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilerek payların karşılıkları ve oluşan zararı faiziyle birlikte müteselsilen ödemek zorundadır (TTK, m. 550/1).

Bu hüküm, sermayenin korunması ilkesinin bir uygulaması olup, aynı ilke bağlamında öngörülmüş bulunan TTK'nın 549'uncu maddesinin tamamlayıcısıdır. Yeni TTK'nın 549'uncu maddesinin özellikle taahhütlere ilişkin yönü 550'nci madde ile yakından ilgili olup, sermayede bir boşluk kalmasını önlemek amacıyla kusurlu bulunmaları şartıyla, şirket yetkililerinin bu payları üstlenmesini düzenlemektedir.

Aynı ilkeler, kanun ve esas sözleşme gereği ödenmesi gereken pay karşılıkları için de geçerli bulunmaktadır (Yalvaç ve Kaya, 2012: 827).

2.4.1.4. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin bulunduğu yeni TTK'nın 557'nci maddesinin birinci fıkrasına göre; birden çok kişinin, aynı zararı tazminle yükümlü olmaları durumunda, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (TTK, m. 557/1).

Bu kapsamda davacı, birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilmekte ve hakimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu ayrı ayrı belirlemesini isteyebilmektedir (TTK, m. 557/2).

2.4.2. Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçinin Cezai Sorumlulukları

Bağımsız denetçinin ve özel denetçinin hukuki sorumluluklarının yanında, cezai sorumluluklarını gerektiren haller de bulunmaktadır. Hukuki sorumluluk doğuran nedenlerden bazıları ise, aynı zamanda cezai sorumluluğu da doğurmaktadır.

Denetçinin ve özel denetçinin cezai sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler TTK'nın 562'nci maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi ve özel denetçinin, şirket sırlarını açıklama, belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması ve sermaye hakkında yanlış beyanda bulunma nedenleriyle ilgili olarak cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk halleri, aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.4.2.1. Şirket Sırlarını Açıklama

Denetçi ve özel denetçi ile bunların yardımcılarının ve denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlülükleri bulunmaktadır (TTK, m. 404/1).

Buna göre; denetçi, özel denetçi ve bunların yardımcıları ile denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetim faaliyetleri sırasında öğrenmiş oldukları şirketle ilgili sırları saklama yükümlülüklerini ihmal ettikleri takdirde, verdikleri zararlar nedeniyle her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören A.Ş.’lerdeki denetim için de üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilmesi öngörülmektedir (TTK, m. 404/2).

Ayrıca, denetçilerin görevleri dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceledikleri sırada elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri işletme sırlarını açıklamaları yasaklanmıştır (TTK, m. 527/1). TTK’nın 527/1’inci maddesine aykırı hareket edenlerin Türk Ceza Kanunu (TCK)’nun 239’uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılmaları öngörülmektedir.

TCK’nın “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” başlıklı bu hükmüne göre; elde edilen bilgileri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişiler, şikayet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilir (TCK, m. 239/1).

2.4.2.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması

Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması ile ilgili olarak yapılan düzenlemeye göre; şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların; yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış olmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan belgeleri düzenleyen ve beyanları verenlerin, kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumlu olacağı öngörülmektedir (TTK, m. 549/1).

Kanunun bu maddesinde belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ve ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar ile bunlara onay verenlere, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir (TTK, m. 562/8).

2.4.2.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma

Sermaye hakkında yanlış beyanda bulunma ve ödeme yetersizliğinin bilinmesiyle ilgili olarak, sermaye tamamıyla taahhüt olunmadığı veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmediği halde taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile sermaye taahhüdünde bulunanların, ödeme yetersizliğinin bulunduğunun bilinmesine rağmen buna onay verenlerin, borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumlulukları bulunmaktadır (TTK, m. 550/1-2).

Buna göre, belirtilen sermayeyi, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenlere ve sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bildiği halde bu işleme onay veren denetçilere, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası verilebilmektedir (TTK, m. 562/9).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE MESLEK MENSUPLARININ DENETÇİ OLARAK YETKİLENDİRİLMESİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİM SİSTEMİ VE ORTAYA ÇIKMA NEDENİ

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bir bilgi sistemidir (Sürmeli vd., 2004: 9). Denetim ise, bu bilgi sisteminde yer alan bilgilerin, muhasebe döneminde meydana gelen finansal işlemleri doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının ve yasal mevzuatlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının bağımsız bir denetçi tarafından incelenmek suretiyle sonuçlarının bilgi kullanıcılarına raporlanması faaliyetidir.

Bu amaçla yapılan denetim birçok fayda sağlarken, bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle, bağımsız denetçinin ücretini bizzat denetlediği şirketten alıyor olması ve bağımsız denetim sektöründe kar amaçlı denetim firmalarının bulunuyor olması, bu kuruluşların bağımsızlığı ve yapılan denetim çalışmalarının güvenilirliği konusunda soru işaretlerine neden olabilmektedir (Yıldırım, 29.11.2012).

Bu soru işaretlerinin ortadan kaldırılabilmesi ve denetim faaliyetleri süresince bağımsızlığın sağlanabilmesi amacıyla, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin artırılmasında önemli bir rol oynayan bağımsız denetim çalışmalarının ve bağımsız denetçilerin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir.

Özellikle 2000’li yılların başından itibaren ABD ve bazı AB ülkelerinin de içinde bulunduğu gelişmiş ülkelerde arka arkaya ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları nedeniyle kamunun sermaye piyasaları hakkındaki azalmış olan güveninin artırılması amacıyla birçok ülkede bağımsız denetim alanında birtakım

düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını sağlamak amacıyla bağımsız denetim standartları güncellenmiş, yeni denetim ve gözetim mekanizmaları oluşturulmuştur (Yavuz, 2011: 147).

Bağımsız denetimin gözetim ifadesi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetinin mevcut yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının çeşitli araçlarla kontrolü anlamına gelmektedir. Söz konusu gözetim faaliyeti, gerek yerinde denetim çalışmaları ile gerekse faaliyette bulunanlardan edinilen çeşitli bilgilerle gerçekleştirilebilmektedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetimin gözetimi, gerek bağımsız denetim kuruluşları tarafından, gerekse herhangi bir kuruluştan bağımsız olarak faaliyet gösteren denetçiler tarafından, faaliyetin genel kabul görmüş bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı ve bu kapsamda söz konusu faaliyetin yeterli kalite ve güvenilirlikte olup olmadığı hususunun, bağımsız denetimi kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi faaliyetidir (Sayar, 2011: 25). Bu bakımdan gözetim faaliyeti, pek çok yöntem ve aracı içinde barındıran genel bir faaliyet olarak nitelendirilebilmektedir (Okur, 2007: 12).

Özellikle, Türkiye’de 2005 yılı itibariyle BDDK tarafından bazı bankalara el konulması ve bu bankaların çeşitli denetim birimlerince denetlenmesine rağmen bankacılık sektörünün büyük bir kısmının Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)’na devredilmesiyle birlikte, bankacılık sektöründe yapılan denetimlerin tartışılması gündeme gelmiştir (Cihangir ve İnan, 2006: 7). Bu süreçte yaşanan banka iflasları ve iflasların bağımsız denetimle olan ilişkisi, yurt dışında olduğu gibi Türkiye’de de denetimin gözetim fonksiyonuna olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Senal, 2011: 82). Bağımsız denetim skandallarının sıkça yaşanması sonucu gündeme gelen bağımsız denetimin gözetim ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olan denetim skandallarından bazıları, aşağıda incelenmektedir.

3.1.1. Bağımsız Denetim Skandalları

Denetim skandalları, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil

eden yolsuzluklar olarak ifade edilebilmektedir. Bu skandalların temelinde yaratıcı muhasebe uygulamaları yatmaktadır. Yaratıcı muhasebe; finansal tablolarda çeşitli şekillerde yapılan düzenlemeler sonucunda finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almalarına neden olan hileli finansal raporlama uygulamaları şeklinde ifade edilebilmektedir (Çıtak, 2009: 84-85).

Özellikle, ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan ve küresel etkileri olan skandallardan; Enron, Worldcom, Xerox ve Parmalat vakaları bunların başında gelmektedir. Türkiye’de ise, bazı bankalarda yaşanan olaylar haricinde ciddi bir denetim skandalı yaşanmamıştır. Yaşanan bu küresel skandallar, kontrol altında tutulmaya çalışılarak, başta ABD olmak üzere, çeşitli ülkeler tarafından gerekli önlemler alınmış ve yasal düzenlemeler yapılmıştır (Erol, 2008: 229).

3.1.1.1. Yurtdışında Yaşanan Denetim Skandalları

1970’li yıllarda denetim alanında Arthur Andersen, Arthur Young&Company, Coopers&Lybrand, Ernst&Whinney, Haskins&Sells Deloitte, KMPG, Price Waterhouse, Touche Ross’un oluşturduğu sekiz büyük denetim firmasının hakimiyeti söz konusu iken, bu hakimiyet 1989’da yaşanan birleşmeler sonucunda altı büyük firmaya kalmıştır. Yoğun rekabet nedeniyle sektörde yapılan birleşmeler sonucunda Ernst&Whinney, Arthur Young ile birleşerek bugünkü Ernst&Young; Haskins&Sells Deloitte, Touche Ross ile birleşerek Deloitte&Touche adını almıştır. 1998’de ise Price Waterhouse, Coopers&Lybrand ile birleşerek Pricewaterhouse Coopers adını almış ve bağımsız denetim sektöründeki büyük oyuncu sayısı beşe düşmüştür. Son olarak 2002’de ortaya çıkan Enron skandalı ile bugünkü mevcut durum ortaya çıkmıştır. Enerji devi Enron’un iflası sırasında belge ve kayıtları yok ettiği iddiasıyla açılan davada suçlu bulunan Arthur Andersen şirketi, isminin gördüğü zararın ardından tekrar toparlanamamış ve “Big 5” olarak adlandırılan en büyük denetim firması arasındaki yerinden ayrılmak zorunda kalmıştır. Böylece “Big 5” olarak bilinen denetim firması sayısı, dörde inmiştir (muhasabetr.com/ulusalbasın, 29.11.2012).

Uluslararası alanla yaşanan ve çok ses getiren bu denetim skandallarına ilişkin açıklamalara aşağıda kısaca değinilmiştir.

Arthur Andersen Denetim Firması ve Enron, WorldCom Skandalları: Gaz dağıtımını, enerji alım-satımını, e-ticaret, plastik ve benzeri sektörlerde faaliyet gösteren Enron şirketi, 2000’li yılların başında önemli finansal güce kavuşmuştur (Toraman, 2002: 6). Enron skandalı, şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesine ve bunun için denetim şirketinden yardım almasına yönelik bir vakadır. Enron şirketi, denetim raporlarının yatırımcıların alacakları kararlarda önemli bir etkiye sahip olduğunu bildiğinden, finansal tablolar aracılığıyla karlarını olduğundan fazla göstererek, borçlarını gizlemiş ve bu şekilde karışık bir finansal yapı oluşturmuştur (Symes ve Süer, 2004: 114).

Enron şirketinin denetimini yapan Arthur Andersen isimli denetim firması, Enron’un kazançlarını yüksek gösterebilmek için, finansal tablolarda birçok oynama yapmak suretiyle finansal tabloları makyajlamış ve şirketin finansal tablolarıyla ilgili olarak olumlu görüş bildirmiştir. Arthur Andersen firması ile Enron arasındaki bu skandalın ortaya çıkmasının ardından Arthur Andersen firması sahip olduğu ünü kaybetmeye başlamıştır.

Enron vakasından sonra tespit edilen diğer bir skandal ise, Arthur Andersen firmasının denetimini yaptığı WorldCom şirketi üzerinde olmuştur. WorldCom şirketi, telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir şirket olup, muhasebe işlemlerinde usulsüzlüğü, masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle gerçekleştirmiştir. Bu şekilde şirket gelirlerini 3.8 milyar dolar yüksek göstermiştir. Arthur Andersen firması tarafından hazırlanan denetim raporunda, bu usulsüzlük görmezden gelinerek şirket ile denetçi arasında önemli bir görüş ayrılığı yaratacak uyumsuzluğun olmadığına ilişkin görüş bildirilmiştir (Özbirecikli, 2006: 9).

Enron skandalı sonrası yeterince prestij kaybeden Arthur Andersen firmasının bu skandalın da ortaya çıkmasıyla birlikte, uğradığı zararların altından kalkamayarak “Big 5” olarak adlandırılan en büyük beş denetim firması içerisindeki yerinden ayrılmak zorunda kalmıştır (muhasebetr.com/ulusalbasın, 29.11.2012).

Deloitte&Touch Denetim Firması ve Parmalat Skandalı: Parmalat, temel gıda ve süt ürünlerini üretilip satmak amacıyla kurulmuş bir şirkettir. Parmalat şirketinin, iştirak ettiği şirketlere usulsüz kayıtlar ve işlemlerle finansal kaynakları aktarması

sonucu oluşan muhasebe skandalında, 1993-2003 döneminde elde ettiği 14.2 milyar Euro'yu bu şirketlere aktardığı tespit edilmiştir (Atmaca, 2012: 193).

Parmalat şirketinin denetimini üstlenen Deloitte&Touch isimli denetim firmasının ve denetim ekibinin, özellikle mesleki şüphecilik ilkesine uygun hareket etmemesi nedeniyle, bu skandalın oluşmasında sorumluluğu bulunmaktadır. Yapılan incelemeler göstermektedir ki, tecrübeli ve yetenekli bir denetçinin ortaya çıkarabileceği birçok sahtekarlık, Deloitte&Touch firması tarafından önemsenmediğinden ortaya çıkarılamamıştır (Senal, 2011: 92).

Anlaşılaacağı üzere, denetim skandallarının yaşanmasında, denetim yaptıran şirketlerin haricinde, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetim şirketleri de önemli rol oynamaktadır. Muhasebede yapılan yolsuzlukların görmezden gelinmesi ya da yeterli inceleme yapılmaması nedeniyle bu yolsuzlukların gözden kaçırılması sonucu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirilmesi, denetim skandallarının ortaya çıkmasının ana nedenini oluşturmaktadır.

2.2.1.2. Türkiye’de Yaşanan Denetim Skandalları

ABD ve AB ülkelerinde yaşanan denetim skandalları, bu skandallara adı karışan firmaların Türkiye’de de ortaklarının bulunması ve Türkiye’de yaşanan küçük çaplı denetim firması skandalları, karar alıcılarının denetçiler tarafından açıklanan görüşlere olan güvenlerinin yitirilmesine neden olmuştur (Senal, 2011: 93).

Türkiye’de yaşanan denetim skandallarından biri, Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.’de ortaya çıkmıştır. Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin bağımsız denetimini yapan Er-Genç Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından kullanılan plan ve programların SPK’nın hazırlamış olduğu tebliğlere uygun olmadığı, etkin bir ekip çalışması, görev dağılımı ve gözetim sistemi sağlayamadığı, çalışmalarını kanıtlayacak belge ve kayıt düzenine sahip olmadığı ve gerekli denetim tekniklerini kullanarak yeterli miktarda denetim kanıtı toplayamadığı anlaşılmıştır. Bu şekilde denetim standartlarının gereklerine uygun hareket etmediği anlaşılan denetim firmasının, Sermaye Piyasasında Bağımsız

Denetlemeye Yetkili Kuruluşlar listesinden çıkarılmasına karar verilmiştir (spk.gov.tr, 01.01.2013).

Türkiye’deki bir diğer denetim skandalı ise, Ergin Uluslararası Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.’nin 1999 yılında Eskişehir Esbank T.A.Ş. için düzenlemiş olduğu denetim raporuyla ortaya çıkmıştır. Bankanın likiditesi ve finans temin etme kabiliyetinin, yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olmamasına rağmen, denetim firması tarafından yeterli olduğu açıklanarak, yatırımcılara bankayla ilgili olumlu bir görüş yansıtılmıştır. Yine aynı denetim firması tarafından denetlenen Yaşarbank A.Ş. hakkında 1999 yılında düzenlenen denetim raporunda ise, bankanın finansal riskleri konusunda hiçbir açıklama yapılmamış ve raporda olumlu görüş bildirilmiştir. Ancak, 31 Aralık 1998 tarihi itibarıyla 7 Trilyon Lira kar gösteren bir şirketin bir sene sonra 559 Trilyon Lira zarar göstermesi ve bu zararın da yarısının geçmiş döneme ait olması, daha önceki dönemlerde bağımsız denetim görevini yapan denetim şirketlerinin yaptıkları denetimin kalitesi ve güvenilirliği hakkında şüpheye düşülmesine yol açmıştır (Önder, 2001: 3-6).

Yukarıda bahsedilen skandallar nedeniyle bağımsız denetimin gözetimi ihtiyacı ortaya çıkmış ve denetim skandallarının yoğun bir şekilde yaşandığı ülkeler başta olmak üzere daha kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirmek üzere denetim firmalarının gözetiminin yapılmasına yönelik çeşitli önlemler alınmaya başlanmıştır.

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

ABD’de 2001 yılı sonu itibarıyla ortaya çıkan Enron skandalı ile başlayan ve ardından büyük ölçekli birçok işletmede meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duydukları güveni azaltmak suretiyle sermaye piyasalarının olumsuz yönde etkilenmesine neden olmuştur (Erserim, 2007: 47). Bu durum, söz konusu skandalların bir daha yaşanmaması için gerek şirket yönetimlerine, gerekse bağımsız denetim yapan denetçilere, yeni görevler ve sorumluluklar getiren düzenlemeler yapılmasına yol açmıştır (Kayım, 2006: 155).

ABD başta olmak üzere, AB ülkeleri ile gelişmiş finans ve sermaye piyasalarına sahip Kanada ve Japonya'daki bağımsız denetimin gözetimine yönelik yapılan düzenlemeler aşağıda incelenmektedir.

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler

Enron ile başlayan ve daha sonra Worldcom gibi büyük şirketlerde peş peşe ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucu başlayan süreçte, olumsuz bir şekilde etkilenen sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla ABD'de yeni bir dönemin habercisi olan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) kabul edilerek yürürlüğe konulmuştur (Sayar, 2011b: 25).

SOX, doğrudan ve dolaylı olarak bağımsız denetçilerin, hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğuna işaret etmektedir. SOX yasasıyla, bağımsız denetçilerin hileleri ortaya çıkarmada yetersiz kaldıkları varsayımıyla hareket edilerek, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve denetime tabi tutulması amacıyla Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kurulmuştur. Böylece, bağımsız denetim yapan şirketlerin yapmış oldukları bağımsız denetimlerin gözetimi, diğer bir bağımsız denetim şirketince değil, PCAOB tarafından yapılmaya başlanmıştır (Kandemir, 2010: 139).

PCAOB, faaliyetine başladığı 2003 yılından bu yana özellikle bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yoğun bir inceleme ve denetleme faaliyetinde bulunmuştur. Esasında PCAOB'un temel faaliyeti, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden sağlanmasına yönelik inceleme ve denetim yapmaktır. Amerikan yönetiminin PCAOB'dan beklediği ise, daha fazla sayıda bağımsız denetim kuruluşunun sıkı bir şekilde gözetim altında tutulmasıdır. PCAOB'un görevleri üç temel unsur üzerine kurulmuştur. Bunlar (Sayar, 2011b: 25-26);

- a) ABD'de halka açık şirketler nezdinde bağımsız denetim yapacak kuruluşları yetkilendirmek ve söz konusu kuruluşlara ilişkin sicili tutmak,

- b) PCAOB, SOX yasasından aldığı yetkiyle gerek mevcut bağımsız denetim standartlarını revize etmek, gerekse SOX yasasında bağımsız denetim uygulamalarının geliştirilmesi için öngörülen tedbirlerin alınabilmesini sağlamak amacıyla yeni standartları oluşturmak,
- c) Bağımsız denetim kuruluşları nezdinde inceleme/kalite kontrol çalışmaları yürütmek ve cezai müeyyidelerin uygulanması gerektiği durumlarda soruşturma adı altında faaliyet göstererek, sektörün zayıf ve risk içeren yönlerini tespit edip, faaliyetlerin daha kaliteli ve güvenilir yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

3.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler

Muhasebe raporları üzerinde yasal açıdan denetim yapan denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgili Avrupa Birliği (AB)'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin sağlanması amacıyla 10 Nisan 1984 tarihinde 84/253/ECC Sayılı 8'inci Direktif kabul edilmiş ve kabul edilen bu direktif 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe konulmuştur (Sevim, Çetinoğlu ve Kurnaz, 2006: 50).

8'inci Direktif, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, bağımsız denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin gözetim faaliyeti kapsamında sicilinin oluşturulması, sürekli eğitim ve yeterlilik şartlarının izlenmesi vb. hususlar ile denetçilerin yapmış oldukları denetimlerin kalite ve güvenilirliklerinin incelenmesi konularını ele almıştır (Sayar, 2011c: 25).

Direktif ile getirilen gözetim esasları, mevcut bağımsız denetim mesleğinin kendi kendini düzenleyici nitelikteki yapısına yüklenen fonksiyonları korumakla beraber, daha kaliteli ve güvenilir hizmet sunumu sağlayacak bir sistemin temellerini oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin düzenleme ve gözetim mekanizması olarak, özellikle İngiltere'de bağımsız bir yetkili otorite olan Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC)

bünyesinde 2003 yılında Profesyonel Gözetim Kurulu (Professional Oversight Board-POB) kurulmuştur (Sayar, 2011c: 26).

POB, bağımsız denetim mesleğinin etik ve mesleki standartlar çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğinden sorumlu olan ve söz konusu hususa ilişkin gözetim ve denetim faaliyetlerinde bulunarak, bağımsız denetimin kalite ve güvenilirliğini artırmak ve bu sayede kamu güvenini sağlamak amacıyla kurulmuş bağımsız bir yapıya sahiptir (Sayar, 2011c: 26).

Bağımsız denetimle ilgili hükümlerin yer aldığı 8'inci Direktifte 2006 yılında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler sonucu 25 Nisan 2006 tarihinde kabul edilen direktifte, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, UDS'lere uyum gibi konularda önemli yenilikler getirilmiştir. Söz konusu bu değişikliklerle, daha önce yaşanan skandalların tekrar ortaya çıkmasının engellenmesi amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006: 58).

3.2.3. Japonya'da Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler

Japonya'da denetçilerin ve denetim firmalarının gözetimi ile ilgili olarak iki tür yapı bulunmaktadır. Bunlardan biri, Finansal Hizmetler Kurumu (Financial Services Agency-FSA); diğeri ise Sertifikalı Kamu Muhasebecileri ve Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPA AOB)'dur. CPA AOB, Enron skandalından sonra Amerika'da kamu gözetim kurulunun oluşturulmasını takiben Japonya piyasalarında tekrar kamu güvenini sağlamak amacıyla 2004 yılında kurulmuştur. Bu kurul, FSA tarafından kurulmuş bir yapı olup, devlet tarafından finanse edilmektedir (fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf, 06.01.2013).

CPA AOB'nin görevi, denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini uygulamak, denetim firmalarını yerinde teftiş etmek ve her bir denetim firmasının kalite kontrol sürecini incelemektir. FSA'nın rolü ise, CPA AOB'den gelen tavsiyelere istinaden denetim firmalarına karşı disiplin faaliyetlerini yürütmektir (Inoue, 2008: 4).

3.2.4. Kanada’da Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeler

Enron ve diğer kurumsal skandallarla birlikte Kanada piyasalarında da denetim sonuçlarına karşı ciddi bir güven kaybı yaşanmaya başlamıştır. Bu süreç doğrultusunda ülkedeki düzenleyici otoriteler Kanada Serbest Muhasebecileri ile birlikte bağımsız denetçilerin düzenlemiş oldukları raporların ve halka açık şirketlerin finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu konusunda kamu güvenini tekrar sağlamak amacıyla 2003 yılında Kanada Kamu Gözetim Kurulu (The Canadian Public Accountability Board-CPAB)’nu kurmuştur. CPAB inceleme faaliyetlerini bünyesinde yer alan denetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bu birimlerden biri olan Ulusal Denetim Birimi, bağımsız denetimin etkinliğini artırmak üzere, CPAB tarafından oluşturulmuş bir alt yürütme birimi şeklinde faaliyetlerini sürdürmektedir (Senal, 2011: 119).

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİYLE İLGİLİ TÜRKİYE’DEKİ DÜZENLEMELER

Türkiye finansal piyasalarında bağımsız denetim faaliyeti ve gözetimi ile ilgili düzenlemelere genel olarak bakıldığında, birbirinden farklı kurumların kendi görev ve yetki alanlarında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarına yönelik düzenleme ve gözetim yapma yetkilerinin bulunduğu ve bu nedenle bağımsız denetim faaliyetinde çok başlı bir yapının mevcut olduğu görülmektedir (Senal, 2011: 81).

1970’li yıllardan itibaren Türkiye’deki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların Türkiye’de yatırım yapmaya başlaması ve Türk şirketlerinin uluslararası finansman olanaklarının artması gibi nedenler, Türkiye’de bağımsız denetimi zorunlu hale getirmiştir. Türkiye’de bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. Bu kapsamda Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını düzenleyen Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayınlayarak uygulamaya koymuştur.

Bankaların denetiminden sonra SPK da, kendine tabi ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Daha sonra SPK, son zamanlarda yaşanan denetim skandallarının önüne geçmek amacıyla çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, denetçi bağımsızlığının sağlanmasına yönelik Seri: X, No: 19 sayılı tebliği yayınlamıştır (Sevim vd., 2006: 57-58). Sonrasında ise, bağımsız denetimin gözetimine ilişkin düzenlemeleri içeren, Seri: X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır.

SPK haricinde, bağımsız denetimle ilgili BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı tarafından kendilerine tabi şirketlerin denetimini yapacak denetim firmalarına yönelik düzenlemeler ile 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nda birtakım düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak, denetim firmalarının çalışmalarını bu düzenlemelere uygun olarak yapıp yapmadıklarının kontrolünü yapan tek bir otorite bulunmadığından, denetim faaliyetlerinde istenilen kalite ve güvenilirlik sağlanamamıştır. Tam da bu noktada denetim firmalarının gözetiminin yapılarak denetim sonuçlarının güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik mevcut TTK'da birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, bağımsız denetim yeniden ele alınmış ve 6102 Sayılı TTK'yla ticaret hayatına girmiştir. Bu kanuna dayanılarak hazırlanan 660 Sayılı KHK ile de bağımsız denetimin üzerindeki çok başlı yapının ortadan kaldırılması ve bağımsız denetimin gözetiminin sağlanması amacıyla KGK kurulmuştur. Türkiye'de bağımsız denetimin gözetimine yönelik yapılan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

30 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilen 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Yasası ile kurulan SPK, sermaye piyasasının düzenlenmesi ve piyasa araçları ile kurumlarını geliştirmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapan bir kurumdur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 8). SPK, kendine tabi ortaklıkların denetim sistemini düzenlemek amacıyla ilk olarak, 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Hakkında

Yönetmeliği yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak bağımsız denetim firmaları kurulmuştur (Senal, 2011: 123).

Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma amacıyla ABD’de yürürlüğe konulan düzenlemeler, diğer ülkelerin ilgili otoritelerince de takip edilerek benzer düzenlemeler yapılmasında öncülük etmiştir. Bu çerçevede, Türkiye’de bağımsız denetimi düzenleyen ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen SPK tarafından da birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler temel olarak 4 Mart 1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 16 Sayılı Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de yer almıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 582). Daha sonra günün koşullarına uyum sağlayabilmek amacıyla bazı değişiklikler yapılmış ve Seri: X, No: 19 ile Seri: X, No: 21 sayılı tebliğler hazırlanmıştır.

12 Haziran 2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in yürürlüğe konulmasıyla birlikte Seri: X, No: 16 Sayılı Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni düzenlenen bu tebliğin amacı; sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere SPK tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere yönelik standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 583).

SPK tarafından yayınlanmış olan bu yönetmelik ve tebliğlerle amaçlanan, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak bağımsız denetim firmalarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışacak kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından incelemeler yapılarak, gözetim faaliyetinde bulunmaktır (Senal, 2011: 124).

3.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

1985 yılında çıkarılan ve çeşitli değişikliklere uğrayan 3182 Sayılı Bankalar Kanunu uyarınca, bankaların denetimi ve gözetimi Merkez Bankası, Hazine

Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği arasında paylaştırılmıştır. 18 Haziran 1999 tarihinde kabul edilen kanunlar ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık sisteminin düzenleme ve denetlenmesinde dağınık bir görüntü oluşturan sistem tek çatı altında toplanarak, özerk bir kurum tarafından yürütülmeye başlanmıştır (Senal, 2011: 124).

BDDK ismiyle yeni oluşturulan bu kurum, tasarruf sahiplerinin haklarını ve bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye sokabilecek ve ekonomiye zarar verebilecek her türlü işlem ve uygulamaları önlemek, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere gerekli tedbirleri almak ve uygulamakla yükümlü kılınmıştır (Akgül, 2005: 120).

BDDK'nın, bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmetleri faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi, verilen bu yetkilerin sürekli veya geçici olarak kaldırılmasına ilişkin sorumluluğu da bulunmaktadır (Senal, 2011: 125). Bu sorumlulukların yerine getirilmesi amacıyla, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik ile Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayınlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 584).

Bu yönetmelikler, BDDK tarafından daha ayrıntılı bir şekilde hazırlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni hazırlanan bu yönetmelikte, bankalarda bağımsız denetim yapacak olan bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, faaliyetleri ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. BDDK, bu yönetmeliğe birtakım eklemeler yapmak ve günün şartlarına uyarlamak amacıyla son olarak, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği hazırlamıştır.

Bunların yanında BDDK, bankaların bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin, yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesiyle ilgili kriterleri belirlemek amacıyla, Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek

Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmeliği hazırlamıştır. Yapılan bütün bu düzenlemelerle, bankacılık alanında etkin ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesinin sağlanması ve bu suretle ortaya çıkabilecek yolsuzlukların önlenmesi amaçlanmıştır.

3.3.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

Türkiye’de petrol, doğalgaz, elektrik gibi enerji ve enerji kaynaklarının serbest rekabet koşulları içinde üretilmesi, dağıtımı ve satışı konusunda yetkili ve tarafsız tek kurum, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu’dur. Bu kurul, değişik enerji kollarında lisans vermekte olup, lisans sahibi olmayanlar enerji piyasasında faaliyet gösterememektedir. Ekonomi içerisindeki temel ağırlıkları dikkate alınan bu kurumlar için özel bir düzenleme ve denetleme sistemi öngörülmüştür. 3 Ekim 2003 tarih ve 25248 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile lisans sahibi kurumlar bağımsız denetim kapsamına alınmıştır (Kaval, 2008: 48-49).

Sözü edilen yönetmelikte, bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetim firmalarının yetkilendirilmesi ile yetkilerinin sürekli veya geçici olarak kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yönetmeliğin günün şartlarına uygun hale getirilmesi amacıyla, 04 Haziran 2011 tarih ve 27954 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe konulan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişiklikler yapılmıştır.

EPDK tarafından yapılan düzenlemelerle; elektrik, doğalgaz, petrol ve LPG’nin, kaliteli ve düşük maliyetli bir şekilde tüketicilere sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir denetimin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (epdk.gov.tr/index.php/epdk-hakkinda, 13.01.2013).

3.3.4. Hazine Müsteşarlığı'nın Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

Hazine Müsteşarlığı'nın görevleri, 20.12.1994 tarih ve 22147 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bu kanuna göre, Hazine Müsteşarlığı'nın görevlerinden biri, sigortacılık sektörüne ilişkin düzenleme ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmektir (hazine.gov.tr/Kanunu/4059.pdf, 13.01.2013).

Sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulmalarına yönelik iki tür düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Devlet Bakanlığı tarafından 8 Eylül 2003 tarih ve 25223 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmeliktir. Bu yönetmeliğin amacı, Türkiye'de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki şubeleri tarafından yayınlanacak finansal tabloları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının, niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (alomaliye.com/sigorta_rea_bag_denetim.htm, 13.01.2013).

İkincisi ise, Hazine Müsteşarlığı tarafından 12 Temmuz 2008 tarih ve 26934 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliktir. Bu yönetmeliğin amacı ise; sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin güven ve açıklık içinde yaşamlarını sürdürmelerine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan finansal tabloların, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayınlanacak finansal tabloların, sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığının tespitine ilişkin esas ve kuralların belirlenmesidir (tsb.org.tr/sayfa/sigortacilik-bagimsiz-denetim-ilkelerine-iliskin-yonetmelik, 13.01.2013).

Yukarıda da belirtildiği üzere, 2008 yılında hazırlanan yönetmelik ile sigorta ve reasürans şirketlerine ek olarak emeklilik şirketleri de düzenleme kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda hazırlanan her iki yönetmelik, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinde denetim yapacak denetçilerin yetkilendirilmesine ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına yönelik düzenlemeler içermektedir.

Sigorta ve reasürans şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim şirketleri, Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alarak denetim yetkisi kazanabilmektedir. Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alabilmek için ise, ya SPK'dan ya da BDDK'dan yetki almış bir bağımsız denetim şirketi olunması gerekmektedir. Ayrıca, bu alanda denetim yapacak denetçilerin Hazine Müsteşarlığı tarafından verilen eğitimi tamamlamaları ve yapılacak olan sınavda başarılı olmaları da gereklidir (Kaval, 2008: 48).

3.3.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

TÜRMOB, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 1989 yılında kurulan bir meslek odasıdır. Bu kanuna göre mesleği icra etmeye hak kazananlara "SMMM" ve "YMM" unvanları verilmektedir (Karakaş, 2008: 21).

3568 Sayılı Kanun bağımsız denetimi tam olarak düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olma zorunluluğu bulunduğunu belirttiğinden, bu kanunun da bağımsız denetime yönelik düzenlemeler içerdiği görülmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 579-580). Meslek yasası olarak da ifade edilen 3568 sayılı yasaya göre TÜRMOB'un görevleri aşağıdaki gibidir (3568 SK, m.29);

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak,

- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilecek görevleri yerine getirmek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

TÜRMOB'a bağlı Türkiye genelinde toplam 76 meslek odası bulunmaktadır. Bu meslek odalarına kayıtlı 12.405 Serbest Muhasebeci (SM), 73.001 SMMM ve 4.100 YMM olmak üzere, toplam 89.506 meslek mensubu görev yapmaktadır (turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx, 13.01.2013).

TÜRMOB ilk olarak, muhasebe meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için, ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere 9 Şubat 1996 tarihinde TMUDESK'i kurmuştur. TMUDESK tarafından saptanan standartlar, işletmelere uygulanabilmesi için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmadığından uygulamaya geçirilememiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580).

TÜRMOB bünyesinde daha sonra, kuruluşu ya da çalışma esasları herhangi bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan TÜDESK kurulmuştur. Bu Kurul, 3568 sayılı yasaya tabi meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için, ulusal denetim standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasının sağlanmasını amaçlamıştır (Karakaş, 2008: 23). KGK'nın kurulmasıyla birlikte, denetim alanında düzenleme yapma ve denetim standartlarını hazırlama görevi KGK'ya verilmiştir.

3.3.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Düzenlemeleri

Türkiye'de denetim firmalarının ve denetçilerin gözetiminde birbirinden farklı kurumların yetkili olması ve özellikle finansal kesimde zaman zaman usulsüzlüklerin

yaşanması, bağımsız denetimin ve gözetimin zayıf olduğunu ortaya çıkarmıştır (Uzay, 2006: 204).

2008 yılına kadar AB'ye üye olan ülkelere uyum için süre tanıyan Avrupa Birliği'nin 8'inci Direktifi, bütün yasal denetçiler ve denetim firmalarının kamu gözetimine tabi olmasını öngörmektedir. Söz konusu direktif, her üye ülkenin kamu gözetimine ilişkin yasal düzenlemelerini yaparak kamu gözetim sistemlerini oluşturmalarını hükme bağlamıştır. Bu gelişmelerin dikkate alınmasıyla birlikte 2008 yılının Haziran ayında, Türkiye'de finansal raporların güvenilirliğini sağlayan, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsayan ve meslekten de önemli ölçüde bağımsız olan, denetim kalitesini yükselten, kamunun güvenini sağlayan ve kamu yararını gözetten bir sistem için tasarı oluşturularak TBMM'ye sunulmuştur (Senal, 2011: 132-134).

Hazırlanan bu tasarıyla, Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki dağınık yapının ortadan kaldırılması amaçlanmış, denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi kapsamında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi, tescili, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, sürekli eğitimi, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip KGK'nın kurulması hedeflenmiştir (Senal, 2011: 135).

Birkaç yıl devam eden çalışmalar neticesinde, BK tarafından 26 Eylül 2011 tarihinde KGK'nın kurulması kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı KHK ile birlikte bu karar yürürlüğe konulmuştur (Arıkan, 2011: 7).

660 Sayılı KHK'nın amacı; uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetim yetkisini haiz KGK'nın, kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (660 Sayılı KHK, m. 1).

Bu KHK'nın yürürlüğe konulmasıyla birlikte SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi Türkiye'de mevzuatları gereği ilgili oldukları işletmeler üzerinde kamu gözetimi yapma yetkileri bulunan kurumların bu yetkileri kaldırılarak KGK'ya verilmiştir (Arıkan, 2011: 9).

Böylece, denetimde çok başlı yapıyı oluşturan kurumların denetim şirketleri üzerindeki gözetim yetkileri sona ermiş ve bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri ve denetim şirketlerinin gözetimini yapma yetkisi KGK'ya verilmiştir. KGK, bu görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmî Gazete'de yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'yle birtakım düzenlemeler yapmıştır.

KGK tarafından hazırlanan BDY, 6102 Sayılı TTK ve 660 Sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları, bunların KGK tarafından incelenmesi ve denetlenmesi ile denetçiler hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin düzenlemeler içermektedir (BDY, m. 2).

Yapılan bütün bu düzenlemelerle birlikte, bağımsız denetim mesleğinin etik ve mesleki standartlar içerisinde yürütülmesi sağlanacak ve denetçilere ilişkin gözetim ve denetim faaliyetleri sayesinde bağımsız denetimin kalite ve güvenilirliği artarak sermaye piyasasında şeffaflık sağlanacaktır.

3.4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU TARAFINDAN DENETÇİ OLARAK YETKİLENDİRİLMESİ

ABD'de Sarbanes-Oxley Yasasının 2002 yılında kabul edilmesi ve AB'nin bağımsız denetime ilişkin 8'inci Direktifi 2006 yılında güncellemesi sonucu Türkiye'de bağımsız denetim konusu daha yoğun bir şekilde tartışılmış ve bu konuda somut adımlar atılmaya başlanmıştır. 2011 yılının ilk günlerinde kabul edilen 6102 Sayılı TTK ile sermaye şirketlerinin denetimine yönelik kurallar yeniden belirlenmiş

ve bu şirketler için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. TTK’da öngörülen özellikli ve nitelikli denetimin amacına ulaşabilmesi ve AB ile yapılan müzakereler çerçevesinde ticari hayatın ve dolayısıyla sermaye piyasasının daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla, bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili kurumsal düzenleme de aynı yılın sonlarında yapılmıştır. Bu kapsamda 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 Sayılı KHK ile KGK kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi sistemi getirilmiştir (Yavuz, 2011: 148).

660 Sayılı KHK kapsamında KGK’nın, bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme görevinin yanında, bağımsız denetçileri yetkilendirme, bunların faaliyetlerini denetlemek suretiyle bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetki ve sorumluluğu bulunmaktadır.

KGK bu yetki ve sorumluluğu yerine getirmek amacıyla BDY’yi yayınlamıştır. 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan BDY, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri içermekle birlikte, esas itibarıyla KGK’nın bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, sicil kayıtlarının tutulması ve bunların denetlenmesine ilişkin ayrıntıları düzenlemektedir.

3.4.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Oluşumu

02 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’te yayınlanan 660 Sayılı KHK ile belirlenen görevleri yerine getirmek üzere Başbakanlık ile ilişkili kurulan ve 26 Kasım 2011 tarih ve 28124 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan tezkere ile Maliye Bakanlığı’yla ilgilendirilen KGK, idari özerkliğe sahip ve kamu tüzel kişiliğine haiz bir kurumdur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda tanımlanan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” arasında sayılmış olan KGK, kurul ve başkanlıklardan oluşmaktadır.

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilen dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK’nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)

tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere BK tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır (Yavuz, 2011: 153).

Kurul üyeliğine atanacakların;

- a) 14.07.1965 tarih ve 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK)'nın 48'inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendindeki belirtilen nitelikleri taşımaları,
- b) En az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu (YÖK)'nce kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde on yıllık deneyim sahibi olmaları,
- c) Öğretim elemanları arasından Kurul üyeliklerine atanacakların ise, iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları gerekmektedir (660 Sayılı KHK, m.4/3).

Başkan ve üyelerin görev süreleri altı yıl olmakla birlikte, görev süreleri biten başkan ve üyelerin yeniden atanmaları mümkün değildir. (660 Sayılı KHK, m.5/1). Diğer taraftan, başkan ve üyelerin görev süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilememektedir. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri ya da atanmaları için gerekli şartları daha sonradan kaybetmeleri durumunda, BK kararı ile görevlerine son verilmesi mümkündür (660 Sayılı KHK, m.5/2). Ayrıca, atanacak üyelerin son üç yıl içerisinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisi bulunmamalıdır (660 Sayılı KHK, m.4/4).

Kurul ve başkanlıktan oluşan KGK'nın merkezi Ankara'da olup, teşkilat yapısındaki ana hizmet birimleri aşağıdaki gibidir (kgk.gov.tr/contents/files/KGK_SINAV_BROSURU.pdf, 19.01.2013):

- Standartlar Daire Başkanlığı,
- Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı,
- Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı,
- Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı,
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,
- İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.

KGK'nın bu hizmet birimlerinde uzmanlık gerektiren konularda, uzman ve uzman yardımcısı unvanına sahip yeterli sayıda meslek personeli görev yapmaktadır.

3.4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Görev ve Yetkileri

660 Sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi, Kurul'un görevlerine ilişkin düzenlemelere yer vermektedir. Buna göre, Kurul'un bağımsız denetime yönelik belirlenen görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir (660 Sayılı KHK, m.9);

- a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS'yi oluşturmak ve yayınlamak,
- b) TMS'nin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibariyle düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu,

kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlarla uyumlu, TDS'yi oluşturmak ve yayınlamak,

- d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, kurumca yayınlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- e) İncelemeler ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- g) Yabancı ülkelerin kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçileri listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- h) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- i) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanlarla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,

- j) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak,
- k) Muhasebe standartlarının ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- l) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,
- m) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,
- n) Kurumun performansını ve finansal durumunu gösteren raporları onaylamak, taşınmaz alımı-satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp, karara bağlamak,
- o) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcılarını ve Daire Başkanlarını atamak, Çalışma ve Danışma Komisyonlarının üyelerini belirlemek.

Uzun çalışmalar sonucu hazırlanarak ticaret hayatına kazandırılan yeni TTK kapsamında hazırlanan ve 660 Sayılı KHK ile kurulan KGK, yukarıda sayılan görev ve yetkileri gerçekleştirmek üzere Türkiye’de söz sahibi olan tek yetkili mercii konumundadır.

3.4.3. Denetçilerin Yetkilendirilme Süreci

Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının ve denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemleri, KGK tarafından yapılacaktır. KGK tarafından hazırlanan BDY’de, sınavda başarılı olan ya da yukarıda belirtilen istisnalardan yararlanarak

denetçiliğe hak kazanan meslek mensuplarının veya denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. KGK, BDY dışında yetkilendirme işlemlerin nasıl yapılacağına yönelik ayrıntıların bulunduğu Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği'ni de hazırlayarak yürürlüğe koymuştur.

Bu kapsamda, denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin öncelikle aşağıdaki şartları yerine getirmeleri gerekmektedir (BDY, m. 14);

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu'nca onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber sayılan bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- Meslek mensubu olmak,
- Türkiye'de yerleşik olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak,
- 26/9/2004 tarih ve 5237 sayılı TCK'nın 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmamak,
- Faaliyet izni daha önceden kurum tarafından iptal edilmemiş olmak,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumu bulunmamak, olumsuz bir itibara sahip olmamak.

Yukarıdaki şartların tamamını sağlayan meslek mensuplarının, sağladıkları bu şartları gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvurmaları gerekmektedir. Kurum tarafından yapılan inceleme sonucunda gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri, gerekli harç ve giderleri ödemeleri ve tescil talebinde bulunmaları halinde bağımsız denetçiler siciline kayıt edilerek KGK tarafından ilan edilmektedir. Tescil işleminden sonra bu kişilere denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilmektedir.

Anılan yönetmelik çerçevesinde yetkilendirilme işlemi yapılacak olan denetim kuruluşlarında ise durum biraz farklıdır. Faaliyet izni talebinde bulunan denetim kuruluşlarının yetkilendirilebilmeleri için sağlaması gereken şartlar aşağıdaki gibidir;

- Faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun sermaye şirketi olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 Sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin olması,
- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin her birinin Bağımsız Denetçi Belgesi'ne sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, asgari olarak denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olmak üzere, çoğunluğunun kadrosundaki denetçilerden olması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte, ortak, yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına denetim faaliyetinde bulunmaması,

- Esasları KGK tarafından belirlenen, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Denetim faaliyetini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen, KGK tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması,

gerekmektedir (Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, m. 5). Bu şartları sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerde olduğu gibi sağladıkları şartları gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvurmaları gerekmektedir. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen denetim kuruluşlarının, gerekli harç ve giderleri ödemeleri ve tescil talebinde bulunmaları halinde, sicile kayıt ve ilan edilmektedir. Tescil işleminden sonra da bu kuruluşlara, bağımsız denetim kuruluşu belgesi verilmektedir.

Ayrıca, mevzuat gereğince sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerin, işin gerektirdiği sayı ve nitelikteki denetçilerden oluşan denetim ekibi tarafından yapılması gereklidir. Denetim ekibi, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ve tabi olduğu düzenlemeler dikkate alınarak, KGK düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek bilgi ve beceriye sahip olan en az üç denetçiden oluşmak zorundadır. Denetim ekibinde, sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenmektedir. Yedek denetçiler, yerini aldıkları denetçilerin sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmak zorundadır. Ayrıca, denetim kuruluşu tarafından denetçilere, kıdemli denetçi ve baş denetçi unvanları verilebilmektedir. Kıdemli denetçi olabilmek için denetçilikte altı yılı; baş denetçi olmak için ise on yılı doldurmak gerekmektedir (BDY, m. 27).

3.4.3.1. Uygulamalı Mesleki Eğitim

Denetçi olmak isteyenlerin öncelikle uygulamalı mesleki eğitime katılmaları zorunludur. Bu zorunluluk, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan BDY'de düzenlenmiştir. Buna göre, denetçi olmak isteyenlerin en az üç

yıl süreyle finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı bir eğitim almaları zorunludur.

KGK tarafından 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği’ne göre bu eğitimin amacı; teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesini sağlamak, bağımsız denetim alanında yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olunmasını sağlamak, mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve meslek bilincinin yerleştirilmesini sağlamak, mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerinin öğrenilmesini sağlamak, analitik düşünme, takım çalışması ve iletişim becerilerinin geliştirilmesini sağlamak, yazışma, rapor yazma tekniği konusunda bilgi ve yeteneğin kazandırılmasını sağlamak ile meslekte standartlaşmayı sağlamaktır (Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği, m. 5). Denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın tam olarak sağlanması ve denetçilerin iyi bir şekilde yetiştirilmeleri bakımından denetçi adaylarının uygulamalı eğitimden geçirilmeleri son derece önemlidir.

Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısı sayılmakta ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılabilmektedir. Yanında denetçi yardımcısı çalıştıran denetim kuruluşları ya da denetçiler, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri almak durumundadır. Ayrıca, uygulamalı mesleki eğitimin başlayabilmesi için gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, denetim kuruluşu, denetçi ya da denetçi yardımcısı tarafından KGK’ya bildirilmesi gerekmektedir (BDY, m. 15/1-4).

Aynı yönetmeliğin uygulamalı mesleki eğitime ilişkin şartları düzenleyen onbeşinci maddesinde, uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılacak hususlara ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Buna göre; onbeş yıl mesleki tecrübeye sahip olan muhasebe meslek mensupları için uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki mesleki faaliyetler ile aynı yasanın staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler, onbeş yıllık mesleki tecrübenin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Ayrıca lisans ve lisansüstü eğitimde geçirilen süreler de dört yılı aşmamak üzere mesleki tecrübeye ilişkin sürelerle dahil edilmektedir (BDY, m.15/2-3).

3.4.3.2. Denetçilik Sınavı

6102 Sayılı TTK'nın 400'üncü maddesinde, YMM ve SMMM'lerin KGK tarafından yetkilendirileceği belirtilmektedir. KGK'nın görev ve yetkilerini düzenleyen 660 Sayılı KHK'ya göre; bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescilin KGK tarafından yapılacağı öngörülmektedir. Bu amaçla KGK tarafından, bağımsız denetim ve denetçilerin yetkilendirilmesi sürecine ilişkin usul ve esasların yer aldığı BDY hazırlanarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Hazırlanan bu yönetmeliğin onaltıncı maddesinde denetçilik sınavına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır.

Denetçilik sınavına girebilmek için ön şart olarak; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği YÖK tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olunması veya herhangi bir lisans seviyesinde eğitim veren yükseköğretim kurumlarından mezun olmakla beraber hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarından birinde en az lisansüstü seviyesinde öğrenim görülerek mezun olunması zorunluluğu bulunmaktadır. Eğitim şartını yerine getirmiş bulunanlar için KGK tarafından yapılacak denetçilik sınavı aşağıdaki konuları içermektedir (BDY, m.16);

- Muhasebe (Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi)
- Muhasebe Standartları
- Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim
- Denetim (Türkiye Denetim Standartları, Mesleki Etik Kuralları, Bağımsızlık, Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Denetimle İlgili Diğer Mevzuat)
- Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku)
- Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı

BDY, denetçilik sınavıyla ilgili olarak SMMM ve YMM'ler için farklı yükümlülükler getirmektedir. Denetçilik sınavına girecek olan SMMM ve YMM'lerin sorumlu oldukları sınav konuları Tablo 3.1.'de gösterilmektedir.

Tablo 3.1. YMM ve SMMM'lerin Denetçilik Sınavında Tabi Oldukları Alanlar

YMM'ler İçin Sınav Konuları	SMMM'ler İçin Sınav Konuları
<ul style="list-style-type: none">• Muhasebe Standartları• Denetim• Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı	<ul style="list-style-type: none">• Muhasebe Standartları• Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim• Denetim• Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı

Tablo 3.1.'de görüldüğü üzere SMMM'ler; muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularında sınava tabi tutulacaktır. YMM'ler ise; muhasebe standartları, denetim ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularında sınava tabi tutulacaktır. SMMM'lerin YMM'lerden farklı olarak, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim alanından da sınava girerek başarılı olma zorunlulukları vardır. Öte yandan, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim yapmayacak olan SMMM ve YMM'lerin, bu alanlara ilişkin konularda sınava girme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Yapılacak sınavın değerlendirilmesine yönelik hazırlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği'ne göre, sınavda başarılı sayılabilmek için sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan alınması ve tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması şartı bulunmaktadır (Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m. 13).

26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik

Yapılmasına Dair Kanun ile 6102 Sayılı TTK'nın geçici 6'ncı maddesinde değişiklik yapılarak, birtakım kriterleri karşılayan YMM ve SMMM'lere bazı ayrıcalıklar tanınmıştır. Buna göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle 3568 Sayılı Kanun'a göre YMM hakkını kazanmış meslek mensupları ile 3143 Sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanlar, KGK tarafından öngörülen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmaları halinde, sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebileceklerdir (6335 SK, m. 37). Ancak bu düzenleme, henüz uygulama alanı bulamadan 6353 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la birlikte herhangi bir gerekçe gösterilmeden yürürlükten kaldırılmıştır (6353 SK, m. 64).

Her ne kadar bazı YMM ve SMMM'lere yönelik ayrıcalıklara son verilmiş gibi görünse de KGK tarafından hazırlanan BDY'nin geçici ve son hükümlerinin yer aldığı sekizinci bölümünde, bağımsız denetçi olmak için sınav şartı aranmayacak hususlara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. BDY'de sınav şartı aranmayan bu hususlar aşağıdaki gibidir (BDY, g.m. 1);

- BDY'nin Resmi Gazete'de yayınlandığı tarih olan 26 Aralık 2012 tarihinden önce ilgili mevzuatına göre kamu kurumlarından bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini sınav sonucunda veya mevzuatında sınava ilişkin olarak tanınan istisnadan faydalanarak almaya hak kazanmış olanlar,
- Kamu kurumları tarafından, 660 Sayılı KHK'nın yayınlandığı 02 Kasım 2011 tarihinden önce ilan edilen bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31 Aralık 2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlardan, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat edenler,
- BDY'nin yayınlandığı 26 Aralık 2012 tarihi itibariyle YMM olmaya hak kazananlar ile SMMM olmaya hak kazananlar arasından 15 yıllık mesleki

tecrübeye sahip olanlardan, 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat edenler.

Yapılan bu son düzenleme ile yukarıdaki kriterlere sahip olanlar için bağımsız denetçilik sınav şartı aranmamaktadır. Bu kişiler belirlenen süreler içerisinde KGK'ye başvurmaları durumunda doğrudan denetçi olarak yetkilendirileceklerdir.

3.4.4. Faaliyet İzninin Askıya Alınması ve İptal Edilmesi

KGK, bazı durumların gerçekleşmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerini belirli süreler askıya alabilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin askıya alınmasına ilişkin düzenlemeler, BDY'nin 41'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

- Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içerisinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- TDS çerçevesinde, gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi,
- Yapılan denetim çalışmasında, TDS çerçevesinde, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi,
- Denetlenen işletmeye, 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet verilmiş olması,
- Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması,
- Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi,

gibi aykırılıkların bulunması durumunda, KGK denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinlerini iki yılı geçmemek üzere askıya alabilmektedir (BDY, m. 41).

Bunun yanında KGK, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin, bazı durumların gerçekleşmesi halinde iptaline de karar verebilmektedir. İptale ilişkin bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

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

gibi aykırılıkların bulunduğu tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilmektedir. Bu şekilde faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği belirlenen süre içerisinde KGK'na iade etmek zorundadır (BDY, m. 42).

Faaliyet izinleri askıya alınan denetim kuruluşları veya denetçiler, iki yılsonunda veya KGK'nın faaliyet iznini askıya aldığı sürenin bitiminden sonra, KGK'ya başvurarak tekrar yetkilendirme talebinde bulunabilmektedir. Ancak, faaliyet izni iptal edilen denetim kuruluşları veya denetçiler yeniden yetkilendirilme talebinde bulunamamaktadır.

3.4.5. Denetçilerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından İncelenmesi ve Denetlenmesi

KGK, denetim kuruluşları ve denetçileri yetkilendirmenin yanında bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla, denetçilerin denetim faaliyetlerinin KGK tarafından yayınlanan standartlar ve düzenlemelere uygun olup olmadığını inceleyerek denetleme ve bu suretle bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisine sahiptir.

KGK, denetim kuruluşları veya denetçiler üzerindeki denetimlerini kendi personeli aracılığıyla yapabileceği gibi, gerekli durumlarda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, BDDK, SPK ve EPDK'nın ilgili denetim birimleri aracılığıyla da yapabilmektedir. Yapılan bu denetimler sonunda, KGK bir rapor düzenleyerek, kamuoyunun bilgisine sunmaktadır.

Yapılacak olan denetim ve inceleme; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim çalışmalarının, kurum tarafından belirlenen standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini de kapsamaktadır (660 Sayılı KHK, m. 25/1).

Denetim kuruluşlarını ve denetçileri denetlemek için KGK tarafından görevlendirilen kişiler, denetim raporu, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere bütün kayıtları incelemeye yetkilidir. İlgili denetçilerin istenilen bu bilgi ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bilgi ve belgeleri incelenmek üzere istenilen bu kişiler, gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamaz. (660 Sayılı KHK, m. 25/6).

3.4.6. Denetçilerin Yükümlülükleri

Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının denetim faaliyetleri sırasında uymaları gereken birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. Denetçilerin yerine getirmeleri

gereken bu yükümlülükler BDY'nin beşinci bölümünde açıklanmış olup, maddeler halinde aşağıda sıralanmıştır;

- Denetimin kalite ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla, denetim faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütmek,
- Asgari şartları KGK tarafından belirlenecek bir kalite kontrol sistemi oluşturarak, denetim faaliyetlerini bu sistem çerçevesinde yürütmek,
- Denetim faaliyetleri sırasında, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış gibi mesleki etik ve ilkelere uymak,
- Denetim faaliyetlerini, denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olarak gerçekleştirmek,
- Doğrudan veya dolaylı olarak reklam faaliyetlerinde bulunmamak,
- Denetim faaliyetlerinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek şekilde faaliyet göstermemek,
- Teorik bilgilerin ve mesleki becerilerin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alanda değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temin etmek amacıyla zorunlu olan ve KGK tarafından belirlenecek sürekli eğitimlere katılmak,
- Denetim kuruluşlarının, denetim ekibinde en az üç denetçiden oluşacak şekilde denetçileri belirlemek,
- Denetlenen işletme arasında yazılı olarak denetim sözleşmesi yapmak,
- Denetim faaliyeti sonunda KGK'nun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlemek,
- Bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda ya da yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde denetim raporuna işlemek,
- Üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, bütün denetimleri kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak,

- KGK tarafından inceleme ve denetleme yapmak amacıyla görevlendirilenlerce istenilen her türlü bilgi ve belgeyi bu kişilere ibraz etmek,
- Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların denetiminin yapılması durumunda, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içerisinde şeffaflık raporunu KGK'ya bildirmek,
- 6102 Sayılı TTK'dan kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmek.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA YAPILACAK DENETİMLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının TMMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27864 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK’daki denetimle ilgili düzenlemeler hakkındaki görüşlerini ortaya koymaktır.

Çalışmada, TTK’daki denetime ilişkin düzenlemelere ve meslek mensuplarının KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilmesi sürecine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve meslek mensuplarına yönelik uygulanan anket çalışmasıyla, bu düzenlemeler hakkındaki görüşleri tespit edilerek, yapılan düzenlemelerin yeterli ve gerekli olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın kapsamını, TÜRMÖB’den ruhsat almış SM, SMMM ve YMM unvanlarına sahip muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Ancak, evrenin tümüne ulaşılmasında maliyet ve zaman açısından kısıtlar bulunduğundan, araştırmanın kapsamı Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır.

Ordu Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (OSMMMO)’na kayıtlı 269 SMMM ve 76 SM bulunmaktadır (turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx, 13.01.2013). Ayrıca 3 YMM de Ordu ilinde faaliyet göstermektedir. OSMMMO yetkililerinden alınan bilgiye göre meslek odasına kayıtlı olan SMMM ve SM’lerden 197’si faal olarak görev yapmaktadır.

Anket, 2013 yılı Mart ve Nisan aylarında meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bu aylarda gelir vergisi ve kurumlar vergisiyle ilgili işlemlerin fazla olmasından dolayı bazı meslek mensupları çok yoğun olduklarını ifade ederek ankete katılamayacaklarını beyan etmişlerdir. Bazı meslek mensupları ise bağımsız denetimle ilgilenmeyi düşünmediklerini beyan ederek ankete katılmamışlardır. Meslek mensuplarından bazılarında ise birkaç kez gidilmesine rağmen bürolarında bulunmadıkları tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu kişilere anket uygulanamamıştır. Yine, Ordu ilinde 3 tane YMM'nin bürosunun olduğu görülmüş ancak bu kişilerden sadece 1 tanesine ulaşılabilmektedir. Bu çerçevede anket çalışması, Ordu ilinde faaliyette bulunmakta olan 97 meslek mensubuna uygulanabilmektedir.

4.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde, yapılan literatür incelemesi, verilerin toplanma yöntemi, anket sorularının hazırlanması sürecinden bahsedilmektedir.

4.3.1. Literatür İncelemesi

Yapılan literatür incelemesinde bağımsız denetimle ilgili Türkiye'de birçok çalışmanın yapılmış olduğu görülmüştür. Ancak 6102 Sayılı TTK'nın yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi nedeniyle, bu kanunda yer alan bağımsız denetimle ve denetçilerin yetkilendirilme sürecine ilişkin kapsamlı bir çalışmanın yapılmadığı tespit edilmiştir. Literatür incelemesi sırasında tespit edilen yeni TTK'daki denetimle ilgili düzenlemeler ve bağımsız denetimin gözetimi sistemine yönelik yapılmış olan çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir;

Büyükepekçi (2012) çalışmasında, Yeni TTK'nın iş hayatına yansımalarını, muhasebe uygulamalarına etkilerini ve muhasebe meslek mensuplarında algı değerlemesine yönelik araştırma yapmıştır. Çalışmada, kanunun uygulanmasından kaynaklanan ortaya çıkabilecek olumlu veya olumsuz muhtemel etkileri incelenerek değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, TTK'nın bir bütün olarak muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını tespit etmek için anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada, TTK'nın yapı itibarıyla günümüz piyasa şartlarına

uygun hale geldiği, meslek mensuplarının kanunun çıkmasından genel olarak memnun oldukları ve geçiş sürecinde şirketler ile yöneticilerin birtakım sorunlarla karşılaşabilecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

Güler (2012) çalışmasında, SPK tarafından yetkilendirilmiş denetim firmalarının, yeni TTK'da yer alan denetim uygulamaları hakkındaki farkındalıklarına yönelik araştırma yapmıştır. Çalışmada, yeni TTK'da yer alan denetime ilişkin bilgiler verilerek, meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde faaliyet gösteren ve SPK'dan bağımsız denetim yapmak üzere yetki almış denetim firmaları üzerine yapılan anket çalışmasıyla, yeni TTK'nın denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler hakkında meslek mensuplarının görüşleri ve uygulama esaslarına ilişkin farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmada, meslek mensuplarının, yeni TTK'nın düzenlenmesinin gerekliliğinden yana oldukları ve yeni TTK ile gelişmiş ülkelerde olan uygulama farklılıklarının giderileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yavuz (2012) çalışmasında, özel denetimi incelemiştir. Çalışmada, 6102 Sayılı Kanun'da düzenlenen özel denetim ile özel denetçilerin yetki, hak, yükümlülük ve sorumluluklarına ilişkin açıklamalarda bulunularak, 6762 Sayılı TTK'daki özel denetime ilişkin hükümlerle karşılaştırmalar yapılmıştır. Ayrıca, özel denetim uygulamasında karşılaşılabilecek muhtemel sorunlara da cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Altaş (2011) çalışmasında, Yeni TTK'ya göre internet sitesi açma ve bu internet sitesinde yönlendirilmiş mesaj bulundurma zorunluluğunu ele almıştır. Çalışmada, internet sitesi açma zorunluluğu, sitede yayınlanması gereken bilgi ve belgelerin neler olduğu, bilgilerin sitede kalma süresi ile bu yükümlülükler aykırılık halinde öngörülen cezalar üzerinde durulmuştur.

Şengel (2011) çalışmasında, Yeni TTK'nın sermaye şirketlerine yönelik getirdiği yeniliklerin neler olduğundan bahsederek değerlendirmelerde bulunmuştur. Çalışmada, sermaye şirketlerinin kuruluşu, sermayesi, yönetimi, denetimi ve muhasebe uygulamalarına yönelik TTK'nın getirmiş olduğu yenilikler incelenerek değerlendirilmiştir.

Arıkan (2011) çalışmasında, KGK'nın amacına, görev ve yetkilerine ilişkin açıklamalarda bulunarak değerlendirmeler yapmıştır. Çalışmada son olarak, yeni dönemin meslek mensuplarının ülke ekonomisinin iyiye götürülmesinde daha fazla söz sahibi oldukları bir dönem olacağı öngörülmektedir.

Sanlı (2011) çalışmasında, 6102 Sayılı TTK'nın getirdiği yeniliklerden bahsetmiştir. Çalışmada, TTK'nın sermaye şirketlerinin denetiminde reformcu bir anlayış ve çağdaş bir yaklaşımla köklü bir sistem değişikliği getirdiği ve 3568 Sayılı Kanun'dan sonra muhasebe mesleğini genel anlamda etkileyen en önemli düzenleme olduğunu ifade etmiştir.

Senal (2011) çalışmasında, KGK'nın bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasındaki rolünü araştırmıştır. Çalışmada, SPK'nın listesinde yer alan denetim firmalarına anket uygulaması yapılarak, denetim firmalarının KGK'nın denetim kalitesinin artırılması üzerindeki rolüne yönelik görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yıldırım (2011) çalışmasında, TTK kapsamında A.Ş.'lerde denetçilerle ilgili hükümleri incelemektedir. Çalışma kapsamında, denetçi olabilme şartları, denetçi seçimi, denetçi sorumluluğu konuları üzerinde durulmuştur. Ayrıca TTK ile denetçilik mesleğinin, nitelikleri ağır basan uzmanlık ve profesyonelliği öne çıkan bir meslek haline getirildiği görüşüne ulaşılmıştır.

Akça (2010) çalışmasında, TTK tasarısının Türkiye'deki muhasebe ortamına ve muhasebe mesleğine etkilerini araştırmıştır. Çalışmada, TTK tasarısının muhasebe mesleğine ve muhasebe ortamına etkilerinin nasıl olacağını ölçmeye yönelik anket uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla, frekans analizi ve ki-kare istatistiksel metod ve teknikleri kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, TTK tasarısının getirdiği düzenlemelerin muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşıdığı, meslek mensuplarına yeni iş imkanı sağlayacağı, ancak bu düzenlemelerin meslek mensuplarına ek sorumluluk ve yükümlülükler getireceğinden iş yükünü artıracığı tespit edilmiştir.

Arslan (2010) çalışmasında, denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik getirilmiş olan denetçi rotasyonunu incelemiştir. Çalışmada, TTK'daki rotasyonun,

Türkiye'deki ve yurt dışındaki benzer uygulamalarıyla karşılaştırılması yapılarak değerlendirilmelerde bulunulmuştur.

Özbingöl (2008) çalışmasında, TTK tasarısının muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği değişiklikleri ve yenilikleri, 6762 Sayılı TTK ile karşılaştırarak incelemiştir. Çalışmada, 6762 Sayılı TTK ve vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler, yeni TTK'daki düzenlemelerle kıyaslanarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Cömert (2008) çalışmasında, iç denetim ve iç kontrol sistemini yeni TTK tasarısı kapsamında incelemiştir. Çalışmada, TTK tasarısında yer alan düzenlemelerin, işletmelerde iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarına nasıl bir etkisi olacağı irdelenmiştir.

Okur (2007) çalışmasında, bağımsız denetimin gözetimi sistemini incelemiştir. Çalışmada Türkiye'deki mevcut denetim sistemi anlatılmış, bazı gelişmiş ülkelerdeki denetimin gözetim sistemine ilişkin yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Son olarak, bağımsız denetimin gözetiminin sağlanmasına yönelik Türkiye'deki çalışmalara değinilmiştir.

Erserim (2007) çalışmasında, yeni TTK ve denetim standartları açısından bağımsız denetimi değerlendirmiştir. Çalışmada, Türkiye'de yapılan düzenlemelerin uluslararası düzenlemelerle uyumlu olduğu, ayrıca yapılandırılmış bir denetim sisteminin, işletmelerin kredi olanaklarının ve ülkenin vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Uzay (2006) çalışmasında, ABD ve bazı AB ülkelerindeki gözetim sistemi ve Türkiye'deki denetim sistemini incelemiştir. Çalışmada, Türkiye'de de yurtdışındaki örneklere benzer bir gözetim sisteminin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucunda Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesi ve bu suretle yatırımcıların ve kamunun çıkarlarının korunması için bağımsız, etkin çalışan bir kamu gözetim kurumunun oluşturulmasının yararlı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde yapılan çalışmaların incelenmesinde; çalışmaların genellikle yeni TTK'nın sermaye şirketlerine yönelik getirdiği düzenlemeler ile KGK'nın yapısının değerlendirilmesine yönelik yapılmış olan çalışmalardan oluştuğu görülmektedir. Bu çerçevede, yeni TTK kapsamında KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin gerekliliği konusundaki görüşlerini tespit etmeye yönelik bir araştırmanın yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu çalışma ile, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni TTK'da yer alan bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere ve meslek mensuplarının KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilme sürecine yönelik araştırma yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarının bağımsız denetimle ilgili yapılan yeni düzenlemeler hakkındaki görüşlerinin ne olduğu araştırılmıştır. Kapsamlı bir şekilde hazırlanan çalışmanın bu yönüyle literatürdeki boşluğu doldurmaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.3.2. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmacının çalışmasında ihtiyaç duyduğu verileri farklı araçlarla kendisinin toplaması ile oluşan verilere, birincil veriler denilmektedir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2004: 68). Birincil veriler, anket, mülakat ve gözlem olmak üzere üç tanedir. Bu çalışmada, birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır.

Anket, cevaplayıcının daha önceden belirlenmiş bir sıralamada ve yapıda oluşturulan sorulara karşılık vermesi suretiyle veri elde etme yöntemidir (Özmen, Er, Atlas, Aslanargun, Peker, Şıklar ve Sönmez, 2012: 31).

Anket yönteminde karşılıklı ilişki olmadığı ve kişilerden isimlerini açıklamaları beklenmediği için, toplanan bilgilerin güvenilirliği yüksek olmaktadır (Gökçe, 2007: 88).

Anket çalışmasında veriler toplanırken, yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin amacı, anket sorularının cevaplanmama

oranını azaltmak ve anketin cevaplanması sırasında cevaplandırıcının anlayamadığı noktaları sorarak, daha doğru ve tutarlı bilgiler elde edilmesini sağlamaktır.

4.3.3. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket çalışması için muhasebe meslek mensuplarının, yeni TTK'nın bağımsız denetime yönelik getirmiş olduğu yenilikler hakkındaki duygu ve eğilimlerini öğrenmeye yönelik sorular hazırlanmıştır. Bu amaçla, meslek mensuplarına EK-1'deki anket formunda yer alan sorular yöneltilmiştir. Bu sorular, hem literatürden edinilen bilgiler ışığında hem de yeni TTK'da yer alan denetime ilişkin madde hükümlerinden edinilen bilgilerin derlenmesi suretiyle hazırlanmıştır.

Ankette yer alan soruların herhangi bir hata içerip içermediğinin ve çalışmayla ilişkili olmayan soruların tespiti amacıyla, muhasebe mesleğinin uygulayıcıları olan meslek mensuplarından birkaçına yöneltilmiştir. Yapılan öneriler değerlendirilerek ankette yer alan bazı sorulara ilişkin ifadelerin daha kolay anlaşılır hale getirilmesi sağlanmıştır.

Bu çerçevede hazırlanan ankette, açıklayıcı bir ön yazı ve toplam 36 soru bulunmaktadır. Ön yazı, anketi cevaplayacak olanlara araştırma hakkında kısa bir bilgilendirme yapmak, anketteki soruların cevaplanma oranını yükseltmek ve katılımcılara teşekkür etmek amacıyla düzenlenmiştir. Ankette yer alan sorulardan 6 tanesi anketi cevaplayan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. Diğer 30 soru ise, meslek mensuplarının yeni TTK'daki denetime ilişkin düzenlemelerle ilgili görüşlerini öğrenmeye yönelik sorulardır. Ankette yer alan bu sorular, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

4.4. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE BULGULARI

Araştırmaya yönelik toplanan veriler, istatistiksel analiz programı olan SPSS (Statistical Packages For The Social Sciences) 16.0 paket programı ile analiz edilmiştir. Ayrıca, analiz sonuçlarının yer aldığı tabloların hazırlanmasında Microsoft Word ve Microsoft Excel programlarından yararlanılmıştır.

4.4.1. Güvenilirlik Analizi

Bir araştırmada kullanılan ve ölçme aracı ismiyle de bilinen ölçęin güvenilirliği, araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle araştırmada kullanılacak ölçęin, kullanılmaya başlanmadan önce güvenilirlik açısından sınanması gerekmektedir.

Ölçęin güvenilirliği, o ölçęin aynı örnekleme uygulanarak tekrarlandığı ölçümlerde aynı sonucu verme derecesini göstermektedir (Eymen, 2007: 74). Bu tez çalışmasında ölçęin güvenilirliğinin belirlenmesi amacıyla, en yaygın olarak kullanılan Cronbach's Alfa katsayısından yararlanılmıştır.

Cronbach's Alfa katsayısı, sorular arası korelasyona bağlı uyum değerini ifade etmektedir. Cronbach's Alfa katsayısı faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değer almakla birlikte, bu değerin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçęin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Ancak, soru sayısı az olduğunda, bu sınır 0.60 ve üstü olarak kabul edilmektedir (Kayış, 2008: 405).

Cronbach's Alfa katsayısına ilişkin güven aralığı Tablo 4.1. yardımıyla aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Tablo 4.1. Cronbach's Alfa Değer Aralığı ve Yorumu

Cronbach's Alfa	Yorumu
0.80-1.00 arası	Güvenilirlik yüksek
0.60-0.80 arası	Oldukça güvenilir
0.40-0.60 arası	Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Kaynak: KAYIŞ, Aliye (2008), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Çalışmada yapılan güvenilirlik analizine ilişkin sonuçlar Tablo 4.2.'de yer almaktadır.

Tablo 4.2. Anketin Güvenilirlik Katsayısı

Soru Sayısı	Cronbach's Alfa
30	0,804

Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach's Alfa katsayısı 0,804 olarak hesaplanmıştır. Tablo 4.1.'deki güven aralıkları dikkate alındığında anket çalışmasında hesaplanan 0.804 değeri anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir. Ankette yer alan önermelere ilişkin Cronbach's Alfa katsayılarını gösteren ayrıntılı değerler ise Tablo 4.3.'de gösterilmektedir.

Tablo 4.3. Önermelere İlişkin Güvenilirlik Katsayısı

Önermeler	Cronbach's Alfa	Önermeler	Cronbach's Alfa
1. Önerme	0,797	16. Önerme	0,806
2. Önerme	0,808	17. Önerme	0,802
3. Önerme	0,786	18. Önerme	0,798
4. Önerme	0,791	19. Önerme	0,802
5. Önerme	0,793	20. Önerme	0,796
6. Önerme	0,810	21. Önerme	0,798
7. Önerme	0,799	22. Önerme	0,794
8. Önerme	0,802	23. Önerme	0,789
9. Önerme	0,789	24. Önerme	0,797
10. Önerme	0,799	25. Önerme	0,792
11. Önerme	0,798	26. Önerme	0,800
12. Önerme	0,792	27. Önerme	0,812
13. Önerme	0,790	28. Önerme	0,798
14. Önerme	0,796	29. Önerme	0,795
15. Önerme	0,810	30. Önerme	0,803

Ankette yer alan sorulara ilişkin yapılan ayrıntılı güvenilirlik analizi Tablo 4.3'deki gibidir. Tabloda da görüldüğü üzere, önermelerin yer aldığı sorulara ilişkin

güvenilirlik katsayıları birbirine oldukça yakın değerlere sahiptir. Buradaki sorular arasında genel olarak anketin güvenilirliğine önemli düzeyde olumsuz etki yapan herhangi bir soru bulunmamaktadır. Bu nedenle, ankette yer alan 30 sorunun tamamı değerlendirmeye tabi tutulmuş ve bu şekilde sorulara verilen cevapların analizi yapılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri ile yeni TTK ve KGK'nın bağımsız denetime yönelik düzenlemelerine yönelik görüşleri, frekans analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgular ve bunların yorumları, aşağıdaki bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.4.2. Frekans Analizi

Bu bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mezuniyet bölümleri, unvanları ve meslekte geçirdikleri sürelerle ilişkin frekans değerleri ile meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik düzenlemeler hakkındaki görüşleriyle ilgili frekans değerleri sunulmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından elde edilen verilere ilişkin frekans dağılım tabloları ve bu tablolarda yer alan verilerin analizi aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.4. Ankete Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Erkek	76	78,4	78,4
Kadın	21	21,6	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.4.'de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %78,4'ü erkek, %21,6'sı kadındır. Mesleği icra eden kadınların oranının erkeklere göre daha az olduğu gözlemlenmektedir. Buradan, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre muhasebecilik mesleğini daha fazla oranda seçtikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 4.5. Ankete Katılanların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
20-29 Arası	8	8,2	8,2
30-39 Arası	40	41,2	49,5
40-49 Arası	28	28,9	78,4
50 ve Üzeri	21	21,6	100,00
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.5.'de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %8,2'si 20-29 yaş aralığında, %41,2'si 30-39 yaş aralığında, %28,9'u 40-49 yaş aralığında, 21,6'sı 50 ve üzerinde bir yaş aralığındadır.

30-39 yaş aralığında bulunan katılımcılar ile 40-49 yaş aralığında bulunan katılımcılar, meslek mensupları arasında en fazla olan kesimi oluştururken, 20-29 yaş aralığında bulunan katılımcılar meslek mensupları arasında en az olan kesimi oluşturmaktadır. Katılımcılardan %78,4 oranındaki kesimin 50 yaşın altında olması, Ordu ilindeki meslek mensuplarının çoğunun genç ve orta yaşlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.6. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeyine Göre Dağılımı

Öğrenim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Lise	15	15,5	15,5
Önlisans	11	11,3	26,8
Lisans	66	68,0	94,8
Yüksek Lisans	5	5,2	100,00
Doktora	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.6.'da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %15,5'i Lise, %11,3'ü Önlisans, %68,0'i Lisans, %5,2'si ise Yüksek Lisans eğitime sahiptir. Lisans mezunu katılımcıların meslek mensupları arasında en fazla olan kesimi

oluşturdukları gözlemlenirken, yüksek lisans mezunlarının ise en az olan kesimi oluşturdukları gözlemlenmektedir. Araştırmaya katılanlar arasında Doktora eğitimine sahip meslek mensubu bulunmamakla birlikte lisansüstü seviyedeki mezunların daha az sayıda olduğu görülmektedir.

Tablo 4.7. Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı

Mezun Olunan Bölüm	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
İşletme	55	56,7	56,7
İktisat	19	19,6	76,3
Maliye	4	4,1	80,4
Kamu Yönetimi	0	0	80,4
Diğer	19	19,6	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.7’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %56,7’si İşletme, %19,6’sı İktisat, %4,1’i Maliye bölümlerinden mezunken, %19’u diğer bölümlerden mezundur. Ankete katılan meslek mensupları arasında İşletme bölümü mezunları en fazla orana sahipken, Maliye bölümü mezunları en az orana sahiptir. Buradan anlaşılacağı üzere, İşletme Bölümü mezunları muhasebe mesleğini diğer bölüm mezunlarına göre daha fazla oranda seçmektedir. Ankete katılanlar arasında Kamu Yönetimi bölümünden mezun herhangi bir meslek mensubu bulunmamaktadır.

Tablo 4.8. Ankete Katılanların Unvana Göre Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
SM	7	7,2	7,2
SMMM	89	91,8	99,0
YMM	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.8.’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %7,2’si SM, %91,8’i SMMM ve %1,0’i YMM unvanına sahiptir. Ankete katılan meslek

mensupları arasında %91,8'lik bir oranla en fazla kesimi oluşturanların SMMM oldukları gözlemlenmektedir.

Tablo 4.9. Ankete Katılanların Meslekte Geçen Çalışma Süresine Göre Dağılımı

Meslekte Geçen Çalışma Süresi	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
0-5 Yıl Arası	13	13,4	13,4
6-10 Yıl Arası	24	24,7	38,1
11-19 Yıl Arası	32	33,0	71,1
20 Yıl ve Üzeri	28	28,9	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.9.'da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının %13,4'ü 0-5 yıl arasında, %24,7'si 6-10 yıl arasında, %33,0'ü 11-19 yıl arasında, %28,9'u 20 yıl üzerinde mesleki tecrübeye sahiptir.

%33,0 oranıyla 11-19 yıl arasında tecrübeye sahip olan katılımcılar, meslek mensupları arasında en fazla yüzdeye sahipken, %13,4 oranıyla 0-5 yıl arasında çalışma süresine sahip olan katılımcılar, meslek mensupları arasında tecrübesi en az olan kesimi oluşturmaktadır.

6102 Sayılı Yeni TTK'da yer alan denetime yönelik düzenlemelerin yeterliliği ve gerekliliği konusunda meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymak amacıyla hazırlanan anketin ikinci bölümünde 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış önermeler bulunmaktadır. Meslek mensuplarının önermelere, Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kesinlikle Katılmıyorum seçeneklerinden uygun buldukları herhangi birini seçerek katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan bu önermelere verilen cevapların puanlaması "5: Kesinlikle Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum" şeklindedir. Meslek mensuplarının önermelere verdikleri puanlara göre hesaplanan aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 4.10.'da gösterilmektedir.

Tablo 4.10. Ankete Katılanların Önermelere Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları

Önermeler	Ortalama	Standart Sapma
1.Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	4,11	,840
2.TTK'da yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	2,70	1,300
3.TTK'ya göre, finansal tabloların, KGK'ca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.	4,14	,866
4.Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.	4,33	,718
5.Yönetim Kurulu'nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	3,93	,916
6.Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	3,71	1,080
7.Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.	4,04	,749
8.Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.	3,89	,888
9.A.Ş.'ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Limited Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.	4,01	,963
10.Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.	4,20	,897
11.TTK'ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.	4,63	,682
12.Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.	3,62	1,185
13.Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.	3,80	,886
14.Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.	4,11	,734
15.3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.	1,93	1,235

16. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.	1,94	1,135
17. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.	4,06	,944
18. Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.	4,36	,562
19. Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	4,31	,667
20. İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.	3,95	,961
21. Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.	4,23	,604
22. Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.	4,27	,743
23. Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	3,89	1,069
24. Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.	3,76	1,125
25. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	3,81	,950
26. Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.	3,98	1,108
27. Meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerekmektedir.	3,64	1,120
28. Meslek Odaları, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemektedir.	4,10	,952
29. Meslek Odaları tarafından düzenlenen seminerler, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırmaktadır.	4,27	,836
30. Meslek Odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterlidir.	3,78	1,033

Tablo 4.10.'da görüldüğü gibi, meslek mensuplarının 4,63 ortalamasıyla en fazla katılım gösterdikleri önerme 11'inci sıradaki "TTK'ya göre, denetçilerin sadece

3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir." önermesidir. Önermeye katılım düzeyinin bu kadar yüksek olması, meslek mensuplarının denetçilerin sadece YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasından duydukları memnuniyeti göstermektedir.

Meslek mensuplarının 1,93 ortalamasıyla en az katılım gösterdikleri önerme ise, 15'inci sıradaki "3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir." önermesidir. Önermeye katılım düzeyinin bu kadar az olması, meslek mensuplarının KGK tarafından yapılacak sınavla değil de doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmek istediklerini göstermektedir.

Meslek mensuplarının, ankette yer alan denetime yönelik düzenlemelerle ilgili önermelere katılım düzeylerini gösteren frekans analiz sonuçları aşağıdaki gibidir;

1. Önerme: "Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim." önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.11.'de yer almaktadır.

Tablo 4.11. Ankete Katılanların 1. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	31	32,0	32,0
Katılıyorum	54	55,7	87,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	5,2	92,8
Katılmıyorum	6	6,2	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.11.'de görüldüğü gibi "Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim." önermesine, ankete katılan

meslek mensuplarından %32,0'si kesinlikle katıldığını, %55,7'si katıldığını, %5,2'si kararsız kaldığını, %6,2'si katılmadığını, %1,0'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %87,6'lık kısmı, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak gördüklerini ifade ederken, %6,2 ve %1,0'lik kısmı, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak görmediklerini ifade etmektedir. Meslek mensupları arasından %5,2'lik kısım ise, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak görüp görmeme konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,11 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun TTK kapsamında ele alınan denetimle ilgili düzenlemeler hakkında gerek kendi çabalarıyla gerekse de düzenlenen eğitim ve seminerler sayesinde bilgi sahibi olduklarını göstermektedir.

2. Önerme: “Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.12.'de yer almaktadır.

Tablo 4.12. Ankete Katılanların 2. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	10	10,3	10,3
Katılıyorum	23	23,7	34,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	10,3	44,3
Katılmıyorum	36	37,1	81,4
Kesinlikle Katılmıyorum	18	18,6	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.12.'de görüldüğü gibi “Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %10,3'ü kesinlikle katıldığını, %23,7'si katıldığını, %10,3'ü kararsız kaldığını, %37,1'i katılmadığını, %18,1'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %34,0'lük kısım, Türk TTK'da yer alan denetime ilişkin düzenlemelerin, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterli olduğu görüşünderken, %37,1 ve %18,6'lık kısım, TTK'daki denetime ilişkin düzenlemelerin, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 2,70 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetime yönelik yapılan düzenlemelerin yeterli olmadığını göstermektedir. Bu noktada, yetkili otoriteler tarafından yeni düzenlemeler yapılmasında ya da mevcut düzenlemelerin gözden geçirilerek güncellenmesinde fayda vardır.

3. Önerme: “TTK'ya göre, finansal tabloların, KGK'nca yayınlanan, UDS'yle uyumlu TDS'ye göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.13.'de yer almaktadır.

Tablo 4.13. Ankete Katılanların 3. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	33	34,0	34,0
Katılıyorum	53	54,6	88,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,2	94,8
Katılmıyorum	2	2,1	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.13.'de görüldüğü gibi “TTK’ya göre, finansal tabloların, KGK tarafından yayınlanan, UDS’yle uyumlu TDS’ye göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %34,0’ü kesinlikle katıldığını, %54,6’sı katıldığını, %6,2’si kararsız kaldığını, %2,1’i katılmadığını, %3,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %88,7’lik kısım, finansal tabloların KGK tarafından yayınlanan UDS’yle uyumlu TDS’ye göre denetlenecek olmasının, denetimin etkinliği açısından gerekli olduğu görüşünderken, %2,1 ve %3,1’lik kısım, finansal tabloların KGK tarafından yayınlanan UDS’yle uyumlu TDS’ye göre denetlenecek olmasının, denetimin etkinliği açısından gerekli olmadığı görüşündedir, Meslek mensuplarından % 6,2’lik kısım ise, finansal tabloların KGK tarafından yayınlanan UDS’yle uyumlu TDS’ye göre denetlenecek olmasının, denetimin etkinliği açısından gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,14 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, finansal tabloların UDS’yle uyumlu TDS’ye göre denetlenecek olmasının denetimin etkinliğini artırıcı bir özelliğe sahip olacağını göstermektedir.

UDS referans alınarak hazırlanan TDS’lere göre yapılacak olan denetim çalışmaları sayesinde, denetim sonuçları daha doğru ve güvenilir olacağı gibi ortak ilke ve kurallara uyulmak suretiyle yapılacak denetimler sayesinde ülkeler arasındaki uygulama farklılıkları da ortadan kaldırılacaktır.

4. Önerme: “Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.14.’de yer almaktadır.

Tablo 4.14. Ankete Katılanların 4. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	42	43,3	43,3
Katılıyorum	49	50,5	93,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	2,1	95,9
Katılmıyorum	4	4,1	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.14.'de görüldüğü gibi “Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %43,3’ü kesinlikle katıldığını, %50,5’i katıldığını, %2,1’i kararsız kaldığını, %4,1’i katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten herhangi bir meslek mensubu bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından %93,8’lik kısım, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacağı görüşünderken, %4,1’lik kısım, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamayacağı görüşündedir. %2,1’lik kısım ise, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayıp sağlamayacağı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,33 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, yapılacak olan denetimler sayesinde sermaye şirketlerinde yapılan muhtemel hata ve hilelerin büyük ölçüde önlenebileceğine işaret etmektedir. Hata ve hilelerin önüne geçilmesiyle birlikte bilgi kullanıcıları daha doğru kararlar alabileceklerdir.

5. Önerme: “Yönetim Kurulu’nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.15.’de yer almaktadır.

Tablo 4.15. Ankete Katılanların 5. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	24	24,7	24,7
Katılıyorum	53	54,6	79,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	11	11,3	90,7
Katılmıyorum	7	7,2	97,9
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.15.’de görüldüğü gibi “Yönetim Kurulu’nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %24,7’si kesinlikle katıldığını, %54,6’sı katıldığını, %11,3’ü kararsız kaldığını, %7,2’si katılmadığını, %2,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %79,4’lük kısım, yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetime tabi olmasının doğru ve gerekli olduğunu ifade ederken, %7,2 ve %2,1’lik kısım, yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetime tabi olmasının doğru ve gerekli olmadığını ifade etmektedir. Meslek mensuplarından %11,3’lük kısım ise, yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına alınmasının doğruluğu ve gerekliliği konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,93 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetime tabi olmasının doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir.

6. Önerme: “Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.16.’de yer almaktadır.

Tablo 4.16. Ankete Katılanların 6. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	21	21,6	21,6
Katılıyorum	47	48,5	70,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	14	14,4	84,5
Katılmıyorum	10	10,3	94,8
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.16.’de görüldüğü gibi “Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %21,6’sı kesinlikle katıldığını, %48,5’i katıldığını, %14,4’ü kararsız kaldığını, %10,3’ü katılmadığını, %5,2’si kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %70,1’lik kısım, şirketi tehdit edebilecek riskler için bir sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınmasını doğru ve gerekli bulurken, %10,3 ve % 5,2’lik kısım, şirketi tehdit edebilecek riskler için bir sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,71 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, şirketi tehdit edebilecek riskler için bir

sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınmasının doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Muhasebenin temel kavramlarından olan “işletmenin sürekliliği” kavramıyla da örtüşen bu düzenleme, işletmelerin daha uzun süre hayatta kalmasına katkı sağlayacaktır.

7. Önerme: “Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.17.’de yer almaktadır.

Tablo 4.17. Ankete Katılanların 7. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	23	23,7	23,7
Katılıyorum	60	61,9	85,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	10,3	95,9
Katılmıyorum	3	3,1	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.17.’de görüldüğü gibi “Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %23,7’si kesinlikle katıldığını, %61,9’u katıldığını, %10,3’ü kararsız kaldığını, %3,1’i katılmadığını, %1,0’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %85,6’lık kısım, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesini doğru ve gerekli görmekteyken, %3,1 ve %1,0’lik kısım, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesini doğru ve gerekli görmemektedir. Meslek mensuplarından

%10,3'lük kısım ise, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesinin doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,04 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesinin doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Denetimin, finansal tablolardaki bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapıldığı dikkate alındığında, bu yasal ölçütlere uyulup uyulmadığının tespiti büyük önem taşımaktadır.

8. Önerme: “Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.18.’de yer almaktadır.

Tablo 4.18. Ankete Katılanların 8. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	20,6	20,6
Katılıyorum	58	59,8	80,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	8,2	88,7
Katılmıyorum	10	10,3	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.18.’de görüldüğü gibi “Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %20,6’sı kesinlikle katıldığını,

%59,8'i katıldığını, %8,2'si kararsız kaldığını, %10,3'ü katılmadığını, %1,0'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %80,4'lük kısım, denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hiç düzenlenmemiş gibi sayılmasını doğru ve gerekli görürken, %10,3 ve %1,0'lik kısım, denetçi tarafından denetlenmeyen finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hiç düzenlenmemiş gibi sayılmasını doğru bulmamaktadır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,89 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hiç düzenlenmemiş gibi sayılmasının, şirketle ilgili gerçek durumun ortaya konulması bakımından doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporundaki bilgiler işletmenin birer iddiası niteliğinde olup, bu iddiaların şirket dışında yer alan bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi ve doğruluklarının saptanması önem arz etmektedir.

9. Önerme: “Anonim Şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Limited Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.19.'da yer almaktadır.

Tablo 4.19. Ankete Katılanların 9. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	30	30,9	30,9
Katılıyorum	50	51,5	82,5
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	8,2	90,7
Katılmıyorum	6	6,2	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.19.'da görüldüğü gibi “A.Ş.’ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.’ler ile SPBKŞ’lere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %30,9’u kesinlikle katıldığını, %51,2’si katıldığını, %8,2’si kararsız kaldığını, %6,2’si katılmadığını, %3,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %82,5’lik kısım, A.Ş.’ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.’ler ile SPBKŞ’ler için de zorunlu hale getirilmesini doğru ve gerekli bulurken, % 6,2 ve %3,1’lik kısım, A.Ş.’ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.’ler ile SPBKŞ’ler için zorunlu hale getirilmesini doğru ve gerekli bulmamaktadır. Meslek mensuplarından %8,2’lik kısım ise, A.Ş.’ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.’ler ile SPBKŞ’ler için zorunlu hale getirilmesinin doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,01 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, A.Ş.’ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.’ler ile SPBKŞ’ler için de zorunlu hale getirilmesinin doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir.

TTK’nın sermaye şirketlerinin denetiminde reformcu bir yaklaşım ve anlayışla getirdiği bu köklü sistem değişikliği, 3568 Sayılı Kanun’dan sonra muhasebe ve denetim mesleğini genel anlamda etkileyen en önemli düzenleme olmuştur. Bu sayede daha fazla sayıda şirket denetimden geçecek ve denetim sonucu elde edilecek güvenilir bilgi sayısı artacaktır.

10. Önerme: “Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece BK’nın belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.20.’de yer almaktadır.

Tablo 4.20. Ankete Katılanların 10. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	40	41,2	41,2
Katılıyorum	44	45,4	86,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	7,2	93,8
Katılmıyorum	4	4,1	97,9
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.20.'de görüldüğü gibi “Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece BK'nın belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %41,2'si kesinlikle katıldığını, %45,4'ü katıldığını, %7,2'si kararsız kaldığını, %4,1'i katılmadığını, %2,1'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %86,6'lık kısım sadece BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayamayacağı görüşünderken, %4,1 ve %2,1'lik kısım, BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayabileceği görüşündedir. Meslek mensuplarından %7,2'lik kısım ise, BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayıp sağlayamayacağı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,20 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, sadece BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayamayacağını göstermektedir. Ne kadar fazla sayıda şirket denetime tabi tutulursa, o kadar fazla sayıda doğru ve güvenilir bilgi elde

edilebilecektir. Bu nedenle, ekonominin gelişmesinde önemli rol oynayan sermaye şirketlerinin tamamının denetime tabi tutulması son derece önemlidir.

Özellikle, ileriki dönemlerde sadece belirli büyüklükteki sermaye şirketlerinin denetimden geçirilmesi usulünün terk edilerek, sermaye şirketlerinin tamamının denetime tabi tutulmasına yönelik düzenleme yapılması, denetim sonucu elde edilecek güvenilir bilgi sayısının daha fazla artması noktasında büyük önem taşımaktadır.

11. Önerme: “TTK’ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa’ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM’lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.21.’de yer almaktadır.

Tablo 4.21. Ankete Katılanların 11. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	69	71,1	71,1
Katılıyorum	23	23,7	94,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	2,1	96,9
Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.21.’de görüldüğü gibi “TTK’ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa’ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM’lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %71,1’i kesinlikle katıldığını, %23,7’si katıldığını, %2,1’i kararsız kaldığını, %3,1’i katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten herhangi bir meslek mensubu bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından %94,8’lik kısım, denetçilerin YMM ve SMMM’lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olduğu görüşüyle, %3,1’lik

kısım, denetçilerin YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,63 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Denetim standartları arasında yer alan mesleki eğitim ve yeterlilik, yapılacak olan denetim çalışmaları için büyük önem taşımaktadır. Önermeye verilen puanların ortalamasının bu kadar yüksek olması, meslek mensuplarının bu düzenlemeye yönelik memnuniyetlerinin bir göstergesi olup, denetçilerin 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması, yapılacak denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması noktasında önemli katkılar sağlayacaktır.

12. Önerme: “Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.22.'de yer almaktadır.

Tablo 4.22. Ankete Katılanların 12. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	18	18,6	18,6
Katılıyorum	52	53,6	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	9	9,3	81,4
Katılmıyorum	8	8,2	89,7
Kesinlikle Katılmıyorum	10	10,3	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.22.'de görüldüğü gibi “Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %18,6'sı kesinlikle katıldığını, %53,6'sı katıldığını, %9,3'ü kararsız kaldığını, %8,2'si katılmadığını, %10,3'ü ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %72,2'lik kısım, denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterlerin yeterli olduğu görüşünderken, %8,2 ve % 10,3'lük kısım, denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterlerin yeterli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,62 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterlerin büyük bir kısmının yeterli olduğunu göstermektedir. Ayrıca, denetçi olabilecek ve olamayacak YMM ile SMMM'ler için birtakım şartların belirlenmiş olması, denetim alanında uzman bilgisine verilen önemi de göstermektedir.

13. Önerme: “Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.23.'de yer almaktadır.

Tablo 4.23. Ankete Katılanların 13. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	17	17,5	17,5
Katılıyorum	56	57,7	75,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	13	13,4	88,7
Katılmıyorum	10	10,3	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.23.'de görüldüğü gibi “Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %17,5'i kesinlikle katıldığını, %57,7'si katıldığını, %13,4'ü kararsız kaldığını, %10,3'ü katılmadığını, %1,0'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %75,3'lük kısım, bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesinin, denetim faaliyetleri açısından yeterli olduğu görüşünderken, %10,3 ve % 1,0'lik kısım, bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesinin, denetim faaliyetleri açısından yeterli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,80 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesinin, denetim faaliyetleri açısından yeterli olduğunu göstermektedir.

14. Önerme: “Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.24.'de yer almaktadır.

Tablo 4.24. Ankete Katılanların 14. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	27,8	27,8
Katılıyorum	59	60,8	88,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,2	94,8
Katılmıyorum	5	5,2	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.24.'de görüldüğü gibi “Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %27,8'i kesinlikle katıldığını, %60,8'i katıldığını, %6,2'si kararsız kaldığını, %5,2'si katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %88,7'lik kısım, şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olmasının, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacağı görüşünderken, %5,2'lik kısım, şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olmasının, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olmayacağı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,11 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olmasının, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacağını göstermektedir. Bu nedenle, bağımsız denetçilerde olduğu gibi özel denetçiler için de yetkili otoriteler tarafından özel denetçi olabilecek ve olamayacak kişilerin belirlenmesi uygun olacaktır.

15. Önerme: “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.25.'de yer almaktadır.

Tablo 4.25. Ankete Katılanların 15. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	8	8,2	8,2
Katılıyorum	5	5,2	13,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	1	1,0	14,4
Katılmıyorum	37	38,1	52,6
Kesinlikle Katılmıyorum	46	47,4	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.25.'de görüldüğü gibi “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %8,2’si kesinlikle katıldığını, %5,2’si katıldığını, %1,0’i kararsız kaldığını, %38,1’i katılmadığını, %47,4’ü kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %13,4’lük kısım, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %38,1 ve %47,4’lük kısım, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir. %1,0’lik kısım ise, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 1,93 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasına karşı çıktıklarını ve bu düzenlemeyi kabul etmediklerini göstermekte ise de, herhangi bir mesleki sınav yapılmadan doğrudan denetçi olarak yetkilendirme yapılması, yanlış bir uygulama olacaktır.

Denetçilik mesleği belirli bir uzmanlık gerektirmektedir. Kanunun zorunlu kıldığı eğitim ve mesleki tecrübe şartları yanında denetçilik unvanını verecek olan yetkilendirme sınav şartı da belirtilen uzmanlığı oluşturan bir nitelik taşımaktadır. Bu bakımdan, denetçilik mesleğinin statüsü ve gelişimi için denetçi olmak isteyenlerin mesleki sınava tabi tutulması, doğru bir uygulama olmuştur.

16. Önerme: “KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.26.’da yer almaktadır.

Tablo 4.26. Ankete Katılanların 16. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	5	5,2	5,2
Katılıyorum	9	9,3	14,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	2,1	16,5
Katılmıyorum	40	41,2	57,7
Kesinlikle Katılmıyorum	41	42,3	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.26.’da görüldüğü gibi “KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %5,2’si kesinlikle katıldığını, %9,3’ü katıldığını, %2,1’i kararsız kaldığını, %41,2’si katılmadığını, %42,3’ü kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %14,4’lük kısım, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olduğu görüşünderken, %41,2 ve %42,3’lük kısım, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olmadığı görüşündedir. Meslek mensuplarından %2,1’lik bir kısım ise, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 1,94 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasına karşı çıktıklarını ve bu düzenlemeyi kabul etmediklerini göstermekte ise de, denetçilik mesleğinin daha ileri düzeyde nitelikler gerektirmesi dikkate alındığında, bu nitelikleri kazanabilmek için belirli bir süre çalışarak tecrübe kazanılması, yapılacak olan denetim çalışmalarının kalitesini artıracaktır.

17. Önerme: “KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.27.’de yer almaktadır.

Tablo 4.27. Ankete Katılanların 17. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	31	32,0	32,0
Katılıyorum	53	54,6	86,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	4,1	90,7
Katılmıyorum	6	6,2	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.27.’de görüldüğü gibi “KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %32,0’si kesinlikle katıldığını, %54,6’sı katıldığını, %4,1’i kararsız kaldığını, %6,2’si katılmadığını, %3,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %86,6’lık kısım, KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemelerinin, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacağı görüşüyle, %6,2 ve

%3,1'lik kısım, KGK tarafından yayınlanan BDY'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemelerinin, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olmayacağı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,06 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, KGK tarafından yayınlanan BDY'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemelerinin, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacağını göstermektedir. Bu ayrımcılığın ortadan kaldırılması için herhangi bir ayırım gözetilmeksizin meslek mensuplarının tamamının sınava tabi tutulması veya belirli bir süre tecrübesi bulunan bütün meslek mensuplarının denetçi olarak yetkilendirilmesi gerekmektedir.

18. Önerme: “Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.28.'de yer almaktadır.

Tablo 4.28. Ankete Katılanların 18. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	38	39,2	39,2
Katılıyorum	57	58,8	97,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	1	1,0	99,0
Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.28.'de görüldüğü gibi “Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %39,2'si kesinlikle katıldığını, %58,8'i katıldığını,

%1,0'i kararsız kaldığını, %1'i katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten herhangi bir meslek mensubu bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından %97,9'luk kısım, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, sadece %1,0'lik kısım, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir. Meslek mensuplarından %1,0'lik kısım ise, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,36 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir.

İşletmeyle ilgili bilgiler sadece iyi niyetli kişiler tarafından kullanılmamaktadır. Bu bilgiler, zaman zaman rakipler veya kötü niyetli kişiler tarafından da kullanılabilir. İşletme sırrı niteliğindeki bilgilerin rakiplerin veya kötü niyetli kişilerin eline geçmesi, şirketin korunması gereken menfaatlerinin zarar görmesine neden olabilmektedir. Bu nedenle denetçiler tarafından öğrenilen sırların, üçüncü kişilerle paylaşılması, şirketin korunması gereken menfaatlerinin zarar görmemesi açısından son derece önemlidir.

19. Önerme: “Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.29.'da yer almaktadır.

Tablo 4.29. Ankete Katılanların 19. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	39	40,2	40,2
Katılıyorum	51	52,6	92,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	5,2	97,9
Katılmıyorum	2	2,1	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.29.'da görüldüğü gibi “Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %40,2’si kesinlikle katıldığını, %52,6’sı katıldığını, %5,2’si kararsız kaldığını, %2,1’i katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %92,8’lik kısım, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olduğu görüşünderken, %2,1’lik kısım, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olmadığı görüşündedir. Meslek mensuplarından %5,2’lik kısım ise, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,31 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olduğunu göstermektedir.

Denetçilerin müşterilerine denetim haricinde muhasebesel işlemlerde de hizmet vermesi bağımsızlıklarını ortadan kaldıracığından, yeni TTK'nın denetim dışında bir hizmet verilmesini yasaklaması doğru bir uygulama olmuştur.

20. Önerme: “İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.30.'da yer almaktadır.

Tablo 4.30. Ankete Katılanların 20. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	27,8	27,8
Katılıyorum	51	52,6	80,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	8,2	88,7
Katılmıyorum	9	9,3	97,9
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.30.'da görüldüğü gibi “İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %27,8'i kesinlikle katıldığını, %52,6'sı katıldığını, %8,2'si kararsız kaldığını, %9,3'ü katılmadığını, %2,1'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %80,4'lük kısım, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunu, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olduğu görüşüyle, %9,3 ve %2,1'lik kısım, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunu, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir. %8,2'lik kısım ise, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin

rotasyonunun, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,95 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunun (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasıyla birlikte, denetçi ile denetlenen müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesi de engellenmiş olacaktır.

21. Önerme: “Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.31.’de yer almaktadır.

Tablo 4.31. Ankete Katılanların 21. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	28	28,9	28,9
Katılıyorum	65	67,0	95,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	3,1	99,0
Katılmıyorum	0	0	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.31.’de görüldüğü gibi “Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %28,9’u kesinlikle katıldığını, %67,0’si katıldığını, %3,1’i kararsız kaldığını, %1,0’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %95,9'luk kısım, denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunmasının doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %1,0'lik kısım, denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşünderdir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,23 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunmasının doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, hukuki ve cezai sorumluluklarının bilinciyle hareket edecek olan denetçiler, denetim çalışmalarında gerekli azami özeni göstereceklerdir.

22. Önerme: “Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.32.’de yer almaktadır.

Tablo 4.32. Ankete Katılanların 22. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	38	39,2	39,2
Katılıyorum	51	52,6	91,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	5,2	96,9
Katılmıyorum	2	2,1	99,0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.32.’de görüldüğü gibi “Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.”

önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %39,2'si kesinlikle katıldığını, %52,6'sı katıldığını, %5,2'si kararsız kaldığını, %2,1'i katılmadığını, %1,0'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %91,8'lik kısım, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünürken, %2,1 ve %1,0'lik kısım, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemediğini düşünmektedir. Meslek mensupları arasından %5,2'lik kısım ise, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkileyip etkilemediği konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,27 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının mevzuat karışıklığına neden olduğundan, bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekte olduğunu göstermektedir.

Bir konudaki düzenlemelerin çeşitliliği ne kadar fazla olursa, çalışmalarda yaşanan karışıklık da o kadar fazla olabilmektedir. Bu nedenle, denetime yönelik düzenlemelerin çeşitliliğinin azaltılması ya da ortak konularda ayrı ayrı düzenleme yapmak yerine tek bir düzenleme yapılması, denetim çalışmalarında ortaya çıkabilecek muhtemel karışıklıkların önlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

23. Önerme: “Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.33'de yer almaktadır.

Tablo 4.33. Ankete Katılanların 23. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	29	29,9	29,9
Katılıyorum	46	47,4	77,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	7,2	84,5
Katılmıyorum	12	12,4	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.33.'de görüldüğü gibi “Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %29,9’u kesinlikle katıldığını, %47,4’ü katıldığını, %7,2’si kararsız kaldığını, %12,4’ü katılmadığını, %3,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %77,3’lük kısım, bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olduğu görüşünderken, %12,4 ve %3,1’lik kısım, bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının, denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,89 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olduğunu göstermektedir. Bu sayede, denetçi ile denetlenen müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir menfaat birliğine dönüşmesi sonucu taraflı denetim raporlarının verilmesinin önlenmesi sağlanacaktır.

24. Önerme: “Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve

gereklidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.34.’de yer almaktadır.

Tablo 4.34. Ankete Katılanların 24. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	20,6	20,6
Katılıyorum	58	59,8	80,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	3,1	83,5
Katılmıyorum	8	8,2	91,8
Kesinlikle Katılmıyorum	8	8,2	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.34.’de görüldüğü gibi “Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %20,6’sı kesinlikle katıldığını, %59,8’i katıldığını, %3,1’i kararsız kaldığını, %8,2’si katılmadığını, %8,2’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %80,4’lük kısım, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gerekli olduğu görüşüyle, %8,2 ve %8,2’lik kısım, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırmadığından doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %3,1’lik kısım ise, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırıp kaldırmadığı ve bu düzenlemenin doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,76 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat çeşitliliğinin neden olduğu karışıklığı ortadan kaldırdığından doğru ve gerekli olduğunu göstermektedir. Denetime yönelik düzenlemelerin yetkili tek bir otorite tarafından yapılmasıyla birlikte, denetim çalışmalarının etkinliğini de artacaktır.

25. Önerme: “KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.35.’de yer almaktadır.

Tablo 4.35. Ankete Katılanların 25. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	18	18,6	18,6
Katılıyorum	57	58,8	77,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	12	12,4	89,7
Katılmıyorum	6	6,2	95,9
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.35.’de görüldüğü gibi “KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %18,6’sı kesinlikle katıldığını, %58,8’i katıldığını, %12,4’ü kararsız kaldığını, %6,2’si katılmadığını, %4,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %77,3’lük kısım, KGK’nın, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacağı görüşünderken, %6,2 ve %4,1’lik kısım, KGK’nın, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olmayacağı görüşündedir

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,81 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, KGK'nın, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile denetim çalışmaları sırasında tarafsızlıklarını korumaları yönünde zorlayıcı bir güç olacağını göstermektedir.

26. Önerme: “Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.36.'da yer almaktadır.

Tablo 4.36. Ankete Katılanların 26. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	37	38,1	38,1
Katılıyorum	39	40,2	78,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,2	84,5
Katılmıyorum	12	12,4	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.36.'da görüldüğü gibi “Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %38,1'i kesinlikle katıldığını, %40,2'si katıldığını, %6,2'si kararsız kaldığını, %12,4'ü katılmadığını, %3,1'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %78,4'lük kısım, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olduğu görüşüyle, %12,4 ve %3,1'lik kısım, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,98 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olduğunu göstermekte ise de, 27'nci önermede yer alan denetim alanında niteliklerin artırılması için uygulamalı eğitim alınması gerektiği konusunda %70,1'lik bir katılım gösterilmesi, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olmadığını göstermektedir.

27. Önerme: “Meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerekmektedir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.37.'de yer almaktadır.

Tablo 4.37. Ankete Katılanların 27. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	20,6	20,6
Katılıyorum	48	49,5	70,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,2	76,3
Katılmıyorum	20	20,6	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.37.'de görüldüğü gibi “Meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerekmektedir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %20,6'sı kesinlikle katıldığını, %49,5'i katıldığını, %6,2'si kararsız kaldığını, %20,6'sı katılmadığını, %3,1'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %70,1'lik kısım, meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerektiği görüşünderken, %20,6 ve %3,1'lik kısım, meslek mensuplarının denetim

konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almalarının gerekli olmadığı görüşündedir. Anketi cevaplayan meslek mensuplarından %6,2'lik kısım ise, meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almalarının gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,64 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerektiğini göstermektedir.

Denetim faaliyeti, uygulama ağırlıklı bir çalışma olup, bu alanda sahip olunan teorik bilgiler denetimin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle belirli bir süre devam eden staj vb. uygulamaya yönelik eğitim alınmasında yarar vardır. Bu çerçevede meslek odaları, üniversiteler ve KGK gibi kurumlar tarafından meslek mensuplarının uygulama becerilerinin geliştirilmesine yönelik eğitimler verilmesinde yarar vardır.

28. Önerme: “Meslek Odaları, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemektedir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.38.'de yer almaktadır.

Tablo 4.38. Ankete Katılanların 28. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	34	35,1	35,1
Katılıyorum	51	52,6	87,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	3,1	90,7
Katılmıyorum	6	6,2	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.38.'de görüldüğü gibi “Meslek odaları, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemektedir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %35,1'i kesinlikle katıldığını, %52,6'sı katıldığını, %3,1'i kararsız kaldığını, %6,2'si katılmadığını, %3,1'i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %87,6'luk kısım, meslek odalarının, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlediği görüşünderken, %6,2 ve %3,1'lik kısım, meslek odalarının, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemediği görüşünderdir.

Ankete katılanlardan %3,1'lik kısım ise, meslek odalarının, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenleyip düzenlemediği konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,10 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek odalarının, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlendiğini göstermektedir.

Ayrıca, anketi cevaplayan meslek mensupları arasından %87'lik kesimin önermeye katılım göstermesi, meslek odaları tarafından yapılan bilgilendirme seminerleri konusunda memnuniyetlerinin de açık bir göstergesidir.

29. Önerme: “Meslek Odaları tarafından düzenlenen seminerler, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırmaktadır.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.39.'da yer almaktadır.

Tablo 4.39. Ankete Katılanların 29. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	41	42,3	42,3
Katılıyorum	48	49,5	91,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	3,1	94,8
Katılmıyorum	3	3,1	97,9
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.39.'da görüldüğü gibi “Meslek odaları tarafından düzenlenen seminerler, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırmaktadır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %42,3’ü kesinlikle katıldığını, %49,5’i katıldığını, %3,1’i kararsız kaldığını, %3,1’i katılmadığını, %2,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %91,8’lik kısım, meslek odaları tarafından düzenlenen seminerlerin, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırdığı görüşünderken, %3,1 ve %2,1’lik kısım, düzenlenen seminerlerin, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin bilgi düzeylerini artırmadığı görüşündedir.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 4,27 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek odaları tarafından düzenlenen seminerlerin, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırdığını göstermektedir.

30. Önerme: “Meslek Odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterlidir.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.40.’da yer almaktadır.

Tablo 4.40. Ankete Katılanların 30. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	21	21,6	21,6
Katılıyorum	53	54,6	76,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	7,2	83,5
Katılmıyorum	13	13,4	96,9
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 4.40.'da görüldüğü gibi “Meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterlidir.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %21,6’sı kesinlikle katıldığını, %54,6’sı katıldığını, %7,2’si kararsız kaldığını, %13,4’ü katılmadığını, %3,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %76,3’lük kısım, meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kurslarının, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterli olduğu görüşünderken, %13,4 ve %3,1’lik kısım, meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kurslarının, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterli olmadığı görüşündedir. Ankete katılan meslek mensupları arasında %7,2’lik kısım ise, meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kurslarının, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

Anketi cevaplayanlar tarafından bu önermeye verilen puanların ortalamasının 3,78 (Bknz. Tablo 4.10.) olarak hesaplanması, meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kurslarının, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterli olduğunu gösterse de, meslek odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, daha çok

teorik ağırlıklı olması ve uygulamaya yönelik bir çalışma içermemesi nedeniyle, denetim çalışmalarının eksiksiz bir şekilde yürütülmesi noktasında yetersiz kalabilir.

Bu noktada, denetime yönelik gerçekleştirilecek eğitimlerin uygulama ağırlıklı olarak yapılması ve meslek odaları dışında da yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, üniversitelerden veya denetime yönelik düzenleyici kuruluşlardan destek alınmasında yarar bulunmaktadır.

4.4.3. Anova ve T Testi Analizleri

Bu bölümde, anketi cevaplayan meslek mensuplarının ankette yer alan önermeler arasında en fazla katılım göstermiş oldukları 11'inci önerme ile en az katılım göstermiş oldukları 15'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, mezuniyet bölümü, meslek unvanı ve meslekte geçirilen süre faktörleri açısından, istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla "Anova" ve "T" testi analizleri yapılmıştır.

Cevap seçenekleri iki şıktan oluşan cinsiyet faktörü açısından görüşlerin farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi amacıyla T testi yapılmış; yaş, öğrenim düzeyi, mezuniyet bölümü, meslek unvanı ve meslekte geçirilen süre faktörleri açısından görüşlerin farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Anova testi yapılmıştır.

Anova testi sonucunda gruplar arasında farklılığın tespit edilmesi durumunda ise, ortaya çıkan bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla post-hoc (çoklu karşılaştırma) testlerinden "Bonferroni" testi yapılmıştır.

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, cinsiyet faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan T testi analiz sonuçları Tablo 4.41.'de yer almaktadır.

Tablo 4.41. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları

Önermeler		Ortalamaların Eşitliği için T-Testi				
		t	df	Anlamlılık (2-yönlü) *P	Ortalama Farklar	Farkların Standart Hatası
11. Önerme	Varsayılan Eşit Varyanslar	1,161	95	,248	,195	,168
	Varsayılmayan Eşit Varyanslar	1,081	29,161	,289	,195	,180
15. Önerme	Varsayılan Eşit Varyanslar	-,102	95	,919	-,031	,306
	Varsayılmayan Eşit Varyanslar	-,117	39,502	,908	-,031	,268

*p<0,05

Tablo 4.41.'de görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin, cinsiyetlerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p=0,248>0,05$ ve $p=0,919>0,05$).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, yaş faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan Anova testi analiz sonuçları Tablo 4.42.'de yer almaktadır.

Tablo 4.42. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Yaşa Göre Anova Testi Sonuçları

Önermeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
11. Önerme	Gruplar Arası	,448	3	,149	,314	,815
	Grup İçi	44,192	93	,475		
	Toplam	44,639	96			
15. Önerme	Gruplar Arası	2,966	3	,989	,641	,591
	Grup İçi	143,529	93	1,543		
	Toplam	146,495	96			

*p<0,05

Tablo 4.42.'de görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin, yaşlarına göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p=0,815>0,05$ ve $p=0,591>0,05$).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, öğrenim düzeyleri faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan Anova testi analiz sonuçları Tablo 4.43.'de yer almaktadır.

Tablo 4.43. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Öğrenim Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları

Önermeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
11. Önerme	Gruplar Arası	4,466	3	1,489	3,447	,020
	Grup İçi	40,173	93	,432		
	Toplam	44,639	96			
15. Önerme	Gruplar Arası	9,198	3	3,066	2,077	,109
	Grup İçi	137,297	93	1,476		
	Toplam	146,495	96			

* $p<0,05$

Tablo 4.43.'de görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının 11'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, öğrenim düzeylerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p=0,020<0,05$).

15'inci önerme hakkındaki görüşlerinin ise, öğrenim düzeylerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p=0,109>0,05$).

11'inci önermeyle ilgili öğrenim düzeyleri arasında oluşan bu farklılığın hangi öğrenim düzeyleri arasında olduğunu belirlemek için post-hoc test istatistiğinin yapılması gerekmektedir. Yapılan çoklu karşılaştırma testlerinden Bonferroni testi analiz sonuçları Tablo 4.44.'de yer almaktadır.

Tablo 4.44. 11'inci Önermeye İlişkin Öğrenim Düzeylerindeki Farklılığın Kaynağını Belirlemek Üzere Uygulanan Bonferroni Testi Sonucu

Öğrenim Düzeyi (I)	Öğrenim Düzeyi (J)	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	*P	
11. Önerme	Lise	Önlisans	,442	,261	,560
		Lisans	-,179	,188	1,000
		Yüksek Lisans	-,467	,339	1,000
	Önlisans	Lise	-,442	,261	,560
		Lisans	-,621*	,214	,028
		Yüksek Lisans	-,909	,354	,072
	Lisans	Lise	,179	,188	1,000
		Önlisans	,621*	,214	,028
		Yüksek Lisans	-,288	,305	1,000
	Yüksek Lisans	Lise	,467	,339	1,000
		Önlisans	,909	,354	,072
		Lisans	,288	,305	1,000

*p<0,05

Tablo 4.44.'de görüldüğü üzere, farklılığın hangi öğrenim düzeyleri arasında olduğunu belirlemek için yapılan post-hoc testlerinden Bonferroni çoklu karşılaştırma testine göre; meslek mensuplarının 11'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, önlisans ve lisans seviyesindeki öğrenim düzeylerine sahip meslek mensupları arasında farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p=0,028<0,05$).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, mezun olunan bölüm faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan Anova testi analiz sonuçları Tablo 4.45.'de yer almaktadır.

Tablo 4.45. Önergeler Hakkındaki Görüşlerin Mezun Olunan Bölüme Göre Anova Testi Sonuçları

Önergeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
11. Önerme	Gruplar Arası	,412	3	,137	,289	,834
	Grup İçi	44,228	93	,476		
	Toplam	44,639	96			
15. Önerme	Gruplar Arası	,820	3	,273	,175	,913
	Grup İçi	145,674	93	1,566		
	Toplam	146,495	96			

*p<0,05

Tablo 4.45.'de görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin, mezun olunan bölüme göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p=0,834>0,05 ve p=0,913>0,05).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, unvan faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan Anova testi analiz sonuçları Tablo 4.46.'da yer almaktadır.

Tablo 4.46. Önergeler Hakkındaki Görüşlerin Unvana Göre Anova Testi Sonuçları

Önergeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
11. Önerme	Gruplar Arası	1,008	2	,504	1,086	,342
	Grup İçi	43,631	94	,464		
	Toplam	44,639	96			
15. Önerme	Gruplar Arası	4,617	2	2,308	1,529	,222
	Grup İçi	141,878	94	1,509		
	Toplam	146,495	96			

*p<0,05

Tablo 4.46.'da görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin, unvanlarına göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p=0,342>0,05$ ve $p=0,222>0,05$).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, meslekte geçen süre faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan Anova testi analiz sonuçları Tablo 4.47.'da yer almaktadır.

Tablo 4.47. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Meslekte Geçen Süreye Göre Anova Testi Sonuçları

Önermeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
11. Önerme	Gruplar Arası	1,958	3	,653	1,422	,241
	Grup İçi	42,682	93	,459		
	Toplam	44,639	96			
15. Önerme	Gruplar Arası	5,362	3	1,787	1,178	,323
	Grup İçi	141,133	93	1,518		
	Toplam	146,495	96			

* $p<0,05$

Tablo 4.47.'de görüldüğü üzere, muhasebe meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin, meslekte geçen süreye göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p=0,241>0,05$ ve $p=0,323>0,05$).

SONUÇ

Denetim, güvenilir bilgi sağlama ihtiyacının ortaya çıkmasıyla birlikte gündeme gelmiştir. Gelişen ve büyüyen günümüz ekonomisinde işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi, rekabetin hızla artması, teknolojideki gelişmelerin ve uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla birlikte ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı kendisini daha yoğun bir şekilde hissettirmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda finansal bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar alabilmek için kendilerine sunulan bilgilerin güvenilir, doğru ve şeffaf olmasını arzu etmektedirler. Finansal bilgi kullanıcılarının, kendilerine sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini kendilerinin araştırma imkanı bulunmadığından, bu bilgilerin finansal bilgi kullanıcıları için bağımsız uzmanlar tarafından incelenerek doğrulanması gerekmektedir. Bunun yerine getirilmesi amacıyla kullanılan en önemli araç, bağımsız denetimdir.

2000’li yıllarda ABD ve AB ülkelerinde yaşanan Enron, Worldcom ve Parmalat gibi finansal skandallar, bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenlerinin azalmasına neden olmuştur. Bağımsız denetimin sonuçlarına olan bu güvenin yeniden sağlanması ve denetimin itibarının geri kazanılması amacıyla, başta ABD olmak üzere AB ülkelerinde birtakım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçilerin gözetiminin sağlanmasına yönelik gözetim kurumları oluşturulmuştur. Oluşturulan bu kurumlar, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin belirlenen ilke ve standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi noktasında zorlayıcı bir güç olmuştur.

Bu gelişmeler ışığında, özellikle uluslararası standartları yakalamak amacıyla Türkiye’de de düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ilk önce, çağın gerekleri karşısında yetersiz kalan mevcut TTK yeniden ele alınarak reform niteliğinde sayılabilecek değişiklikler yapılmış ve günümüz şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma kapsamında bağımsız denetim konusu da sil baştan düzenlenerek, 6102 Sayılı Yeni TTK ile yürürlüğe konulmuştur. Böylece, A.Ş., Ltd. Şti. ve SPBKŞ’lerden oluşan sermaye şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Hangi büyüklükteki sermaye şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı ise,

BK'nın vereceği karara bağlanmıştır. BK kararına göre; aktif toplamı 150 Milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 200 Milyon Türk Lirası ve 500 çalışan sayısı kriterlerinden en az iki tanesini karşılayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı açıklanmıştır. Sadece bu ölçütleri karşılayan şirketlerin denetime tabi tutulması ve diğerlerinin denetimsiz bırakılmasına yönelik eleştiriler doğrultusunda yapılan yeni bir düzenleme ile A.Ş.'lerin tamamı bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmiştir. Bu şekilde bağımsız denetimin kapsamı biraz daha genişletilmiştir.

Sermaye şirketlerinde bağımsız denetim yapacak kişilerin ise, 3568 Sayılı Yasaya göre YMM veya SMMM unvanına sahip olmalarının yanında, KGK tarafından yapılacak sınavda başarılı olma zorunluluğu getirilmiştir. Yeni TTK ile getirilen bu yeni sistemle sermaye şirketlerinin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun şirket dışından bağımsız bir uzman olan dış denetçiler tarafından denetlenmesi hedeflenmiş ve denetimden geçmeyen finansal tablolar ile şirketin yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının gözetiminin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmasının denetimin etkinliğini ve kalitesini olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle, denetimin gözetimi yetkisi tek bir yetkili otoritede toplanmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de de yurtdışındaki örneklerine benzer şekilde, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip KGK kurulmuştur. KGK'nın kurulmasıyla birlikte, bağımsız denetim üzerinde dağınık bir yapıya neden olan kurum ve kuruluşların bağımsız denetim kuruluşları üzerindeki gözetim yetkileri sona ermiştir.

Türkiye'de yapılan bu köklü değişiklikler sonucunda 01 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren bağımsız denetime yönelik düzenlemeler ile denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemeler hakkında Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupların görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla anket araştırması yapılmıştır. Anket araştırması sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır;

Elde edilen bulgulara göre meslek mensuplarının %87,6'sının, yeni TTK'da düzenlenen denetimle ilgili düzenlemeler hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi

oldukları görülmektedir. Bu oran, meslek mensuplarının denetimle ilgili düzenlemelere yönelik gerek kendi çabalarıyla bilgi sahibi olmaya çalıştıklarını gerekse de bu konuda düzenlenen konferans ve seminerlerle yeterli düzeyde bilgilendirildiklerini göstermektedir. Buna karşı, meslek mensuplarının %55,7'si, yeni TTK'daki denetime ilişkin düzenlemelerin, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterli olmadığı görüşündedir. Bu sayı, meslek mensuplarının bağımsız denetimle ilgili düzenlemelere yönelik memnuniyet düzeylerinin az olduğunu göstermektedir. Bu memnuniyetsizliğin giderilmesi ve yapılan düzenlemelerin denetim faaliyetini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek seviyeye ulaştırılması için, ek düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

Ayrıca, meslek mensuplarının %88,7'si, finansal tabloların, KGK tarafından yayınlanan ve UDS'yle uyumlu olan TDS'ye göre denetlenecek olmasının doğru ve gerekli olduğunu düşünmektedir. Meslek mensuplarının bu şekilde düşünmeleri, dünyanın birçok ülkesinde denetim standartlarının benimsenmesiyle birlikte Türkiye'nin dünya piyasalarında yer alması ve AB'ye üyelik süreci içerisinde olması nedeniyle oldukça önemlidir. Birçok ülkede bağımsız denetimin ortak dili olarak kabul edilen UDS'lerin Türkiye'de de uygulanacak olması ve meslek mensuplarının bu yöndeki düzenlemelerin doğruluğu ve gerekliliği konusundaki görüşleri Türkiye için olumlu bir gelişmedir.

Elde edilen başka bir bulguya göre meslek mensuplarının %93,8'i, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının, finansal tabloları daha şeffaf ve güvenilir yapacağı kanaatindedir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri üzerine kurulmuş olan yeni TTK düzenlemeleri çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim sayesinde, finansal tabloların şeffaflığı ve güvenilirliği sağlanacak ve bu sayede işletmeyle ilgili gerçekler daha doğru ve dürüst bir şekilde ortaya konulacaktır.

Yine araştırmadan elde edilen başka bir bulguya göre meslek mensuplarının %82,5'i, A.Ş.'ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Ltd. Şti.'ler ve SPBKŞ'ler için de zorunlu hale getirilmesini doğru ve gerekli görmektedir. Meslek mensuplarının çoğunun katılım gösterdiği gibi, sermaye şirketlerinin tamamının bağımsız denetimden geçirilmesiyle, hata ve hileler önleneceğinden, daha güvenilir bilgiler elde edilebilecektir. Ancak BK'nın bütün sermaye şirketlerinin değil, sadece

belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağına yönelik karar alması nedeniyle meslek mensuplarının %86,6'sı, denetimden beklenen faydanın tam olarak sağlanamayacağı görüşündedir. Dolayısıyla daha az sayıda sermaye şirketi denetimden geçeceği için, elde edilecek güvenilir bilgilerin sayısı azalacak ve bunun sonucunda da denetimden beklenen fayda arzu edilen düzeyde olmayacaktır.

Elde edilen bir başka bulguya göre meslek mensuplarının %94,8'i, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olduğunu düşünmektedir. Kimlerin denetçi olabileceğinin belirlenmiş olması, yeni TTK'nın denetim alanında gerçekleştirilecek faaliyetlerin kalitesinin sağlanması konusunda uzman bilgisine önem verdiğini göstermektedir. Bunun yanında, denetçi olabilecek ve denetçi olması yasaklanan SMMM ve YMM'ler için belirlenen kriterlerin yeterliliği konusunda %72,2'lik bir oranla katılım gösterilmesi, meslek mensuplarının bu konudaki memnuniyetlerinin açık bir ifadesi olmakla birlikte, öngörülen kriterlerin yeterli olduğunun da göstergesidir.

Bunların yanında, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan bağımsız denetime yönelik düzenlemelerin mevzuat karışıklığına neden olduğunu düşünmektedir. Yine, meslek mensupları arasından %80,4'lük kesim, yapılan son düzenlemelerle birlikte, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasını, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gerekli görmektedir. Hali hazırdaki mevzuat çeşitliliğinin neden olduğu karışıklık göz önüne alındığında, denetim sistemi üzerindeki bu karışık yapının ortadan kaldırılmasına yönelik yapılan düzenlemelerin yerinde ve gerekli olduğu söylenebilir.

Elde edilen diğer bir bulguya göre, meslek mensuplarının %86,6'sı, KGK tarafından yayınlanan BDY'de yer alan sınav şartı aranmayacak hususları içeren düzenlemelerinin, YMM ve SMMM'ler arasında ayrımcılığa neden olacağı görüşündedir. Fırsat eşitliğinin sağlanması ve herkesin eşit şartlarda bazı hakları elde etmesi gerektiği dikkate alındığında, meslek mensuplarının bu görüşlerinde pek de haksız olmadıkları söylenebilir.

Çalışmada ortaya çıkan çarpıcı bulgu ise, meslek mensuplarının, denetçilerin KGK tarafından yapılacak sınavla seçilecek olmasını doğru bulmadıkları yönündeki düşünceleridir. Yine, elde edilen bulgulara göre meslek mensuplarının büyük bir kısmı, denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübe şartının aranmasını doğru bulmadıklarını belirtmişlerdir. Bu noktada, meslek mensuplarının mesleki tecrübe konusundaki görüşlerine hak verilse de, bağımsız denetçilik mesleğinin korunması ve gelişiminin sağlanması için herhangi bir sınavdan geçirilmeksizin bağımsız denetçi yetkilendirmesinin yapılmaması daha uygun olacaktır. Bilindiği gibi, finansal bilgiler muhasebeciler tarafından hazırlanmakta, doğrulukları ve güvenilirlikleri bağımsız denetçiler tarafından araştırılarak ortaya konulmaktadır. Bundan dolayı bağımsız denetçilerin, muhasebecilerin sahip olduğu bilgi ve belgelere kendilerinin de sahip olmalarının yanında bunlara ek olarak, ilke ve standartları belirlenmiş uygulama ağırlıklı bir eğitimden geçirilmeleri, ayrıca bu eğitim sonunda yapılacak olan sınavlardan başarılı olmaları gerekmektedir. Denetçilik mesleğinin kendine yüklenen nosyonun gereklerinin yerine getirilebilmesi açısından, bu husus son derece önemlidir.

Ankete katılan meslek mensuplarının anketteki önermeler arasında en fazla katılım gösterdikleri 11'inci önerme ile en az katılım gösterdikleri 15'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, cinsiyet, yaş, öğrenim düzeyi, mezuniyet bölümü, meslek unvanı ve meslekte geçirilen süreler bakımından, istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan T testi ve Anova testi sonuçlarına göre; meslek mensuplarının önermeler hakkındaki görüşlerinin cinsiyet, yaş, mezuniyet bölümü, meslek unvanı ve meslekte geçirilen süreler bakımından farklılık göstermediği; 11'inci önerme hakkındaki görüşlerin ise, öğrenim düzeyi bakımından farklılık gösterdiği, bu farklılığın da önlisans ve lisans seviyesindeki öğrenim düzeylerine sahip meslek mensupları arasında olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmadan elde edilen bulgular birlikte değerlendirildiğinde; denetçi olarak yetkilendirilecekler için sınav şartının zorunlu kılınmasına ve 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasına yönelik düzenlemelere meslek mensuplarının katılmadıklarını beyan ederek karşı çıkmalarının haricinde, yeni TTK'nın bağımsız denetime yönelik düzenlemeleri ile KGK'nun denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemelerinin

doğruluğuna inandıkları ve denetimin kalitesi ile etkinliği açısından bu düzenlemelerin gerekliliğinden yana oldukları sonucuna varılmıştır.

Son olarak çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en üst düzeyde sağlanabilmesi ve özellikle denetçi adayı olan meslek mensuplarının beklentilerinin azami ölçüde karşılanabilmesi için ilgili otoriteler tarafından denetimle ilgili düzenlemelerin genişletilmesinde ve uygulamaya yönelik çalışmalar yapılmasında yarar vardır. Böylece, gelecekte yapılacak düzenlemeler sayesinde gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıkları giderilecek ve kaliteli bir şekilde yapılacak denetim faaliyetleri sayesinde daha şeffaf, daha güvenilir bilgiler elde edilecektir. Ayrıca, belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin değil de, büyüklük ölçülerine bakılmaksızın sermaye şirketlerinin tamamının gelecekte kademeli olarak bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmesi, denetimden beklenen faydanın sağlanması noktasında daha doğru olacaktır. Bütün bu gelişmelerle birlikte, Türkiye’de denetim mesleğinin önemi ve buna bağlı olarak meslek mensuplarının itibarı artacak ve denetim alanında yeni iş sahaları ortaya çıkacaktır.

Türkiye’deki yetkili otoritelerin bağımsız denetimin etkinliğinin ve kalitesinin sağlanması amacıyla yapmış oldukları köklü değişiklikler ışığında hazırlanan bu tez çalışması, TTK’nın denetim alanında getirmiş olduğu düzenlemelere yönelik meslek mensuplarının görüşleriyle ilgili genel bir değerlendirme içermektedir. Bu yönüyle önemli veriler ve bulgular içeren çalışmanın, bağımsız denetime yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koyan ilk tez çalışmalarından biri olması nedeniyle literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKÇA, Özlem (2010), “*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- AKGÜL, Başak Ataman (2005), “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, *Manas Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 13: 119-125.
- AKGÜL, Başak Ataman (2000), *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- AKSOY, Tamer (2006), *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1986), *Denetleme ve Revizyon*, İstanbul: Bilgehan Basımevi.
- ALTAŞ, Soner (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre İnternet Sitesi Açma ve Yönlendirilmiş Mesaj Bulundurma Zorunluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 103: 143-150.
- ALTAŞ, Soner (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Şirket Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- ALTAŞ, Soner (2010), “Özel Denetçilik Nedir?”, (Çevrimiçi) <http://ozdogrular.com/content/view/176/>, (10.12.2012).
- ALTAŞ, Mustafa Bahadır (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Limited Şirketler”, http://www.alomaliye.com/2011/mustafa_balta_slimited.htm, (02.12.2012).
- ALTUĞ, Figen (1995), *Mali Denetim*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- ALTUNIŞIK, Remzi, COŞKUN, Recai, BAYRAKTAROĞLU, Serkan ve YILDIRIM, Erol (2004), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı (3. Baskı)*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- ARIKAN, Yahya (2011), “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-Görüşler/Saptamalar/Öneriler” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 107: 7-16.
- ARSLAN, Erdoğan (2010), “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 99: 201-228.
- ARSLAN, Erdoğan (2011), “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçi’nin Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104: 73-108.

- ATEŞ, Koray ve İYİĞÜN, Recep (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Şirketler İçin Web Sitesi Zorunluluğu ve Uyulmaması Halinde Cezası”, <http://www.muhasibetr.com/yeni-turk-ticaret-kanununda-sirketler-icin-web-sitesi-zorunlulugu-ve-uyulmaması-halinde-cezasi/>, (03.12.2012).
- ATMACA, Metin (2012), “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 1: 191-205.
- AYRANCI, Kadir (2010), “*Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- BABAYEVA, Leyla (2006), “*Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Standartlarının Karşılaştırılması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- BAYAZITLI, Ercan (1991), “*Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- BEZİRCİ, Muhammet ve KARASİOĞLU, Fehmi (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 21: 571-592.
- BOZKURT, Nejat (2012), *Muhasebe Denetimi (6. Baskı)*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- BÜYÜKİPEKÇİ, Semih (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İş Hayatına Yansımaları-Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlendirmesi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- CAN, Mustafa (2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Haksız Rekabet”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 69: 151-176.
- CANDAN, Ekrem (2007) “*Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2007/374, Ankara.
- CANİKLİ, Kübra (2007), “*Bağımsız Dış Denetimin Bankaların Kredilendirmesine Olan Etkileri*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- CİHANGİR, Mehmet ve İNAN, Mahmut (2006), “Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 212: 157-170.
- CÖMERT, Nuran (2008), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Document>

/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimnurancomertmakale.pdf
(03.12.2012).

- ÇAKMAK, Nezaket (2006), “İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- ÇALIŞKAN, Ali (2006), “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 63: 51-58.
- ÇITAK, Nermin (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 91: 81-112.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh, YILANCI, Münevver, ERDOĞAN, Nurten, ÖNCE, Saime, KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval ve KAYA, Ergun (2004), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- DELOİTTE (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim”, (Çevrimiçi) http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim100511.pdf, (03.12.2012).
- DERYAL, Yahya ve DURGUT, Mehmet (2009), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96: 35-66.
- DEMİREL, Ahu (2007), “Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DEMİRKAN, Şefika (1998), “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- DÖNMEZ, A., BERBEROĞLU, P. Başak ve ERSOY, Ayten (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 9: 52-78.
- DÖNMEZ, Adnan ve ERSOY, Ayten (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Ahmet Yesevi Üniversitesi Bilig Dergisi*, Sayı 36: 69-91 .
- ERDOĞAN, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı 1: 51-63.
- ERDOĞAN, Tolga (2009), “Türk Ticaret Kanunu’nda İşlem Denetçisi ve Uygulanması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

- EROL, Mikail (2008), “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklenenler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 1: 229-237.
- ERSERİM, Alper (2007), “Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- EYMEN, U. Erman (2007), *SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri*, İstanbul: İstatistik Merkezi Yayınları.
- GÖKÇE, Birsen (2007), *Toplumsal Bilimlerde Araştırma*, Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- GÜLER, Ender (2012), “Muhasebe Mensuplarının Yeni TTK’da Yer Alan Denetim Uygulamaları Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı 3: 81-104.
- GÜLER, Ercüment (2006), “Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- GÜRBÜZ, Hasan (1995), *Muhasebe Denetimi (Geliştirilmiş 4. Baskı)*, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- GÜREDİN, Ersin (2008), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- GÜRELİ, A. Hüsnü (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu, Büyük Değişim Sürecinde Mali İşler ve Finansal Raporlama”, [http://www.gureli.com.tr/unisite/SiteRoot/gureli/www/UserFiles/File/Mali Isler veFinansalRaporlama.pdf](http://www.gureli.com.tr/unisite/SiteRoot/gureli/www/UserFiles/File/Mali%20Isler%20ve%20FinansalRaporlama.pdf), (03.12.2012).
- GÜRKAN, Nazmi Zarifi (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- HAFTACI, Vasfi ve BADEM, A. Cemkut (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 50: 1-16.
- INOUE, Toshitake (2008), “Japanese Audit Oversight Current State and Future Vision”, Financial Services Agency of Japan, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_inoue_en.pdf, (06.01.2013).

- İBİŞ, Cemal ve ÇATIKKAŞ, Özgür (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 85: 95-121.
- İNANÇ, Mustafa (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 105: 227-246.
- KANDEMİR, Canol (2010), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- KARACAN, Sami ve UYGUN, Rahmi (2012), *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- KARAKAŞ, Arzu (2008), “Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KARANFİLOĞLU, Yasin (1999), “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 35: 28-37.
- KARDEŞ, Seval (1996) “Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK Yayın No: 29, Ankara.
- KAVAL, Hasan (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi (3. Baskı)*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KAYIM, Ali (2006), “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 76: 147-155.
- KAYIŞ, Aliye (2008), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- KENGER, Erdal (2001), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal (2003) *Bağımsız Denetim (5.Baskı)*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- KOÇ, Türkövün (2012), “Kısa Makale-2 Özel Denetçi”, (Çevrimiçi) <http://turkovunkoc.av.tr/yayindetay.aspx?yayinID=21&dil=tr> (11.12.2012).
- KÜTÜK, İlhan (2008), “Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

- MALAY, Engin (2012), “Bağımsız Denetim 4”, (Çevrimiçi) [http://www.gazeteyeniigun.com.tr/koseyazilari/24262/bagimsiz-denetim-\(4\)--](http://www.gazeteyeniigun.com.tr/koseyazilari/24262/bagimsiz-denetim-(4)--), (09.12.2012).
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (1999), *Denetim İlke ve Esasları (2. Baskı)*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- MANOP, Burcu (2007), “Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve TTK Tasarısı Açısından Haksız Rekabet Hükümlerine Bir Bakış”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 3: 327-342.
- OKUR, Mahmut (2007), “Bağımsız Denetimin Denetimi”, *Yeterlilik Etüdü (Uzmanlık Tezi)*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- ÖNCÜ, Ekrem (2012), “Yeni TTK’da Denetçinin Yetkileri ve Denetim Sonucu Oluşturulacak Görüşler”, (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/003/>, (08.12.2012).
- ÖNCÜ, Ekrem (2013), “Yeni TTK’da Risklerin Erken Teşhisi ve Yönetimi Komitesi”, (Çevrimiçi) http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem_oncu/1915, (14.01.2013).
- ÖNDER, Türkan (2001), *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, İstanbul: Beta Yayınları.
- ÖZBİNGÖL, Ayten (2008), *“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2006), “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 18: 1-18.
- ÖZMEN, Ahmet, ER, Fikret, ATLAS, Mahmut, ASLANARGUN, Atilla, PEKER, Kadir Özgür, ŞIKLAR, Emel ve SÖNMEZ, Harun (2012), *İstatistik*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- PEHLİVANLI, Davut (2010), *Modern İç Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- PICKETT, K. H. Spencer (2005), *The Essential Handbook of Internal Auditing*, England: John Wiley & Sons Ltd.
- RICHARD, David A. (2012), “Internal and External Auditors – Inside and Out”, (Çevrimiçi) http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?doc_id=3648, (07.12.2012).

- RSM KAPİTAL KARDEN (2012), “6102 Sayılı Yeni TTK İle Getirilen Yenilikler”, (Çevrimiçi) <http://www.rsmkapitalkarden.com/dosyalar/duyuru/8261.pdf>, (04.12.2012).
- SANLI, Nail ve ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2012), “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 38: 1-27.
- SANLI, Nail (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdikleri”, (Çevrimiçi) <http://www.cgscenter.org/doc/IFRS%20ve%20TTK'n%C4%B1n%20Getirdikleri%20%96zel%20B%C3%BClten.pdf>, (10.12.2012).
- SAYAR, Zafer (2011a), “Bağımsız Denetimin Gözetiminde (Kalite Kontrol Sisteminde) Çeşitli Yaklaşımlar: Uluslararası Düzeyde Tarihsel Bir Bakış”, *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, Sayı 194: 25-27.
- SAYAR, Zafer (2011b), “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları-I-ABD Modeli”, *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, Sayı 195: 25-28.
- SAYAR, Zafer (2011c), “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları-II-AB Modeli”, *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, Sayı 196: 25-27.
- SENAL, Serpil (2011), “Bağımsız Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetimi Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- SERMAYE PİYASASI KURULU, “Haftalık Bülten”, 24.07.2000-28.07.2000, No: 2000/29, (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2000&sayi=29 &submenuheader=null&ext=.pdf>, (01.01.2013).
- SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel ve KURNAZ, Niyazi (2006), “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74: 44-76.
- SÜRMELİ, Fevzi, CEMALCILAR, Özgül ve BENLİGİRAY, Yılmaz (2004), *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- SYMES, Cansen Başaran ve SÜER, Ayça Zeynep (2004), “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

- ŞENGEL, Salim (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, *Zeitschrift für die Welt der Türken*, Vol. 3, No. 2: 21-40.
- TORAMAN, Cengiz (2002), “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59: 1-10.
- TUAN, Koray (2008), “İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- TUAN A. Kadir ve SAĞLAR, Jale (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 11: 1-15.
- TÜRMOB-TESMER (2009), *Denetim*, Yayın No: 85, Ankara: Tesmer Yayınları.
- TÜSİAD (2012), *A’dan Z’ye Denetim Komiteleri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-06/527, İstanbul: Tüsiad Yayınları.
- ULUSOY, Yasin (2005), “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 2: 265-300.
- ULUŞAHİN, Hikmet, EREN, Elçin ve KÖYLÜ, Çağrı (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55: 11-34.
- UZAY, Şaban, TANÇ, Ahmet ve ERCİYES, Mehmet (2009), “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe - 1”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95: 125-140.
- UZAY, Şaban (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara.
- UZAY, Şaban (2007), “Faaliyet Denetimine Genel Bir Bakış”, *II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- UZAY, Şaban (2006), “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetimi Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 4: 175-210.
- YALVAÇ, Gürsel ve KAYA, Mustafa İsmail (2012), *Gereğçeli ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu*, Ankara: Adalet Yayınevi.

- YARDIMCIOĞLU, Mahmut (2007), “Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye’de Gelişim Süreci”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 91.
- YAVUZ, Mustafa (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Özel Denetim İsteme Hakkı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 111: 103-118.
- YAVUZ, Mustafa (2011), “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 107: 147-162.
- YILANCI, Münevver, YILDIZ, Birol ve KİRACI, Murat (2012), *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- YILDIRIM, Suat (2011), “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 106: 43-52.
- YILDIRIM, Alparslan (2009), “Denetim Firmaları Denetlenebilir mi?”, (Çevrimiçi) <http://www.stratejikboyut.com/haber/denetim-kuruluslari-denetlenebilir-mi--28532.html>, (29.11.2012).
- YONTAN, Masis (2012), “Denetime Genel Bakış”, *Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, Sayı 32: 34-36.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı).
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı).
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (26.09.2004 tarih ve 25611 sayılı).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı).
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Ankara: Resmi Gazete (02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı).
- 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı).
- 6353 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı).
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Ankara: Resmi Gazete (26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı).
- Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı).
- Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı).

- Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı).
- Seri: X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Ankara: Resmi Gazete (12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı).
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (03.10.2003 tarih ve 2548 sayılı).
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (04.06.2011 tarih ve 27954 sayılı).
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı).
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (26.07.2011 tarih ve 28006 sayılı).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50afd49c2e6692.80758318, (23.11.2012).
- <http://www.ismmo.org.tr/docs/..010/NAZIM%20HİKMET%20HİKMET.ppt>, (23.11.2012).
- <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1&submenuheader=null> , (25.11.2012).
- <http://www.ustatlar.net/denetim/genel/147-denetim-standartlar.html>, (25.11.2012).
- <http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin>, (29.11.2012).
- Referans Gazetesi, <http://www.muhasibetr.com/ulusalbas%C4%B1n>, (29.11.2012).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50bb63c3bba247.80095614, (02.12.2012).
- <http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm>, (02.12.2012).
- Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, http://reference.kfupm.edu.sa/content/a/c/accountancy_qualifications_86292.pdf, (02.12.2012).
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Web Sitesi, <https://www.ikobi.net/web-sitesi-zorunlulugu.php>, (03.12.2012).
- Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçilerin Atanması ve Görevden Alınması, <http://ozgursigortacilar.com/gundem-haberleri/tuerkiye/549-yen-tuerk-ticaret-kanununa-goere-denetclern-atanmasi-ve-goerevden-alinmas>, (05.12.2012).

Yeni Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim Konusunda Yapılan Düzenlemeler,
http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim, (08.12.2013).

Auditors Oversight Bodies and Auditing and Accounting Standards Setters in Japan,
<http://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf>, (06.01.2013).

<http://www.epdk.gov.tr/index.php/epdk-hakkinda>, (13.01.2013).

<http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine%20Web/Mevzuat/Te%c5%9fkilat%20Kanunu%20ve%20Y%c3%b6netmelikler/Hazine%20Te%c5%9fkilat%20Kanunu/4059.pdf>, (13.01.2013).

http://www.alomaliye.com/sigorta_rea_bag_denetim.htm, (13.01.2013).

<http://www.tsb.org.tr/sayfa/sigortacilik-bagimsiz-denetim-ilkelerine-iliskinyonetmelik>, (13.01.2013).

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Istatistikler.aspx>, (13.01.2013).

EKLER

EK-1 : Anket Formu



Sayın Muhasebe Meslek Mensubu,

Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı yüksek lisans programında “**6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM GÖREVİYLE YETKİLENDİRİLECEK MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİMLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN ORDU İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**” konulu tez çalışması yapmaktayız.

Bilindiği üzere, 2000’li yılların başından itibaren önce Amerika Birleşik Devletleri’nde, daha sonra ise bazı diğer ülkelerde ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucunda, ilgili karar alıcılarının denetim sonuçlarına yeniden güvenini sağlamak amacıyla birçok ülkede denetim alanında bazı köklü düzenlemeler yapılarak, yeni denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu kapsamda, ülkemizde de 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetim ve denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bağlamda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının, 6102 Sayılı Kanun’da düzenlenen bağımsız denetimle ilgili görüşlerini tespit etmeye yönelik olarak hazırlanan bu anket çalışmasındaki sorulara vereceğiniz tarafsız ve samimi cevaplar, araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından büyük önem taşımaktadır. Sizden alınan veriler, bilimsel araştırma ve değerlendirmeler haricinde, herhangi bir amaçla kesinlikle kullanılmayacaktır. Zamanınızı ayırarak anket sorularına vereceğiniz cevaplarla, hazırlanan bu bilimsel çalışmaya katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. ABİTTER ÖZULUCAN

Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Öğretim Üyesi
İrtibat: abitter42@hotmail.com

DURSUN KELEŞ

Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi
İrtibat: 0536 357 13 47 – dursun.keles@adalet.gov.tr

SORULAR

A-) DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN SORULAR

1) Cinsiyetiniz nedir?

- a) Erkek b) Kadın

2) Kaç yaşındasınız?

- a) 20-29 arası b) 30-39 arası
c) 40-49 arası d) 50 ve üzeri

3) Öğrenim düzeyiniz nedir?

- a) Lise (Ticaret/Maliye Meslek Lisesi)
b) Ön Lisans c) Lisans
d) Yüksek Lisans e) Doktora

4) En son bitirdiğiniz bölüm hangisidir?

- a) İşletme b) İktisat
c) Maliye d) Kamu Yönetimi
e) Diğer

5) 3568 Sayılı Yasa'ya göre almış olduğunuz unvanınız nedir?

- a) SM b) SMMM c) YMM

6) Meslekte geçen çalışma süreniz nedir?

- a) 0-5 yıl arası b) 6-10 yıl arası
c) 11-19 yıl arası d) 20 yıl ve üzeri

B-) YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA YAPILACAK BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK ÖNERMELERE İLİŞKİN SORULAR

Aşağıdaki önermelere katılma düzeyinizi (X) işareti koyarak belirtiniz.

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1.	Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.	Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.	TTK'ya göre, finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.	Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.	Yönetim Kurulu'nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Ne Katılıyor Ne Katılmıyor	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor
6.	Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7.	Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8.	Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9.	Anonim Şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Limited Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.	Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.	TTK'ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12.	Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.	Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.	Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.	3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
16.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.	Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.	Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20.	İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21.	Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22.	Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23.	Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24.	Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26.	Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
27.	Meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerekmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28.	Meslek Odaları, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29.	Meslek Odaları tarafından düzenlenen seminerler, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30.	Meslek Odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Dursun KELEŞ
Doğum Yeri ve Tarihi : Ordu 1983
Medeni Hali : Bekar
İletişim Bilgileri : dursun.keles@adalet.gov.tr
0536 357 1347 (Gsm)

EĞİTİM

1997-2001 : Ordu Anadolu Ticaret Meslek Lisesi
2003-2007 : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi
İşletme Bölümü
2011-2013 : Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

İŞ DENEYİMİ

2006-2011 : Adalet Bakanlığı Gaziantep Adliyesi - Memur
2011-Halen : Adalet Bakanlığı Ordu Adliyesi - Memur

YABANCI DİL

İngilizce : Orta Düzey