

T.C.  
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA  
BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ VE GAZİANTEP  
İLİNDE BİR UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

CENGİZHAN KARACA

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mehmet CİVAN

GAZİANTEP  
AĞUSTOS 2013

T.C.  
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**“Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği Ve  
Gaziantep ilinde Bir Uygulama”**

Cengizhan KARACA

Tez Savunma Tarihi: 19.08.2013

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

  
Doç. Dr. Hilmi BAYRAKTAR  
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığımı onaylarım.

  
Prof. Dr. Cengiz TORAMAN  
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

  
Doç. Dr. Mehmet CİVAN  
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN

Doç. Dr. Mehmet CİVAN

Doç. Dr. İbrahim ARSLAN

İmzası  


## ÖZET

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM MESLEĞİ VE GAZİANTEP İLİNDE BİR UYGULAMA

KARACA, Cengizhan  
Yüksek Lisans Tezi, İşletme ABD  
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mehmet CİVAN  
Ağustos 2013, 150 sayfa

Türkiye’deki işletmelerin, menkul değerlerini borsalarda ihraç edebilmek ve yüksek düzeyde rekabetin yoğun yaşandığı piyasalarda konumlandırmak için şirket finansal tablolarını şeffaflık kuralına ve UFRS’ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına) uygun şekilde hazırlayarak Uluslararası Denetim Standartları paralelinde bağımsız denetimden geçirmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu bağlamda, Yeni Türk Ticaret Kanunu, bu küresel değişikliği hukuk sistemimizin içine yerleştirmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisinden geçerek kanunlaşan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, belirli boyutlardaki sermaye şirketlerinin mali raporlamalarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre düzenlemesi gerektiğini ve bu mali raporlarını Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız denetimden geçirmesini zorunlu kılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim kavramının eski ve yeni düzenlemesinin tanıtılmasını ve Bağımsız Denetim Mesleğinin, muhasebe mesleği mensupları tarafından nasıl karşılandığını ve muhasebe meslek mensuplarının uygulamada karşılaşacağı sorunları ortaya koymaktır. Ayrıca sunulan bu teorik bilgilerin pratiğe döküldüğünde nasıl işlediğini göstermek amacıyla Gaziantep ilinde muhasebe meslek mensupları arasında bir anket uygulamasına yer verilmiş ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe Standartları(TMS), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

**ABSTRACT****INDEPENDENT AUDIT PROFESSION UNDER TURKISH COMMERCIAL  
LAW: EVIDENCE FROM GAZIANTEP**

KARACA, Cengizhan

M. A. Thesis, Department of Business and Administration

Supervisor: Associate. Prof. Dr. Mehmet Civan

August 2013, 150 Pages

In order to compete in highly competitive markets and trade securities in domestic or international stock markets, businesses in Turkey must properly and transparently prepare their financial statements in accordance with IFRS (International Financial Reporting Standards) and these statements must also be audited in compliance with International Standards on Auditing. In this regard, the new Turkish code of commerce has come into effect as of July 01, 2012. Turkish Commercial Code No. 6102 which was enacted by the Grand National Assembly of Turkey require that some certain size companies must prepare their financial statements according to Turkish Financial Reporting Standards and their financial reports have to be controlled by independent auditors.

The aim of this study is to introduce the concept of auditing from old and new regulation perspective, to show how independent auditing profession was met by members of the accounting professionals and to reveal the problems faced in practice by professional accountants. In order to show how the theoretical knowledge implemented in practice, a survey was conducted in members of Gaziantep Chamber of CPAs (Certified Public Accountants) and was assessed the results compiled.

**Key Words:** Internatioanal Financial Reporting Standards(IFRS), Turkish accounting standarts (TAS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Turkish Commercial Code No. 6102

## ÖNSÖZ

Tezimin hazırlanmasında yönlendirmeleri, kıymetli fikirleri ve sabırlı yaklaşımlarıyla her türlü desteği esirgemeyen kıymetli tez danışmanım Doç. Dr. Mehmet CİVAN hocama; tüm yoğunluklarına rağmen beni daima sabırla karşılayıp önemle dinleyen sayın bölüm başkanı Prof. Dr. Cengiz TORAMAN hocam dahil tüm işletme bölümü hocalarıma; tezimin önemli bir bölümü olan uygulama aşamasında emeği geçen Naci Topçuoğlu Meslek Yüksek Okulu öğretim elemanları Öğr. Gör. Banu KOÇ'a; Öğr. Gör. Mehmet KÖRPI'ye, Öğr. Gör. Dr. Yusuf BOZGEYİK'e, aynı zamanda en zor zamanlarımda bana maddi - manevi destek olan pek kıymetli anne ve babam ile sevgili eşime tüm kalbi duygularıyla teşekkürü bir borç bilirim.

Ağustos 2013  
Cengizhan KARACA

# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
<b>ÖZET</b> .....	i
<b>ABSTRACT</b> .....	ii
<b>ÖNSÖZ</b> .....	iii
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	iv
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	viii
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	x
<b>KISALTMALAR</b> .....	xii
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	1
<b>GİRİŞ</b> .....	1
1.1. GİRİŞ.....	1
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	3
<b>LİTERATÜR</b> .....	3
2.1. DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	3
2.2. DENETİMİN GELİŞİMİ VE ORTAYA ÇIKIŞI.....	5
2.3. DENETİMİN TÜRLERİ.....	10
2.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	10
2.3.1.1. Mali tablolar denetimi.....	10
2.3.1.2. Uygunluk denetimi.....	10
2.3.1.3. Faaliyet denetimi.....	11
2.3.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim.....	12
2.3.2.1. İç denetim.....	12
2.3.2.2. Bağımsız denetim.....	13
2.3.2.3. Kamu denetimi.....	15
2.4. DENETİM STANDARTLARI.....	16
2.4.1. Genel Standartlar.....	16
2.4.1.1. Mesleki eğitim ve yeterlilik.....	16
2.4.1.2. Bağımsızlık.....	16
2.4.1.3. Mesleki özen ve dikkat.....	17
2.4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	18
2.4.2.1. Denetim planlama ve gözetim.....	18
2.4.2.2. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme.....	18
2.4.2.3. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama.....	19
2.4.3. Raporlama Standartları.....	19
2.4.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı.....	20
2.4.3.2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı....	20
2.4.3.3. Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği (yeterli açıklama) standardı.....	21
2.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	21

	Sayfa No
2.5. BAĞIMSIZ DENETİM.....	22
2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRLERİ.....	23
2.6.1. Bağımsız Sürekli Denetim.....	23
2.6.2. Bağımsız Sınırlı Denetim .....	23
2.6.3. Bağımsız Özel Denetim.....	24
2.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN İLKELERİ .....	25
2.7.1. Mesleki Şüphecilik .....	25
2.7.2. Bağımsızlık .....	26
2.7.3. Mesleki Özen Ve Titizlik.....	26
2.7.4. Ticaret Ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı .....	27
2.7.5. Reklam Yasağı.....	27
2.7.6. Sır Saklama Yükümlülüğü .....	27
2.7.7. Karşılıklı İlişkiler Ve Haksız Rekabet.....	28
2.8. BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ .....	28
2.8.1. Fiziki İnceleme Tekniği .....	28
2.8.2. Doğrulama Tekniği .....	29
2.8.3. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	29
2.8.4. Belge İnceleme Tekniği .....	29
2.8.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği.....	30
2.8.6. Analitik İnceleme Tekniği .....	30
2.9. BAĞIMSIZ DENETÇİLER .....	30
2.9.1. Türk Ticaret Kanununda Tanımlanan Denetçiler .....	30
2.9.1.1. İşlem denetçisi.....	30
2.9.1.2. Bağımsız denetçiler .....	31
2.9.1.3. Özel denetçi.....	32
2.9.2. SPK Açısından Denetçiler .....	33
2.9.2.1. Sorumlu ortak baş denetçi .....	33
2.9.2.2. Baş denetçi .....	33
2.9.2.3. Kıdemli denetçi .....	33
2.9.2.4. Denetçi .....	34
2.9.2.5. Denetçi yardımcısı .....	34
2.9.2.5. Stajyer denetçi yardımcısı .....	34
2.10. BAZI KURUM VE KURULUŞLAR AÇISINDAN DENETİM.....	34
2.10.1. SPK'na Göre Denetim .....	34
2.10.2. 3568 Sayılı Yasa Açısından Denetim .....	37
2.10.3. Anonim Şirketlerinde Denetim .....	38
2.10.3.1. Denetimi yapacak kişi ve kuruluşlar .....	39
2.10.3.2. Denetçi olamayacak kişiler .....	39
2.10.3.3. Denetçilerin seçilmesi ve nitelikleri.....	41
2.10.3.4. Denetçilerin görevden alınması.....	43
2.10.3.5. Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi.....	43
2.10.3.6. Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması .....	43
2.11. ÜLKEMİZDE DENETİM İLE İLGİLİ YENİ YASAL DÜZENLEMELER	44
2.11.1. Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	44
2.11.2. Bankalar Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler .....	45
2.11.3. Vergi Denetimi İle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	50
2.11.4. Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu İle İlgili Yasal Düzenlemeler .....	51

	Sayfa No
2.11.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Denetlemeye İlişkin Düzenlemeleri.....	51
<b>2.12. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER .</b>	<b>52</b>
2.12.1. Genel Olarak Denetim .....	53
2.12.2. Denetçinin Seçilmesi Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi .....	54
2.12.3. Denetimin Konusu ve Kapsamı .....	57
2.12.4. Denetçi Olabilme Yetkisine Haiz Kişiler .....	57
2.12.5. Denetim İçin Belgelerin İbraz Edilmesi ve Bilgi Alma Hakkı.....	58
2.12.6. Denetim Raporu ve Görüş Yazısı .....	59
2.12.6.1. Olumlu görüş bildirme .....	60
2.12.6.2. Olumsuz görüş bildirme.....	60
2.12.6.3. Sınırlı görüş bildirme .....	61
2.12.6.4. Görüş bildirmekten kaçınma .....	62
2.12.7. Denetçinin sır saklama yükümlülüğü .....	62
2.12.8. Şirket İle Denetçi arasında Görüş Ayrılığı .....	63
2.12.9. Denetçi ve İşlem Denetçinin Sorumluluğu.....	64
2.12.10. Denetçi ve İşlem Denetçisinin Genel Kurulda İbra Edilmesi .....	64
<b>2.13. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM .....</b>	<b>64</b>
2.13.1. İşlem Denetçisi .....	66
2.13.1.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre işlem denetçisi olabilecek kişiler .....	67
2.13.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre işlem denetçisi olamayacak kişiler.....	68
2.13.1.3. İşlem denetçisinin görevleri .....	69
2.13.1.4. İşlem denetçisinin sorumlulukları .....	70
2.13.2. Özel Denetçi .....	70
2.13.2.1. Özel denetçinin görevleri .....	71
2.13.3. Bağımsız Denetçi .....	72
2.13.3.1. Bağımsız denetçi olabilecek kişiler.....	73
2.13.3.2. Bağımsız denetçinin görevleri.....	73
2.13.3.3. Bağımsız denetçinin sorumlulukları .....	74
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>75</b>
<b>MATERYAL VE YÖNTEM.....</b>	<b>75</b>
3.1. PROBLEM TESPİTİ.....	75
3.2. LİTERATÜR TARAMASI.....	75
3.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ .....	76
3.4. UYGULANAN İSTATİSTİK METODLARI .....	78
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>80</b>
<b>BULGULAR VE TARTIŞMA .....</b>	<b>80</b>
4.1. CİNSİYET DAĞILIM İSTATİSTİĞİ.....	84
4.2. YAŞ DAĞILIM İSTATİSTİĞİ.....	85
4.3. EĞİTİM DURUMU İSTATİSTİĞİ .....	86
4.4. MESLEK ÜNVANLARI .....	87
4.5. YENİ TTK HAKKINDAKİ BİLGİ DÜZEYLERİ.....	88
4.6. YENİ TTK HAKKINDAKİ BİLGİ KAYNAKLARI.....	89
4.7. YENİ TTK DENETİM UYGULAMARINA BAKIŞ AÇILARI .....	90



	Sayfa No
4.8. YENİ TTK DENETİM UYGULAMARINA İLİŞKİN BİR TAKIM GÖRÜŞLER.....	91
4.8.1. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Karışıklığa Yol Açma Konusu .....	91
4.8.2. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Eskiye Göre Farklı Olacağı Konusu	92
4.8.3. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Tüm Gereksinimleri Karşılar Konusu .....	93
4.8.4. Yeni TTK Denetim Uygulaması Muhasebe İşlemlerini Etkileme Konusu .....	94
4.8.5. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Muhasebe Mesleğini Kaliteli Hale Getireceği Konusu .....	95
4.8.6. Yeni TTK Denetim Uygulamasına Yönelik Firmaların Sayısının Yeterliliği Konusu.....	96
4.8.7. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Bazılarında Gereksiz Ayrıntı Ve Detay Konusu .....	97
4.8.8. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Denetimi Kolaylaştıracağı Konusu ...	98
4.8.9. Mevcut Denetim Programlarının Yeni Duruma Entegrasyon Konusu.....	99
4.8.10. Yeni TTK İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uyum Konusu.....	100
4.8.11. Yeni TTK İle Vergi Yasaları Arasındaki Uyum Konusu .....	101
4.8.12. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yapılan Çalışmaların Yeterliliği Konusu.....	102
4.8.13. Denetim Kuruluşlarının Yeni TTK Denetim Hakkında Çalışmaların Yeterliliği Konusu.....	103
4.8.14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzendeki Eğitim Konusu.....	104
4.8.15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzendeki Eğitim Konusu.....	105
4.8.16. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yeterli Doküman Konusu..	106
4.8.17. Yeni TTK Denetim Hükümleri Meslek Mensuplarının İş Yükünü Artırması Konusu.....	107
4.8.18. Yeni TTK Denetim Hükümlerine İlişkin Açıklamaların Yeterliliği Konusu .....	108
4.8.19. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Yasal Baskı Konusu .....	109
4.8.20. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin İşletmelere Etkisi Konusu .....	110
<b>SONUÇ</b> .....	<b>113</b>
<b>KAYNAKLAR</b> .....	<b>118</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>127</b>
EK 1. GAZİANTEP SERBEST MUHASEBECİLER VE MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERE UYGULANAN ANKET FORMU .....	128
EK-2 MESLEK MENSUPLARINA AİT DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER İLE ÖNERMELER ARASINDAKİ KORELASYON KATSAYILARI .....	132
EK-3 MESLEK MENSUPLARININ DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNİN VE ÖNERMELERİNİN FREKANS VE NORMAL DAĞILIM İSTATİSTİKLERİ ...	133
EK-4 MESLEK MENSUPLARININ DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ İLE ÖNERMELER ARASINDA ANLAMLILIK FARKLILIK OLUP OLMADIĞINI SINAYAN TEK – YÖNLÜ ANOVA ANALİZ TABLOLARI.....	142
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>150</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 4.1. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Geçerliliği İstatistiği.....	81
Tablo 4.2. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Güvenilirliği – Cronbach’ın Alfa katsayısı İstatistiği.....	81
Tablo 4.3. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Maddelerine Ait Cronbach’ın Tüm Alfa Katsayıları.....	82
Tablo 4.4. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Maddelerine Ait ortalama, varyans ve standart sapma değerleri .....	83
Tablo 4.5. Cinsiyet Dağılım İstatistiği .....	84
Tablo 4.6. Yaş Dağılım İstatistiği .....	85
Tablo 4.7. Eğitim Durumu İstatistiği .....	86
Tablo 4.8. Meslek Unvanları İstatistiği.....	87
Tablo 4.9. GSMMO üyelerinin yeni TTK hakkındaki bilgi düzeyleri İstatistiği.....	88
Tablo 4.10. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları hakkındaki görüşleri İstatistiği.....	90
Tablo 4.11. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları hakkındaki görüşleri İstatistiği.....	91
Tablo 4.12. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamalarının eskiye göre farklı olacağı görüşüne karşı bakış açıları İstatistiği.....	92
Tablo 4.13. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları tüm gereksinimleri karşılayacağı görüşüne karşı bakış açıları.....	93
Tablo 4.14. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları muhasebe işlemlerini kolaylaştırır görüşüne karşı bakış açıları .....	94
Tablo 4.15. Yeni TTK denetim hükümlerinin muhasebe mesleğini kaliteli hale getireceği konusuna bakış açıları .....	95
Tablo 4.16. Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik firmaların sayısının yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları .....	96
Tablo 4.17. Yeni TTK denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detay konusuna ilişkin bakış açıları .....	97
Tablo 4.18. Yeni TTK denetim hükümlerinin denetimi kolaylaştıracağı konusuna ilişkin bakış açıları .....	98
Tablo 4.18. Mevcut denetim programlarının yeni duruma entegrasyon konusuna ilişkin bakış açıları .....	99
Tablo 4.19. Yeni TTK ile Tekdüzen Muhasebe sistemi uyum konusuna ilişkin bakış açıları.....	100
Tablo 4.20. Yeni TTK ile vergi yasaları arasındaki uyum konusuna ilişkin bakış açıları.....	101
Tablo 4.21. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yapılan çalışmaların yeterliliği uyum konusuna ilişkin bakış açıları .....	102
Tablo 4.22. Denetim kuruluşlarının Yeni TTK denetim hakkında çalışmaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları .....	103

Tablo 4.23. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları .....	104
Tablo 4.24. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları .....	105
Tablo 4.25. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yeterli dokümana ilişkin bakış .....	106
Tablo 4.26. Yeni TTK denetim hükümleri meslek mensuplarının iş yükünü artırması konusuna ilişkin bakış açıları .....	107
Tablo 4.27. Yeni TTK denetim hükümlerine ilişkin açıklamaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları .....	108
Tablo 4.8.19. Yeni TTK denetim hükümlerinin yasal baskı konusuna ilişkin bakış açıları.....	109
Tablo 4.8.20. Yeni TTK denetim hükümlerinin yasal baskı konusuna ilişkin bakış açıları.....	110

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. 1900 ve Öncesinde Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar .....	7
Şekil 2.2. 1900 – 1930 Yılları Arasında Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar ...	7
Şekil 2.3. 1930 – 1990 Yılları Arasında Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar ...	8
Şekil 2.4. 2000’ li Yıllarda Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar .....	9
Şekil 4.1. Cinsiyet Dağılım Grafiği .....	84
Şekil 4.2. Eğitim Durumu Grafiği.....	86
Şekil 4.3. Meslek Unvanları Grafiği .....	87
Şekil 4.4. GSMMO üyelerinin yeni TTK hakkındaki bilgi düzeyleri Grafiği.....	88
Şekil 4.5. Yeni TTK Hakkındaki Bilgilere Ulaşım Kaynakları Grafiği .....	89
Şekil 4.6. Yeni TTK Denetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşleri Grafiği.....	90
Şekil 4.7. Yeni TTK Denetim Uygulamalarının Karışıklığa Neden Olacağı Görüşüne Karşı Bakış Açıları Grafiği .....	91
Şekil 4.9. Yeni TTK Denetim Uygulamaları Tüm Gereksinimleri Karşılacağı Görüşüne Karşı Bakış Açıları .....	93
Şekil 4.9. Yeni TTK Denetim Uygulamaları Muhasebe İşlemlerini Kolaylaştırır Görüşüne Karşı Bakış Açıları .....	94
Şekil 4.10. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Muhasebe Mesleğini Kaliteli Hale Getireceği Konusuna Bakış Açıları.....	95
Şekil 4.11. Yeni TTK Denetim Uygulamasına Yönelik Firmaların Sayısının Yeterliliği Konusuna İlişkin Bakış Açıları.....	96
Şekil 4.12. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Bazılarında Gereksiz Ayrıntı Ve Detay Konusuna İlişkin Bakış Açıları .....	97
Şekil 4.13. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Denetimi Kolaylaştıracağı Konusuna İlişkin Bakış Açıları .....	98
Şekil 4.13. Mevcut Denetim Programlarının Yeni Duruma Entegrasyon Konusuna İlişkin Bakış Açıları .....	99
Şekil 4.14. Yeni TTK İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uyum Konusuna İlişkin Bakış Açıları.....	100
Şekil 4.15. Yeni TTK İle Vergi Yasaları Arasındaki Uyum Konusuna İlişkin Bakış Açıları.....	101
Şekil 4.16. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yapılan Çalışmaların Yeterliliği Uyum Konusuna İlişkin Bakış Açıları .....	102
Şekil 4.17. Denetim Kuruluşlarının Yeni TTK Denetim Hakkında Çalışmaların Yeterliliği Konusuna İlişkin Bakış Açıları.....	103

Şekil 4.18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzendeki Eğitim Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	104
Şekil 4.19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzendeki Eğitim Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	105
Şekil 4.20. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yeterli Dokümana İlişkin Bakış Açılımları.....	106
Şekil 4.21. Yeni TTK Denetim Hükümleri Meslek Mensuplarının İş Yükünü Artırması Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	107
Şekil 4.22. Yeni TTK Denetim Hükümlerine İlişkin Açıklamaların Yeterliliği Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	108
Şekil 4.8.19. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Yasal Baskı Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	109
Şekil 4.8.20. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin İşletmelere Etkisi Konusuna İlişkin Bakış Açılımları.....	110

## KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
EFRAG	: European Financial Reporting Advisory Group
FASB	: Financial Accounting Standards Board(Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standarts
IASB	: International Accounting Standarts Board
IASC	: International Accounting Standarts Committee
IASCF	: International Accounting Standarts Committee Foundation
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standarts
IOSCO	: The International Organization Of Securities Commission
KGK	: Kamu Gzetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
SAC	: Standart Advisory Committee
SEC	: Securities and Exchange Commission(ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SME's	: Small and Medium-sized Entities
SMMM	: Serbest Muhasebesi ve Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
t.y	: Basım Tarihi Yok
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usûl Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

## BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

### 1.1. GİRİŞ

Denetim, 1970'li yıllarda basit bir işlem halinde iken, o yıllardan sonra çağın ve teknolojinin hızla ilerlemesiyle ciddi ve mühim bir işlem haline gelmiştir. O denli günümüzde de bu zorunlu bir hale gelmiştir. Denetim ve denetçi vasıtasıyla işletmelerin birçok noksanlıkları ortaya çıkmış, hatalar revize edilmeye çalışılmıştır.

İşletmeler, küreselleşen dünya ekonomisi için öncü bir görevi görmektedir. İşletmelerin aktif bir şekilde büyümesi ve gelişmesi dünya ekonomisi üzerinde olumlu izlenimlere sahiptir. Bunun tam aksine, işletmelerde meydana gelen problemler ülke ekonomisini etkiye uğrattığı gibi dünya ekonomisini de etkileyerek oldukça ehemmiyetli problemlerin oluşmasına sebep olabilmektedir. Aynı zamanda, değeri milyar dolarlar ile ifade edilen işletmelerin İflas etmesine sebep olabilmekte ve hem ülke hem de dünya ekonomisini krize sürükleyebilmektedir.

Sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işleyebilmesi ve bu vesileyle sermayenin tabana yayılması için yatırımcıların ihtiyaç duyduğu güveni sağlayacak olan etken bağımsız denetimdir. Halka açık anonim ortaklıkların kamuoyunu bilgilendirmek için yayınladıkları finansal tablolar ancak bağımsız denetimden geçtikten sonra bir anlam yüklenecek ve bu vesileyle dış denetim sermaye piyasalarında kamuoyu aydınlatma fonksiyonunu yerine getirecektir. Aynı zamanda, bu durum piyasada stabilite, güven ve şeffaflığı da sağlamış olacaktır. Ve yine bu sayede de piyasaya uzun vadeli fonların girmesi sağlanarak, sermaye piyasasına sağlam fon sağlandığı gibi sermaye piyasasında devamlı bir huzur sağlanabilecektir.

Özellikle son yıllardaki hileli finansal raporlama skandallarından sonra; işletmelerin gerçek durumunu yansıtan finansal tablolar işletmelerin gerçek durumundan farklı olarak, finansal raporlama sürecinde aktif olanlar, özellikle şirket yöneticilerinin istediği şeyleri yansıtan “hileli aynalar” olarak algılanmaya başlanmıştır. Finansal tabloların “hileli ayna

olarak algılanmaya başlanması, finansal tablolara olan güveni de azaltmıştır. Finansal tabloları, “işletmeyi, üst yönetimin istediği şekilde gösteren hileli aynalar” olarak algılamaktan çıkaracak, tedbirlerin alınması düzenlemelerin yapılması gereklidir.

Yukarıda açıkladığımız düşüncelere paralel olarak, son yıllarda kurumsal yönetim önemli bir gündem maddesi halini almıştır. Çalışma konumuzla ilgili olarak, finansal raporlama ve bağımsız denetime güven kazandırabilme açısından, dünya çapında konuyla ilgili bilimsel araştırmalarda hızlı bir artış görülmekte, birçok ülkede kurumsal yönetimle ilgili olarak yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Birçok ülkede konuyla ilgili kuruluşlar kurumsal yönetim ilkelerini belirlemekte, sermaye piyasası kuruluşları kurumsal yönetim uygulama endeksleri oluşturmakta, kurumsal yönetimin sağlanmasına katkı sağlayacak olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal raporlamanın yapılması zorunluluğu getirilmektedir.

Muhasebe meslek kuruluşları kurumsal yönetimle ilgili düzenlemeler yapmaktadır. Yapılan bütün yeni düzenleme ve çalışmaların ortak amacı çıkar çatışmalarının önlenerek “menfaatler muvazenesinin” sağlanması ile finansal raporlama ve bağımsız denetime de güven kazandırılarak, piyasada bilgi dengesizliğinin önlenmesi ve sonuç olarak piyasa müessiriyetinin sağlanmasıdır. Piyasa etkinliğinin sağlanması ile oluşan katma değerden bütün piyasa iştirakçileri yararlanacaklardır. Kaynaklar daha verimli alanlara yönlendirilerek, kaynak israfı önlenerek toplum refahında artış sağlanabilecektir.

Ekonomi içerisinde büyük öneme sahip olan işletmelerin denetimi oldukça büyük önemi de haizdir. İncelemekte olduğumuz “Yeni TTK kapsamında bağımsız denetim mesleğinin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl karşılandığını tanımlayan Gaziantep ilinde bir uygulama ” ile denetim ve bağımsız denetim hakkında bilgi vermek ve kamuyu aydınlatma ilkesi ışığında bağımsız denetimin önemini ortaya koymaya çalışmaktayız.

Hazırlanan bu tezde; denetimin içeriği, denetçiler, denetim mesleği, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim mesleği ele alınmış, incelenmiş ve kolay anlaşılması açısından bölümlere ayrılmıştır. Literatür bölümünde; denetim hakkında detaylı bilgiler verilmiş, denetimin türleri açıklanmış, denetimin standartları ve aşamaları, bağımsız denetim hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim mesleği hakkında bilgiler verilmiş, işletmelerde Yeni Türk Ticaret Kanununa göre denetimin nasıl ve hangi şartlarda hazır olduğu açıklanmıştır. Bulgular ve tartışma kısmında da Gaziantep



ilinde muhasebe meslek mensupları tarafından Yeni TTK kapsamında bağımsız denetim mesleğinin nasıl karşılandığını ortaya koyan bir uygulamaya ve elde edilen bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM LİTERATÜR

### 2.1. DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Denetim, işletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerinin önceden belirlenmiş parametrelerle doğruluğunu belirlemek üzere, yansızlık ilkesine uygun olarak delillerin bir araya getirilmesi ve elde edilen kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde ilgililere tevdi edilmesi sürecini oluşturmaktadır.

Bir başka ifadeyle denetim, denetime tabi olan öğelerin, söz konusu öğelere bağlı olarak önceden tayin edilmiş kıstaslara uygunluğunu tespit etmek için denetimden geçecek öğeler ile ilgili yansız bir şekilde delil toplanması, söz konusu delillerin değerlendirilmesi ve elde edilen bulguların derlenip raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir (Güredin, 2004).

Denetim, yukarıdaki bilgileri destekler nitelikte uzun zamandır benzer kavramlarla tanımlanmaktadır. American Accounting Association tarafından yayınlanan Auditing Concepts Committee raporunda denetimi bir işletmenin parasal nitelikli aktivite ve ortaya çıkan tüm durumlarına ilişkin ortaya konan bilgilerin önceden tayin edilen ölçütlere uygunluk mertebesini tespit etmek ve raporlamak amacıyla, bu parasal nitelikli faaliyetlere ve ortaya çıkan tüm durumlara ilişkin bilgilerin, delillerin yansız bir şekilde derlenmesi değerlendirilmesi ve çıktıların bilgi kullanıcılarına iletilmesi için raporlanma süreci olarak tanımlanmaktadır (Auditing Concepts Committee, 1972: 18).

Ayrıca, günümüzde denetim tanımının geçmişte kullanıldığı gibi bir takım yayınlarda kullanıldığı söylenebilir. Türkiye'deki bir takım yayınlarda denetim; bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi,2004:1).

Yukarıda bulunan tanımları genişlettiğimizde denetimin, ticari faaliyetler ile ilgili olayların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olduğunu, kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerin getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulduğunu, faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirildiğini görmek olurludur.

Denetim ülkemizde ve dünyada yukarıdaki kıstaslarla tanımlanmakta ve belirlenen ölçütlerin gerçekleştirilmesi ve şeffaf dokunun korunabilmesi için tüm faaliyetlerin bağımsız bir yetki eliyle yapılması önemli bir nokta haline gelmiştir.

Bağımsız denetimin en önemli özelliklerinden biri denetçilerin bağımsız olmasıdır. Denetçilerin bağımsızlığı kanunlarla güvence altına alınmaya çalışılmaktadır (Ulusoy, 2007).

Halka açılmış şirketlerin hisse senedini elinde bulunduran yatırımcıların kendilerini şirketin ortağı olarak görmemektedirler. Bu nedenle, genel kurul toplantılarına katılmamakta ve şirketlerin aynı yönetim kurulu tarafından senelere yönetilmesi ve hisse senetlerinin günlük hareketler ile el değiştirmesinin ortakların şirket yönetimi ve denetimi ile olan ilgilerini azaltan bir etken olması sebebiyle bağımsız denetim oluşan güç boşluğunu doldurarak yatırımcıların çıkarları korunmaktadır (Fidan,2010).

Bağımsız denetimin diğer bir özelliği ise standardizasyondur. Bu vesileyle hem uygun bir denetim süreci gerçekleştirmiş olur hem de hazırlanacak denetim raporunun önceden belirlenen kıstaslar çerçevesinde tek tip hazırlanması sağlanmış olacaktır. Bu konuda SPK tarafından yayınlanmış olan Seri: X ve 22 nolu tebliğ ile sermaye piyasasında denetim sonucunda hazırlanacak raporların örnekleri verilmiştir.

Bağımsız denetim perspektifinden bakıldığında denetimin özellikleri şöyle özetleyerek sıralanabilmektedir (Erdoğan, 2002):

- i. Denetim bir süreçtir. Bu denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu gösterir. Bilgi üretme ve karar verme aşamalarını içeren anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşur.

- ii. Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir. Muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri vardır.
- iii. Denetim, önceden belirlenmiş ortak esaslara (ölçütlere) dayanır. Denetçi sonuç ve bulgularını ilgili taraflara bildirmek için bir ortak haberleşme dili kullanır. Bu dil önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas alır.
- iv. Denetim tarafsızdır. Denetçi önyargıya dayanmadan, bağımsız olarak inceleme yapmakta ve elde ettiği sonuçları titizlikle ve tarafsız olarak topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.
- v. Sonuçları bildirme (rapor) denetimin son aşamasıdır. Denetçi inceleme ile ilgili bulgularını, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile açıklamaktadırlar.
- vi. Denetim ileriye dönüktür. Denetim, geçmişteki olay, işlem ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de, asıl amaç, geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olabilecek zararları önleyici tarzda ortama özgü tedbirleri belirlemektir.
- vii. Diğer bir deyişle denetim bir gelecek sigortası niteliğindedir.

## **2.2. DENETİMİN GELİŞİMİ VE ORTAYA ÇIKIŞI**

Denetimin tüm tarih boyunca algılamalarının farklı olduğu söylenebilir. Tarih boyunca işletmeler tarafından ortaya koyulan faaliyetlerin birbirini etkileyerek daha fazla bilgi ve belgenin, buna bağlı olarak da bir çok belgenin ortaya çıkmasına zemin hazırladığı söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında, insanlığın yaptığı faaliyetlerin daha sonra işletmelerin yaptığı faaliyetlere inkılap edip gelişerek ortaya çıktığı söylenebilir. Bu bölümün alt bölümlerinde denetime ait farklı tarihsel olgular, bulgular ve tarihsel gelişimle birlikte ortaya çıkan yaklaşımlar yer almaktadır.

### **2.2.1. Denetimin Ortaya Çıkışı**

Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet

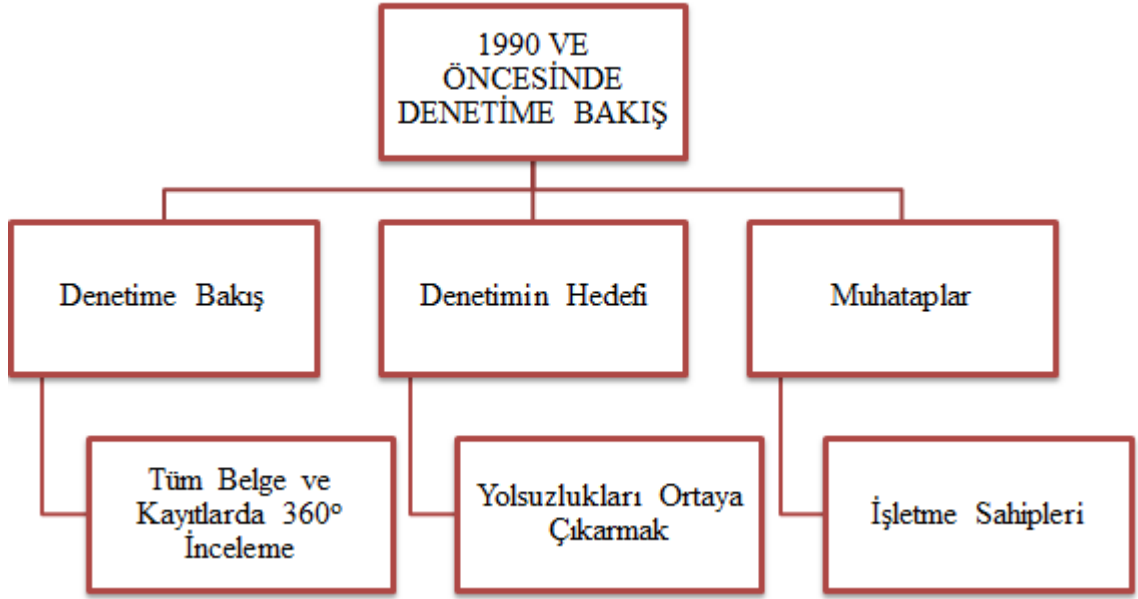
yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır ( Bezirci ve Karasioğlu, 2008:573).

Denetim mesleğinin ilk ortaya çıktığı ülke İngiltere'dir. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun birleşmesiyle İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulduğu bilinmektedir. Sonradan 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı yer olmuştur. Bu meslek mensuplarının yaptıkları faaliyetler, denetim hizmetlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığıdır (Şahin, 2013:1).

Özellikle 1930-1960'lı yıllar arasında denetim sadece işletme içinden sağlanan bilgi ve belgelere dayanarak yapılan bir çalışma özelliği taşımaktaydı, bu dönemde, böyle bir denetim yaklaşımının işletmenin gerçek durumunu değerlendirmek için yetersiz olduğu anlaşılmıştır. İşletmelerin büyümesi ile birlikte özellikle 20. yüzyılın ilk yıllarında iç kontrol sistemleri önemini artırmıştır ( Bozkurt, 2006: 16-17)

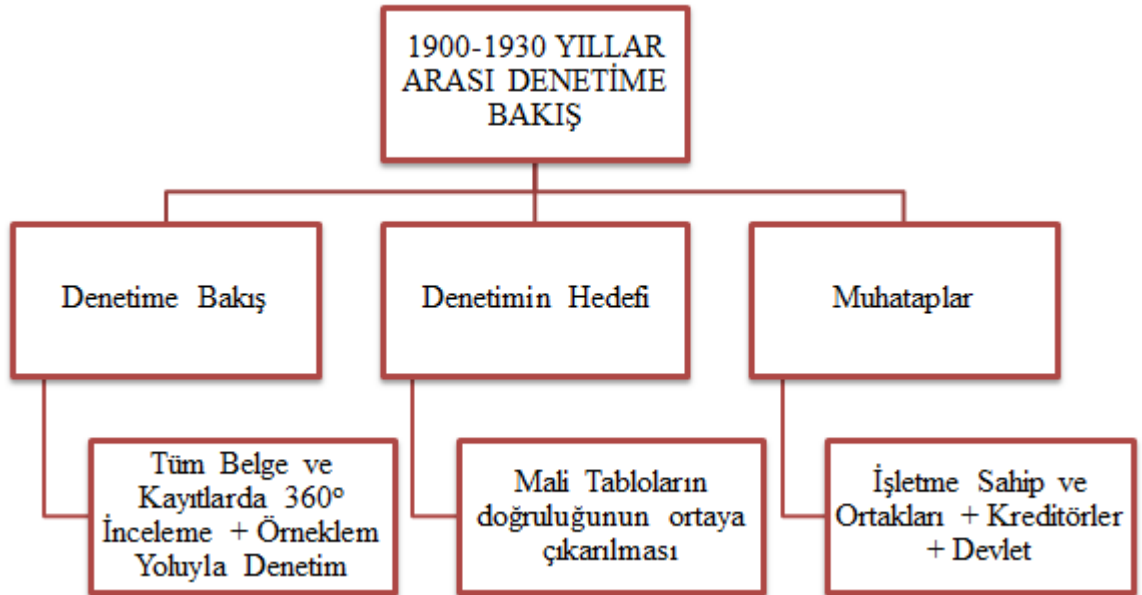
### **2.2.2. Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar**

1900'lü yıllara gelinceye kadar denetimin amacı tüm bilgi ve belgeler incelenerek sadece yolsuzlukları ortaya çıkarmaktı ve sadece bilanço denetimi yapılırdı. Sanayi devrimine kadar sadece bilançonun denetimi yapılırken sanayi devrimi ile birlikte bilanço yanında gelir tablosunun da denetimi ağırlık kazanmıştır. İşletmelerin mali durumlarının ve kârlılıklarının değerlendirilmesi denetimin öncelikli amacını oluşturmaktaydı. Bu dönemde yapılan bu işlerin muhatabı Şekil 2.2.1.'de de sunulduğu gibi sadece işletmenin sahiplerinden müteşekkildir.



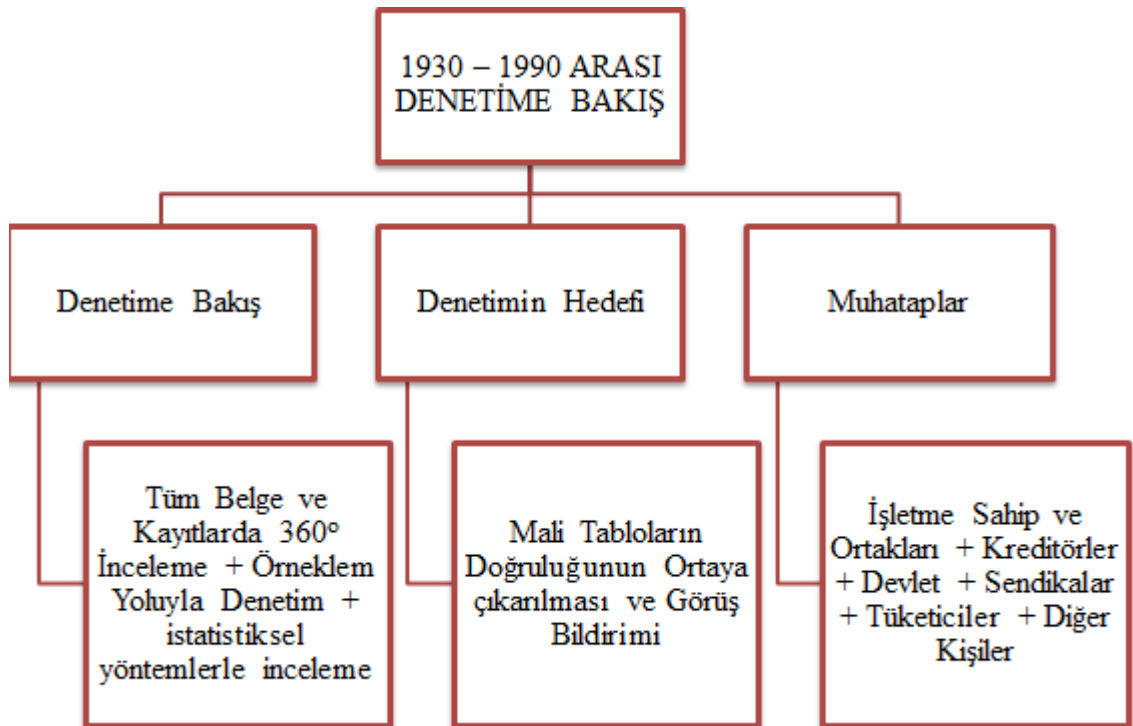
Şekil 2.1. 1900 ve Öncesinde Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar (Güredin, 2010: 13-18)

1900'lu yıllardan itibaren ise sadece yolsuzluklar değil işlemlerin hatalı olup olmadığı da denetimde ön planda tutulmaya başlanmıştır. 1900'lü yıllarda yapılan denetim çalışmaları her türlü işlem ve belgenin tek tek incelenmesi suretiyle yürütülmekteydi. Ayrıca 1900 ve 1930 arası yapılan bu işlerin muhatabının işletme sahiplerinin yanı sıra ortak ve kreditorlerinin de olduğu Şekil 2.2.3. ile ortaya koyulmaya çalışılmıştır.



Şekil 2.2. 1900 – 1930 Yılları Arasında Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar (Güredin, 2010: 13-18)

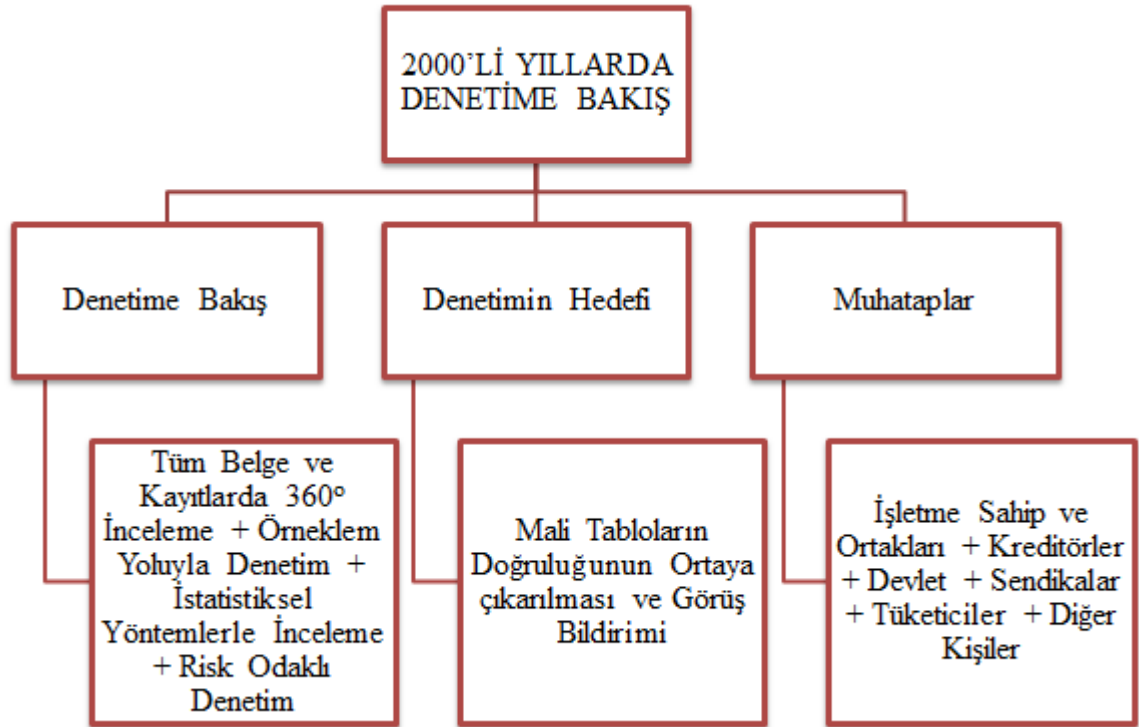
1930'lu yıllara gelindiğinde ise her bir işlemin, belgenin tek tek incelenmesi yerine örnekleme yoluyla da denetim yapılmaya başlamıştır. Bu dönemde Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği araştırılmış ve muhatapların sınırları işletme ortakları, kreditorler ve devlet olarak genişletilmiştir. 1960'lı yıllara gelindiğinde finansal veriler örnekleme yoluyla incelemeye devam edilmiş, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtma ihtiyacı artarak daha önemli hale gelmiştir. Bu dönemde ayrıca sendikalar ve tüketiciler üçüncü kişiye sorumluluk sınırını daha da genişletmiştir. 1990'lu yıllara gelindiğinde altmış yıllık bir deneyimin vermiş olduğu dayanakla mali veriler örnekleme yönteminin yanında istatistik metodları kullanılarak değerlendirilmeye başlanmış ve 20. Yüzyıl bu yöntemlerle kapatılmıştır. Yukarıda yer alan bilgilere aynı zamanda Şekil 2.2.4.'te görsel olarak da sunulmuş ve 1990 sonrasına geçiş sağlanmıştır.



Şekil 2.3. 1930 – 1990 Yılları Arasında Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar (Güredin, 2010: 13-18)

21.yüzyılda teknolojik gelişmeler ve bilgi sistemindeki şeffaflık işletmeleri daha dikkatli olmaya, bilgilerini daha verimli kullanarak daha sağlıklı sonuçlar elde etmeye itmiştir. Bu amaçla tüm mali bilgi ve belgeler bir bilgi işlem çatısı altında birleştirilmiş ve tüm mali raporlar bu sistematige uygun düzenlenmiştir. Bilgi işlem

sisteminde biriktirilen bu veriler risk odaklı denetim sisteme entegre edilmiş ve buna bağlı olarak mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.



Şekil 2.4. 2000' li Yıllarda Denetimin Tarihsel Seyri ve Yaklaşımlar (Güredin, 2010: 13-18)



### **2.3. DENETİMİN TÜRLERİ**

Denetimin türleri genel anlamda bakıldığında ikiye ayrılır. Bunlar amacına göre denetim ve denetçinin statüsüne göre denetimdir ( Gücenme, 2004:2)

#### **2.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

- i. Mali tablolar denetimi (finansal denetim)
- ii. Uygunluk denetimi (usul denetimi)
- iii. Faaliyet denetimi (performans denetimi)

##### **2.3.1.1. Mali tablolar denetimi**

Mali tablo denetimi, önceden saptanmış olan prensipler ışığında işletme mali tablolarının uygun düzenlenip düzenlenmediği hakkında görüş bildirerek, yönetim kurulunun aktif kararlar almasını, çıkar sahiplerinin bilgilendirilmesi ve karar almalarını temin etmektir (Uyanık, 2001).

Mali tablo denetimi ayrıca, muhasebe denetiminin hareket noktasıdır. Bu paralelde şekli yapıya uygunluk denetimi ön plana çıkar; cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm menfaat gruplarının kullanımına açık bir şekilde tetkik edilir (Güçlü, 2005:5).

##### **2.3.1.2. Uygunluk denetimi**

Uygunluk denetimi, bir örgütün finansal işlemlerinin ve aktivitelerinin önceden saptanmış yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş ölçütler farklı kaynaklar sayesinde oluşturulur. Uygunluk denetimi işletme dışındaki denetçiler tarafından da gerçekleştirilebilir. Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması da uygunluk denetimi kapsamına girer (Kepekçi, 2004:3).

Finansal denetim de uygunluk denetiminden faydalanabilir. Bir işletmenin mali tabloları hazırlanmadan önce uygunluk denetimi yapılmış olur. Eğer böyle bir çalışma yapılmamışsa denetçi, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmadan önce denetlenen işletmenin kayıtlarını inceler. Uygunluk denetiminin sonucu, mali tabloların denetimiyle ilgili programın hazırlanması ve uygulanmasında önem arz eder (Gürbüz, 1995:12).

Finansal tablo denetimlerine de ışık tutan bu denetim türünde, işletme çalışanlarının kendileri için işletme içi veya dışı üst makamlarca konulmuş her türlü kurala uyup uymadıkları denetlenir. Uygunluk kriterleri genelde; ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, genel/özel amaçlı kararlar, tekniksel düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır (Özer, 1997:70-73).

### **2.3.1.3. Faaliyet denetimi**

Faaliyet denetimi, muhasebeden daha çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve mali nitelikli olmayan her türlü konuyu araştıran, işletme politikası ve stratejileri paralelinde yönetimin başarısını, performansını, etkenlik, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendiren bir denetimdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği:68-94)

Faaliyet denetimi bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilgili yöntem ve usullerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden objektif gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin detaylı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla mukayese edilir ve örgütün önceden saptanmış amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi fonksiyonları olabilir. Faaliyet denetiminde, mali nitelikli olan ve mali nitelikli olmayan bilgileri değerlemek amacıyla ölçütleri belirleme son derece subjektif bir konu olduğundan, faaliyet denetimi yönetim danışmalığına benzer. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin tavsiyelerde bulunulur. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından; ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür (Kepekçi, 2004:4)

Faaliyet denetiminde denetçi mevcut durumun direkt olarak raporlanmasını değil, mevcut durumun iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve görüşlerini belirttiğinden faaliyet denetimi yönetim danışmanlığı gibi nitelendirilmektedir. Bununla beraber faaliyet denetimi genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir (Güredin, 2007: 17).

### 2.3.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim

- i. İç Denetim
- ii. Bağımsız Denetim
- iii. Kamu Denetimi

#### 2.3.2.1. İç denetim

İç denetim, örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün aktivitelerini tetkik etmek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini içermektedir. İç denetim aynı zamanda örgütün kaynaklarının az masraflı (tutumlu) ve münbit kullanıp kullanmadığını değerlemektedir (Hazine Kontrolörleri derneği, 2008).

İç denetçi verimliliğini ölçmek için örgüt yönetimi tarafından verimlilik standartlarını belirlenip belirlenmediği soruşturulur. İç denetçi; belirlenen standartlarını örgüt personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlarından sapmaların analiz edilip düzeltici önlemleri almakla sorumlu yöneticileri analiz çıktılarını iletilmediğini ve düzeltici önlemlerinin alınıp alınmadığını araştırır. İç denetçi, iç kontrol sisteminin kifayetsizliğini gözden geçirerek örgütün amaçlarını ve hedeflerini ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sistemini yeterli güveni verip vermediğini belirler. İç denetim çalışmalarının bu yönü faaliyet denetimini oluşturur (Kepekçi, 2004:4-5).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına bakıldığında aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim (kurumsal yönetim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Diğer bir açıdan iç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birimdir.”

Günümüzde iç denetim bireye ve hataya dayanan yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmektedir. Diğer bir ifadeyle işin doğru yapılıp yapılmadığı yerine doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen bir yaklaşım gündemdedir.

İç denetim; olası yolsuzlukları, hata ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek için kurumun sistem ve prosedürleri üzerinde yapılan değerlendirme işlemidir. İç denetim kurumda yürütülen iş ve işlemlerin yönetimden farklı bir gözle değerlendirilmesi olarak da özetlenebilir (Önal, 2012).

İç denetçinin birinci temel fonksiyonu, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini inceleyip değerlendirmektir (Holmes ve Overmyer, 1975: 17). Yönetime hizmet amacıyla iç denetçiler, şu faaliyetlerde bulunurlar:

- i. İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporların güvenilirliğini inceleme,
- ii. İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- iii. İşletmede yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
- iv. İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapma,
- v. Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olma.

Türkiye'de bakanlıklar, İktisadi Devlet Teşekkülleri, bankalar, kooperatifler ve büyük şirketler iç denetim organları kurmuşlardır (Gürbüz, 1995:23-24).

### **2.3.2.2. Bağımsız denetim**

Bağımsız dış denetimi en basit şekilde yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların tarafsız olarak incelenmesi olarak tanımlamak mümkündür (Holmes ve Overmyer, 1975:1).

Bağımsız denetim kavramı Ticaret Hukukumuzda ilk defa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun'da yer almıştır. Bağımsız denetim, Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında

öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim, Denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetim türüdür. Bu tür denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının ağırlıklı kısmını, mali tablolar üzerinde yapan denetim çalışmaları oluşturmaktadır. Ülkemizde muhasebecilik yasası olarak bilinen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası çeşitli maddelerinde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler içermektedir. Ülkemizde muhasebecilik yasası olarak bilinen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası çeşitli maddelerinde bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler içermektedir (Bakır, 2011:17).

19. Yüzyıl sonlarında ABD’de denetim alanında bağımsızlık kavramı pek bilinmemektedir. ABD’de bağımsızlık kavramı ilk olarak Securities and Exchange Commission (SEC) tarafından resmi olarak tanınmıştır. SEC, önceleri dışsal bağımsızlıkla ilgilenmiş ve müşteri ile ilgili bütün mali çıkarların denetçi tarafından temin edilmesi yasaklanmıştı. Ancak 1936 yılına gelindiğinde “bütün finansal faydalar” kavramı yerine “önemli finansal faydalar” koyulmuştur.

Son dönemlerde dünyada yaşanan finansal skandalların AB’de yaşanmaması amacıyla ve mali tablolara olan güveni sağlamak amacıyla 2006 yılında sekizinci yönergeye yönelik olarak yeni bir tasarı kabul edilmiştir. Bu eklemeler ile kamu Gözetimi, denetimde kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi bazı alanlarda değişiklikler getirilmiştir.

Council of The European Union, Luxembourg’e göre Aşağıda her iki düzenleme arasındaki farklılıklara ve 25.04.2006 tarihli Sekizinci Yönerge ile getirilen bazı yeniliklere yer verilecektir:

- i. Yasal denetçi ile denetim firmaları ayrı olarak tanımlanmış ve denetim firmalarına verilen önem artmıştır.
- ii. Mali tablo denetiminin daha güvenilir yapılabilmesi için Bağımsız Denetim Komitesinin kurulması gerektiği belirtilmiştir.

- iii. Birlik üyeleri, denetçi ve denetim firmalarının elektronik ortamda kayıtlarının tutularak ve ilgilerin güncellenmesini sağlamalıdır. Sicil bilgileri elektronik ortamda kamunun erişimine açık olacaktır.
- iv. Yasal denetçi ya da denetim firması denetlenen kuruluştan bağımsız olmalıdır ve Denetlenen kuruluşun karar alma sürecinde hiçbir şekilde yer almamalıdır.
- v. Kalite güvence sistemi getirilerek, denetimlerin organize edilmesi ve kamu gözetiminde yapılması ile birlikte denetimlerin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılması gerektiği belirtilmiştir.
- vi. AB mevzuatlarına göre, denetlenen firma tarafından, denetçi firmaya ödenen ücretler açıklanmalıdır.
- vii. Üçüncü ülkelerden AB ülkelerinde denetim yapan kuruluşlar, AB'ndeki yaptırım ve uygulamalara tabi olacaklardır.
- viii. Denetçi ya da denetim firması, ancak denetçinin denetimi tamamlamasını engelleyen önemli bir etkenin varlığı halinde o denetim görevinden alınabilecektir. Görevden alma ve çekilme halleri sorumlu gözetim otoritelerine açıklanmalıdır.
- ix. Yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi kurulacaktır. Sistem şeffaf olmalıdır. Etkin bir şekilde isleyecek soruşturma ve yaptırımları sistemleri oluşturulacak.

Yönerge ile bir çerçeve çizilmekte ve AB üyesi devletlerin bu yönergeyi aynen kabul etmesi istenmemekte aksine yönerge ile kendi mevzuatlarını şekillendirerek uyumlu hale getirmeleri istenmektedir.

### **2.3.2.3. Kamu denetimi**

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile bunlara bağlı çeşitli birimler tarafından gerçekleştirilir. Bu tür denetimi yapanlar da bağlı olunan kurum ve kuruluşlar bünyesinde görev yapan kamu denetçileridir. Ülkemiz genelinde kamu denetimini gerçekleştiren belli başlı kurumlar; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu'dur.

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının

kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girerler (Ergin, 2006: 14).

## **2.4. DENETİM STANDARTLARI**

Bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir.

### **2.4.1. Genel Standartlar**

(AICPA) tarafından benimsenen Genel kabul görmüş denetim standartları şunlardır:

- i. Mesleki eğitim ve yeterlilik
- ii. Bağımsızlık
- iii. Mesleki özen ve dikkat

#### **2.4.1.1. Mesleki eğitim ve yeterlilik**

Denetim, bir denetçi olarak yeterli teknik eğitime ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Yeterli eğitim ve yetkinliği olmayanlar denetim yapamaz. Yeterlilik üniversitede alınan bilginin dışında; bağlı olduğu denetim kurumunca gerçekleştirilen kurs, seminer veya meslek içi eğitim programı yolları ile elde edilir.

Başarılı bir denetçi yakın geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünen bir kişidir. Bu açıdan başarılı bir denetçinin kendisini durmadan yenilemesi gerekir. İyi bir denetçi, muhasebecilik ve denetim konularında ulusal ve uluslararası kararları ve konu ile ilgili diğer kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeyi hedeflemelidir (Gücenme, 2004:33).

#### **2.4.1.2. Bağımsızlık**

Denetçiler, denetim işleri sırasında işletme ortaklarının ve yetkililerinin etkisi altında kalmadan tarafsız ve dürüst davranarak denetim faaliyetinde bulunmalıdır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına göre bağımsızlığı gölgeleyebilecek durumlar aşağıdaki gibi belirlenebilmektedir:

- i. Denetlenen şirketle veya sahipleri ile ortak olmak,
- ii. Denetlenen şirketten maaş, borç veya diğer nedenlerle maddi fayda sağlamak,
- iii. Dolaylı ya da dolaysız yoldan denetlenen şirketin hisse senedi, tahvil vb. finansman araçlarına sahip olmak,
- iv. Denetlenen şirketin ortak ve yöneticileri ile yakın akraba olmak,
- v. Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye almak veya özel bir indirimle herhangi bir emtia vb. almak,

Mesleğe girecek olan kişilerin ahlaki ve diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulması ile sağlanabilmektedir. Şekil açısından bağımsızlığı sağlamak ve sürdürebilmek için çeşitli kurallar oluşturulmaktadır (Bozkurt, 2000: 38).

Bağımsızlık kavramının tek başına kullanımı oldukça komplekstir. Bağımsızlık bazen “özgürlük” ile imtizaç etmektedir. Bu kavram, profesyonel bir duruma taşındığında ise iktisadi, parasal ve diğer ilişkilerden soyut olarak profesyonel değerlendirmede bulunabilmek olarak tavsif edilebilir. Ancak, böyle bir durumun pratik hayatta rabet görmesi zordur. Sorulacak soru: “Bu ilişki profesyonel değerlendirmeyi tesirde ne kadar önemlidir?” olmalıdır (Liandu, 2007).

#### **2.4.1.3. Mesleki özen ve dikkat**

Genel standartlar, denetçiyi ilgilendiren standartlardır. Bu açıdan diğer bütün standartlara riayet edilmiş olsa bile, denetçinin gerekli keyfiyetlere sahip olmaması durumunda denetim çıktıları sıhhatli ve güvenilir olamayabilecektir. Bu perspektiften değerlendirildiğinde denetçiyi ilgilendiren bu standartlar, diğer standartları da direkt olarak etkileyebilecek vasıftadır (Özer, 1997: 155).

Denetçinin görevini icra ederken ve raporunu hazırlarken iktiza eden meslekî özen ve titizliği göstermesi gerekmektedir. Denetçiden beklenen, onun ihtisaslığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Özen ve titizliğin gösterilmesi denetçinin tüm denetim standartlarına tam bir şekilde uyması ile sağlanır (Başpınar, 2005:55-56).



### **2.4.2. Çalışma Alanı Standartları**

Denetim çalışmaları sırasında izlenecek yöntemleri, öncelik ve denetimin ne şekilde yapılacağını belirleyen standartlardır. Bu standartları üç grupta değerlendirebilir:

- i. Denetimi planlama ve gözetim
- ii. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme
- iii. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama

#### **2.4.2.1. Denetim planlama ve gözetim**

Denetim planlaması makul sayıda ve kalitede delil ortaya çıkarmak, denetim maliyetlerini makul bir düzeyde tutabilmek ve denetlenen örgüt ile ilgili yanlış anlaşılmalara imkan tanımamak için gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2006:39).

Planlama, finansal tabloların Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu yönündeki aktiviteleri içine aldığı gibi işgücü planlamasını, zaman planlamasını, kaynakların verimli kullanılmasına yönelik planlamayı da kapsamaktadır. Dolayısıyla planlama, denetim maliyetinin düşürülmesi için kesinlikle yapılması gerekli bir çalışmadır. İyi bir plan yapılabilmesi için işletmenin iş ilişki ve prosedürleri, örgüt ve finansal yapısı iyi tanınmalı, temin edilebilirse geçmiş yıllardaki denetim planlarından faydalanılmalı ve planlar olabildiğince yazılı olmalıdır (Sipahi, 2001: 38).

#### **2.4.2.2. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme**

İç denetim, bir örgütün aktivitelerini geliştirmek ve onlara değer katmak hedefini güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu bağlamda standartlar, iç denetim biriminin aktivitelerinin değerlendirilmesi ve ölçülmesinde kullanılan ölçütlerdir. Standartlar, iç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini işaret etmektedir. İç denetçilerin bulunduğu her türlü kurum ve kuruluşta, iç denetim mesleğinin bütününe hizmet vermek için oluşturulmuştur.

Ülkemizde uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çerçevesinde 2003 yılında 5018 sayılı “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanun’u” kabul edilmiş, 1 Ocak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı Kanun’un 5. Kısımında tanımlanan iç denetim standartları, IIA tarafından tanımlanan iç denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Bunun yanında SPK tarafından iç denetime yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, 2006 yılında yürürlüğe giren bağımsız denetim standartları ile ilgili tebliğde iç denetimin bağımsız denetimi

ilgilendiren yönlerinden bahsedilmektedir. Kasım 2005'te yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu'nun Kurumsal Yönetim olarak adlandırılan 3.kısımında da iç denetim sistemleri ayrıntılı olarak ele alınmış fakat iç denetim ve risk yönetiminin ortak çalışma alanlarına ve her iki sistem arasında gerçekleşebilecek olası veri transferine değinilmemiştir. Türk Ticaret Kanunu ise, yönetim kurulu üyelerin, yönetim yetkisini bazı yönetim kurulu üyelerine, üçüncü kişilere ve yönetime devretme imkânına sahiptir. Buna ilaveten, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak iç denetim mekanizmaları oluşturulmalıdır (Pehlivanlı, 2010)

#### **2.4.2.3. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama**

Denetim çalışmasında önemli bir husus makul sayı ve kalitede delil toplamaktır. Denetçi, denetim sırasında mali tablolara ilişkin sunacağı rapora etki edecek yazılı, görsel ve sözel tüm delilleri değerlendirmelidir (Kepekçi, 2004:20).

Denetçi kanıt toplama esnasında, maddi doğruluğu araştırmaya yönelik aşağıdaki işlemleri yapmak durumundadır (Güçlü, 2005: 18):

- i. Stok hareketlerinin takibi,
- ii. Nakit hareketlerinin takibi,
- iii. Stokların ve varlıkların değerlendirme yönteminin doğruluğunun tespiti,
- iv. Belgelerin yapısının incelenmesi,
- v. Kayda esas belgelerin içeriğinin tutarlılığı,
- vi. Senet ve çeklerin hareketlerinin incelenmesi,
- vii. Kayıtlarla belgelerin uyumu,
- viii. Öncedeki dönem, cari dönem uyumu,
- ix. Kayıtlarla mali tabloların adaptasyonu,
- x. Kayıtlarda hazırlanan tabloların uyumu, araştırmak durumundadır.

#### **2.4.3. Raporlama Standartları**

Raporlama standartları, denetim sonucunda ulaşılan yargının açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Bunları aşağıdaki şekilde görmek mümkündür:

- i. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- ii. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı (Devamlılık)

- iii. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği (Yeterli Açıklama) Standardı
- iv. Görüş Bildirme Standardı

#### **2.4.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı**

Raporlama standartlarının ilki yayınlanmış mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun net bir şekilde belirtilmesini ifade etmektedir. Uzman denetçi finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve tarafsız bir şekilde sunduğu hususunda bir görüş bildirmektedir. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için dürüstlük ile ilgili belirli kıstaslardan yararlanması gerekir. Daha önce de belirttiğimiz gibi bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm davranışlar, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler (Başpınar, 2005:57).

Finansal tabloları kullanıcıları bakımından daha anlaşılır hale getirebilmek için, finansal muhasebe için bir kılavuz niteliğinde olan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak adlandırılan bir uygulama seti geliştirilmiştir (Needles vd, 1999)

Kullanıcılara karar verme sürecinde daha ilgili, anlaşılır ve güvenilir finansal bilgiler sunabilmek amacıyla finansal tablolar görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır (Fraser vd, 1998:16)

#### **2.4.3.2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı**

Mali tablolardaki finansal donelerin, dönemler arası karşılaştırılabilirlik derecesinin açığa kavuşturulabilmesi için denetim raporunda yer alan bu bilgiler karar alıcılar açısından çok ehemmiyetlidir (Kavut, 2000: 17).

Bu standart, finansal bilgilerin veya finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından Tutarlılık Kavramına uygun olup olmadığının raporlanmasını amaçlamaktadır (Pekdemir, 2005:20).

Raporlama standartlarından diğeri devamlılık ilkesi ile ilgilidir. Bu standarda göre denetçi raporunda muhasebe ilkelerinin bu dönemde de aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğu açıkça belirtmelidir. Devamlılık ilkesi dönemlere ait mali tabloların karşılaştırılabilmelerine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilmeleri için bunların dayandığı ilkelerin

yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Dolayısıyla bu, muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Ancak yönetimin böyle bir değişikliğe gitmesi halinde, bu değişikliğin o dönemin finansal tabloları üzerine yapacağı etkinin de okuyuculara açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Böylece ilgili okuyucu finansal durumda meydana gelen değişikliklerin ne kadarının muhasebe ilkelerinde değişiklikler nedeniyle, ne kadarının ise gerçek faaliyetler sonucu ortaya çıkmış olduğunu ayırıp anlayabilecektir ( Başpınar, 2005:57).

#### **2.4.3.3. Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği (yeterli açıklama) standardı**

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri: X, 22 numaralı Tebliğinde Bağımsız denetçi tarafından, belirsizlik ve etkileri hakkında finansal tabloların yanıltıcı olmamasını teminen kamuya tam açıklama yapılması gerekli görüldüğünde, muhtemel etki önemli bir seviyede olacağından, önemli belirsizlik söz konusu olacağı hükmü yer almaktadır.

Mali tablolar daima yeterince açıklayıcı olmayabilir. Mali tabloyu okumaya çalışan bir kişi bir kaç noktada şüpheye kapılabilir. Bu sebepten, finansal tablolarla birlikte dipnotların da dahli gerekebilmektedir. Şayet, dipnotlar yeterli gelmezse, denetim sonucu hazırlanacak raporda açıklayıcı bilgiler yer almalıdır. Aslında bu standartla hedeflenen okuyuculara tam ve eksiksiz bilgi sağlamaktır.

#### **2.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı**

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri: X, 16 numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde şöyle tanımlanmaktadır:

“Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bağımsız denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususundaki kanaatini Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde oluşturur. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir. Finansal raporlama standartlarındaki belirli bir hükme uyulması finansal tabloların yanıltıcı olmasına yol açıyorsa, bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışındaki; şartlı, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma şeklindeki diğer görüş türlerinden birini benimser. Benimsenecek görüş türü ve kapsamı, işletme yönetiminin bu istisnai durumu finansal tablolara yansıtma politikasına ve finansal raporlama standartlarının konuya ilişkin düzenlemelerine bağlıdır.”

Bağımsız denetçiler denetim yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu gerekli bütün bilgilerin tam açıklama kavramına uygun olarak belirtildiğini ve süreklilik ilkesine uyulduğunu, önemli aksaklık ve düzensizliğin bulunmadığı, olumlu bir denetim görüşüyle açıklarlar. Ancak finansal tablolarda önemli hata ve yolsuzlukların saptandığı koşullarda ise olumlu bir görüş bildirmezler. Bağımsız denetçi böyle durumlarda hata ve aksaklıkların niteliğine göre şartlı denetim görüşü bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınır (Bayazıtlı, 1991: 92).

## 2.5. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, işletme çalışanlarınca değil, işletme ile ilişkisi bulunmayan bağımsız denetçi veya deneticiler tarafından işletmenin finansal tablolarının gerçeğe uygunluğunu genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkelerine göre ele alınarak incelenme sanatıdır.

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 5.maddesine göre bağımsız denetim, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların ( aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve menkul kıymetler yatırım fonları) defter, kayıt ve belgelerin bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetleme genel kabul görmüş ilke ve standartlara göre incelenmesi ve mali tabloların, gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Bu bağlamda, Bağımsız denetimin olmaması halinde işletme ile ilgili bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği tehlikeye girmekte ve bu konuda çıkabilecek ihtilaflar da bilgi riskini beraberinde getirmektedir. Bilgi riskinin nedenleri; bilginin uzaklığı, bilgiyi sağlayanlar ile bilgiyi kullananlar arasında çıkar çatışması, işletme ile ilgili bilgilerin çok fazla ve karmaşık olması olarak özetlenebilir (Arens, Elder, Beasley, 2006:6).

OECD'nin kurumsal yönetim ilkelerinden "kamuya açıklama ve şeffaflık" ilkesi; finansal tabloların güvenilirliklerinin artırılabilmesi için, yıllık denetimin; bağımsız, yeterli ve uzman denetçiler tarafından yerine getirilmesi gerekliliğini bildirmektedir. ABD'de yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle kurumsal yönetim ve muhasebe standartları nedeniyle denetim ve muhasebe standartları konusunda çeşitli düzenlemeler yapıldı. 2003 yılının başında Avrupa'da önce dünyanın en büyük 3. perakende şirketi Royal Ahold ve 2003 yılının sona ermesine çok kısa bir

sure kala patlak veren Parmalat skandalı da “Avrupa’nın Enron’u ” olarak is dünyası tarihine geçmiştir (Kozlu, 2004:5).

Bağımsız denetim kavramı, ticaret hukukumuzda ilk defa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun’da yer almıştır. Bağımsız denetim; Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

## **2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRLERİ**

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na bağlı olarak Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde bağımsız denetim üç kısımda incelenmiştir. Bunlar Bağımsız Sürekli Denetim, Bağımsız Sınırlı Denetim, Bağımsız Özel Denetim olarak ele alınmaktadır.

### **2.6.1. Bağımsız Sürekli Denetim**

Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile bir sonuca ulaşır (Kaval, 2006:12).

Sürekli denetim genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan ve işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca devamlı olarak denetlenmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını içeren bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995:16).

Diğer bir ifadeyle sürekli denetim; işletme varlıklarının korunmasında, veri bütünlüğünün korunması ve güvenilir finansal bilginin üretilmesi konularında gerçek zamanlı muhasebenin etkinlik ve etkililiğini belirlemeye yönelik kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi surecidir (Rezaee, 2004).

### **2.6.2. Bağımsız Sınırlı Denetim**

Bu tür denetim her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimdir. Sürekli denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar Sermaye Piyasasında

Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin 5.maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

- i. Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- ii. Aracı kurumlar,
- iii. Portföy yönetim şirketleri,
- iv. Yatırım fonları,
- v. Emeklilik yatırım fonları,
- vi. Yatırım ortaklıkları,
- vii. Konut finansmanı fonları,
- viii. Varlık finansmanı fonları,
- ix. İpotek finansmanı kuruluşları,

İnceleme; ara dönem finansal tabloların, SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının ilk olarak bilgi toplama ve analitik inceleme kullanılarak denetlenmesidir. Sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına bağlı olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ederken, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanamaz. İnceleme ayrı bir sözleşmeye bağlı olarak yapılabileceği gibi, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir. İnceleme, yıllık mali tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken tüm etik ilkelere uymak suretiyle gerçekleştirilir (Ulusoy, 2007:20)

### **2.6.3. Bağımsız Özel Denetim**

Bu tür denetim, aşağıda ismi belirtilen ortaklıklarca hazırlanması zorunlu olan mali tabloların SPK düzenlemeleri çerçevesinde denetlenmesidir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin 6. maddesinde Özel denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar şunlardır:

- i. Bağımsız sürekli denetime ve bağımsız sınırlı denetime tabi ortaklıklar ile, borçlanma senetlerini banka garantili olarak ihraç edecek olan ortaklıklar hariç olmak üzere, Tahvil, Finansman bonusu ve benzeri borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla SPK'ya başvuracak anonim ortaklıklar,

- ii. Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar ile tasfiye durumunda bulunanlar
- iii. Hisse senetlerinin ilk kez halka arz edecek ortaklıklar.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun amacı, piyasanın tam, zamanında doğru ve açık olarak bilgilendirilmesini sağlamaktır. Bu konuda da en önemli araç olarak muhasebe ve raporlama standartlarını görmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu; halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, bu kanun kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleşmesi ve tür değiştirmelerinde herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş olan mali tabloların denetlenmesi özel denetimdir (Yavaşoğlu, 2001:25)

Özel denetim çalışması tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlar veya halka ilk defa açılacak işletmeler için yapılan bir denetim turudur. Özel denetim sürecinde izah name ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Bu raporların ve bilgilerin doğruluğu konusunda görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetime özel denetim çalışması denilmektedir (Kaval, 2006:14).

## **2.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN İLKELERİ**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin Üçüncü Bölümünde Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler tanımlanmaktadır.

### **2.7.1. Mesleki Şüphencilik**

Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüphencilik ifade eder. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphencilik anlayışıyla planlayarak yürütür (SPK, md.11).

İnsan beyni farklı ve karmaşık birçok şeye dikkat gösterecek kadar iyi donanımlı değildir. Taleplerimiz sınırsız sayıda da olsa; seçim olması gerekir ve sınırlı sayıda talebe dikkat gösterilebilir. Aynı şekilde ne zaman bir konu daha karmaşıklarsa; doğru durumu seçebilmek için bütün olası durumları araştırmak ve



bilmek mümkün olmayabilmektedir. Konu karmaşıklığı iki şeye bağlıdır: bilgi sağlama sürecine ve bu bilginin tutarlığına. Denetim sürecinde bu iki unsur çok önemlidir ve denetim kalitesini etkilemektedirler (Bonner, 1994).

### **2.7.2. Bağımsızlık**

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir (SPK, md.12-13).

SPK tebliğine bakıldığında bağımsızlık için bazı kurallar gerekmektedir (Bozkurt, 2006:38):

- i. Denetçi, denetlediği işletmenin ortağı olmamalıdır. Denetçi ile denetlenen işletme arasında is ilişkisi olmamalıdır.
- ii. Denetçi, denetlediği işletme ortak veya yöneticileri arasında yakın akraba ilişkisi olmamalıdır.
- iii. Denetçi, denetlediği işletme ya da yöneticileri arasında borç para alış verisi olmamalıdır.
- iv. Denetçinin denetlemiş olduğu işletmeye muhasebe hizmeti vermesi bağımsızlığı bozmaktadır.

### **2.7.3. Mesleki Özen Ve Titizlik**

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve

titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır (SPK, md.14).

#### **2.7.4. Ticaret Ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin

15. maddesine göre Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

- i. Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),
- ii. Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve
- iii. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

#### **2.7.5. Reklam Yasağı**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin

16.maddesine göre Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

#### **2.7.6. Sır Saklama Yükümlülüğü**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin

17.maddesine göre Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Ancak, aynı maddeye göre Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

- i. Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar

- ii. Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

### **2.7.7. Karşılıklı İlişkiler Ve Haksız Rekabet**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin 17. maddesine göre Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

## **2.8. BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinin Dördüncü Bölümünün 15. maddesine göre Bağımsız denetçi, finansal tablolarda ya da işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarla ilgili açıklamalardaki önemli yanlışlık riskini tespit ederken, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini belirler ve değerlendirir. Bu riskler hile ve usulsüzlük sebebiyle önemli yanlışlığa yol açabileceğinden, bağımsız denetçi işletmenin ilgili iç kontrollerini değerlendirir ve bunların uygulanıp uygulanmadığını tespit eder.

Bu bağlamda yukarıdaki hususlar için belli başlı denetim teknikleri kullanılır. Fiziki İnceleme Tekniği Doğrulama Tekniği, Yeniden Hesaplama Tekniği, Belge İnceleme Tekniği Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği, Analitik İnceleme Tekniği bu tekniklerdendir.

### **2.8.1. Fiziki İnceleme Tekniği**

Fiziki kanıtların toplamasına yönelik bir teknik olup işletmenin bilançosunda görülen kasa, stok ve duran varlıkların işletmede gerçekten olup olmadığının; sayma, ölçme, tartma, görme yoluyla tespit edilmesi de denilebilir. Kasa hesabındaki borç bakiyesinin fiziki kasada bulunup bulunmadığı ya da mal hesabındaki borç bakiyesinin işletme deposunda bulunan mallar tutarıyla aynı olup olmadığının tespiti örnek olarak verilebilir. Kasada mevcut olan nakdi ve nakdi olmayan kıymetler, alacak senetleri, tahviller, çekler, sigorta poliçeleri, stoklar, demirbaşlar, tesisler, binalar gibi aktifler fiziki incelemenin kapsamına girmektedirler ( Şirin, 2013:73)

### **2.8.2. Doğrulama Tekniği**

Doğrulama tekniği, denetçinin işletme dışındaki kaynaklardan doğrudan doğruya yazılı cevap istemesidir. Bu işlem, işletmenin maddi olmayan varlıklarının araştırılmasında yaygın olarak kullanılır. Denetlenen işletmenin hesap kalanları, bankadaki paralar ve senetsiz alacak ve borçlar için bu teknik kullanılır (Kepekçi, 2004:110).

Doğrulama tekniği, denetlenen işletme aracılığıyla, fakat doğrudan denetçinin eline geçecek şekilde denetime tabi tutulan işletme ile ilgili herhangi bir konuda işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme tekniğidir. işletme dışından yapılacak doğrulama üç şekilde olur.

- i. Olumlu Doğrulama: Üçüncü kişiye denetlenen işletmenin kayıtlarında gözüken bilgi bildirilerek bunun doğru olup olmadığı sorulur. Gönderilen bilgi ister doğru ister yanlış olsun mutlaka cevap verilmesi istenir.
- ii. Olumsuz Doğrulama: Üçüncü kişiden sadece gönderilen bilginin yanlış olduğu durumlarda cevap istenir. Gönderilen bilgi doğru ise cevap verilmesi istenmez.
- iii. Boş Bakiyeli Doğrulama: Burada ise denetçi tarafından, doğruluğu araştırılan hesap veya bilgi hakkında üçüncü kişiye herhangi bir bakiye veya bilgi verilmez. İlgili kişiden konu ile ilgili bildiklerini yazması istenir (Gürbüz, 1995: 103-104).

### **2.8.3. Yeniden Hesaplama Tekniği**

Denetçi, muhasebe sisteminde yapılması muhtemel hile ve hataları ortaya çıkarmak amacıyla rakamsal işlemleri incelemek zorundadır. Ancak işletmenin bir dönemi içinde inceleme yapılamayacak kadar çok hesaplama işlemi mevcut olduğundan ve bunların incelenmesi zaman ve maliyet açasından külfetli olduğundan denetçi önemli olan hesapları kontrol eder (Uyanık, 2001:274)

### **2.8.4. Belge İnceleme Tekniği**

Belge inceleme, kâğıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Fatura, makbuz, sözleşme veya iptal edilen çekler gibi belgeler incelenirken belge inceleme tekniği uygun bir yöntemdir.

Muhasebede ve denetimde belgeler çok önemlidir. Muhasebede ki genel kurala göre belgeye dayanmadan yapılan kayıtların kabul görmesi beklenemez. Bu

yüzden, denetim çalışmalarında belgelerin incelenmesine ayrı bir özen gösterilir (Bozkurt, 2006: 69).

### **2.8.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği**

Denetim süresince başvuru bu teknik ile denetlenen herhangi bir konuya yönelik işletme personelinin veya işletme dışındaki bağımsız kişi ve kuruluşlardan sözlü/yazılı bilgi elde edilir. Soruşturma tekniği bir program dahilinde yürütülebileceği gibi, günlük sıradan görüşme, sohbet havasında da uygulanabilir. Denetçi görüş oluştururken bu yolla elde ettiği bilgileri, diğer tekniklerle elde edilmiş destekleyici ve tamamlayıcı kanıtlarla takviye etmesi gerekir (Aksoy, 2006: 383).

### **2.8.6. Analitik İnceleme Tekniği**

Denetçi, oran ve trendler yardımıyla mali tablodaki tutarları dönemsel ve sektörel olarak karşılaştırabilir. Özellikle mali tablolar içerisinde olağandışı durumu olan kalemleri incelemek için kullanılmaktadır. Analitik inceleme tekniğinde amaç, kalemler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve yüksek sapmalara sahip kalemleri ortaya çıkarmaktır. Analitik inceleme tekniği işletmeye ait tüm kalemler için kullanılabilir gibi sadece belirli bölümler içinde kullanılabilir (Güredin, 1977:188)

## **2.9. BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

Türk mevzuatında tanımlanan ve halka arz edilmiş olan şirketlerin denetimini gerçekleştirecek Bağımsız denetçiler aşağıdaki gibidir;

### **2.9.1. Türk Ticaret Kanununda Tanımlanan Denetçiler**

- i. İşlem denetçisi
- ii. Bağımsız denetçi
- iii. Özel denetçi

#### **2.9.1.1. İşlem denetçisi**

İşlem denetçisi, bağımsız denetçiden farklıdır. İşlem denetçisi, bağımsız denetçi gibi kapsamlı bir denetimden ziyade, sadece "şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı" gibi özellik arz eden ve yeni TTK' da işlem denetimine tabi tutulması şart koşulan hususları denetleyecektir. İşlem denetçisi olarak görev yapacak bağımsız denetleme

kuruluşunun ortaklarının yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanına sahip olması şarttır. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir.

İşlem denetçisini, kısaca "şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını ve herhangi bir diğer şirket işlemini ve kararını denetleyen" kişi veya kuruluş olarak tanımlamak mümkündür. Anonim şirketlerde işlem denetçisini seçme ve görevden alma yetkisi, kural olarak şirket genel kuruluna tanınmaktadır. Buna karşılık, şirket esas sözleşmesine konulacak bir hükümlerle, bu yetkinin başka bir şirket organına bırakılması mümkün olabilecektir (Altaş, 2012).

Limitet şirketlerde de işlem denetçisini atama ve görevden alma yetkisi şirket genel kuruluna bırakılmış, ancak, anonim şirketlerden farklı olarak, bu yetkinin devredilemeyeceğini öngörmüştür. Dolayısıyla, limitet şirketlerde işlem denetçisini sadece genel kurul seçebilecektir. Türk Ticaret Kanununun 148. Maddesi kapsamında İşlem denetçisinin faaliyet kapsamını şu şekilde görmekteyiz:

- i. Birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- ii. Tasfiye hâlindeki bir şirketin birleşmeye katılmasının denetlenmesi,
- iii. Sermayenin kaybı veya borca batıklık halinde birleşmeye katılmanın denetlenmesi,
- iv. Bölünme sözleşmesinin ve bölünme plânının denetlenmesi,
- v. Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- vi. Komandit şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi,
- vii. Anonim ve limitet şirketlerin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- viii. Sermaye artırımının denetlenmesi,
- ix. İç kaynaklardan yapılan sermaye artırımının denetlenmesi,
- x. Şarta bağlı sermaye artırımının denetlenmesi,
- xi. Esas sermayenin azaltılmasının denetlenmesi,
- xii. Limitet şirketlerde ek ödemelerin iadesinin denetlenmesi,
- xiii. Limitet şirketlerde ayrılma akçesinin denetlenmesi

### **2.9.1.2. Bağımsız denetçiler**

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ seri X No:22'de bağımsız denetçilerin tanımı şöyle ortaya koyulmuştur:

“işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”

Aynı zamanda, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ seri X No:22’de bağımsız denetçilerin görevleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- i. Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK’ ya ve Esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,
- ii. Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
- iii. Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu’na rapor edilmesi

### **2.9.1.3. Özel denetçi**

Yeni TTK ile öngörülen bir diğer denetim türü de özel denetimdir. Özel denetimden amaç, belirli olayların açıklığa kavuşturulmasının sağlanması olarak ifade edilebilir. Yeni TTK’ nın 438-444 maddeleri pay sahibinin ve azınlığın özel denetçi tayinini Eski TTK’ ya göre (md. 348) daha etkin bir şekilde düzenlemiştir. Yeni TTK md. 438’e göre, tek bir paya sahip olsa bile her pay sahibi, 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 alması bile genel kuruldan isteyebilecektir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilecektir.

Eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir. Özel denetçinin görevleri ise taslakta:

- i. Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır.
- ii. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verecektir.
- iii. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

### **2.9.2. SPK Açısından Denetçiler**

SPK açısından denetçiler altı gruba ayrılır. Bunlar Sorumlu ortak baş denetçi, Baş denetçi, Kıdemli denetçi, Denetçi, Denetçi yardımcısı, Stajyer denetçi yardımcısı olarak Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri: X, No: 25'de yer almaktadır.

#### **2.9.2.1. Sorumlu ortak baş denetçi**

Bağımsız denetim kuruluşlarında pay sahibi olan, denetim çalışmalarını ilgili kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürütülen ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişilerdir. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programlarının uygulanmasından denetim çalışmalarının gözetim ve koordinasyonunda sorumludur 10 yıl mesleki deneyimi olan denetçidir.

#### **2.9.2.2. Baş denetçi**

Denetçi yardımcılığında geçen süreler dahil en az 10 yıl mesleki deneyime sahip olan denetçilerdir en az 6 yıl mesleki deneyimi bulunan denetçidir Baş Denetçi olabilmek için aşağıdaki niteliklere sahip olunmalıdır.

#### **2.9.2.3. Kıdemli denetçi**

Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluğunu paylaşan, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvuran denetçilerdir. Kıdemli denetçiler en az 6 yıllık mesleki deneyime sahiptirler.



#### **2.9.2.4. Denetçi**

Denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir. En az 3 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan kişidir. Denetim programının hazırlanması, müşteriyle görüşme yapar, denetçi yardımcılara nezaret eder., hazırladıkları çalışma kağıtlarını inceler, gerekli değişiklikleri yapar.

#### **2.9.2.5. Denetçi yardımcısı**

En az 2 yıllık mesleki deneyim ya da en az 2 yıllık stajyerlik dönemini tamamlamış olan denetçilerdir.

#### **2.9.2.5. Stajyer denetçi yardımcısı**

Mesleki deneyimi 2 yıldan az olup bağımsız denetim kuruluşu tarafından eğitim tabi tutulan denetçilerdir.

### **2.10. BAZI KURUM VE KURULUŞLAR AÇISINDAN DENETİM**

Bu bölümde, bir takım kurum ve kuruluşlar için düzenlenen denetim faaliyetlerine ait bilgiler yer almaktadır. bu faaliyetler ve denetim prosesi öncelikle Sermaye Piyasası Kurumuna daha sonra da 3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali müşaviler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu çerçevesinde ele alınacaktır.

#### **2.10.1. SPK'na Göre Denetim**

Sermaye piyasası kanununa göre sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması için gözetim yetkileriyle beraber düzenlemeler yapmak, kanun kapsamındaki ortaklık ve kurumlarda denetleme yapma yetkisi de verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulunun başlıca görev ve yetkileri şunlardır (SPK, md. 22):

- i. İhraç veya halka arz olunacak sermaye piyasası araçlarını Kurul kaydına almak ve kamu yararının gerektirdiği hallerde sermaye piyasası araçlarının halka arz ve satışını geçici olarak durdurmak,
- ii. Bu Kanuna tabi sermaye piyasası kurumlarının mali bünyeleri ve kaynaklarının kullanımı ile ilgili standart rasyoları genel olarak ya da faaliyet alanları veya kurumların türleri itibarıyla belirlemek, bu rasyoların yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek,

- iii. Sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dahil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek; 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek,
- iv. Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izah name ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak,
- v. Bu Kanuna tabi ihraççıların ve bankaların, sermaye piyasası kurumlarının ve borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasaların faaliyetlerinin bu Kanuna, Kurul yönetmelik, tebliğ ve kararlarına ve sermaye piyasaları ile ilgili diğer mevzuata uygunluğunu gerekli her türlü bilgi ve belgeyi isteyerek, izlemek ve denetlemek,
- vi. Sermaye piyasasını ilgilendiren her türlü iletişim araçları ile yapılan yayın, duyuru ve reklamları izlemek ve bunlardan yanıltıcı olduğu tespit edilenleri yasaklamak ve gereği yapılmak üzere ilgili kuruluşlara bildirmek,
- vii. Bu Kanun hükümleri gereğince elde ettiği veya kendisine tevdi edilen mali tablo ve raporlar ile diğer belgeleri incelemek, gerekli gördüğü hususlar hakkında ihraççı ve kurum denetçilerinden veya bağımsız denetçilerden ayrıca rapor istemek, elde ettiği sonuçları değerlendirerek, gerekli tedbirleri almak,
- viii. Halka açık anonim ortaklıkların genel kurullarında genel hükümler çerçevesinde vekâleten oy kullanılmasına ilişkin esasları belirlemek ve bu ortaklıklarda yönetim kontrolünün el değiştirmesine yol açacak oranda vekâlet toplayan ya da pay iktisap edenlerin, diğer payları satın alma yükümlülüğüne ve azınlıktaki ortakların da kontrolü ele geçiren kişi veya gruba paylarını satma hakkına ilişkin düzenlemeleri yapmak,
- ix. Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövize dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri

dahil her türlü türev araçların niteliklerini, alım ve satım esaslarını, bu araçların işlem göreceği borsalar ve piyasalarda çalışacakların denetim, faaliyet ilke ve esasları ile yükümlülüklerini, teminatlar, takas ve saklama sistemi konularındaki esas ve usulleri düzenlemek,

- x. Sermaye piyasası araçlarının geri alma veya satma taahhüdü ile alım ve satımını, ilgili sözleşmeleri ve bu sözleşmelere ilişkin piyasa işlem kurallarını düzenlemek ve bu işlemlerle ilgili faaliyet ilke ve esaslarını belirlemek,
- xi. Sermaye piyasası araçlarının ödünç alma ve verme işlemleri ile açığa satış işlemlerine ilişkin ilke ve esasları belirlemek ve Hazine Müsteşarlığı ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının görüşü alınmak suretiyle kredili sermaye piyasası aracı işlemleri ile ilgili düzenlemeler yapmak,
- xii. Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de sermaye piyasası araçlarının ihraç ve halka arzı konusunda ilgili mevzuat çerçevesinde gereken düzenlemeleri yapmak,
- xiii. Sermaye piyasası araçlarının takası, saklanması ile sermaye piyasası kurumlarının ve sermaye piyasası araçlarının derecelendirilmesini düzenlemek ve denetlemek,
- xiv. Sermaye piyasasının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ilişkin kuruluş, faaliyet, tasfiye ve sona erme esaslarını belirlemek ve bunları denetlemek,
- xv. İlgili Bakanca istenecek incelemeleri yapmak; çalışmalarını hakkında ilgili Bakanca rapor vermek; sermaye piyasası ile ilgili mevzuat değişiklikleri hakkında önerilerde bulunmak.
- xvi. Gayrimenkullerin değerlemesini yapabilecek değerlendirme kurumlarından sermaye piyasasında değerlendirme faaliyetinde bulunacaklara ilişkin şartları belirlemek ve bu şartlara uyan değerlendirme kurumlarını listeler halinde ilan etmek; konut finansmanından kaynaklanan alacakların takibinde ve yapılacak değerlemelerde, ilgili taşınmaz için değerlendirme yapacak kişi ve kurumlara ilişkin şartları belirlemek ve bu şartlara uyan kişi ve kurumları listeler halinde ilan etmek,
- xvii. Sermaye piyasasında medya ve elektronik ortam da dahil yatırım tavsiyelerinde bulunacak kişi ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek,

- xviii. Sermaye piyasası faaliyetinde bulunacaklar, bu maddenin (r) bendi kapsamında faaliyet gösterecek kişi ve kuruluşlar ile sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez kurmak ve faaliyet esaslarını belirlemek,
- xix. İnternet de dahil, her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamı ve benzeri araçlar üzerinden gerçekleştirilen ihraç ve halka arzlar ile sermaye piyasası faaliyetleri ve işlemlerini; genel hükümler çerçevesinde bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım esaslarını düzenlemek ve denetlemek
- xx. Kanuna tabi anonim ortaklıkların genel kurullarında yönetim ve denetim kurulu üyelerinin seçimlerine ilişkin kararlarda her bir üyelik için kullanılacak oy hakkının kısmen veya tamamen bir veya birkaç üyenin seçiminde birikimli olarak kullanılabilmesi yöntemine ilişkin düzenlemeleri yapmak,
- xxi. Yabancı ülkelerin sermaye piyasalarında düzenleme ve denetime yetkili muadili kuruluşlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü işbirliği yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak.

Bu gruptaki şirketlerin tamamı (Sermaye Piyasası Kurulu kararı ile özel muafiyet verilenler dışında) Sermaye Piyasası Kanun ve Tebliğlerine göre bağımsız denetime tabi. Ancak Bakanlar Kurulu kararına bakıldığında bu grupta yer alan şirketlerin son iki yılda aktif büyüklüğü 15 Milyon TL, Satış Hasılatı 20 Milyon TL ve 50 çalışan kriterlerinden en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

### **2.10.2. 3568 Sayılı Yasa Açısından Denetim**

13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı SM, SMMM Kanunu, Yeminli mali müşavirliğe tasdik yetkisi verilmiştir.

Anılan yasa çerçevesinde yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen kimi denetçi raporları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- i. Tam tasdik raporu
- ii. KDV iadesi raporu

- iii. Yeniden değerlendirme tasdik raporu
- iv. KV istisnalarına ilişkin tasdik raporu
- v. Yatırım indirimi tasdik raporu (Haftacı, 2007: 15).

### 2.10.3. Anonim Şirketlerinde Denetim

Anonim şirketlerinde denetimi TTK m. 397-406'da düzenlenmiştir. (anonim şirketlerin denetimine ilişkin TTK m. 397-406'daki düzenlemeler 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir) Söz konusu hükümler, anonim şirket ve şirketler topluluğunun denetimine ilişkindir. TTK m. 635'te limited şirketlerin denetiminin de bu hükümlere göre yapılacağı belirtilmiştir. Bunun dışında sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin denetimi de bu hükümler çerçevesinde gerçekleştirilir

Tüm Anonim Şirketlere desek belki yanlış olmaz artık cirosu, aktif büyüklüğü ne olursa olsun tüm anonim şirketlerde bir denetim mekanizması var. Yani temel anlamda başa döndük. Eski kanunda da tüm A.Ş.'lerde murakıp diye adlandırdığımız bir denetim sistemi vardı artık yeni kanunda da tüm A.Ş.'lerde bir denetim sistemi bulunmaktadır. Yukarıda bahsi geçenler şunlardır:

- i. Grup Bakanlar Kurulu kararıyla faaliyet gösterdikleri piyasa aktif büyüklük ciro vb. kıstaslar etkisi altında "Bağımsız Denetim Şirketlerine" kendisini denetletme zorunda olanlar.
- ii. Grup bunların dışında kalıp yeni yapılan düzenleme 397.maddenin 5.fikrasına göre denetlenecekler

Yapılacak denetimle ilgili sorumluluk maddeleri bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile aynı olacağını 5.fikranın son cümlesinden anlıyoruz. Bu sebeple yapılacak çalışmaların denetçinin bu sorumluluğu üstlenebilmesi için gerekli makul güvenceyi sağlayabileceği yeterlilikte olması gerekiyor. Aksi takdirde çok kısıtlı bir denetim modeli ile denetçilerin böyle bir sorumluluğu alması beklenemez.

Anonim şirketlerin denetiminin konusu içerisine şirketin finansal tabloları, konsolide tabloları, yıllık raporları ve envanterleri girer. Denetim, söz konusu tablo ve raporlara dayanarak teşkil eden kayıtlar ile bu kayıtların dayandığı belgeleri de kapsamaktadır. Ancak anonim şirketlerin denetimin konusu sadece şirketin muhasebesin ibaret değildir. Denetçilerin şirketin muhasebesi yanında yönetim kurulu ve yöneticiler üzerinde de denetim fonksiyonu söz konusudur. Yönetim kurulu ve yöneticiler üzerindeki denetim sadece yıllık raporun denetlenmesinden ibaret değildir. Denetçiler muhasebe denetiminin yanında yönetim kurulu ve

yöneticilerin kanuna ve esas sözleşmeye uygun hareket edip etmediklerini de denetlemek zorundadır. (TTK m.401/2).

Finansal tablo ile yıllık raporlar mevzuatta yer alan hükümler( özellikle türk ticaret kanunu) ile Türkiye denetim standartları çerçevesinde denetlenir. Bu kapsamda finansal tablo ve yıllık raporların kanuna, Türkiye Muhasebe Standartlarına, esas sözleşme hükümlerine ve birbirlerine uygun olup olmadıkları incelenir. (TTK m. 398/1, 2)Denetimin konusu içerisine giren yani bağımsız denetimden geçmesi zorunlu olan finansal tablolar ile yıllık raporlar, bağımsız denetçiler tarafından denetlenmemiş ise bu tablo ve raporlar hiç düzenlenmemiş kabul edilir. (TTK m. 397/2). Bu durum yönetim kurulunun sorumluluğunu doğurabileceği gibi, şirketin bu tablo ve raporlara dayanarak bir takım kararlar almasına da engel teşkil eder. Zira batıl olduğu kabul edilen finansal tablo ve yıllık raporlara dayanılarak her hangi bir karar alınması mümkün değildir.

#### **2.10.3.1. Denetimi yapacak kişi ve kuruluşlar**

Anonim şirketlerin denetimi bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kuruluşları şeklinde karşımıza çıkabileceği gibi serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir şeklinde de karşımıza çıkabilir. Türk Ticaret Kanunu anonim şirketleri küçük, orta ve büyük ölçekli olmak üzere üçe ayırmıştır(TTK m.1523). anonim şirketlerin denetimi bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir. Ancak küçük ve orta ölçekli anonim şirketler isterlerse bağımsız denetim kuruluşları yerine en az bir veya daha fazla yeminli mali müşaviri (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşaviri(SMMM) denetçi olarak seçebilirler(TTK m.400/1).

#### **2.10.3.2. Denetçi olamayacak kişiler**

Bilindiği üzere, 660 sayılı KHK yürürlüğe girmeden önce bağımsız denetçiler Sermaye Piyasası Kurulu'nca yetkilendirilmekteydi. Sermaye Piyasası Kurulu, çıkarmış olduğu tebliğler ile bağımsız denetçi olma şartlarını belirlemiştir.

Buna göre;

- i. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirileceklerin;
- ii. Sermaye Piyasası Lisans belgesine sahip olmaları,
- iii. Serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavir unvanına sahip olmaları veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi almış olmaları,

- iv. Sorumlu ortak baş denetçilerin, fiilen en az iki yıl süreyle bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi unvanı ile çalışmış olmaları veya SPK kurul üyesi olarak 2yıl, SPK meslek mensubu olarak 5 yıl çalışmış olmaları şarttır.

Tebliğin yayımı tarihinden önce, en az 10 yıl SPK meslek mensubu olarak çalışmış olanlar ile Kurul üyesi olarak görev yapanlara bağımsız denetim lisansı verilmesinde, mali müşavir veya yeminli mali müşavir olma şartı aranmaz.

Geçiş döneminde aşağıdaki kişilere lisans belgesi verilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarında 10 yıl süre ile fiilen bağımsız denetçilik yapanlar ile üç yıl içinde bu süreyi doldurmuş olanlar, daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetçi lisansını sınavla vermiş bulunmaktadır.

Bu açıklamanın dışında kalanlar denetçi olamazlar. TTK 400'e göre, bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmesi gerekir. Avrupa ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetçinin bağımsızlığı konusu dikkate alınarak denetçi ile şirket arasında her türlü ilişki, meslek etiğine aykırı bulunmaktadır (Özkorkut, 2005:33).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin en temel özelliği, bağımsızlıktır. Bağımsızlığı zedeleyen durumların varlığı halinde bağımsız denetimden beklenen faydanın elde edilmesi mümkün değildir (Çelik, 2012:199-208).

TTK m. 400/1'de bazı durumların varlığı halinde denetçilerin denetlenen şirketin denetiminde yer alamayacakları düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdaki hallerin varlığı halinde yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız dış denetleme kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve yeminli mali müşavirin, serbest muhasebeci mali müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında veya burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişi ve kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz (TTK m.400/1). TTK m. 400/1'de sayılan kişiler şunlardır:

- i. Denetlenecek şirkette paya sahipse,
- ii. Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- iii. Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlardan yüzde

- yirmiden fazla paya sahip 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 hısımlıysa,
- iv. Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla bir paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında her hangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
  - v. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
  - vi. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların çıkartılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olmayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklardan birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisiyse,
  - vii. (a) ile (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olmayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetlerinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetlerinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa ilgili şirkette denetçi olamaz. Ayrıca yukarıdaki şartlar gerçekleşmese bile bir bağımsız denetimin kuruluşu bir şirket için yedi yıl arka arkaya denetleme raporu vermişse, o denetçinin iki yıl için değiştirilmesi gerekir(TTK m. 400/2). Buna karşılık YMM ve SMMM'ler tarafından yapılan denetimler için her hangi bir süre sınırlaması yapılmamıştır.

### **2.10.3.3. Denetçilerin seçilmesi ve nitelikleri**

Denetçiler TTK' nın 399. maddesi birinci fıkrasında seçimi, seçim zamanı ve tescil ve ilanı yer almaktadır. Buna göre;

- i. Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir.
- ii. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır.



- iii. Seçimden sonra yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret • Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.
- iv. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, bağımsız ve işinin ehli üçüncü kişilerin –denetçilerin- yapacağı inceleme ile güvence altına alınmaktadır. Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Denetimin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak –denetçi-unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetlerinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır.
- v. Denetçiler, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Çünkü denetim raporundan yararlananlar, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheye düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olmaktadır (Güredin, 1997:123).

Denetçiler, denetim ve tasdik işlerinde denetlenecek şirkete karşı önyargısız ve tarafsız olmalıdır. Aksi takdirde denetçi meslek tekniği yönünden ne kadar yeterli olursa olsun tarafsızlığını yitirmiş olacaktır (Selçik, 2005:342).

Denetçiler her faaliyet yılı için ayrı ayrı seçilir (TTK m. 399/1). Yani birden fazla hesap yılını kapsayacak şekilde denetçi seçilmesi mümkün değildir. Denetçinin görev süresi en fazla hesap yılıdır. Hesap yılının sona ermesinden sonra TTK m. 400/1'deki şartlar gerçekleşmemişse denetçinin tekrar seçilebilmesi mümkündür. Denetçilerin seçim usulü ve zamanına ilişkin hükümler emredici niteliktedir. Denetçilerin görev ifa edecekleri hesap yılının dördüncü ayna kadar genel kurul tarafından seçilmemesi halinde yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri veya pay sahiplerinden birisinin talebi üzerine denetçi şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesi tarafından atanır (TTK m.399/6). Denetçinin mahkeme tarafından atanması denetçinin seçiminden sonra denetçinin görevi reddetmesi veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması gibi hallerde de söz konusu olur. Mahkemenin denetçinin atanmasına ilişkin bu kararı kesindir (TTK m. 399/6).

#### **2.10.3.4. Denetçilerin görevden alınması**

TTK m. 399'da belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mahkeme kararıyla denetçinin görevden alınması mümkündür. Denetçiler sadece şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi halinde görevden alınabilir. Denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenlere örnek olarak mesleki yetersizlik, itibar kaybı, gerekli zamanı ayırmamak, bilgi sızdırmak gibi hususlar gösterilebilir. Ancak denetçiyle anonim şirket arasındaki görüş ayrılıkları tek başına denetçinin görevden alınabilmesi için haklı neden olarak kabul edilmemiştir. Bu durum ancak somut olay destekliyorsa haklı sebep olarak kabul edilebilir (Çelik, 2012:199-208).

#### **2.10.3.5. Denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi**

Denetçiler, sadece haklı bir sebep varsa veya kendilerine karşı görevden alma davası açılmışsa denetim sözleşmesini feshedebilir. Bazı hususların haklı sebep teşkil edip etmeyeceği TTK m. 399/8'de özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre denetim faaliyeti sonucunda denetçi ile şirket arasında ortaya çıkacak görüş ayrılıkları haklı sebep olarak kabul edilmemiştir.

YTTK, m. 399/9'da Denetçi, denetim sözleşmesinin feshini gerektiren bir hususun varlığı halinde feshi beyanının yazılı ve gerekçeli olarak yapmak zorundadır. Denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde yönetim kurulunun derhal geçici bir denetçi seçmesi ve seçtiği denetçiyi genel kurulun onayına sunması gerekir.

#### **2.10.3.6. Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması**

Bağımsız denetim faaliyeti başlangıcından sonuna kadar bir kural çerçevesince yerine getirilir. Bu nedenle, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinin ilk aşamasında, bir denetim planı çıkartmaları gerekir. Denetim planının hazırlanmasından sonra denetim çalışmalarının yapılması aşamasına geçilir. Denetim çalışması sırasında mevzuata ve denetim ilke ve kurallarına belirtilen hususları yerine getirilir. Denetim çalışmasının ardından denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması aşamasına geçilir.

Bir süreç şeklinde gerçekleşen anonim şirketin denetiminin son aşamasını, denetim süresi boyunca elde edilen delillerin değerlendirilmesi aşaması oluşturulur. Bu aşamada ilk olarak denetim sonuçlarının açıklandığı denetim raporu hazırlanır. Bağımsız denetim faaliyetinin en önemli kısmını bağımsız denetim raporunun

hazırlanması aşaması oluşturur. Denetim raporunda denetimin türü, kapsamı ve sonuçlarının açık, anlaşılır ve basit bir dille yazılmış olması gerekir. Denetçi, TTK m. 402’de belirtilen hususlara uygun bir rapor hazırladıktan sonra bu raporu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

## **2.11. ÜLKEMİZDE DENETİM İLE İLGİLİ YENİ YASAL DÜZENLEMELER**

Ülkemizde işletmelerin denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler çok mütenevvi ve düzensizdir. Ancak, denetim ile ilgili indirekt düzenlemeler ve KİT denetimine ilişkin özel kanunlar bir yana bırakılarak genel bir sınıflama yapılacak olursa, ülkemizde işletme denetimi ile ilgili yasal çerçeve Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler, Bankalar Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler, Vergi Denetimi İle İlgili Yasal Düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu İle İlgili Yasal Düzenlemeler 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Denetlemeye İlişkin Düzenlemeleri şeklinde ele alınmıştır.

### **2.11.1. Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler**

Bir yılı daha bitirmek üzereyken, yeni yıla ilgili iyi temenniler, kutlamalar, dilekler dillendirilmeye başlandı. Biz de insanlığa yeni yılın mutluluk getirmesini bu vesile ile temenni ediyoruz. Lâkin yeni yıl, kendisi gibi birçok yeniliğe de gebe. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili beklenen ikincil mevzuat düzenlemeleri, yeniden yazılmakta olan vergi yasaları, yeni yılda da takip edilecektir. Yine bunlarla beraber 2012 yılında yasallaşmakla beraber yürürlüğü 2013 yılı başında olan birçok yasal düzenleme var. Bunların içerisinde Yeni TTK ile ilgili yürürlüğe girecek uygulamalar, İş Sağlığı ve Güvenesi Kanunu ve birçok yasal düzenleme bulunmaktadır (Akgül, 2005).

TTK.’ da ticaret şirketlerinin iç denetimi ve dış denetimi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Kan unda anonim şirketlerle en az bir, en fazla beş adet denetçi bulunmaktadır. TTK. 354. Maddesine göre denetim kurulu her yılsonunda şirketin hal ve durumuna, bilançoya, diğer hesaplara ve dağıtılması teklif edilen temettülere ilişkin yönetim kurulu hakkındaki görüşmelerini içeren bir raporu genel kurul vermekle yükümlüdür. Anonim ortaklıkları bünyesi içinde yer alan denetim kurulunda bulunacak kişilerin mesleki uzmanlığı konusunda TTK.’ da her hangi bir hüküm bulunmamakta ancak denetçi olamayacaklarla ilgili bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortak

denetçi olamaz. Gerek bu şirketlerin gerekse ortak sayısı 20'yi aşan limited şirketlerin denetimleri anonim şirketlerle ilgili hükümlere tabidir (Gücenme, 2004:4-5).

### **2.11.2. Bankalar Kanunu İle İlgili Yasal Düzenlemeler**

18 Haziran 1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanununun hedefi, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlemelerine ilişkin esasları düzenlemektedir (Gücenme, 2004:6).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) görevleri ile ilgili konularda bakanlıklardan, ilgili ve resmi özel kuruluşlar ile kişilerden gizli dahi olsa her türlü belge ve bilgiyi isteyebilir. Bunlar söz konusu isteğe cevap vermek ve BDDK.'nın görevlerine gereken kolaylığı göstermekle yükümlüdürler. Kurum, talepleri halinde veya gerektiğinde Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile Merkez Bankasına para, kredi ve bankacılık politikalarının yürütülmesi ile ilgili konularda müteala ve bilgi verir (Bankalar Kanunu madde 3).

BDDK.'nın hizmet birimleri; Kurum görev ve yetkilerinin gerektiği sayıda daire başkanları şeklinde teşkilatlanmış ana hizmet birimleri, Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinde oluşur (Bankalar Kanunu madde 4-2.a).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 4389 Sayılı kanun işle ilgili diğer mevzuatla öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir (BDDK. Teşkilat Yönetmeliği, m. 4).

Denetlemeler sonucunda bu Kanuna ve bu Kanuna dayanarak alınan kararlara ve yapılan düzenlemelere, bankacılık ilke ve teamüllerine aykırı ve bankanın emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye düşürecek nitelikte işlemlerin tespit olması halinde Kurum, sorumluları hakkında yapılacak cezai işlem saklı olmak üzere, vereceği süreler içinde söz konusu işlemlerin düzeltilmesi ve tekrarına meydan verilmemesi için gerekli tedbirlerin alınması hususunda ilgili bankayı uyarır. Banka verilen süreler içinde Kurumca istenen tedbirleri almak ve aldığı tedbirleri Kuruma bildirmek zorundadır. İstenen tedbirlerin alınmaması veya bankaların emin bir

şekilde çalışmasını tehlikeye düşürecek nitelikteki işlemlerin tekrarı halinde BDD Kurulu, işlemlerin mahiyet ve önemine göre;

- i. Yönetim kurulu üyelerinin tamamını veya bir kısmını görevden alarak veya üye sayısını arttırarak bu kurula üye atamak,
- ii. Bankanın faaliyetlerini, faaliyet türleri itibariyle tüm teşkilatın ı veya gerekli görülecek şubelerini veya muhabirlerle ilişkilerini kapsayacak şekilde kısıtlamak,
- iii. Bankanın mevduat sigortası primlerini yükseltmek veya kabul ettiği mevduatı yüzde yüz oranına kadar karşılığa tabi tutmak da dahil olmak üzere, bankanın emin bir şekilde çalışmasına ve mevduat sahiplerinin korunmasına yönelik her türlü tedbiri almaya ve uygulamaya yetkilidir. Bu maddeye göre bankalara atanacak yönetim kurulu üyelerinin ücretleri Kurulca tespit olunur ve Fondan karşılanır (Bankalar Kanunu madde 14-1).

Bir bankanın varlıklarının vade itibariyle taahhütlerini karşılayamadığının veya bu durum da gerçekleşmek üzere olduğunun tespiti halinde BDDK. , likiditenin güçlendirilmesi amacıyla, uygun bir süre vererek bankadan;

- i. Uzun vadeli veya duran değerlere yatırım yapılmaması,
- ii. İştirakler ve gayrimenkuller gibi duran değerleri elden çıkarılması,
- iii. Sermayenin arttırılması veya sermaye benzeri uzun vadeli kaynak sağlaması da dahil olmak üzere uygun göreceği diğer tedbirlerin alınmasını isteyebilir.
- iv. Kurul likiditenin güçlendirilmesi amacıyla iştirak veya gayrimenkullerin satın alınması veya alacakların devir alınması suretiyle fondan bankaya likidite sağlanmasını, likidite dengesinin tesisi için vadeleri uzatılmak kaydıyla bankanın borçlarını Fon tarafından garanti edilmesini temini yetkilidir ( Bankalar Kanunu madde 13-2).

Bir bankanın gelir gider dengesinin bozulduğunu ve bu durumun süreklilik kazandığının tespiti halinde BDDK. , uygun bir süre vererek bankadan durumun düzeltilmesi için sermayenin arttırılması da dahil olmak üzere gider azaltıcı ve gelir arttırıcı tedbirlerin alınmasını ister. Bankacı alınan bu tedbirlerin mahiyet ve kapsamına göre Kurul, mali bünyenin güçlendirilmesi için Merkez Bankasının görüşü alınarak bankanın kanuni karşılık yükümlülüklerini gerektiğinde cezai faizlerini kaldırmak suretiyle ertelemeye veya düşürmeye yetkilidir. Verilen süre içinde gerekli tedbirlerin alınmaması veya zararların öz kaynakları aşarak yabancı kaynakları sirayet ettiğini ve bu durumun gerçekleşmek üzere olduğu tespiti haline

banka sermayesi BDDK tarafından re'sen attırarak, verilecek süre içinde hissedarlar arttırılan sermayeyi taahhüde davet edilir. Sermayenin arttırılmasına Kurul tarafından re'sen karar verilmesi haline 29.6.1956 tarihi ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulamaz. Re'sen arttırılan sermayenin verilen süre içinde hissedarlar veya bunların rüçhan haklarını devrettikleri kuruluşa uygun görülecek kişileri tarafından taahhüt edilmesi haline, Kurul;

- i. Arttırılan sermayenin Fon tarafından taahhüt edilerek ödenmesi,
- ii. İsteklisi bulunduğu takdirde bankanın gerektiğinde Fondan da mali destek sağlamak suretiyle bir başka bankayla birleştirilmesi veya bu bankaya devredilmesi, dahil olmak üzere mali bünyenin güçlendirilmesi ve bankanın yeniden yapılandırılması ile ilgili her türlü önlemi alınmaya ve uygulamasını istemeye yetkilidir. BDD. Kurulu, mali bünyenin güçlendirilmesi amacıyla zorunlu hallerde iştirak ve gayrimenkullerin sermaye olarak konulmasına izin verilebilir (Bankalar Kanunu madde 14-3).

Bir bankanın yönetim ve denetimini doğrudan ya da endirekt olarak, tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortakların, banka kaynaklarını bankanın emin şekilde çalışmasını tehlikeye düşürecek biçimde kendi lehlerine kullandıkları veya bankayı bu suretle zarar uğrattıkları tespit edildiği takdirde, BDD. Kurulu bunların temettü hariç ortaklık haklarını ve bankanın yönetimini Fona devretmeye yetkilidir. Bu şekilde kullanılan kaynaklar veya uğranılan zarar, Kurum tarafından verilen iade veya tazmin edilmediği veya Kurumca uygun görülecek biçimde teminata bağlanmadığı ve bu şekilde kullanılan kaynaklar ve uğranılan zarar öz kaynakları aştığı takdirde bunlara ait hisseler başkaca bir işleme gerek kalmaksızın Fona intikal eder. Bankanın yönetiminin Fona devredilmesi halinde, Kurumun yazılı bildirimini üzerine bankanın yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak, tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortaklar ile tüzel kişi ortakların sermayesinin yüzde onundan fazlasını sahip gerçek kişi hissedarları en geç 7 gün içinde kendilerine, eşlerine ve velayet altındaki çocuklarına ait taşınmaz mal ve iştiraklerini, haczi caiz olan taşınır mal, hak ve alacaklarını ve menkul kıymetlerini ve her türlü kazanç ve gelirleri ve ayrıca bildirimden önceki iki yıl içinde ivazlı veya ivazsız olarak iktisap ettikleri veya devrettikleri taşınmaz mal, beyannamesini Fona vermek zorundadırlar. Bu mal beyanının hüküm ve sonuçları hakkında 2004 sayılı icra ve iflas kanununun ilgili hükümleri geçerlidir (Gücenme, 2004:10-11).

Bu hükmün uygulanmasında, BDDK.'nın başvurusu üzerine bankanın yönetim ve denetimini doğrudan veya dolaylı olarak, tek başına veya birlikte elinde bulunduran ortakların mal varlıkları üzerine mahkemece teminat aramaksızın ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz kararları ile ilgililerin yurt dışına çıkmasına yasaklama dahil, alacaklıların menfaati için zorunlu olan her türlü muhafaza tedbirinin alınmasına karar verilir. Bu şekilde alınan tedbir ve hacizler, karar tarihinden itibaren 6 ay içinde dava veya icra-iflas takibine konu olmazsa kendiliğinden ortadan kalkar. Kurumun ilgililer hakkında 2004 sayılı icra ve iflas Kanunu'nun on birinci Bab hükümlerine göre açacağı iptal davasında aciz vesikası şartı aranmaz.

Kurul, bu madde hükümleri çerçevesinde yönetimi veya hisseleri Fona intikal eden bankalar hakkında bu maddede belirtilenlerde dahil olmak üzere, bankanın mali bünyesinin güçlendirilmesi ve yeniden yapılandırılması için gerekli her türlü tedbiri almaya yetkilidir (Bankalar Kanunu madde 14-4).

Bir bankanın;

- i. (2) ve (3) numaralı fıkralarında belirtilen tedbirlerin kısmen veya tamamen alınmış olmasına rağmen mali bünyesinin güçlendirilmesine imkan bulunmadığı ya da mali bünyesinin bu tedbirler alınsa dahi güçlendirilmeyecek derecede zayıflamış olduğu,
- ii. Faaliyetine devamının mevduat sahiplerinin hakları ve mali sistemin güven ve istikrarı bakımından tehlike arz ettiği,
- iii. Tespit edildiği takdirde, bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni Kurulun en az beş üyenin aynı yöndeki oyuyla aldığı karara istinaden yapacağı öneri üzerine Bakanlar Kurulu tarafından kaldırılır (Bankalar Kanunu madde 14-5).

Bir bankanın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izninin kaldırılması halinde yönetim ve denetimi Fona intikal eder (Bankalar Kanunu madde 16-1).

Bankalar Kanunu'na tabi bankalar faaliyet izni aldıkları tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye Bankalar Birliğine üye olmak zorundadırlar. Tüzel kişiliği haiz ve kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olan bu Birliğin amacı;

- i. Bankacılık mesleğinin gelişmesini temin etmek
- ii. Bankaların birlik ve bankacılık mesleğinin gerektirdiği vakar ve disiplin içinde ekonominin ihtiyaçlarına uygun olarak çalışmalarını sağlamak,

- iii. Bankalar arasındaki haksız rekabeti önlemek amacıyla, gerekli her türlü tedbiri almak ve uygulamak,
- iv. İlan ve reklamlarda bankaların uyacakları esas ve şartları tür, şekil, nitelik ve miktarları itibariyle Kurumun uygun görüşünü alarak tespit etmektir.
- v. Birlik, bankacılık konusundaki mevzuatı ve aldığı karar ve önemlerin uygulamasını takip eder ve kurumca alınması istenen tedbirleri alır (Bankalar Kanunu madde 19).

Bankalar Kanunu 23. Maddesine göre 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanununun 4. Maddesinin (II) numaralı paragrafının (d) bendi ile 52. Madde düzenlemelerine uymayan; 40. Maddesinin (II) numaralı paragrafının (a) bendi uyarınca umumi hazır para ve mevduat karşılıkları için tespit edilen oranların süresi içinde tesis etmeyen veya noksan tesis eden ya da (c) bendi uyarınca Merkez Bankasınca alınan ayarlama kararlarına uymayan bankaların, kurum ve kuruluşların sorumluları hakkında beş yüz milyon liradan bir milyar liraya kadar para cezası uygulanır (Gücenme, 2004:13).

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanununun 43 ve 44 üncü maddelerin gösterilen sorumluluk veya yükümlülüklerin yerine getirilmesi haline sorumlular hakkında 22. Maddenin (4) ve (5) numaralı fıkra hükümleri uygulanır. Bu maddenin (1) ve (2) numaralı fıkra hükümleri dolayısıyla kovuşturma yapılması, kanuna aykırılığın Merkez Bankasınca tespiti haline bu Bankaca Kuruma bildirme bulunması, diğer hallerde ise bu Bankanın görüşü alınarak kurum tarafında Cumhuriyet Baş Savcılığına yazılı başvuruda bulunmasına bağlıdır. 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 35. Maddesine aykırı hareket edenler 22. Maddenin (7) ve (9) numaralı fıkraları gereğince cezalandırılırlar. Diğer Kanunlarda 3182 sayılı Kanunu yapılan atıflar bu kanunun ilgili maddelerine yapılmış sayılır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete 'de yayımladığı "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri hakkında Yönetmelik" bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerini esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamaktadır (Gücenme, 2004, s:15).



### 2.11.3. Vergi Denetimi İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Vergi denetimi, mükelleflerin vergiyi riskin hareketleri, önceden belirlenmiş kurallara uygun olup olmadığını araştırılmasıdır. Vergi denetimi iki başlık altında incelenebilir.3 biri dönem içinde ve beyanname verilmeden önce mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların kayıtların ve konuların araştırılması ve tespiti için yapılan “yoklama”, diğeri ise beyanname verdikten sonra verilen beyanları ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesine yönelik olarak yapılan “inceleme” dir.

Vergi incelemesinin amacı VUK. 134. Maddesinde belirtilmiş ve 137. Maddesinde “ bu kanuna ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.” Denmek suretiyle en geniş tabanlı denetim faaliyeti olduğu ifade edilmiştir. VUK. 135. Maddesinde belirtildiği gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar iki grupta ele alınabilir:

- i. Türkiye genelinde denetim yapma yetkisine sahip merkez denetim birimleri ( Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Müfettişleri ve Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri)
- ii. Bölgesel olarak vergi denetimi yapmaya yetkili yerel yönetim birimleri (Vergi denetmenleri ve yardımcıları, vergi dairesi müdürleri) (Güçenme, 2004, s:15).

15.06.2012 Tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesine eklenen bent ile kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinde yapılan değişiklik ile de kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı

vergiye esas gelirin tespitinde gider olarak indirilemeyecektir. Ayrıca yasal düzenlemelerde, belirlenecek oranı sektörler itibariyle farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Söz konusu düzenlemeler 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Uygulama için Bakanlar Kurulunun oran belirlemesi yapması gerekmektedir. Ayrıca uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenecektir (Akgül, 2005).

#### **2.11.4. Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu İle İlgili Yasal Düzenlemeler**

30 Aralık 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurul Karar Organı'na bırakılan Kurul kayıt ücretlerini belirleme yetkisi ve sermaye piyasası aracının niteliği, vadesi veya ihraççısı dikkate alınmak suretiyle farklı oranlar belirleme imkânı çerçevesinde; sermaye piyasasının gelişimine katkı sağlamak, şirketlerimizin halka açılmasını teşvik etmek ve ihraç maliyetlerini azaltmak için Kurul kayıt ücretlerinde indirim yapıldı. Yeni uygulamaya göre Gelişen İşletmeler Piyasasında işlem gören ve görececek olan paylar için daha önce on binde iki olarak tespit edilen Kurul ücreti % 50 oranında düşürülerek on binde bire, mali kuruluşlar dışında kalan reel sektör şirketlerinin tahvil ve bono gibi borçlanma araçları ihraçlarından alınan Kurul ücreti ise % 25 oranında indirilmiştir.

#### **2.11.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Denetlemeye İlişkin Düzenlemeleri**

YTTK' nın 397. maddesinde, anılan maddenin 4. fıkrası uyarınca denetime tabi olacak anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği hüküm altına alınmıştır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetime ilişkin düzenlemeler anonim şirketlere ilişkin hükümlerin yer aldığı bölümde bulunmakla birlikte, sermaye şirketi olan limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketler için de aynı hükümler uygulanacağından bu şirketler de, nevine bakılmaksızın, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kriterlere uygun olması halinde denetime tabi olacaktır.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nin 2'nci maddesine göre bağımsız denetim;

finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

6335 Sayılı Kanun ile YTTK' nın 397. maddesinin ikinci fıkrasında da değişikliğe gidilmiştir. Anılan maddede şöyle anlatılmaktadır:

“denetime tabi olanların, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorunda olduğu, bu hükmün, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacağı, denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olduğu”

Bahsi geçen değişiklik ile bağımsız denetimin yapılıp yapılmadığının, yapılmış ise denetçinin görüşünün finansal tablonun başlığında belirtilmesi zorunluluğu getirilmiştir. 6335 Sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeyle birlikte, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek şirketler dışında kalan şirketler bağımsız denetim kapsamı dışına alınmıştır.

Kanunun 397. maddesinin 3. fıkrasında, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetleneceği, yeniden denetleme ve bunun sonucunun raporda özel olarak açıklanacağı, denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verileceği hususları yer almaktadır. Temel olarak bu düzenleme kaynağını TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardından almaktadır.

## **2.12. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER**

13.01.2011 tarihli TBMM genel kurulunda kabul edilen ve kademeli şekilde 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmeye başlayacak olan yeni Türk Ticaret Kanunu ticari hayatı adeta yeniden inşa edecek birçok yeniliği beraberinde getirmektedir.

Kanunu uygulayacak makamların ve araştırmacıların şirketler hukuku ile tescil ve ilan yükümlülüğü konularında ilgili hükümlerin özüne temas eden bilgilere

kısa yoldan ulaşmalarını ve yapılan değişikliklerden haberdar olmalarını sağlamak amacıyla Birliğimiz bünyesinde bir çalışma yapılmıştır.

Bu çalışma kapsamında hazırlanan belgelerde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ve 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunu'nda Tacirler, Ticaret Sicili, Ticaret Unvanı ve İşletme Adı, Haksız Rekabet, Ticari Defterler, Acentelikler ve Şirketler hakkında düzenlenen hususların kısa açıklamaları, Kanunun ve maddelerin gerekçeleri, Kanun maddelerinin indeksi ile maddelerin yürürlük tarihlerini gösteren tablolar yer almaktadır.

Yeni TTK' nın getirdiği en önemli değişiklikler aşağıdaki şekilde ele alınabilir:

- i. Ticari Defter ve Belgeler
- ii. Yönetim Kurulu
- iii. Genel Kurul
- iv. Şirketler Topluluğu
- v. Sermaye
- vi. Pay Sahiplerine Tanınan Yeni Haklar ve Getirilen Yeni Yükümlülükler
- vii. Denetim
- viii. Bilgi Teknolojisi
- ix. Diğer Hususlar
- x. Cezai Yaptırımlar

### **2.12.1. Genel Olarak Denetim**

YTTK ile denetçiliğe getirilen en önemli değişiklik, denetçilerin anonim şirketin organı olmaktan çıkartılmasıdır. TTK uyarınca denetçiler kanunen gerekli organ olarak sayılmışlardır. Zira TTK' nın 347. maddesi hükmünce "Anonim şirketlerde, beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulunur." Kaldı ki TTK' nın 435. maddesinin "... veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından biri mevcut olmaz..." lafzı uyarınca şirketin feshi sebepleri arasında, organlardan birinin (genel kurul, yönetim kurulu, denetçi) olmaması sayılarak, denetçilerin organ olduğu açıkça belirtilmiştir.

YTTK bu noktada esaslı değişiklikler getirmiş ve mevcut düzenlemeyi tamamen değiştirerek, denetçiyi, anonim şirketin bir organı olmaktan çıkartmıştır. Bu yapılanmanın gerekliliği doktrinde uzun zamandan beri savunulmakta idi. Örneğin Poroy "Modern görüş, bu denetimin bir iç organ tarafından değil, dışarıdan

çağırılacak, teknik bilgi sahibi yeminli muhasip ve murakıplar veya bu nitelikte kuruluşlar tarafından yapılması yolundadır” diyerek yeni düzenlemenin gerekliliğine uzun zaman önceden dikkat çekmiştir. Denetim YTTK' da 397 ila 406 maddeler arasında düzenlenmiştir. Getirilen düzenlemelerden bir tanesi, denetimin hangi kıstaslara göre yapılacağıdır. Bu husus 397. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre denetçi, sermaye şirketlerinin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını, Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleyecektir. Denetçi aynı zamanda Yönetim Kurulu tarafından hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarını da denetlemekle yükümlüdür. Denetim işlevine ilişkin yetkiler denetçi olma niteliğini haiz kişiler haricindekilere devredilemez.

Yeni TTK' nın 515. maddesi uyarınca finansal tablolar; "Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkartılır." Yönetim Kurulu tarafından hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarının içeriği ise YTTK' nın 516. maddesinde genel olarak düzenlenmiş ve içerikte yer alması gereken temel bilgiler sayılmıştır. Ancak yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriği ve kapsamı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılacak bir yönetmelikle belirlenecektir. Kanun açık bir şekilde, denetçinin denetiminden geçmemiş olan finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının yok hükmünde olduğunu belirtmiştir. Ancak gerekçe uyarınca bu hüküm yıllık ve altı aylık finansal tablolar için öngörülmüştür. Denetimin yapılma zamanı, finansal tablolar ile yıllık raporlarının sunulma zamanıdır.

### **2.12.2. Denetçinin Seçilmesi Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi**

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329. maddesine göre anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Anonim şirkette pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Bu çalışmada, Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca anonim şirketlerde denetleme görevini üstlenen denetçilerin seçimi ve görevden alınmaları üzerinde durulacak ve gerekli açıklamalar yapılacaktır.

6102 sayılı Kanun kapsamında anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;

envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 6102 sayılı Kanunun “Denetleme” bölümü hükümleri anlamında, aynı Kanun’un 378. maddesi uyarınca verilen raporların ve yine aynı Kanun’un 397. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve şirketler topluluğunun, mal varlıksal ve finansal durumunun 6102 sayılı Kanun’un 515. maddesi anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. Bununla ilgili şunlar öngörülür:

- i. 6102 sayılı Kanun’un 398. maddesine göre anonim şirketlerde denetim; Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- ii. Şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- iii. Denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

Yukarıda belirtildiği üzere denetçi, anonim şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, anonim şirket yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; -Yönetim kurulunun, Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine,

ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 6102 sayılı Kanun'un "denetim raporu" başlıklı 402. maddesine uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir. Denetçi göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

Yeni TTK m. 399/6 uyarınca faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde yönetim kurulunun, herhangi bir yönetim kurulu üyesi ya da pay sahibinin açacağı dava ile denetçi atanması sağlanır. YTTK geçici madde altı uyarınca Bu Kanunun 400. maddesinde öngörülen denetçi, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin yetkili organı tarafından en geç 1.3.2013 tarihine kadar seçilir. Seçim ile birlikte 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçinin görevi sona erer. Denetçi, TTK' da olduğu gibi genel kurul tarafından seçilir ve seçilen denetçinin, yönetim kurulu tarafından ticaret sicilinde tescil ettirilip Ticaret Sicil Gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan edilmesi sağlanır. Denetçinin görevinin sürekli olması esastır ancak, Yeni TTK' nın 399. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen durumların gerçekleşmesi halinde ve ancak başka bir denetçi atanmışsa, denetçinin sözleşmesi feshedilebilir.

Denetçinin sözleşmesi ancak Yeni TTK m.399/4 uyarınca "... Seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde" feshedilebilir. Denetçinin görevden alınabilmesi yalnızca dava yoluyla ve mahkeme kararıyla gerçekleşebilir. Şirket azlık pay sahipleri de bu davayı açabilme yetkisini haizdirler. Ancak bu haklarını kullanabilmeleri için genel kurul kararına muhalif kalmış olmaları, bu muhalefeti tutanağa geçirtmeleri gerekir. Aynı zamanda azlık pay sahiplerinin, genel kurul toplantısından geriye doğru başlayarak en az üç aydan beri şirket hissedarı

olmaları gerekmektedir. Bu hükme mukabil olarak denetçinin de şirketle olan sözleşmesini feshedebilme imkânı vardır. Denetçinin sözleşmeyi feshedebilmesi için iki durum öngörülmüştür; kendisine karşı şirket tarafından fesih davası açılmışsa veya haklı bir sebep varsa. Haklı sebep olarak gerekçede; denetçinin ücreti ve giderlerinin zamanında ödenmemesi, denetçinin görevinin yerine getirmesinin engellenmesi gibi haller sayılmıştır.

### **2.12.3. Denetimin Konusu ve Kapsamı**

Denetim raporunun nasıl olacağı ve hangi konuları kapsayacağını düzenleyen Yeni TTK' nın 398. maddesi yeni ihdas edilmiş bir madde olup denetimin içeriğinin ne olacağını tahdidi olarak saymaktadır. Hükme göre denetim "Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir".

### **2.12.4. Denetçi Olabilme Yetkisine Haiz Kişiler**

Taslaktaki düzenlemeler kısmen yönetmelikte yer almamıştır. Bu bölümün konusunu denetçi olabilmek için Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ile meslekte 15 yılı doldurmuş Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) açısından getirilen düzenlemeler oluşturacaktır. Yönetmeliğin 15'inci maddesi denetçilerin yetkilendirilmesini düzenlemektedir. Bunlardan en dikkat çekici olan iki şarttan biri "uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak (Md. 15)", diğeri ise, "denetçilik sınavında başarılı olmak (Md. 16)"tır (Öncü, 2012). En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartının aranmayacağı Yönetmelikte belirtilmiştir. (Md. 15/2) 15 yıllık süreden kastın ne olduğu ise Yönetmelikle açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, bu Yönetmelik uygulamasında mesleki tecrübe bağımsız denetimde fiilen geçirilen süredir. Ancak, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı Kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler de bu sürenin hesabında dikkate alınır. Dört yılı aşmamak üzere 14 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir. Bu sürenin hesabında yukarıda belirtilen faaliyetlere başlama tarihi esas alınır ve kamu kurum ve kuruluşlarında



geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu faaliyetlere ara verilmesi durumunda ara verilen süreler dikkate alınmaz (Öncü, 2012).

Yeni TTK' ya göre "Denetçi ancak, ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir". Ancak bu ölçüt büyük ölçekli şirketler için geçerlidir. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri ise denetçi olarak yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavirleri atayabilirler. Şirketlerin ölçeklerine ilişkin ölçütler ise YTTK' nın 1522. maddesi uyarınca çıkartılacak bir yönetmelik ile belirlenecektir. Denetçi olabilecekler için getirilen kısıtlamalar YTTK madde 400'de sayılmıştır.

Denetçilik sınavı ise 16'ncı maddede düzenlenmiş olup, denetçilik sınavının konuları; "muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim, genel hukuk mevzuatı, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatından" oluşmaktadır. Hemen belirtelim ki, SMMM' ler bu konulardan "muhasebe ve genel hukuk mevzuatından" sınava tabi tutulmayacaktır. Burada 15 yıllık tecrübe şartı da aranmamaktadır. YMM'ler ise, " muhasebe, genel hukuk mevzuatı ve kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim" konularından sınava tabi tutulmayacaktır. Ayrıca, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar bu konulardan da sınava tabi tutulmayacaktır. Bu durumda; sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olan SMMM' ler sadece; "muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim" konularında sınava girecektir. YMM'ler ise; "muhasebe standartları ile denetim" konularında sınava girecektir.

#### **2.12.5. Denetim İçin Belgelerin İbraz Edilmesi ve Bilgi Alma Hakkı**

Denetçinin görevini uygun şekilde ifa edebilmesi için şirketin bilgilerine ve kimi zaman binalarına, depolarına vb. yerlerine erişiminin olması gerekmektedir. Bu nedenle şirketin yönetim kurulu tarafından kendisine gerekli kolaylıklar ve imkânlar sağlanmalı, denetçinin görevini yerine getirebilmesi için elzem olan bilgi ve belgeler sunulmalıdır. İşte bu nedenle yeni bir madde ihdas edilmiştir. YTTK' nın 401. maddesi uyarınca "Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının,

borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar" (Selamoğlu, 2012).

Aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca denetçi, kapsamlı ve detaylı bir denetim yapılabilmesi için gerekli belgelerin kendisine verilmesini şirket yönetim kurulundan talep edecektir. Her ne kadar maddede, denetçinin şirket bilgi ve belgelerine erişiminin engellenmesi halinde ne yapılacağı belirtilmemişse de, YTTK madde 441 "Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir" hükmünün kıyas yoluyla uygulanabileceği kabul edilebilir.

#### **2.12.6. Denetim Raporu ve Görüş Yazısı**

Yeni TTK' nın 402. maddesinde düzenlenen denetim raporu ile denetçinin denetimi bitirdikten sonra hazırlayacağı görüş yazısını karıştırmamak gerekir. Zira YTTK madde 403 bağlamında verilecek görüş yazısı kanuni açıdan son derece ağır sonuçlar doğurabilecek bir yapıyı haiz iken, denetim raporu, şirketin finansal tablolarının geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak bir rapor halinde dökülmesidir. Bu raporun haricinde bir de yönetim kurulu tarafından çıkartılan yıllık faaliyet raporunun, finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı incelenip rapor haline getirilecektir. Her iki rapor da, şirketin finansal ve ekonomik yapısını geçmiş yıllarla karşılaştırarak ortaya koyarak, şirketin yönetim kuruluna, şirketin finansal yapısına dair alınacak kararlarda yardımcı olmak ve bir öngörü sağlamak amacını haizdir. Bu raporlar, yönetim kuruluna, şirketi zarara uğratabilecek olası finansal ve yapısal bozukları erken teşhis etme ve gereken önlemleri alma fırsatını sunmaktadır.

Denetim raporunun esas bölümünde YTTK m. 402/4 uyarınca "Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapip yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir." Denetçi tarafından hazırlanan rapor nihai hale getirildikten sonra yönetim kuruluna sunulur.

Denetim raporunun düzenlendiği maddeyi takip eden 403. maddede ise, denetimin en önemli hükümlerinden biri düzenlenmektedir. Görüş yazıları başlıklı bu madde, denetim olgusunun adeta can damarını oluşturmaktadır. Denetçi tarafından yapılacak denetim sonunda hazırlanacak görüş yazısı ile şirketin mali ve yapısal

durumu, gerek ulusal gerekse de uluslararası standartlara göre sarif bir biçimde ortaya çıkacağı gibi, denetçi tarafından verilecek olumsuz bir görüş yazısı neticesinde veya görüş yazısı verilmesinden kaçınılması halinde, şirketin idare organı olan yönetim kurulu da ağır yaptırımlara maruz kalacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ihdas edilen 403. madde, denetim sonucunun açıklanacağı görüş yazısını düzenlemektedir. Hüküm, dört farklı görüş yazısı türünü düzenlemektedir (Selamoğlu, 2012).

#### **2.12.6.1. Olumlu görüş bildirme**

Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygunsa olumlu görüş bildirilir. Müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır. Standart denetim raporu kullanılır.

Bu görüş yazısı türü; şirketin finansal tablolarının, sahip olduğu mal varlıklarının, yıllık faaliyet raporlarının ve denetimi yapılan diğer sair olguların doğru olduğunu tasdik eder. Bu görüş yazısı ile şirket genel kurulu, finansal tabloların sonuçları hakkında karar alabilir. Olumlu görüş yazısı aynı zamanda yönetim kurulunun ibra edilebileceğine dair bir dayanak da teşkil eder. Denetçi tarafından verilecek olan görüş yazısı gerekçeli ve açıklayıcı olmalıdır.

#### **2.12.6.2. Olumsuz görüş bildirme**

Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygun değilse, denetçi bu uygunsuzluğun önem derecesine karar verir ve bu uygunsuzluğu önemli görürse olumsuz görüş bildirilir.

Müşterinin finansal tablolarının gerçeği yansıtmadığını ifade eder. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar, denetim kapsamındaki sınırlamalar ve gelecekle ilgili belirsizlikler gibi aksaklıklar olduğunda denetçi bu sapmalar ve aksaklıkların önemli olması ve mali tablolar bir bütün olarak güvenilirliğinin ortadan kalkması halinde olumsuz görüş bildirir.

Denetim sonucunda, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, gerçek duruma açıkça aykırı olduğu veya aykırılıkların düzeltilmesinin finansal tablolardaki sonuçları büyük oranda ve kapsamlı olarak etkileyeceği ortaya çıkarsa olumsuz görüş yazısı verilir. Zira finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'nda belirtilen

finansal raporlama hükümlerine aykırı olduğu denetim sonucunda ortaya çıkmıştır. Olumsuz görüş yazısı verilmesinin bazı ağır sonuçları vardır. Bunlardan bir tanesi genel kurulun, finansal tablolara dayanarak herhangi bir karar verememesidir. Böylece şirket, kâr ya da zarar durumu açıklayamayacaktır.

Getirilen yaptırımlardan en ağırı ise olumsuz görüş yazısının verilmesini takiben yönetim kurulunun dört iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırması ve toplantı gününden itibaren geçerli olacak şekilde istifa etmesidir. Genel Kurul, bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu "... altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar." Ancak gerekçede de belirtildiği üzere şirketin vergi yükümlülüğü devam etmektedir. Bu halde şirketin, olumsuz görüş yazısına rağmen kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir.

#### **2.12.6.3. Sınırlı görüş bildirme**

Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ve tam açıklama ilkesine uygun değilse ve bu uygunsuzluk önemli değilse şartlı görüş bildirilir. Denetçi şartlı görüşe neden olan olayı da raporunda belirtir.

Yapılan denetim sonunda, denetçi tarafından verilecek olan görüş yazısı türlerinden bir tanesi de sınırlı olumlu görüş yazısıdır. Sınırlandırılmış bir olumlu görüş yazısının verilebilmesi için şirket finansal tablolarının, şirketin ilgili ve yetkili birimlerince, denetim ile ortaya konulmuş finansal duruma uygun şekilde düzeltilebilecek aykırılar içermesi ve aykırılıkların, açıklanmış finansal tablolardaki sonuçlara etkilerinin kapsamlı ve büyük olmaması gerekir. Sınırlı olumlu görüş verildiği hallerde genel kurul, yapılan değişiklikleri ve bu durumla ilgili alınan kararları da genel kurul toplantısında karara bağlar.

Bir bütün halinde mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların bulunması durumunda şartlı rapor düzenlenir. Bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla bir bütün olarak mali tabloların doğruluğu hakkında olumlu görüş bildirmesine engel olacak kadar önemliyse denetçi görüş bildirmekten kaçınır veya olumsuz görüş bildirir.

#### **2.12.6.4. Görüş bildirmekten kaçınma**

Denetçi kısıtlama ve sınırlılık nedeniyle kanıt toplayamıyorsa görüş bildirmekten kaçınır. Görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan olaylar şunlardır :

- i. Denetim kapsamının görüş bildirilemeyecek kadar sınırlandırılmış olması
- ii. Yeterli kanıt toplanamaması
- iii. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin olması
- iv. Önemli belirsizliklerin olması

Yukarıda belirtilen görüş yazılarının yanında bir de görüş vermekten kaçınma durumu maddede kaleme alınmıştır. Denetçi; finansal tablolarda denetim yapmasına imkân vermeyecek derecede belirsizliklerin olması, şirketin denetim yapmasını zorlaştırması veya kısıtlaması gibi hallerde görüş vermekten kaçınabilir. Denetçinin görüş vermekten kaçınması halinde, olumsuz görüş yazısı hükümleri uygulanacaktır. Denetçinin tam olarak hangi hallerde görüş vermekten kaçınabileceği, KHK ile kurulmuş Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çıkartılacak bir tebliğ ile düzenlenecektir (Selamoğlu, 2012).

Denetçinin ve müşterisinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması yeterli kanıt elde edememesi veya finansal tabloların doğruluğu hakkında bir görüş bildirmeye sahip olmaması halinde görüş bildirmekten kaçınma şeklinde rapor verir.

#### **2.12.7. Denetçinin Sır Saklama Yükümlülüğü**

Yeni TTK' nın 554'üncü maddesinde "Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar" hükmü yer almaktadır.

Ancak bunun tam aksine aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

- i. Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar.
- ii. Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.
- iii. Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin

olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

TTK' nın 358. maddesinde düzenlenmiş olan denetçilerin sır saklama yükümlülüğü, Yeni TTK' nın 404. maddesinde kapsamlı değişiklikler ile birlikte yeniden düzenlenmiştir. İşlem denetçisi, özel denetçi ve denetçi ile bu kişilerin yardımcıları ile bağımsız denetleme kuruluşlarının çalışanlarına, denetimi tarafsız bir biçimde ve vicdanlı, dürüst ve mesleki etik kuralları çerçevesinde yapmak zorundadırlar. Bu şahıslar, denetim çalışması esnasında öğrendikleri bilgileri ve şirket sırlarını korumak ve saklamak zorundadırlar. Şirket sırları, şirket izni bulunmak suretiyle kullanılabilir, bu halde denetçinin sorumluluğu ortadan kalkmış sayılır (Selamoğlu, 2012).

Sır saklama yükümlülüğünü ihmalî davranışlarıyla ihlal edenler hakkında her bir denetim için, üst sınırı 100.000 TL olan bir ceza öngörülmüştür. Bu ceza sınırı borsaya kayıtlı şirketler için 300.000 TL olarak belirlenmiştir. (Selamoğlu, 2012). Kasti davranışlarıyla şirketi zarara uğratan kişiler için ise herhangi bir cezai üst sınır belirlenmemiştir. Bu tazminat yükümlülüğü, YTTK madde 404/4'de açıkça belirtildiği üzere, sözleşmeyle daraltılamaz veya ortadan kaldırılamaz. Denetçinin sorumluluğuna ilişkin istemler, rapor tarihinden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar meğerki ceza zamanaşımına tabi bir olgu vuku bulmuş olsun.

#### **2.12.8. Şirket İle Denetçi Arasında Görüş Ayrılığı**

Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir ve karar kesindir.

YTTK' nın 405. maddesi uyarınca "Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir." Yine aynı hüküm uyarınca dava giderleri şirket tarafından karşılanacaktır (Selamoğlu, 2012).

### **2.12.9. Denetçi ve İşlem Denetçinin Sorumluluğu**

Yeni TTK' nın 554. maddesinde düzenlenmiş olan sorumluluk hükmü, denetçinin sır saklama yükümlülüğünün düzenlenmiş olduğu 404. maddeden farklıdır. Sır saklama yükümlülüğünün ihlali halinde uygulanacak yaptırımlar 404. maddede düzenlenmiş iken, bu hüküm ile denetçilerin kanunen kendilerine tevdi edilmiş görevlerin yerine getirilmesi esnasında hem şirkete, hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına verdikleri zararlar konusundaki sorumlulukları belirtilmiştir. Denetçilerin şirkete verdikleri zararlar dava yoluyla çözümlenecektir, ancak denetçilerin kusurlu olduğunun ispatı, iddiayı öne süren tarafından yapılacaktır.

### **2.12.10. Denetçi ve İşlem Denetçisinin Genel Kurulda İbra Edilmesi**

Denetçilerin hukuki tanımı, işlevleri ve sorumlulukları Yeni TTK' nın Ticaret Şirketleri kitabının, Anonim Şirketler başlıklı dördüncü kısmında, "Denetleme" başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak, denetim yalnızca bu maddeler ile sınırlı olmayıp Yeni TTK' nın çeşitli bölümlerinde de hüküm altına alınmıştır. Denetim ile ilgili maddelerden bir tanesi "Denetleme" başlığının ardından gelen "Genel Kurul" başlığı altında düzenlenmiştir. Yeni TTK' nın 407. Maddesine göre, denetçiler ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçileri, artık genel kurulda hazır bulunacaklardır. Denetçilere, görüş bildirme imkânı da tanınmıştır.

Denetçiler, TTK' nın 380. maddesinin karşılığı olan ve sadeleştirilip üzerinde ufak değişiklikler yapılmış olan Yeni TTK' nın 424. maddesi uyarınca, bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararı ile ibra edilmiş olacaklardır meğerki "... bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço, şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket" edilmiş olsun. Denetçilerin denetlenmesi ise, KHK uyarınca yapılacaktır.

### **2.13. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM**

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB'de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan Muhasebe Danışma Kurulu" oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde "Muhasebe Uyumu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum" başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Söz konusu bildiri aşağıdaki öneriler on plana çıkmıştır (Zaif, 2004).

Mevcut TTK' da yer alan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplık sistemi kaldırılmıştır. Bunun yerine "bağımsız denetim" ve "bağımsız denetçi" sistemi getirilmiştir. Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız bir denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarına uyumlu "Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurullarınca düzenlenecek yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetlenecektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim konusuna büyük önem vermiş olup, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarını “düzenlenmemiş” saymaktadır.

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu Getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da ( risk denetimi) kapsayacaktır.

Türk hukuku açısından kapsamlı yenilikler ve değişiklikler getiren Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK veya Kanun) 14.02.2011 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanmıştır. Yeni TTK' nın 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmektedir. YTTK ile mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer almayan birçok hüküm ihdas edilmiş, var olanlar da büyük değişikliklere uğramıştır. Bunlardan bir tanesi de denetim ile ilgilidir. Kanunun temel aldığı Avrupa Birliği (AB) hukuku içerisinde denetim konusu, 20 yılı aşkın bir süredir çeşitli direktiflerle düzenlenmiş, önemli ve yenilikçi hükümler getirilmiştir.

YTTK ile AB Hukuku içerisinde denetim konusunda sağlanmış olan bağımsızlığın Türk hukukuna da getirilmesi amaçlanmıştır. Zira Kanun'un genel



gerekçesinde de açıklandığı üzere “Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık ilk yaklaşımda, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması anlamına gelir.” İşte bu sebeplerle, ticaret hayatının baş aktörlerinden olan sermaye şirketlerinin mevcut Türk Ticaret Kanunu uyarınca üç organından bir tanesi olan denetim ya da eski adıyla murakıplık, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda esaslı ve kapsamlı değişikliklere uğramış, birçok yeni madde ihdas edilmiştir. Ancak konuya giriş yapmadan önce, Yeni TTK' da öngörölmüş olan üç ayrı denetçi türüne kısaca değinilecektir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 3 tür denetçi vardır. Bunlar:

- i. İşlem Denetçisi
- ii. Özel Denetçi
- iii. Bağımsız denetçi

### **2.13.1. İşlem Denetçisi**

İşlem denetçiliğine yasanın ilgili bölümlerinde atıflar yapılmış ve 554.üncü maddesinde de işlem denetçilerinin sorumluluğu ile ilgili düzenleme yer almıştır. İşlem denetçisinin sorumluluğu ile ilgili 554. üncü maddede işlem denetçileri için ; "şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, sermayenin azaltılmasını, şirketlerin birleşmesini, şirketlerin bölünmesini, şirketlerin tür değiştirmesini, şirketlerin menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisinden" bahisle sorumluluk düzenlemesi yapılmış olması aynı zamanda işlem denetçisi gerektiren işlemlerin de ana başlıklarıyla sayılması anlamı taşımaktadır. İşlem denetçiliği, yukarıda sayılan işlemlerde, denetim yapılması ve yasada her bir işlem türü için denetlenmesi istenilen kriterlere göre denetim yapılmasıdır. İşlem denetçiliği, yasada sayılan bu tür işlemlerde güvenilirliği artırmak, yasa, esas sözleşme ve geçerli diğer mevzuat yönünden uygunluğu tespiti amacıyla ihdas edilmiş ve çok önemli bir eksikliği giderecek devrim nitelikli bir düzenlemedir (Kayı, 2007).

İşlem denetçisi; Yeni TTK uyarınca şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihraç edilmesini veya herhangi bir şirket işlemini denetleyen ve kanunla yetkili kılınmış meslek mensupları veya bağımsız denetleme kurumları ya da kişileridir. Hukukumuzda işlem denetçisi özellikle kuruluş aşamasında ön plana çıkacaktır. Zira

TTK uyarınca kuruluş aşamasında denetçi raporu gerekmiyordu. Ancak Yeni TTK'nın 351. maddesi ile artık işlem denetçisinin kuruluş aşamasında; payların tamamının taahhüt edildiği, noter onaylarının ve izinlerinin alındığı, işlemlerde görünür bir yolsuzluk olmadığı gibi konularda bir rapor hazırlaması gerekecektir. Bu rapor YTTK m. 336 anlamında bir kuruluş belgesi olup, tescil işlemi için gereklidir (Selamoğlu, 2012).

### **2.13.1.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre işlem denetçisi olabilecek kişiler**

İşlem denetçisi olabilecek olanlar, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddede düzenlenmiştir. Esas olarak bu madde işlem denetçilerinden farklı olarak şirketin mali tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık raporlarını denetleyecek denetçiler için düzenlenmiş olmakla birlikte, maddenin 3. fıkrasında ve maddenin gerekçesinde bu hükümlerin işlem denetçileri için de uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, işlem denetçisi, ancak ortakları, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilecektir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri işlem denetçi olarak seçebileceklerdir. Diğer taraftan, bunların kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Bakanlar Kurulu'nca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenecektir.

Yasanın 400.üçüncü maddesinde, denetçi olabilecekler, denetçiliğe mani haller ve denetim hizmetlerinin verilebileceği maksimum süre ile ilgili hükümler yer almıştır. Yasa hükümlerine göre, yeni yasanın yürürlüğe girmesinden sonra denetçi olabilecekler;

- i. Ortakları, Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan bir bağımsız denetim kuruluşunun denetçi olabileceği genel hükmü yer almıştır.
- ii. Yeni yasanın 1523.üçüncü maddesinde işletmeler ölçeklerine göre, 1524.üçüncü maddesine göre de; sermaye şirketleri ölçeklerine göre küçük ve orta ile büyük sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmışlardır. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilmeleri de yine yasa hükümlerine göre mümkündür.

### 2.13.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre işlem denetçisi olamayacak kişiler

Öte yandan, işlem denetçisi olamayacaklar da yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddede düzenlenmiştir. Buna göre aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamayacaktır;

- i. Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;
- ii. Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa;
- iii. Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlıysa;
- iv. Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa;
- v. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa;
- vi. Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;
- vii. (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- viii. Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa

Ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilecektir. Ayrıca, bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilmek zorundadır. Yine denetçinin, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet vermesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapması yasaklanmıştır.

### 2.13.1.3. İşlem denetçisinin görevleri

İşlem denetçisinin görevleri yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. Maddesine göre aşağıdaki gibi anlaşılmış ve sıralanmıştır.

- i. Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- ii. Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- iii. Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi,
- iv. Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- v. Sermaye artırımının ve azaltılmasının denetlenmesi,
- vi. Diğer işlemlerin denetimi

Yukarıda da değinildiği üzere, işlem denetçilerinin görevleri, yasada ilgili bölümlerde işlem denetçiliği müessesesine yapılan atıflarda yer almıştır. Yasada yer alan bu atıflar, atıfların yer aldığı madde numaraları sırası itibarıyla şöyle sıralanabilir.

- i. Şirketlerin birleşmelerinde
- ii. Şirket bölünmelerinde
- iii. Şirketlerin tür değiştirmelerinde
- iv. Komanditer ortakların talebi üzerine mahkemece verilecek görevleri
- v. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş işlemlerinde
- vi. Sermayenin artırılması
- vii. Sermayenin azaltılması
- viii. Menkul kıymet çıkarılması
- ix. Limited şirket ek ödeme yükümlülüğü iadesi
- x. Limited şirket ortağı ayrılışında ayrılma akçesi belirlenmesi
- xi. Diğer görevler ve yetkiler

#### **2.13.1.4. İşlem denetçisinin sorumlulukları**

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde işlem denetçisinin Hukuki sorumlulukları; Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçileri kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacaklardır. Ceza-i sorumlulukları ise; TTK tasarısının 351.maddesine göre, işlem denetçisi; kuruluş raporunda; payların tamamının taahhüt edildiğini; pay bedellerinin, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan en az tutarlarının, kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını ve buna ilişkin banka mektubunun mevcut olduğunu; bu yükümlülüğün dolatıldığına ilişkin açık bir belirti bulunmadığını; aynî sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece resmî raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı bir değer ve işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını açıklar.

#### **2.13.2. Özel Denetçi**

Özel denetçi, YTTK' nın 438. maddesi uyarınca genel kurul tarafından atanabilir. Kanun hükmü uyarınca her pay sahibi, özel denetçi atanmasını isteyebilir. Ancak bu talep bazı şartlara bağlanmıştır. Pay sahibinin bu talebi kullanabilmesi için öncelikle, gerekçede de belirtildiği üzere, özel denetim istenen konu hakkında bilgi alma veya inceleme hakkını kullanmış olması gerekmektedir. Pay sahipleri bu haklarını YTTK m. 437 doğrultusunda kullanırlar. Şartın gerçekleşmiş olduğu YTTK m. 422 uyarınca genel kurul tutanağı ile ispatlanır. Bilgi alma hakkının kullanılmış olmasının yanı sıra, özel denetimin aynı zamanda; pay sahibinin oy kullanması için bir gereklilik olması ve özel denetimin konusunu belirli bir olayın oluşturmasıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen üçüncü denetim şekli ise “özel denetimdir.” Şirketler arasında topluluk ve hâkimiyet ilişkileri varsa, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazılmışsa ya da yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından zarara uğratıldığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibi, bu konunun açıklığına

kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden "özel denetçi" atanmasını isteyebilecektir. Ayrıca, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, genel kuruldan isteyebilir. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

Özel denetçi atanmasının istenebileceği bir diğer durum Yeni TTK' nın 406. maddesinde belirtilmiştir. Bu hüküm de yine grup şirketleri ile ilgilidir. Yeni TTK m. 406 uyarınca "Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukukî işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa; herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilecektir". Özel denetim esnasında yönetim kurulu YTTK m. 441 uyarınca, şirket defterlerini, bütün yazılarını ve kasa, kıymetli evrak, mallar dâhil varlıklarını, özel denetçinin dikkatine sunmakla yükümlüdür. Özel denetçinin, belgelere veya defterlere ulaşmasında güçlük çıkartılması gibi görevini ifa etmesini engelleyici olguların oluşması halinde, özel denetçi mahkemeye başvurarak engellerin giderilmesini isteyebilir. Özel denetçi, denetim sonunda hazırladığı raporu şirket yönetim kurulu ile paylaşır. Özel denetçinin aynı zamanda sır saklama yükümlülüğü bulunmaktadır.

### **2.13.2.1. Özel denetçinin görevleri**

Eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir. Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının

incelenmesine izin verecektir. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sınırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

### 2.13.3. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi; 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (KHK) 2/1-a maddesi uyarınca "Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen" kişilerdir. YTTK'nın 400. maddesinin gerekçesinde de denetçinin ancak yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ya da ortakları veya pay sahiplerinin bu meslekten kişiler olan denetim şirketi olabileceği belirtilmiştir. Bu kişilerin hak ve sorumlulukları ile yetki ve görevleri aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Yeni TTK' nın Geçici 6/3 maddesine göre, bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu şirket genel kurulunca 2013 dönemi için en geç 1 Mart 2013 tarihine kadar seçilmek zorundadır. Seçimle birlikte Eski TTK' ya göre görev yapan denetçinin görevi sona erecektir. Yeni TTK' nın 399'uncu maddesine göre, bağımsız denetçinin her faaliyet dönemi için ve her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi bağımsız denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan edecektir (Öncü, 2012).

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar bağımsız denetçi seçilmemiş olursa, yönetim kurulunun, her bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanacaktır. Mahkemenin bağımsız denetçi atanmasına ilişkin kararı kesindir. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi reddetmesi veya feshetmesi, görevlendirme kararının iptali veya butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirmemesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanacaktır.

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilecektir. Denetçinin, her faaliyet dönemi (faaliyet döneminin 4.Ayına kadar) ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi

şarttır. İlk uygulama yılı olan 2013 yılında şirketler 31 Mart 2013 tarihine kadar denetçilerini seçmek zorundadırlar. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek, bu durumu ayrıca Türkiye ticaret sicili gazetesi ile şirketin internet sitesinde ilan edecektir.

#### **2.13.3.1. Bağımsız denetçi olabilecek kişiler**

Bilindiği üzere, 660 sayılı KHK yürürlüğe girmeden önce bağımsız denetçiler Sermaye Piyasası Kurulu'na yetkilendirilmekteydi. Sermaye Piyasası Kurulu, çıkarmış olduğu tebliğler ile bağımsız denetçi olma şartlarını belirlemiştir.

Buna göre;

- i. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirileceklerin;
- ii. Sermaye Piyasası Lisans belgesine sahip olmaları,
- iii. Serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavir unvanına sahip olmaları veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi almış olmaları,
- iv. Sorumlu ortak baş denetçilerin, fiilen en az iki yıl süreyle bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi unvanı ile çalışmış olmaları veya SPK kurul üyesi olarak 2yıl, SPK meslek mensubu olarak 5 yıl çalışmış olmaları, Şarttır.
- v. Tebliğin yayımı tarihinden önce, en az 10 yıl SPK meslek mensubu olarak çalışmış olanlar ile Kurul üyesi olarak görev yapanlara bağımsız denetim lisansı verilmesinde, mali müşavir veya yeminli mali müşavir olma şartı aranmaz.
- vi. Geçiş döneminde aşağıdaki kişilere lisans belgesi verilmiştir.
- vii. Bağımsız denetim kuruluşlarında 10 yıl süre ile fiilen bağımsız denetçilik yapanlar ile üç yıl içinde bu süreyi doldurmuş olanlar
- viii. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetçi lisansını sınavla vermiş bulunmaktadır.

#### **2.13.3.2. Bağımsız denetçinin görevleri**

6102 sayılı sayada bağımsız denetçinin görevlerini şöyle görmekteyiz:

- i. Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK'ya ve Esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,



- ii. Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
- iii. Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi

### **2.13.3.3. Bağımsız denetçinin sorumlulukları**

Temel sorumluluğu mali tabloları incelemek ve onların doğruluğu hakkında görüş bildirmektir. Bunun yanında mali tablolardaki hata ve hilelerin bulunması, kanunsuz işleri tespit etmek ve işletme hayatının gelecekte de süreklilik göstereceğini tespit ederek bu bağlamda mali durumun da yeterli derecede güvence altında olduğunu belirlemek gibi tali sorumlulukları da vardır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim mesleği ve Gaziantep ilinde bir uygulama adlı tez için literatür ortaya koyulmuş bulunmaktadır. Bu paralelde, literatürde denetim kavramı ve özellikleri, denetimin tarihsel gelişimi, denetimin türleri ve standartları hakkında bilgi verilmiştir. Bunların yanı sıra, bağımsız denetim kavramının tanım ve türleri ile bir takım teknikleri tanımlanmıştır. Ayrıca, bağımsız denetimin bazı kurum ve kuruluşlar açısından durumu ve bu kurum ve kuruluşların denetçileri tanıtılmaya çalışılmıştır. Yukarıdaki kavramlara ek olarak, ülkemizdeki denetim çalışmaları ve son çalışma olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında detaylı bilgilere yer verilmiştir. Bu çalışmalar, ülkemiz hukuk ve muhasebe – denetim sisteminde teorik olarak yer almaktadır. Bu teorik çalışmaların Gaziantep ilinde muhasebe meslek mensuplarınca nasıl karşılandığını görmek amacıyla bu tezde bir uygulamaya yer verilmiştir. Bundan sonraki Üçüncü Bölümde bu çalışmaya ait materyal ve yönteme yer verilmiştir. Bu bölümde de ayrı ayrı çalışmanın problemin tespitine, literatür taraması bilgilerine, çalışmanın yöntem ve analizi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM MATERYAL VE YÖNTEM

Hazırlanan bu tezde; denetimin içeriği, denetçiler, denetim mesleği, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim mesleği ele alınmış, incelenmiş ve kolay anlaşılması açısından bölümlere ayrılmıştır. Literatür bölümünde; denetim hakkında detaylı bilgiler verilmiş, denetimin türleri açıklanmış, denetimin standartları ve aşamaları, bağımsız denetim hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanununda bağımsız denetim mesleği hakkında bilgiler verilmiş, işletmelerde Yeni Türk Ticaret Kanununa göre denetimin nasıl ve hangi şartlarda hazır olduğu açıklanmıştır. Bulgular ve tartışma kısmında da bir uygulamaya ve değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Ayrıca, bu çalışmada Gaziantep SMMM meslek mensuplarına, yeni Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde bağımsız denetimin fikirleri anket çalışmasıyla ortaya koyulmuştur.

### 3.1. PROBLEM TESPİTİ

6102 sayılı kanun çerçevesinde ortaya çıkan denetim uygulamaları, 2005 yılında SPK'nın TFRS düzenlemeleri ve 2009 yılında KOBİ TFRS uygulamaları ile daha önemli bir hale gelmiş ve Türk hukuk sistemi içinde yerini almıştır.

Bu çalışmanın problem konusu ise bu paralelde belirlenerek söz konusu konu, yeni Türk ticaret kanunu çerçevesinde bağımsız denetim mesleğindeki değişikliklerin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl karşılandığını ortaya koymak üzere programlanmıştır.

### 3.2. LİTERATÜR TARAMASI

Denetim kavramı, 1970 öncesi ve sonrası farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Denetimin tanımlanması, sınıflandırılması, türlerinin belirlenmesi gibi konularda genel kabul görmüş bir algı meydana gelmiştir. Bu paralelde bu çalışmada da literatür bilinen formatlar çerçevesinde ele alınmıştır.

Literatür taraması sürecinde öncelikle denetim ile yazılmış kitapların tamamı eski ve yeni basımlarıyla beraber incelenmiş ve içerikleri hakkında bir takım çalışma kâğıtları oluşturulmuştur. Bu çalışma kâğıtları ile bir takım özet bilgiler toplanmıştır.

Diğer bir literatür kaynağını ulusal ve uluslararası bildiriler oluşturmaktadır. Gerek makale olarak gerekse de bildiri olarak sunulan tüm kaynaklar öncelikle Gaziantep Üniversitesi online veri tabanlı kütüphanelerde taranmış, sonrasında ise yerli ve yabancı denetime bakış vb. ulusal dergilere göz atılmıştır. Sonrasında da sırasıyla YÖK ve TÜBİTAK online veri tabanları taranmıştır. Elde edilen tüm yüksek lisans ve doktora tezleri tek tek incelenmiş ve bazı veriler depolanmıştır. Günümüzün en yaygın veri kaynaklarından biri olan internet de kullanarak yaklaşık 3,5 aylık bir literatür taraması süreci geçirilmiştir.

### **3.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmada literatür taraması gerçekleştirildikten sonra problemi destekleyecek bir takım sorular ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Elde edilen tüm veriler çerçevesinde cevap vereceğini düşündüğümüz 29 adet anket maddesi ortaya koyulmuştur. Söz konusu maddelerin 4 tanesi demografik özelliklerden; 3 adet mesleğe ilişkin özelliklerden; 22 adet de önermelerden oluşmaktadır. Bu çalışmadan bağılı bulunulan oda önermesi ile SPSS analizine imkan tanımayan birden çok seçeneği içeren Yeni TTK'da denetim uygulamalarına erişim kaynağı önermesi dahil 3 adet madde çıkarılmıştır.

Ankete ilişkin maddeler şekillendirildikten sonra bunların anket uygulamasına dönüştürmek için hazırlıklar tamamlanmış ve bir ana kütle tayin edilerek örneklem tayin edilmiştir. Çalışmanın ana kütlelerini Gaziantep SMMM meslek mensuplarının tamamı oluşturmaktadır. Söz konusu ana kütle içinden ortalama 309 meslek mensubuna ulaşılmış ancak 116 meslek mensubundan geri dönüş sağlanmıştır. Sonuç olarak da 116 meslek mensubunun görüşleri analize dahil edilmiştir.

Uygulama başlamadan önce gmail.com'dan cengizhankaraca05@gmail.com hesabı açılmıştır. Hesabın Google drive hizmeti ile anket soruları tek tek ölçeğine göre sisteme tanımlanmıştır. Sistemde sayısal veriler ve çoktan seçmeli bir yapı tercih edilmiştir.

Bu aşamadan sonra belirtilen sistemden muhasebe meslek mensuplarına ulaşılmış ve anket uygulamasına katılması beklenmiştir. Anket uygulamasının tamamlanmasının ardından ankette tevdi edilen sorular ve önermelerin birbiri arasındaki etkileşimlerinin olup olmadığı SPSS programından elde edilmiştir. Söz konusu analizler yapılabilmesi için bir takım veriler ve hipotezler kodlanmıştır. Kodlanan bu veriler ve hipotezler aşağıdaki gibidir:

S1: Yeni TTK hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?

S2: Yeni TTK 'da denetim uygulanmasını nasıl tanımlarsınız?

S3: Yeni TTK 'da denetim uygulaması karışıklığa yol açacaktır.

S4: Yeni TTK 'da denetim uygulaması eskiye göre farklılık getirecektir.

S5: Yeni TTK 'da denetim hükümleri tüm gereksinimleri karşılamaktadır.

S6: Yeni TTK 'da denetim uygulaması muhasebe işlemlerini kolaylaştıracaktır

S7: Yeni TTK 'da denetim uygulaması ile muhasebecilik mesleğine verilen önem daha da artacaktır.

S8: Yeni TTK 'da denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detaya inilmiştir.

S9: Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısı yeterlidir.

S10: Yeni TTK 'da denetim uygulaması denetimi kolaylaştıracağı düşüncesine katılıyor musunuz?

S11: Mevcut denetim programları ile Yeni TTK 'da denetim uygulaması yapabileceğine katılıyor musunuz?

S12: Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Yeni TTK 'da denetim uygulaması uyum içindedir.

S13: Mevcut vergi yasaları Yeni TTK 'da denetim uygulaması ile uyum içindedir.

S14: Yeni TTK 'da denetim uygulaması çalışmaları yeterlidir

S15: Denetim kuruluşları Yeni TTK 'da denetim uygulaması çalışmaları yapmada yeterli sayıdadır.

S16: Muhasebe mesleği mensuplarının Yeni TTK 'da denetim konusundaki eğitimleri yeterlidir.

S17: Bağlı bulunduğum meslek odasının Yeni TTK 'da denetim konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitimler yeterlidir.

S18: Yeni TTK 'da denetim konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.

S19: Yeni TTK 'da denetim muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır

S20: Yeni TTK 'da denetim için yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir.

S21: Yeni TTK 'da denetim hükümlerine yasal olarak uyma zorunluluğunun getirilmesi birçok sorunu çözecektir.

S22: Yeni TTK 'da denetim hükümlerini uygulama işletme maliyetlerini önemli ölçüde yükseltmektedir.

Yukarıda yer alan önermelere ait korelasyon katsayıları SPSS programından elde edilmiş ve EK-2'de sunulmuştur. Bulgular çerçevesinde cinsiyet, unvan, yas ve eğitim gibi demografik özellikler ile önermeler arasında pozitif yönde çok az bir korelasyon tespit edilmiştir. Bu tespit soruların ve önermelerin birbirine ikame olamayacağını ve birbirlerine benzer olmadığını ortaya koymaktadır. Sorular ve önermelerde bu yönlü gelişme verilerin analiz edilmesine imkân sağlamış ve belli istatistiki metotlar kullanılarak bir takım sonuçlara ulaşılmıştır. Bir sonraki bölümde kullanılan istatistiki metodlara yer verilmiş ve söz konusu bu metodlar açıklanmıştır.

### **3.4. UYGULANAN İSTATİSTİK METODLARI**

Bu bölüm veri analizinde kullanılan istatistik metodlarını içermektedir. Google drive hizmeti sayesinde grafikler haricindeki tüm ham veriler veri tabanından çekilerek SPSS(Statistical Package for the Social Sciences) programına aktarılmış ve yukarıda belirtildiği üzere bu verilere belli kodlamalar tanımlanmış ve tüm veriler analize hazır hale getirilmiştir.

Çalışmada öncelikle yukarıda da açıkça belirtildiği gibi demografik özellikler ve önermelerle ilgili korelasyon hesaplamaları gerçekleştirilmiş ve elde edilen bulgular çerçevesinde korelasyon katsayıları düşük çıkmış yani sorular ve önermeler arasında herhangi bir benzerliğe rastlanmamıştır.

Yukarıda gerçekleştirilen korelasyon analizinin ardından çalışmanın güvenilirliği üzerine analizler ortaya koyulmuştur. Yapılan çalışma ve analizlerin anakütlenin ne kadarına cevap verebildiğini ölçen güvenilirlik analizinde Cronbach'ın alfa güvenilirlik katsayısı ile ölçek geçerlilikleri ortaya koyulmuştur.

Bu aşamanın ardından ölçeğin geçerli ve güvenilir olması durumunda yapılacak olan tek-yönlü ANOVA analizine geçilmiş ve meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir

farklılık olup olmadığını % 95 güven aralığında ( $P < 0,05$ ) sınyan tek-yönlü ANOVA analizine yer verilmiştir. Bu analizin ardından bulgular ve tartışma kısmında yukarıda bahsi geçen tüm analizlerin ortaya koyulması ve tespitlerin yorumlanması aşaması başlatılmıştır.

Uygulamada karşılaşılan en büyük sorunlardan biri meslek mensuplarının büyük kısmının anket uygulamasından iş yükü yoğunlukları bahane gösterilerek kaçma eğiliminde olmalarıdır. Bu zorluklara rağmen anket uygulaması tamamlanmış ve analiz aşamasına geçilmiştir. Analiz ve yorumlama aşaması ise bu tezde Dördüncü Bölüm olan Bulgular ve Tartışma kısmında yer almaktadır. çalışmanın dördüncü bölümü, anket uygulaması sonucu ortaya çıkmış olan tüm tespitlerin tablolı, grafiksel ve şekilsel ifadelerle anlatımını içermektedir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM BULGULAR VE TARTIŞMA**

“Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında Bağımsız denetim mesleği” adlı tezimizin bu aşamasına kadar çalışmanın temelini oluşturan bilgilere, ikinci bölümde literatür taraması sonucunda ortaya çıkmış ilgili konulara, üçüncü bölümde ise çalışmanın materyal ve yöntemine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Bu bölümde, anket uygulamasının ortaya koyduğu tüm tespit ve bulgulara ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Anketörlerin sırasıyla cinsiyet bilgileri, yaş dağılımları, eğitim durumları, mesleki unvanları, 6102 sayılı kanun hakkında bilgi düzeyleri ve takip edilen bilgi kaynakları, aynı kanunda geçen denetim uygulamalarına karşı bakış açılarına ve Yeni TTK 'da geçen denetim uygulamalarına ait çeşitli konularda cevaplara yer verilmiştir. Bu konular aşağıdaki alt bölümlerde tespit ve analiz şeklinde ayrı ayrı yer almaktadır.

Materyal ve yöntem bölümünde belirtilen analizler sırasıyla gerçekleştirilmiş ve sonuçlar tartışılmıştır. Bu bölümdeki Analizde örneklem tespiti ve örneklemin normal dağılıp dağılmadığı konusu EK-3 nolu tabloda sonuçları ortaya koyularak her bir önermenin normal dağıldığı vurgulanarak, ölçek geçerliliği ve güvenilirlik konularına Cronbach'ın alfa katsayıları çerçevesinde değinilmiştir. Bu aşamadan sonra meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını % 95 güven aralığında ( $P < 0,05$ ) sınıyan tek-yönlü ANOVA analizine yer verilmiştir. Yapılan tüm analizlerin anlamlılık düzeyleri sınıandıktan sonra grafiksel olarak meslek mensuplarının verdiği cevaplar değerlendirilmiş ve ayrıntılı şekilde ortaya koyulmuştur.

Tablo 4.1. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Geçerliliği İstatistiği

		N	%
Cases	Valid	115	99,10
	Excluded	1	0,90
	Total	116	100,0

Ölçek geçerliliklerine bakıldığında toplamda 116 meslek mensubunun analize katıldığını geçerli olan katılımcı sayısının ise 115 olduğu görülmektedir. Geçerli olan ölçeğin tüm çalışma içindeki payının da % 99,1 olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.2. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Güvenilirliği – Cronbach'ın Alfa katsayısı İstatistiği

Cronbach's Alpha	N of Items
0,815	22

Yukarıda ölçek geçerliliğinin yanı sıra üstteki tablo Cronbach'ın Alfa değerinin yani tüm çalışmanın ve önermelerin ana kütleyi ne oranda temsil ettiğinin ispatını ortaya koymaktadır. Tabloya bakıldığında alfa değeri % 81,5 olarak hesaplanmıştır. Bu değer önermelerin ana kütleyi oldukça güvenilir şekilde temsil edildiğini göstermektedir.

Yukarıdaki bilgilere ilaveten Cronbach'ın Alfa değerinin yani tüm çalışmanın ve önermelerin ana kütleyi ne oranda temsil ettiğinin ispatını ve bazı önermelerin analizin dışında bırakılması gerektiğini gösteren tablo da aşağıda yer almaktadır.



Tablo 4.3. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Maddelerine Ait Cronbach'ın Tüm Alfa Katsayıları

Item-Total Statistics				
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
S1	60,0609	118,637	0,112	0,818
S2	61,7043	118,754	0,143	0,816
S3	60,4087	115,279	0,179	0,818
S4	59,6783	112,045	0,374	0,808
S5	60,3130	108,708	0,601	0,798
S6	60,2783	108,062	0,521	0,800
S7	59,7565	109,800	0,419	0,805
S8	60,1130	117,013	0,143	0,819
S9	60,8870	111,891	0,371	0,808
S10	60,3565	108,249	0,478	0,802
S11	60,7217	110,553	0,429	0,805
S12	60,4609	110,952	0,410	0,806
S13	60,5913	111,893	0,355	0,808
S14	60,5130	109,094	0,474	0,802
S15	60,6957	109,512	0,469	0,803
S16	60,6348	109,971	0,433	0,805
S17	60,5826	108,859	0,459	0,803
S18	60,3652	110,795	0,399	0,806
S19	59,8435	115,940	0,184	0,817
S20	60,6522	110,474	0,490	0,803
S21	60,3478	110,176	0,418	0,805
S22	59,8783	114,599	0,230	0,815

Tablo 4.3.'e bakıldığında Cronbach'ın Alfa değerlerinin farklı önermeler açısından nasıl teşekkül ettiği anlaşılmaktadır. Bu tablo Cronbach'ın Alfa if item deleted kısmında bulunan en yüksek değerli alfa değeri analizin dışında bırakıldığında güvenilirliğin çıkarılan alfa değerine yükseleceğini ifade etmektedir. Ancak, tablodan herhangi bir önermenin analiz dışında bırakılmasıyla alfa değerinde anlamlı bir değişimin gözlenmeyeceğini görmek mümkündür.

Bu bilgilerden hareketle aynı zamanda ölçek istatistiklerine ait bilgiler ise şöyle oluşmaktadır:

Tablo 4.4. Meslek Mensuplarına Uygulanan Ölçek Maddelerine Ait ortalama, varyans ve standart sapma değerleri

Scale Statistics			
Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
63,2783	121,711	11,03229	22

Ölçek istatistiklerine bakıldığında ise ölçeğin ortalamasının 63,27; varyans değerinin 121,71; standart sapmanın ise 11,03 olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki analizlerin gerçekleştirilmesi ile çalışmanın ölçeğe göre geçerliliği ve güvenilirliği ortaya koyulmuştur. Bu aşamadan sonra hipotezlere uygunluğun tespit edilmesi gerekmektedir. Bir diğer ifade ile meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını % 95 güven aralığında ( $P < 0,05$ ) sınyan tek-yönlü ANOVA analizine yer verilmiştir.

Söz konusu analizde demografik özellikler Cinsiyet, Eğitim, Unvan, Yaş kapsamında 4 grupta değerlendirilerek S1-S22 arasındaki önermelere verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığı EK-3'te sunulan ANOVA tablolarında gösterilmiştir.

Tek-yönlü ANOVA analizi sayesinde meslek mensuplarının cinsiyetleri ile tevdi edilen önermeler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bir diğer ifade ile, Cinsiyetin önermelerde geçen maddeler arasında hiçbir bağlantının olmadığı; cinsiyetin önermelerde sunulan denetim bilgi düzeyleri, denetimde yeterlilik vb. konuları üzerinde etki etmediği tüm bayan ve erkeklerin denetim faaliyetleri hakkında fikir yürütebileceği anlaşılmaktadır.

Analiz tablosu sayesinde uygulamaya katılan meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile önermeler arasında bir takım farklı bulgulara rastlanmıştır. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri pozitif yönde değıştikçe, meslek mensuplarının YTTK'daki denetim uygulamalarının daha kolay bir hal aldığını; meslek mensuplarının Vergi yasalarının YTTK ile uyumsuz olduğunu; YTTK'da denetim uygulamaları ile muhasebe mesleğinin öneminin artacağı yönünde görüş bildirdiği

ortaya çıkmıştır. Yukarıdaki faktörler dışında kalan önermeler üzerinde meslek mensubunun unvanının çok önemli olmadığı tespit edilmiştir.

Analiz tablosu sayesinde yine meslek mensuplarının ileriye doğru unvanları geliştikçe YTTK hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu; YTTK denetim uygulamalarının daha kolaylaşacağı; buna karşın muhasebe işlemlerinin bu uygulamalarla zorlaşacağı; YTTK denetim hükümleri hakkında yeterli dokümanlarının henüz sağlanmadığı bilgisi elde edilebilmektedir.

Son olarak meslek mensuplarının yaşları ile önermeler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı konusu incelenmiştir. Meslek mensuplarının yaşları ile YTTK bilgi düzeyleri, YTTK denetim hükümlerinin tüm ihtiyaçları karşılayacağı, Tekdüzen hesap planının ve vergi yasalarının YTTK denetim ile uyumu, YTTK denetim çalışmalarının yeterliliği konusu arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur.

Yukarıdaki istatistiksel bulgular neticesinde bir takım görüşlere ulaşılmıştır. Bu aşamadan sonra yukarıda yapılan istatistiksel analizleri destekleyecek olan şekil ve grafikler ile bu grafiklere bağlı yorumlar, bulgular aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır.

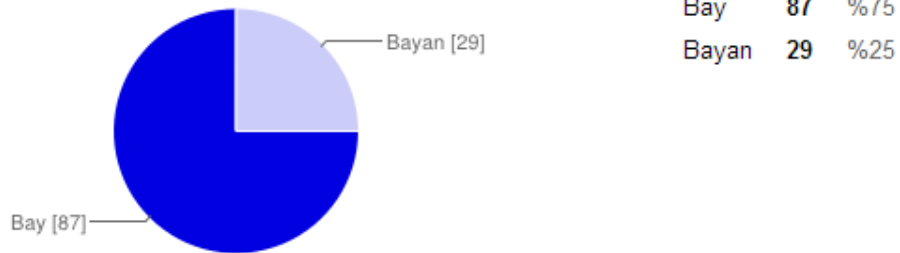
#### 4.1. CİNSİYET DAĞILIM İSTATİSTİĞİ

Meslek mensuplarının dağılımına bakıldığında % 75 erkek % 25 bayan meslek mensubunun ankete katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 4.5. Cinsiyet Dağılım İstatistiği

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Erkek	87	75,0	75,0	75,0
Kadın	29	25,0	25,0	100,0
Total	116	100,0	100,0	

#### Cinsiyetiniz?



Şekil 4.1. Cinsiyet Dağılım Grafiği

#### 4.2. YAŞ DAĞILIM İSTATİSTİĞİ

Aşağıdaki istatistik tablosuna bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının 22 ile 69 arasında oluştuğunu; en düşük yaş aralıklarının 46 - 51 ile 54 – 69 olduğu; en yüksek yaş aralığının ise 32 – 36 yaş aralığında olduğunu; diğer dağılımlarında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.6. Yaş Dağılım İstatistiği

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 22,00	3	2,6	2,6	2,6
24,00	3	2,6	2,6	5,2
25,00	5	4,3	4,3	9,5
27,00	3	2,6	2,6	12,1
28,00	6	5,2	5,2	17,2
29,00	6	5,2	5,2	22,4
30,00	6	5,2	5,2	27,6
31,00	7	6,0	6,0	33,6
32,00	10	8,6	8,6	42,2
33,00	5	4,3	4,3	46,6
34,00	2	1,7	1,7	48,3
35,00	7	6,0	6,0	54,3
36,00	8	6,9	6,9	61,2
37,00	5	4,3	4,3	65,5
38,00	5	4,3	4,3	69,8
39,00	2	1,7	1,7	71,6
40,00	6	5,2	5,2	76,7
41,00	2	1,7	1,7	78,4
42,00	6	5,2	5,2	83,6
43,00	2	1,7	1,7	85,3
44,00	2	1,7	1,7	87,1
45,00	2	1,7	1,7	88,8
46,00	1	,9	,9	89,7
47,00	1	,9	,9	90,5
48,00	1	,9	,9	91,4
49,00	1	,9	,9	92,2
50,00	1	,9	,9	93,1
51,00	1	,9	,9	94,0
53,00	2	1,7	1,7	95,7
54,00	1	,9	,9	96,6
55,00	1	,9	,9	97,4
60,00	1	,9	,9	98,3
61,00	1	,9	,9	99,1
69,00	1	,9	,9	100,0
Total	116	100,0	100,0	

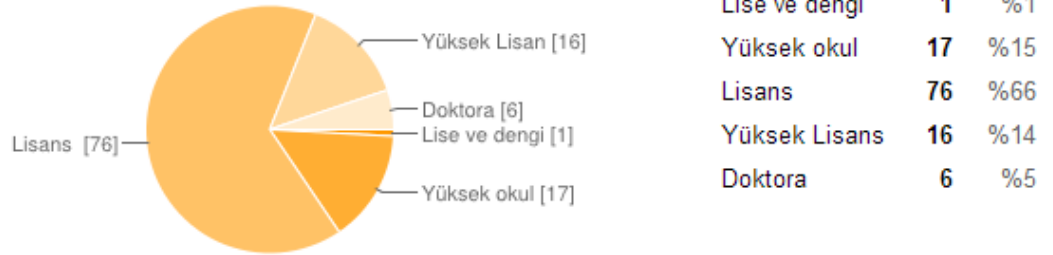
### 4.3. EĞİTİM DURUMU İSTATİSTİĞİ

Meslek mensuplarının eğitim durumlarına bakıldığında % 1'lik alanın lise ve dengi okul mezunu olarak görülmektedir. Bu durumu sırasıyla % 5 doktora, % 13 ile yüksekokul, % 16 ile yüksek lisans ve % 67 önemli bir oran ile lisans mezuniyeti izlemektedir.

Tablo 4.7. Eğitim Durumu İstatistiği

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Lise ve dengi	1	,9	,9	,9
Yüksekokul	2	1,7	1,7	2,6
Lisans	76	65,5	65,5	68,1
Yüksek Lisans	31	26,7	26,7	94,8
Doktora	6	5,2	5,2	100,0
Total	116	100,0	100,0	

#### Eğitim Durumunuz?



Şekil 4.2. Eğitim Durumu Grafiği

#### 4.4. MESLEK ÜNVANLARI

Meslek mensuplarının % 83'ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 12'si belgeli olup kamuda(örneğin, SGK, Belediyeler vb.) imza yetkili olarak görev yapmaktadır. % 3'ü Yeminli Mali Müşavir ve % 2'si bağımsız denetçiden oluşmaktadır.

Tablo 4.8. Meslek Unvanları İstatistiği

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Serbest Muhasebeci	95	81,9	81,9	81,9
Yeminli	3	2,6	2,6	84,5
Bağımsız	4	3,4	3,4	87,9
Kamuda	14	12,1	12,1	100,0
Total	116	100,0	100,0	



Şekil 4.3. Meslek Unvanları Grafiği

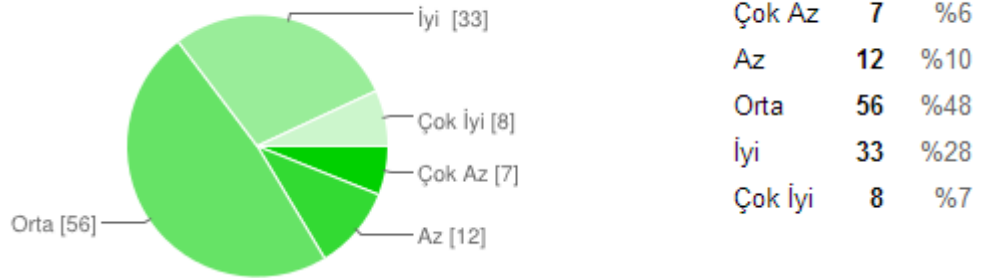
#### 4.5. YENİ TTK HAKKINDAKİ BİLGİ DÜZEYLERİ

Meslek mensuplarının % 13'ü neredeyse 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkında bilgi sahibi değildir. % 52 oranında üyenin yeni gelişmeleri takip ettiği görülmektedir. % 39'luk kısmının ise yakından incelemekte olduğu görülmektedir.

Tablo 4.9. GSMMO üyelerinin yeni TTK hakkındaki bilgi düzeyleri İstatistiği

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Çok az	7	6,0	6,0	6,0
	Az	12	10,3	10,3	16,4
	Orta	56	48,3	48,3	64,7
	İyi	33	28,4	28,4	93,1
	Çok iyi	8	6,9	6,9	100,0
	Total	116	100,0	100,0	

#### Yeni TTK Hakkında Ne Kadar Bilgi Sahibisiniz?

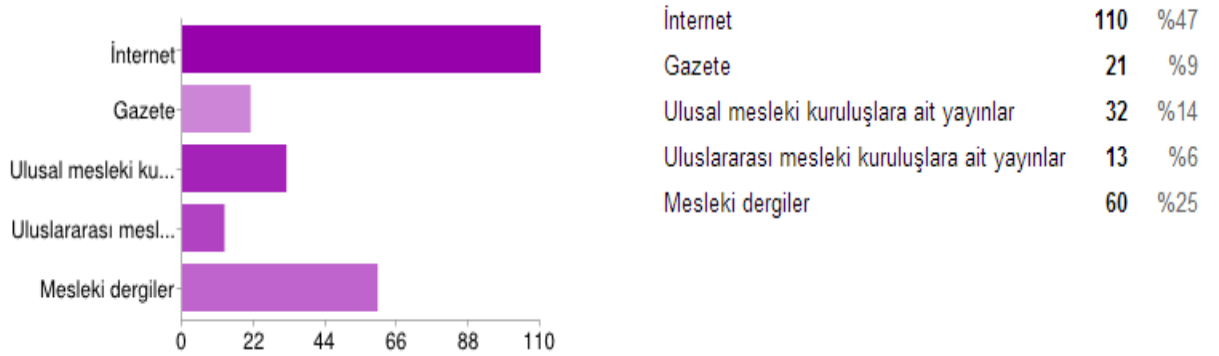


Şekil 4.4. GSMMO üyelerinin yeni TTK hakkındaki bilgi düzeyleri Grafiği

#### 4.6. YENİ TTK HAKKINDAKİ BİLGİ KAYNAKLARI

Meslek mensuplarının yeni TTK bilgilerine hangi haber ve bilgi kaynaklarından ulaşıldığına dair araştırmadan şu sonuçlar elde edilmiştir: çağımızın en büyük bilgi kaynağı olan internet % 45 oranla başı çekerken sırasıyla Ulusal mesleki dergiler, Ulusal mesleki yayınlar, gazeteler ve son olarak da uluslararası mesleki kuruluşlara ait yayınlar gelmektedir.

##### Yeni TTK bilgilere hangi haber kaynaklarından ulaşıyorsunuz?



Şekil 4.5. GSMMO üyelerinin yeni TTK hakkındaki bilgilere ulaşım kaynakları Grafiği

YTTK bilgi ulaşım kaynaklarına verilen cevaplar “birden fazla şık işaretlenebilir” formatında olduğundan SPSS programı böyle bir yapıya müsait olmadığından istatistik tablosu oluşturulamamıştır.



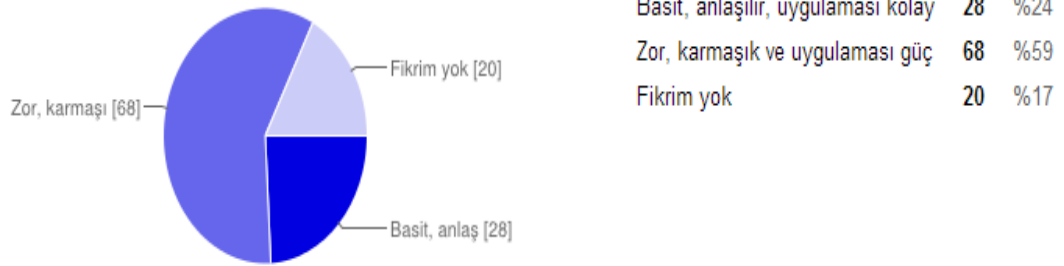
#### 4.7. YENİ TTK DENETİM UYGULAMARINA BAKIŞ AÇILARI

Meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde ortaya çıkan denetime ilişkin bakış açıları % 62 oranında zor ve karmaşık, % 22 oranında basit ve anlaşılır, % 17'sinin fikri olmadığı yönünde gerçekleşmiştir.

Tablo 4.10. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları hakkındaki görüşleri İstatistiği

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Basit	68	58,6	58,6	58,6
Zor	28	24,1	24,1	82,8
Fikrim yok	20	17,2	17,2	100,0
Total	116	100,0	100,0	

#### Yeni TTK'da denetim uygulanmasını nasıl tanımlarsınız?



Şekil 4.6. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları hakkındaki görüşleri Grafiği

#### 4.8. YENİ TTK DENETİM UYGULAMARINA İLİŞKİN BİR TAKIM GÖRÜŞLER

Meslek mensuplarına uygulanan anketin ilk 7 sorusu üyeleri tanımlamak ve demografik özelliklerini ortaya koyabilmek için kullanılmıştır. Bu aşamadan sonra muhasebe meslek mensuplarına 20 adet önerme tevdi edilmiş ve karşılığında yanıtlar alınmıştır.

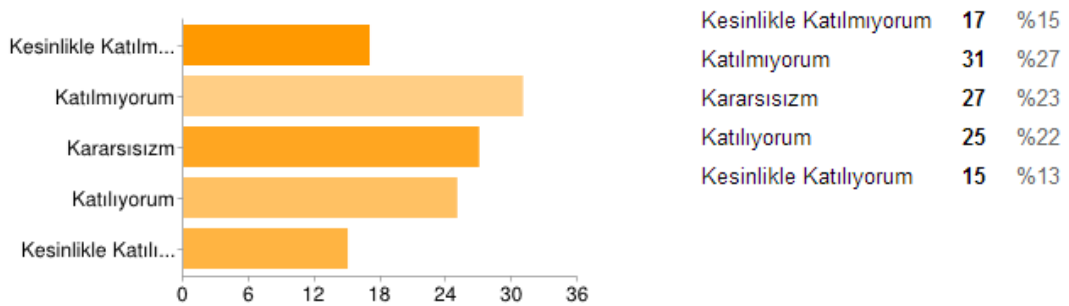
##### 4.8.1. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Karışıklığa Yol Açma Konusu

Meslek mensuplarının yaklaşık % 35'i karışıklığa yol açacağı düşüncesindedir. % 39'u daha düzenleyici olacağı görüşüne sahiptir. % 25'lik kısmı yorum yapmaktan kaçınmıştır.

Tablo 4.11. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları hakkındaki görüşleri

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	18	15,5	15,7	15,7
	Katılmıyorum	31	26,7	27,0	42,6
	Kararsızım	28	24,1	24,3	67,0
	Katılıyorum	24	20,7	20,9	87,8
	Kesinlikle katılıyorum	14	12,1	12,2	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

##### Yeni TTK'da denetim uygulaması karışıklığa yol açacaktır.



Şekil 4.7. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamalarının karışıklığa neden olacağı görüşüne karşı bakış açıları

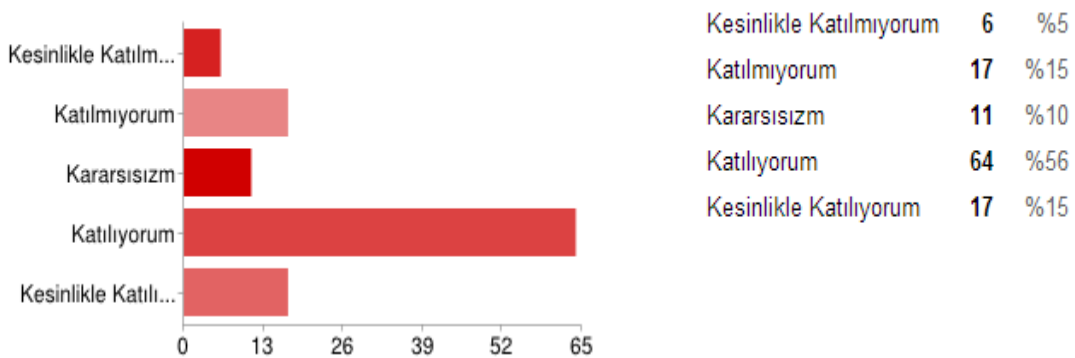
#### 4.8.2. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Eskiye Göre Farklı Olacağı Konusu

Meslek mensuplarının % 69'u eskiye göre farklı olacağı görüşüne hakimdir. % 20'lik kısmı değişmeyeceği görüşüne hakimdir. % 11'lik kısmı yorum yapmaktan kaçınmıştır.

Tablo 4.12. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamalarının eskiye göre farklı olacağı görüşüne karşı bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	6	5,2	5,2	5,2
Katılmıyorum	17	14,7	14,8	20,0
Kararsızım	11	9,5	9,6	29,6
Katlıyorum	64	55,2	55,7	85,2
Kesinlikle katlıyorum	17	14,7	14,8	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim uygulaması eskiye göre farklılık getirecektir.



Şekil 4.8. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamalarının eskiye göre farklı olacağı görüşüne karşı bakış açıları

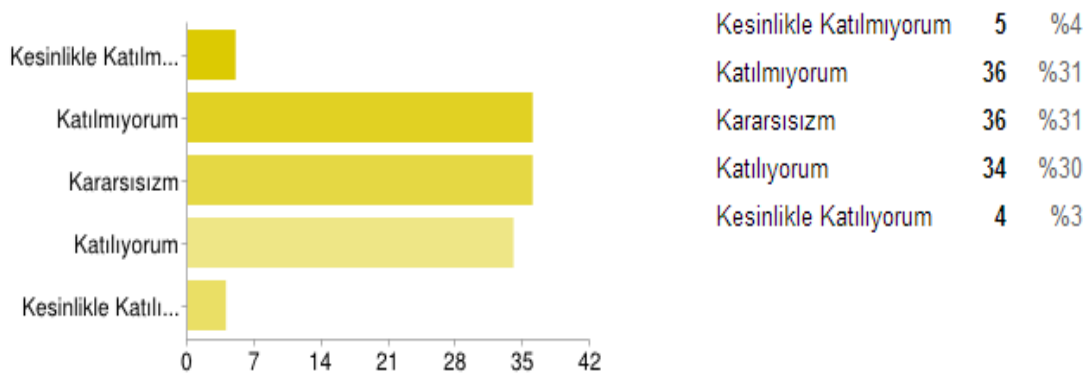
#### 4.8.3. Yeni TTK Denetim Uygulamasının Tüm Gereksinimleri Karşılar Konusu

Meslek mensuplarının % 34'ü tüm gereksinimleri karşılayacağı görüşündedir. % 34'lük oran ihtiyaçları karşılayamayacağı görüşündedir. Önemli bir % 33'lük oran ise yorum yapmaktan kaçınmıştır.

Tablo 4.13. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları tüm gereksinimleri karşılayacağı görüşüne karşı bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	5	4,3	4,3	4,3
Katılmıyorum	36	31,0	31,3	35,7
Kararsızım	36	31,0	31,3	67,0
Katılıyorum	34	29,3	29,6	96,5
Kesinlikle katılıyorum	4	3,4	3,5	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim hükümleri tüm gereksinimleri karşılamaktadır.



Şekil 4.9. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları tüm gereksinimleri karşılayacağı görüşüne karşı bakış açıları

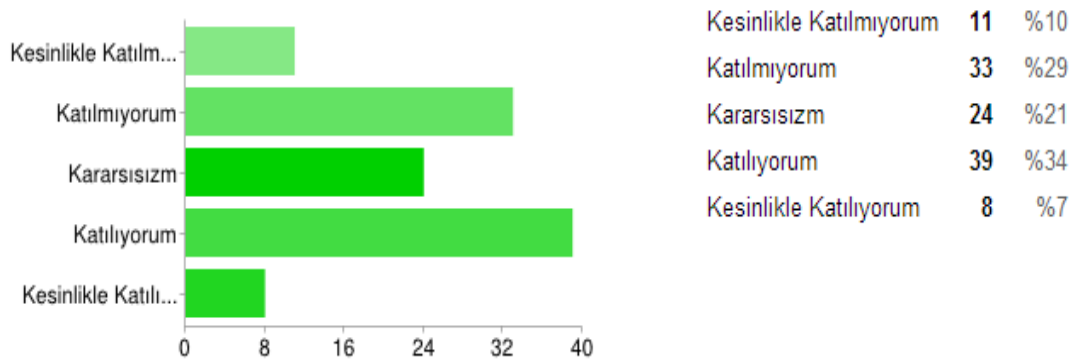
#### 4.8.4. Yeni TTK Denetim Uygulaması Muhasebe İşlemlerini Etkileme Konusu

Meslek mensuplarının yaklaşık % 40'ı muhasebe işlemlerini rahatlatacağı görüşündedir. % 40'lık kısım zorlaştıracığı görüşündedir. % 21'lik kısım ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.14. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları muhasebe işlemlerini kolaylaştırır görüşüne karşı bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	11	9,5	9,6	9,6
Katılmıyorum	33	28,4	28,7	38,3
Kararsızım	24	20,7	20,9	59,1
Katılıyorum	39	33,6	33,9	93,0
Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim uygulaması muhasebe işlemlerini kolaylaştıracaktır



Şekil 4.9. GSMMO üyelerinin yeni TTK denetim uygulamaları muhasebe işlemlerini kolaylaştırır görüşüne karşı bakış açıları

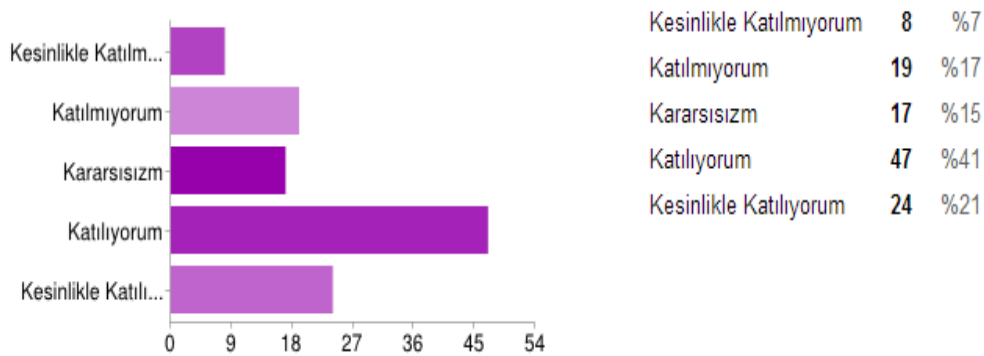
#### 4.8.5. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Muhasebe Mesleğini Kaliteli Hale Getireceği Konusu

Meslek mensuplarının yaklaşık % 61'i muhasebe mesleğine verilecek önemin artacağı görüşündedir. % 23'ü muhasebe mesleğine verilecek önemin artmayacağı görüşündedir. % 15'i fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.15. Yeni TTK denetim hükümlerinin muhasebe mesleğini kaliteli hale getireceği konusuna bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	8	6,9	7,0	7,0
Katılmıyorum	19	16,4	16,5	23,5
Kararsızım	17	14,7	14,8	38,3
Katılıyorum	47	40,5	40,9	79,1
Kesinlikle katılıyorum	24	20,7	20,9	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

Yeni TTK'da denetim uygulaması ile muhasebecilik mesleğine verilen önem daha da artacaktır.



Şekil 4.10. Yeni TTK denetim hükümlerinin muhasebe mesleğini kaliteli hale getireceği konusuna bakış açıları

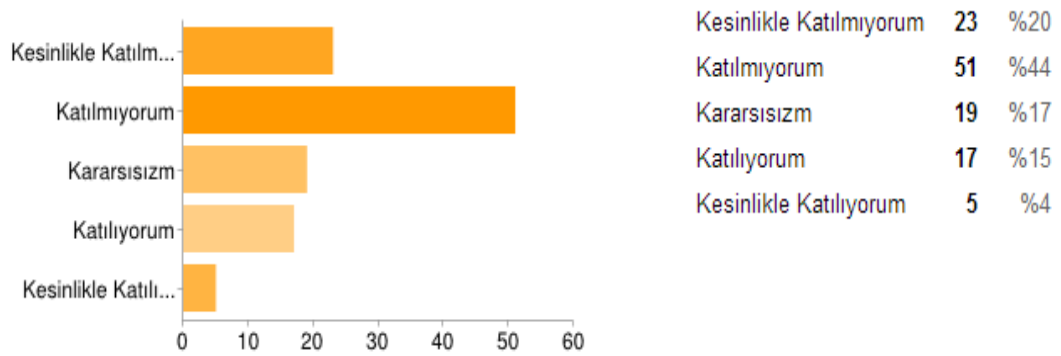
#### 4.8.6. Yeni TTK Denetim Uygulamasına Yönelik Firmaların Sayısının Yeterliliği Konusu

Meslek mensuplarının % 64'ü denetim uygulamasına yönelik firmaların sayısının yeterli olmadığı görüşündedir. % 18 'lik kısmı tersini düşünmektedir. % 17'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.16. Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik firmaların sayısının yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	23	19,8	20,0	20,0
	Katılmıyorum	51	44,0	44,3	64,3
	Kararsızım	19	16,4	16,5	80,9
	Katılıyorum	17	14,7	14,8	95,7
	Kesinlikle katılıyorum	5	4,3	4,3	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

#### Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısı yeterlidir.



Şekil 4.11. Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik firmaların sayısının yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

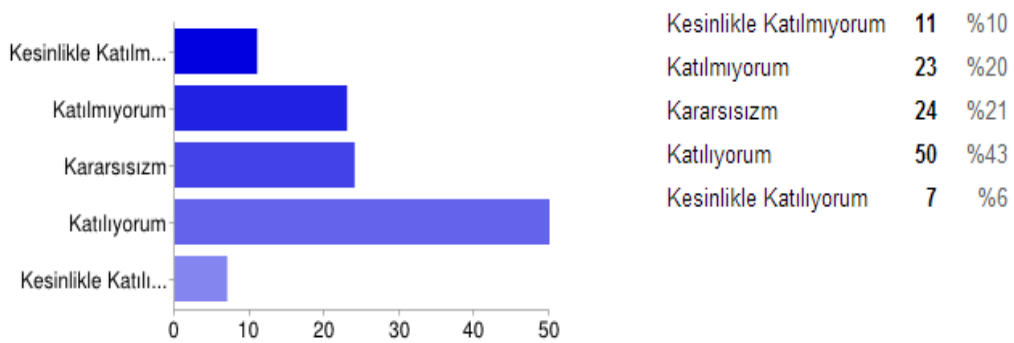
#### 4.8.7. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Bazılarında Gereksiz Ayrıntı Ve Detay Konusu

Meslek mensuplarının % 50'si denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detay içerdiği görüşündedir. % 30'u tersini düşünmektedir. % 20'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.17. Yeni TTK denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detay konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	11	9,5	9,6	9,6
	katılmıyorum	23	19,8	20,0	29,6
	Kararsızım	24	20,7	20,9	50,4
	Katılıyorum	50	43,1	43,5	93,9
	Kesinlikle katılıyorum	7	6,0	6,1	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

Yeni TTK'da denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detaya inilmiştir.



Şekil 4.12. Yeni TTK denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detay konusuna ilişkin bakış açıları

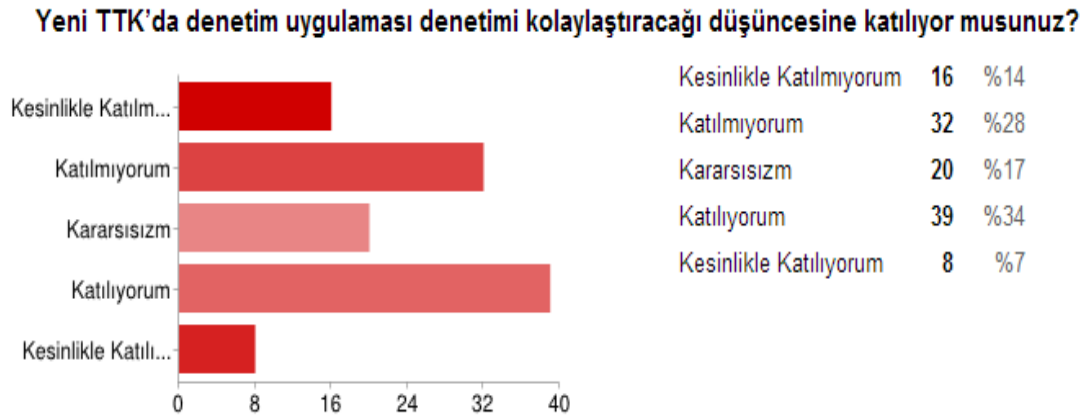


#### 4.8.8. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Denetimi Kolaylaştıracağı Konusu

Meslek mensuplarının % 41'i denetim işlemlerinin kolaylaşacağına inanmaktadır. % 42'lik kısmın ise zorlaştıracağına veya şimdiki durumun değişmeyeceğine inanmaktadır. % 17'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.18. Yeni TTK denetim hükümlerinin denetimi kolaylaştıracağı konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	16	13,8	13,9	13,9
	Katılmıyorum	32	27,6	27,8	41,7
	Kararsızım	20	17,2	17,4	59,1
	Katılıyorum	39	33,6	33,9	93,0
	Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		



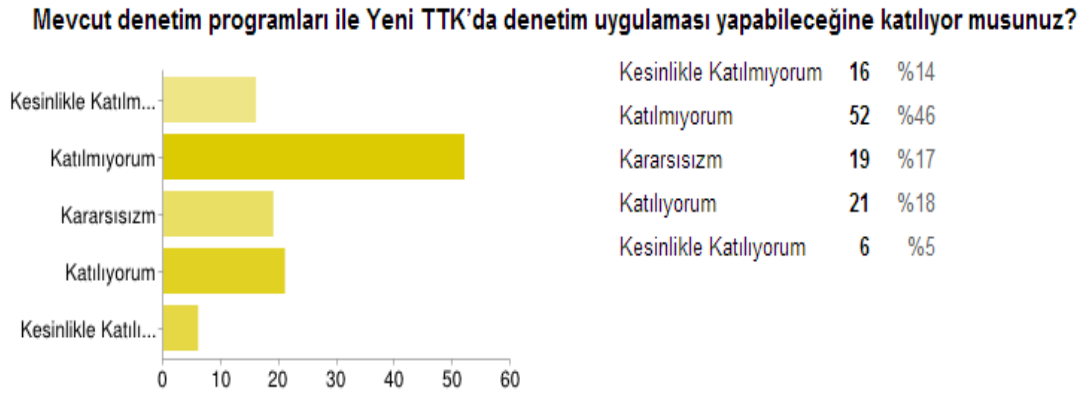
Şekil 4.13. Yeni TTK denetim hükümlerinin denetimi kolaylaştıracağı konusuna ilişkin bakış açıları

#### 4.8.9. Mevcut Denetim Programlarının Yeni Duruma Entegrasyon Konusu

Meslek mensuplarının % 59'u denetimde ve muhasebede kullanılan programların ihtiyaçlara cevap vermeyeceği görüşündedir. % 24'ü ise tersi durumu desteklemektedir. % 17'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.18. Mevcut denetim programlarının yeni duruma entegrasyon konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	16	13,8	13,9	13,9
	Katılmıyorum	52	44,8	45,2	59,1
	Kararsızım	20	17,2	17,4	76,5
	Katılıyorum	21	18,1	18,3	94,8
	Kesinlikle katılıyorum	6	5,2	5,2	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		



Şekil 4.13. Mevcut denetim programlarının yeni duruma entegrasyon konusuna ilişkin bakış açıları

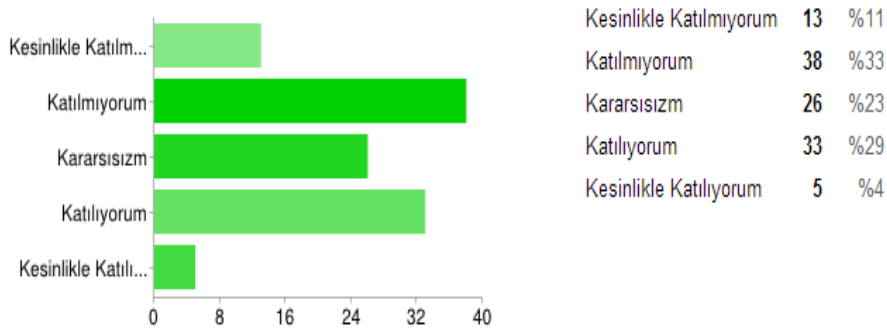
#### 4.8.10. Yeni TTK İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uyum Konusu

Meslek mensuplarının % 43'ü uyumun olmadığı görüşündedir. % 36'sı ise uyumsuzluk içinde olduğunu düşünmektedir. % 22'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.19. Yeni TTK ile Tekdüzen Muhasebe sistemi uyum konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	13	11,2	11,3	11,3
	Katılmıyorum	38	32,8	33,0	44,3
	Kararsızım	26	22,4	22,6	67,0
	Katılıyorum	33	28,4	28,7	95,7
	Kesinlikle katılıyorum	5	4,3	4,3	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Yeni TTK'da denetim uygulaması uyum içindedir.



Şekil 4.14. Yeni TTK ile Tekdüzen Muhasebe sistemi uyum konusuna ilişkin bakış açıları

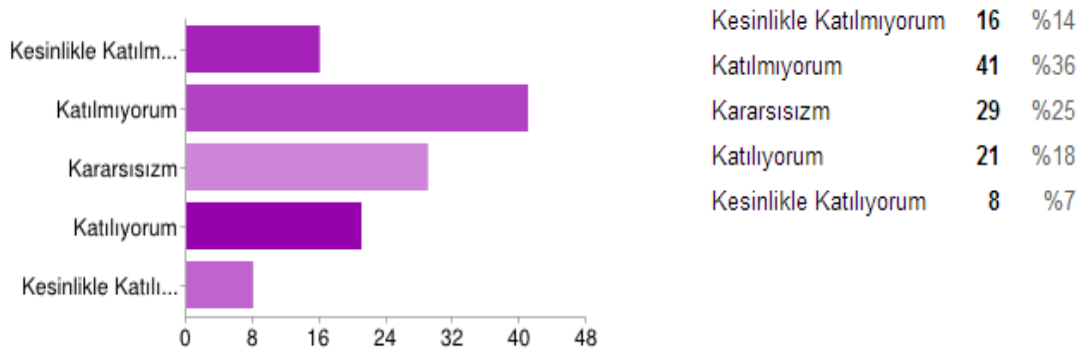
#### 4.8.11. Yeni TTK İle Vergi Yasaları Arasındaki Uyum Konusu

Meslek mensuplarının % 49'u yeni uygulamalarla yasaların çeliştiği görüşündedir. % 26'lık kısım sadece bu uyuma inanmaktadır. % 22'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.20. Yeni TTK ile vergi yasaları arasındaki uyum konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	16	13,8	13,9	13,9
Katılmıyorum	41	35,3	35,7	49,6
Kararsızım	29	25,0	25,2	74,8
Katılıyorum	21	18,1	18,3	93,0
Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Mevcut vergi yasaları Yeni TTK'da denetim uygulaması ile uyum içindedir.



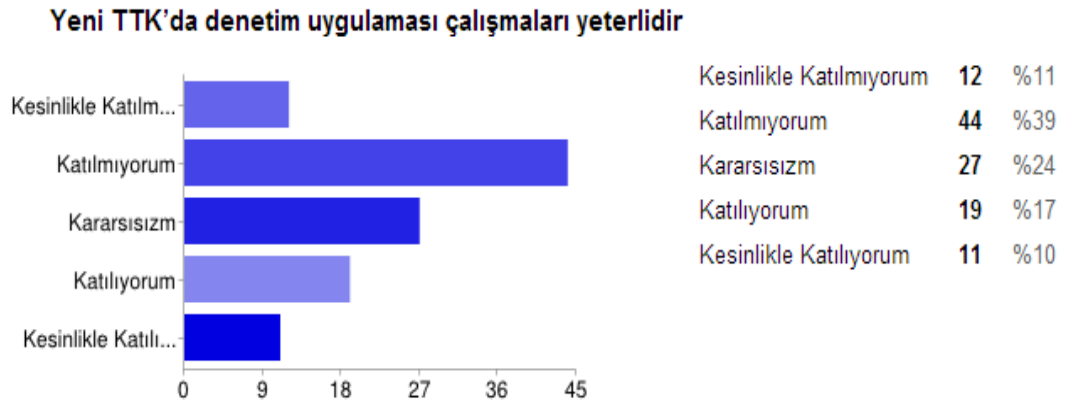
Şekil 4.15. Yeni TTK ile vergi yasaları arasındaki uyum konusuna ilişkin bakış açıları

#### 4.8.12. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yapılan Çalışmaların Yeterliliği Konusu

Meslek mensuplarının % 50'si çalışmaların devam ettirilmesi gerektiğini düşünmektedir. % 28'i ise uygulamalar şimdilik yeterli görmektedir. % 22'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.21. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yapılan çalışmaların yeterliliği uyum konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	12	10,3	10,4	10,4
	Katılmıyorum	44	37,9	38,3	48,7
	Kararsızım	29	25,0	25,2	73,9
	Katılıyorum	19	16,4	16,5	90,4
	Kesinlikle katılıyorum	11	9,5	9,6	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		



Şekil 4.16. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yapılan çalışmaların yeterliliği uyum konusuna ilişkin bakış açıları

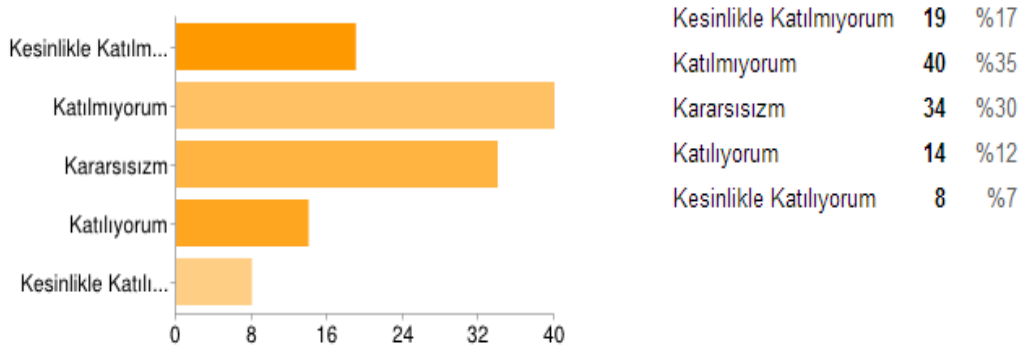
#### 4.8.13. Denetim Kuruluşlarının Yeni TTK Denetim Hakkında Çalışmaların Yeterliliği Konusu

Meslek mensuplarının % 20'si denetim firmalarının çalışmalarını beğenmektedir. % 50'lik kısım denetim firmalarının daha fazla çalışmasını öngörmektedir. Önemli bir % 31'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.22. Denetim kuruluşlarının Yeni TTK denetim hakkında çalışmaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	19	16,4	16,5	16,5
Katılmıyorum	40	34,5	34,8	51,3
Kararsızım	34	29,3	29,6	80,9
Katılıyorum	14	12,1	12,2	93,0
Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Denetim kuruluşları Yeni TTK'da denetim uygulaması çalışmalarını yapmada yeterli sayıdadır.



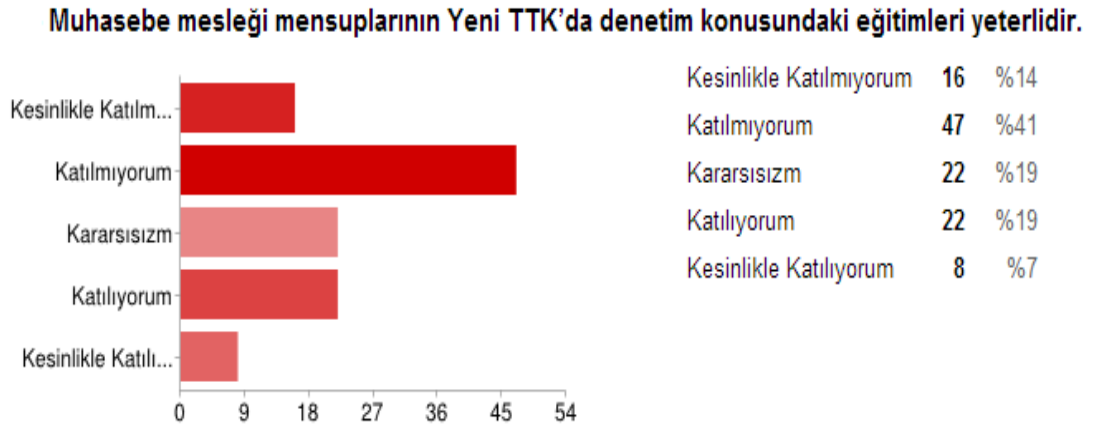
Şekil 4.17. Denetim kuruluşlarının Yeni TTK denetim hakkında çalışmaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

#### 4.8.14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzende Eğitim Konusu

Meslek mensuplarının % 53'ü Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende yeterli donanıma sahip olunmadığı görüşündedir. % 26'sı eğitimlerinin yeterli geleceğine inanmaktadır. % 20'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.23. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	16	13,8	13,9	13,9
Katılmıyorum	47	40,5	40,9	54,8
Kararsızım	22	19,0	19,1	73,9
Katılıyorum	22	19,0	19,1	93,0
Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		



Şekil 4.18. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları

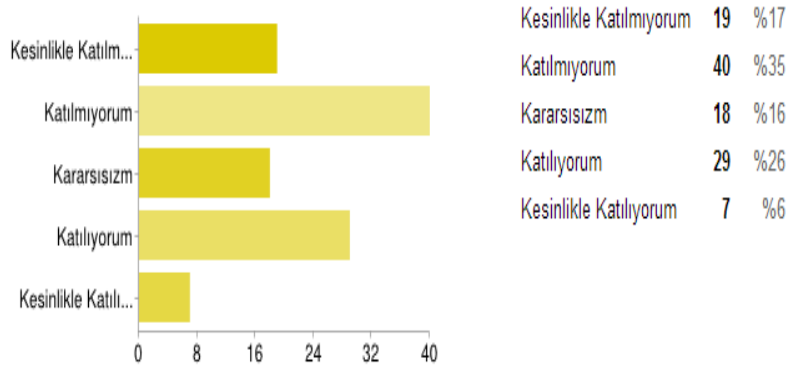
#### 4.8.15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Düzende Eğitim Konusu

Meslek mensuplarının %34'ü odanın eğitimlerinden oldukça memnun görünmektedir. % 52'si eğitimlerin artırılması ve sıklaştırılması gerektiğini düşünmektedir. % 20'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.24. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	19	16,4	16,5	16,5
Katılmıyorum	40	34,5	34,8	51,3
Kararsızım	20	17,2	17,4	68,7
Katılıyorum	29	25,0	25,2	93,9
Kesinlikle katılıyorum	7	6,0	6,1	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

Bağlı bulunduğum meslek odasının Yeni TTK'da denetim konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitimler yeterlidir.



Şekil 4.19. Muhasebe meslek mensuplarının yeni düzende eğitim konusuna ilişkin bakış açıları



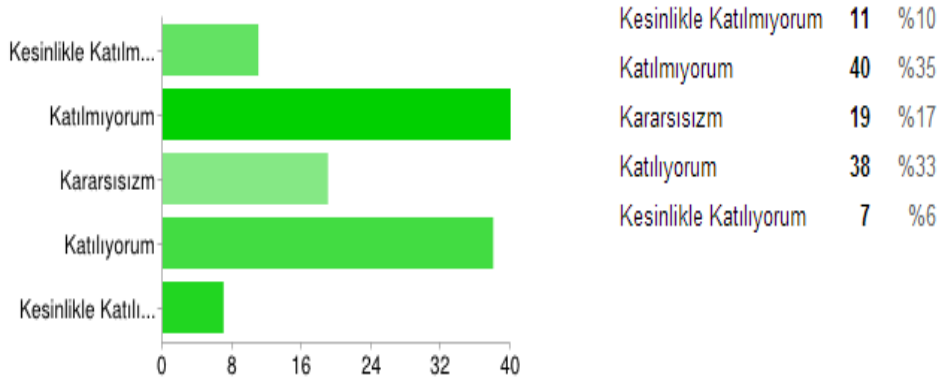
#### 4.8.16. Yeni TTK Denetim Hükümleri Hakkında Yeterli Doküman Konusu

Meslek mensuplarının % 41'i Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yeterli dokümana ulaşıldığını düşünürken, % 42'si ulaşamadığı görüşündedir. % 18'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir.

Tablo 4.25. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yeterli dokümana ilişkin bakış

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	11	9,5	9,6	9,6
	Katılmıyorum	40	34,5	34,8	44,3
	Kararsızım	19	16,4	16,5	60,9
	Katılıyorum	38	32,8	33,0	93,9
	Kesinlikle katılıyorum	7	6,0	6,1	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.



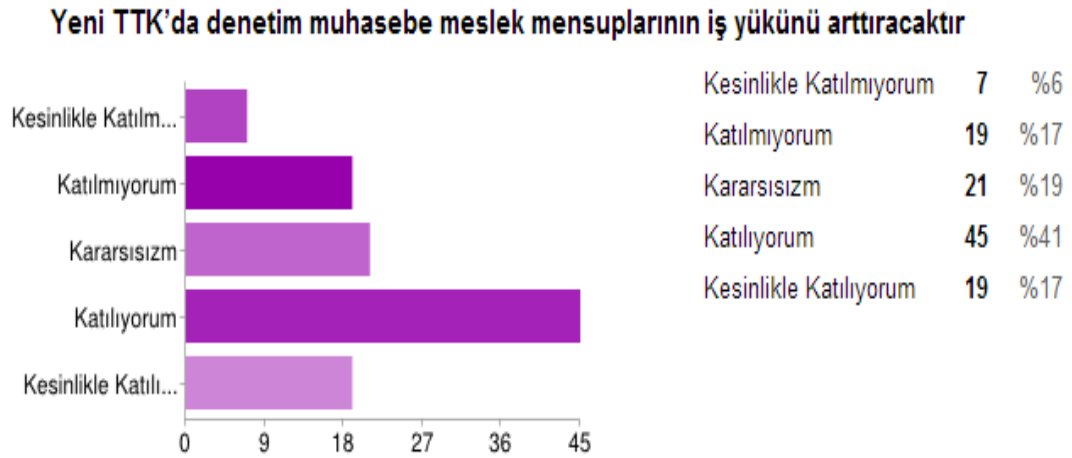
Şekil 4.20. Yeni TTK denetim hükümleri hakkında yeterli dokümana ilişkin bakış

#### 4.8.17. Yeni TTK Denetim Hükümleri Meslek Mensuplarının İş Yükünü Artırması Konusu

Meslek mensuplarının % 56'sı iş yüklerinin artacağına inanırken % 25'lik kısım iş yükünün çok fazla artmayacağına inanmaktadır. % 19'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir. Bir diğer ifade ile yaşayarak iş yükünü göreceklelerini düşlenebilirler.

Tablo 4.26. Yeni TTK denetim hükümleri meslek mensuplarının iş yükünü artırması konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	7	6,0	6,1	6,1
Katılmıyorum	19	16,4	16,5	22,6
Kararsızım	25	21,6	21,7	44,3
Katılıyorum	45	38,8	39,1	83,5
Kesinlikle katılıyorum	19	16,4	16,5	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		



Şekil 4.21. Yeni TTK denetim hükümleri meslek mensuplarının iş yükünü artırması konusuna ilişkin bakış açıları

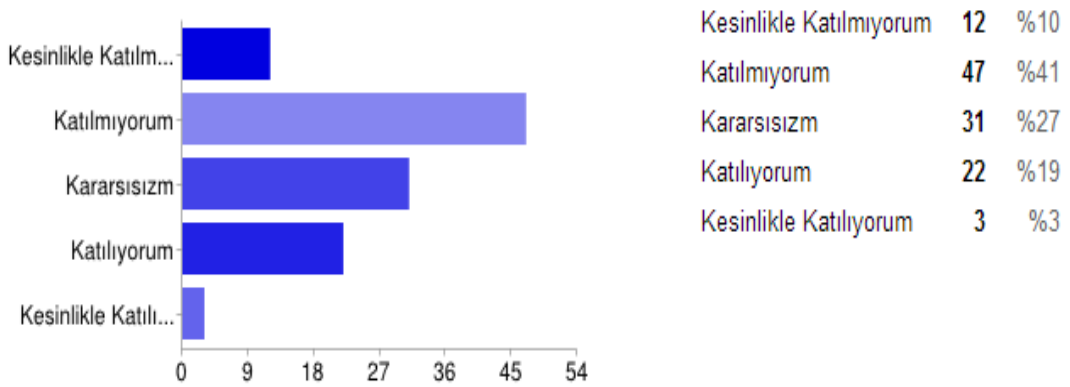
#### 4.8.18. Yeni TTK Denetim Hükümlerine İlişkin Açıklamaların Yeterliliği Konusu

Meslek mensuplarının %51'i daha fazla açıklama beklemektedir. % 24'ü anlaşılır ve anlamlı bulmaktadır. % 19'lık kısmı ise fikir beyan etmemiştir. Bir diğer ifade ile yaşayarak gelişmeleri takip etmeyi düşlenebilirler.

Tablo 4.27. Yeni TTK denetim hükümlerine ilişkin açıklamaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	12	10,3	10,4	10,4
Katılmıyorum	47	40,5	40,9	51,3
Kararsızım	31	26,7	27,0	78,3
Katılıyorum	22	19,0	19,1	97,4
Kesinlikle katılıyorum	3	2,6	2,6	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim için yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir.



Şekil 4.22. Yeni TTK denetim hükümlerine ilişkin açıklamaların yeterliliği konusuna ilişkin bakış açıları

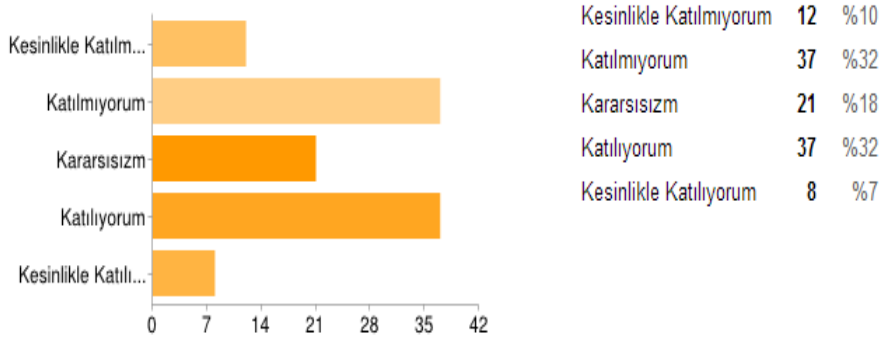
#### 4.8.19. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin Yasal Baskı Konusu

Meslek mensuplarının % 33'lük kısmı yasal baskılarla uygulamanın sağlıklı gideceğine inanmamaktadır. % 38'lik kısmı ise yasal baskının netice vereceğine inanmaktadır. % 20'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir. Bir diğer ifade ile yaşayarak gelişmeleri takip etmeyi düşlenebilirler.

Tablo 4.8.19. Yeni TTK denetim hükümlerinin yasal baskı konusuna ilişkin bakış açıları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	12	10,3	10,4	10,4
Katılmıyorum	37	31,9	32,2	42,6
Kararsızım	21	18,1	18,3	60,9
Katılıyorum	37	31,9	32,2	93,0
Kesinlikle katılıyorum	8	6,9	7,0	100,0
Total	115	99,1	100,0	
Missing System	1	,9		
Total	116	100,0		

**Yeni TTK'da denetim hükümlerine yasal olarak uyma zorunluluğunun getirilmesi bir çok sorunu çözecektir.**



Şekil 4.8.19. Yeni TTK denetim hükümlerinin yasal baskı konusuna ilişkin bakış açıları

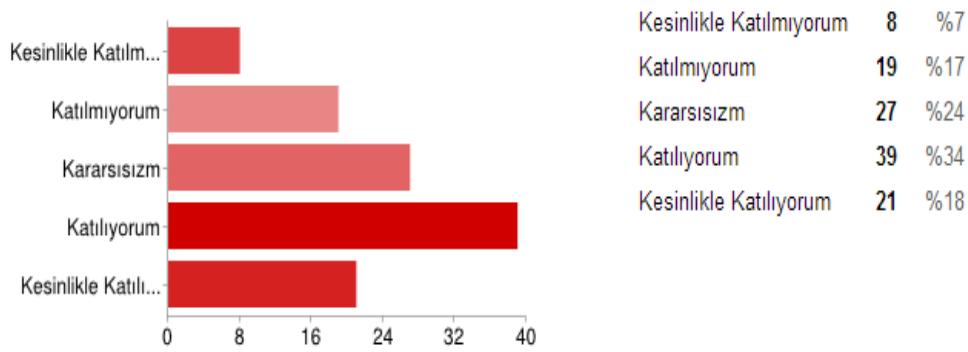
#### 4.8.20. Yeni TTK Denetim Hükümlerinin İşletmelere Etkisi Konusu

Meslek mensuplarının % 52'lik kısmı işletmelere maliyet yükü getireceği kanısındadır. % 25'lik kısmı az maliyetli veya etkilemeyeceği konusunu benimsemektedir. % 23'lik kısmı ise fikir beyan etmemiştir. Bir diğer ifade ile yaşayarak gelişmeleri takip etmeyi düşlenebilirler.

Tablo 4.8.20. Yeni TTK denetim hükümlerinin yasal baskı konusuna ilişkin bakış açıları

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	8	6,9	7,0	7,0
	Katılmıyorum	19	16,4	16,5	23,5
	Kararsızım	28	24,1	24,3	47,8
	Katılıyorum	39	33,6	33,9	81,7
	Kesinlikle katılıyorum	21	18,1	18,3	100,0
	Total	115	99,1	100,0	
Missing	System	1	,9		
Total		116	100,0		

#### Yeni TTK'da denetim hükümlerini uygulama işletme maliyetlerini önemli ölçüde yükseltmektedir.



Şekil 4.8.20. Yeni TTK denetim hükümlerinin işletmelere etkisi konusuna ilişkin bakış açıları

Genel anlamda bakıldığında yapılan analizler neticesinde bir takım bulgulara rastlanmaktadır. Meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunu erkek meslek mensupları oluşturmaktadır. Üyelerin eğitim durumlarının büyük bir kısmının mezuniyetlerinin lisans düzeyinde olduğu tespit edilmiştir.

Anketin gerçekleştirildiği meslek mensuplarının çok fazla yeni TTK hakkında bilgi sahibi olmadığı tespit edilmiştir. Ancak buna karşın bir miktar da iyi derecede yeni TTK bilgisine hakim olunduğunu görmekteyiz. Bu hakim grubun çoğunlukla YMM'lerden oluştuğunu ve uzun zamandır meslek mensubu olanlardan müteşekkil olduğu söylenebilir. Ancak, bu yargı tekrar tekrar analiz edilerek istatistiksel olarak desteklenmelidir.

Katılımcıların birçoğu, çağımızın önemli bilgi kaynaklarından olan interneti Yeni TTK' yı anlamak için yoğun kullanmaktadırlar. Ancak, meslek mensuplarının mesleki dergileri ve ulusal mesleki kuruluşların yayınlarını da önemli ölçüde takip ettiğini söyleyebiliriz. Meslek mensuplarının birçoğu, yeni TTK ile gelen bazı uygulamaları zor ve karmaşık bulmaktadır. Bu düşünceyi güdenlerin sayısı hiç de az değildir. Basit ve anlaşılır diyenlerin sayısı da az değildir, ancak diğerinin daha baskın çıktığı anlaşılmaktadır.

Yeni TTK denetim uygulamalarının bir takım karmaşıklığa yol açacağına inananlar ile inanmayanların yüzdeleri oldukça yakındır. Buradan anlaşılmaktadır ki uygulamaların başladığı ve ilerlediği periyotlar bunu ortaya çıkarmada yardımcı olacaktır. Ayrıca yeni uygulamaların eskiye göre çok farklı olacağı ortak ve kıymete değer şekilde ortaya çıkmıştır. Bu uygulamaların tüm ihtiyaçları karşılayacağı konusu da zamanla anlaşılabilir bir durumdur. Bu görüşü destekleyen ve desteklemeyen neredeyse eşit görülmektedir. Elde edilen bulgularda yine yeni TTK denetim uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarının işlerini zorlaştıracağı ancak bu paralelde de muhasebe mesleğinin itibarının artacağı düşünülmektedir.

Yeni TTK denetim hükümlerinin Meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından fazla ayrıntı ve detayın bulunduğu kanısı desteklenmektedir. Aynı zamanda denetim firmalarının yetersiz olduğu ve sayılarının artırılması için girişimlerin ortaya koyulması gerektiği de önemle vurgulanmıştır. Yeni uygulamaların ayrıca denetimi kolaylaştırması konusu da zamanla çözüme kavuşacak ayrıntılardan biridir. Yeni TTK denetim hükümlerinin yanı sıra denetimde kullanılacak ve TFRS ve TDS(Türkiye Denetim Standartları) ile uyumlu programlar geliştirilmelidir. Aynı zamanda uzun zamandır tartışma konusu olan TFRS' ye uygun

tekdüzen hesap planının da bir an önce taslak yapıdan tebliğ yapısına bürünmesi gerekmektedir. Bu durum hem muhasebe işlemlerini kolaylaştıracak hem de denetim faaliyetlerini kolaylaştıracaktır. Diğer taraftan, Meslek mensupları içinde mevcut tekdüzen muhasebe sisteminin yeterli olacağına inananlar da bulunmaktadır. Bu da ayrı bir tartışma konusunu oluşturmaktadır.

Önemli bir husus da vergi mevzuatı konusudur. Muhasebe standartlarının kabul ettiği bir takım indirim, istisna, muafiyetleri hali hazırdaki vergi mevzuatı kabul etmemektedir. Bu bağlamda 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu üzerinde şu günlerde çalışıldığı bilinmektedir. Söz konusu standartların düzenlemeleri çerçevesinde vergi kanunları sadece yukarıda sayılan kanunlarla değil tüm yönleriyle ele alınarak değerlendirilirse denetim uygulamaları sağlıklı şekilde işlemiş olacaktır. Bir diğer incelenen konu da denetçi olacakların eğitim durumlarıdır. Örnekteki büyük bir kitle muhasebe meslek mensuplarının denetim konusunda yeterli eğitimlere sahip olduğu görüşünde değildir. Bu durumun ortadan kaldırılması için illerin odaları eğitim konusuna daha çok önem vermelidirler.

Genel hatlarıyla bakıldığında yeni TTK ve alt başlıklarından olan denetim konusunda üyeler yeterli yazılı ve görsel materyallere ulaşamamaktadır. Bu bağlamda gerek meslek mensupları gerekse de akademisyenler bu konularla ilgili birçok yazısını oda basın yayını ile paylaşarak bilgilendirme sağlamada yardımcı olmalıdırlar. Yeni TTK denetim uygulamaları yakın gelecekte Meslek mensuplarına göre hem işletme maliyetlerini artıracak hem de muhasebe birimlerinin iş yükünü artıracaktır. Bu konuda yazar bir departmanın daha gerekli olduğunu denetim departmanlarının hiyerarşisinin artırılmasını önermektedir.

Son olarak, yeni TTK'nın yasal zorunluluklarla sorunu çözeceğine inanan Meslek mensuplarının sayısı ile yasal baskılarla çözümün olurlu olmayacağı görüşündedir. Bu ve yukarıdaki benzer yargıların net cevabını yine gelecek tayin edecektir.

## SONUÇ

Günümüz anlayışında denetimden geçmiş bilgi ve belgeler ile güvenilir olan yönetsel bilgilere gün geçtikçe daha çok ihtiyaç duyulmaktadır. Bundan ötürü; günümüzde birçok işletme yöneticisi, işletmesinin Bağımsız Denetimden geçmiş olmasını, tüm bilgi kullanıcılarına sağlıklı bilgiler sunmayı hedeflemektedir. Ayrıca, Muhasebe ile ilgili bilgiler işletme çıkarlarını ve amaçlarını ortaya koyan önemli bir gelecektir.

Gelişmiş ülkeler, bağımsız dış denetim faaliyetlerine yıllar önce önem verip bu konu üzerinde ciddi anlamda durarak bağımsız dış denetim mesleğine yasal bir kimlik kazandırmıştır. Bu ülkelerde mesleki kuruluşlar ile dernek ve vakıflar, yapacakları faaliyetlerle ilgili kuralları belirlemiş ve uygulamada aynı dili konuşabilmek için standartlar meydana getirmişlerdir. Ülkemizde ise 80'li yılların sonuna kadar bu konuda herhangi bir ciddi düzenleme olmadığını görüyoruz. 1980'li yılların sonunda başlayıp günümüze kadar gelen düzenlemelerin ise bağımsız denetimin tam ve eksiksiz olarak yürütülmesi konusunda yetersiz olduğunu bir takım bulgular açıkça ortaya koymaktadır. Meslek mensuplarının neredeyse tamamı ülkemizdeki düzenlemelerin bağımsız dış denetim için yeterli olmadığını düşünmektedirler.

Geleceğe dönük kararların doğru, eksiksiz olması ile bilgilerin doğru ve güvenilir olması arasında doğrudan bağlantı bulunmaktadır. Bu bilgilerin doğruluğu yapılan denetimlere bağlı olarak kuvvet kazanır. Son yıllarda dünya genelinde yaşanan muhasebe skandalları, tüm alınan tedbirlere rağmen içi boşaltılan bankaların varlığı, vergi kayıpları ulusal ve uluslararası çevrelerde denetimin önem kazanması nihayet bulmuştur.



Muhasebe bilgileri organizasyon içinde olduğu kadar organizasyon dışındaki üçüncü kişi ve kuruluşlar açısından da önem arz etmektedir. Muhasebe standartları, dünyanın birçok yerindeki finans piyasalarının, yatırım yapacak yatırımcıların dünya genelinde bir mukayese ve değerlendirme yapabilmesi, düzgün ve verimli bilgi üretilmesini sağlamak için son derece gereklidir. Muhasebe standartları olmaksızın hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılması sağlıklı olmamakta ve doğru olmayan kararların alınmasına zemin hazırlayabilmektedir. Muhasebe standartları sayesinde uluslararası yatırımların ve yatırımcıların yatırım yapmaları kolaylaşabilmektedir. Mali raporlar belirli standartlara göre hazırlandığından dolayı anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmakta, bunun sonucu olarak da yanlış anlamalar ortadan kalkarak, şirket yöneticileri ve üçüncü kişi ve kuruluşlar daha sağlıklı kararlar verebilmektedir. Aynı zamanda standartları uygulayacak olan şirketlerin de standartları çok iyi bilmesi ve doğru bir şekilde uygulaması gerekir.

Türkiye Muhasebe Standartları, finansal olayların muhasebe bilgi sistemine yansıtılmasında ve değerlendirmesinde birtakım alternatifler sunmaktadır. İşletmeler de kendi yapılarına uygun olan alternatifi seçebilmektedirler. Bu alternatiflerin denetçiler tarafından biliniyor olması da denetimin kalitesini ve etkinliğini artırmaktadır.

Artan rekabet koşulları ile birlikte işletmeler de büyüme bandına adım atmışlardır. Bu adımla beraber işletmelerin muhasebe yapıları ve bu yapının sağlıklı işlenmesini sağlayan denetim yapısında da değişiklikler meydana gelmiş, bununla ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir. Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları denetimle ilgili düzenlemelere olan ihtiyacı son derece artırmıştır. Çünkü söz konusu skandallara bakıldığında bu skandalların ortaya çıkış nedenlerinin başında denetim alanında yapılan hata ve usulsüzlüklerin geldiği tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler denetim sisteminin kamu gözetimi ihtiyacını ortaya koymuştur. Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan denetimin gözetimi ihtiyacı sayesinde birçok ülkede kamu gözetim kurumları meydana getirilmiştir. Bir takım ülkelerde ise yeni bir kurum oluşturmaksızın mevcut kurumlara denetimin kamu gözetimi ile ilgili sorumluluklar yüklenmiştir. Ülkemizde ise mevcut kurumlara bu sorumluluğun dağıtılmasından ziyade kamu gözetim kurulunun oluşturulması yoluna gidilmiştir. Şirketlerin kendi bünyelerinde oluşturdukları iç denetim ve iç kontrol, bilgilerin güvenilirliği sağlanmaya çalışılmasına rağmen, iç denetçilerin bir ücret

karşılığı denetim yaptıkları şirkette tam zamanlı çalışıyor olmaları bu bilgilere kuşkuyla yaklaşılmasına neden olmaktadır. Hazırlanan bilgilerin güvenilirliğinin ve doğruluğunun şirket ile çıkar ilişkisi olmayan, bağımsız, yetkili bir denetçi tarafından onaylanması gerekmektedir.

Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama fonksiyonudur. Bağımsız denetimi, önemli bir ekipman hale getiren diğer sebep ise yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz gibi konular üzerinde, geleceğe yönelik karar vermesinde ışık tutucu olmasıdır.

Denetimin önemine binaen ortaya koyulan bu çalışmada belli bulgu ve tespitlere rastlanmıştır.

- i. Çağımızın en etkin literatür ve bilimsel kaynaklarından olan internet her alanda olduğu gibi Yeni TTK için de yoğun olarak kullanılmaktadır. Ancak, mesleki dergiler ve ulusal mesleki kuruluşların yayınları da önemli ölçüde takip edildiği, Yeni TTK ile ortaya çıkan bazı denetim uygulamalarının zor ve karmaşık bulunduğu elde edilen bulgular arasındadır.
- ii. Yeni TTK denetim uygulamalarının bir takım karmaşıklığa yol açacağı görüşü ortaya koyulan çalışmada tam netlik kazanmamıştır. Buradan anlaşılmaktadır ki uygulamalara hız verildiği zamanlar ve ilerlediği periyotlar bunu ortaya çıkarmada yardımcı olacaktır. Ayrıca yeni uygulamaların eskiye göre çok farklı olup olmayacağı, bu uygulamaların tüm ihtiyaçları karşılayıp karşılamayacağı konusu da zamanla anlaşılacak bir durum olarak elde edilmiştir. Elde edilen bulgularda yeni TTK denetim uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarının işlerini zorlaştıracığı ancak bu paralelde de muhasebe mesleğinin itibarının artacağı düşünülmektedir.
- iii. Meslek mensuplarının çok fazla yeni TTK hakkında bilgi sahibi olmadığı, buna karşın bir miktar da iyi derecede yeni TTK bilgisine hakim meslek mensuplarının olduğunu, hakim grubun çoğunlukla YMM'lerden oluştuğunu ve uzun zamandır meslek mensubu olanlardan müteşekkil olduğunu söylemek yapılan analiz neticesinde mümkündür.
- iv. Yeni TTK denetim hükümlerinin meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından fazla ayrıntı ve detayın bulunduğu, denetim firmalarının yetersiz olduğu ve sayılarının artırılması için girişimlerin ortaya koyulması

gerektiği, yeni uygulamaların ayrıca denetimi kolaylaştırması konusu da zamanla çözüme kavuşacak ayrıntılardan biri olduğu önemle vurgulanmıştır.

- v. Yeni TTK denetim hükümlerinin yanı sıra denetimde kullanılacak TFRS ve TDS(Türkiye Denetim Standartları) ile uyumlu programlar geliştirilmelidir. Bu programlar sayesinde TFRS'nin öngördüğu bir takım finansman işlemler mali değerlerin gerçek değerlerini tam olarak gösterme ve mali tabloların şeffaflığını sağlama anlamında ortaya koyulabilecektir. Söz konusu bu bilgiler işlemlerin muhasebe bilgi sistemlerine yardımcı olduğu kadar işlemlerin iç kontrol sistemine ve dolayısıyla da bağımsız denetimine önemli katkılarda bulunabilecektir.
- vi. Uzun zamandır tartışma konusu olan TFRS' ye uygun tekdüzen hesap planının da taslak yapıdan tebliğ yapısına bürünmesi gerekmektedir. Bu durumun muhasebe işlemlerini kolaylaştıracadı gibi denetim faaliyetlerini de rahatlatadığı söylenebilmektedir. Bu yargı, mevcut tekdüzen muhasebe sisteminin yeterli oladığına dair fikirlerin de çalışma neticesinde ortaya atılmasıyla ayrı bir konum kazanmıştır.
- vii. Muhasebe standartlarının kabul ettiği bir takım indirim, istisna, muafiyetleri ile hali hazırdaki vergi mevzuatının bu türden menfaatlere bakışı halen tartışma altındadır. Bu cümleden olarak ve ayrıca çalışmanın bulguları çerçevesinde denebilir ki 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu üzerinde bir takım yeniliklerin ve revizyonların yapılması da büyük önem arz etmektedir. Söz konusu standartların düzenlemeleri çerçevesinde vergi kanunları sadece yukarıda sayılan kanunlarla değil tüm yönleriyle ele alınarak değerlendirilirse denetim uygulamaları karmaşanın ve yanlışlıkların ortadan kaldırılması yoluyla daha sağlıklı işleyebilecektir.
- viii. Muhasebe meslek mensuplarının denetim konusunda yeterli eğitilmelere ve tecrübelere sahip olmadığı, bu durumun ortadan kaldırılması için illere bağlı meslek odalarının eğitim konusuna daha çok önem vermesi gerektiği, bu çalışmalara paralel olarak muhasebe mesleğinin öneminin artırılarak denetim mesleğine de ciddi saygınlık kazandırılması gereği bulgular arasında önemli bir yere sahiptir.

- ix. Yeni TTK ve alt başlıklarından olan denetim konusunda meslek mensupları yeterli yazılı ve görsel materyallere ulaşamamaktadır. Bu bağlamda gerek meslek mensupları gerekse de akademisyenler bu konularla ilgili birçok yazısını oda basın yayını ile daha çok bilgi ve tecrübe paylaşarak bilgilendirme sağlamada yardımcı olmalıdırlar. Bu faaliyetler muhasebe ve denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesinde hem bölgesel hem de ulusal kalkınma ve bilgilenmede önemli ölçüde imkân sağlayacaktır.
- x. Elde edilen bulgular çerçevesinde Yeni TTK denetim uygulamalarının yakın gelecekte işletme maliyetlerini artıracığı gibi muhasebe birimlerinin iş yükünü de artıracığı söylenebilir. Bu türlü problemlerin ortadan kaldırılması ve karşılaşılabilecek bir takım aksaklıkların giderilmesi için organizasyonların tüm birimlerinde denetim departmanlarına ait bölümlerin gerek hiyerarşisinin artırılması gerek kontrolün etkin sağlanması gibi oluşumların ortaya koyulması gerekmektedir.
- xi. Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde ortaya konan denetim hükümlerinin uygulamaya muhatap işletmeler üzerinde denetim uygulamalarının yaptırımını bağlamında yasal zorunluluklarla baskıda bulunması uygulamada bir takım güçlükler ortaya koyabileceği gibi diğer yandan yasal zorunluluklar bu uygulamaların sektöre uğratılmamasına ve sağlıklı işlemesine zemin hazırlayabilecektir.

Tüm bu bulgular incelendiğinde ülkemizin 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa entegrasyonu uzun bir zaman gerektirmektedir. Denetim faaliyetlerinde ilerlemelerin sağlanabilmesi adına muhasebe ve denetim faaliyetleri birlikte düşünülerek yapılan tüm yenilikler ile ülkemiz geleceğine sistemli ve sağlıklı işleyen bir mekanizma bırakılmış olacaktır.

## KAYNAKLAR

- ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar (2005), *AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması*”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi. ss. 9
- Aldoğan, M. (2005). The Impact of Non-Audit Services on Institutional Investor’s Perception of Auditor Independence: Evidence From Turkey, *Öneri*, Sayı:24, Yıl:12, Cilt:6, , ss.197.
- Al-Omari, A. M., Yousef F. J. ve Anwar Y. S. (1999). Perceptions of Accounting Information Users About the Type of Auditor Firm: The Case of Jordan, *International Journal of Commerce & Management*, Vol.9. No. 1&2, , ss.32.
- Akdoğan, N. ve Orhan S., (1997). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 8. Baskı, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Ankara.
- AICPA, (2005). Professional Standards, AU, Section, New York [http://www.aicpa.org/download/auditstd/2005\\_0426ASBHiglts.pdf](http://www.aicpa.org/download/auditstd/2005_0426ASBHiglts.pdf)(02.07.2008)
- Akbıyık, S. (2005). Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, Ekin Kitabevi, Ankara.
- Akbulut, Y. (1999). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1: 133.
- Akgül, A. (2005). Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi, *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları, No. 18, Ocak, s.123-124
- Aksoy, T. (2006), Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, Cilt 1, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Aktuğlu, M. (1983). Denetim ve Revizyon, *Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yayın* No:7, İzmir.

- Arens, A., A., Randall, J., E., Mark, S., B. (2006). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Arıkan, T. (1976). Muhasebecinin Sosyal sorumlulukları (Bildiriler-Yorumlar) XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, *TMUD Yayınları*, No:6, İstanbul, ss.15.
- Aslan, S. ve Burak A. (2004). “Denetçi Raporlarının Kamunun Aydınlatılması Yönüyle İnternet Ortamında Yayınlanması: Beş Ülke Ve Türkiye Kıyaslaması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 6, Sayı:2, ss.75.
- Ataman, Ü., Rüstem H., Nejat B.. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, 1. Baskı, Alfa Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.
- Atasoy, Ö. A. (1984). Anonim ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri. *Anadolu Üniversitesi Yayınları* No:65. Eskişehir.
- Atılğan, T. (2006). KOBİ Niteliğindeki Tekstil ve Hazır Giyim işletmelerinin Uluslararası Pazarlara Açılmasında Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Etkisi, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1: 149-166.
- Auditing Concepts Committee, (1972). *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review, Sayı 47.
- Ay, M. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 14: 271-290.
- Bakır, M. (2011). *Denetim ve Meslek Hukuku*, 6. Baskı, Murathan Yayınevi, İstanbul, ss. 1-28.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 148: 35-62.
- Bayazıtlı, E. (1991). *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Bonner, S., E. (1994). A Model of the Effects of Audit Task Complexity. *Accounting Organizations and Society*, 19, 3, ss. 213-234.
- Boyle, P. (2005). International Convergence of Accounting and Auditing Standarts and Regulation, *World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation Paper for Module 10:17*.

- Bozkurt, N. (1985). Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir uygulama, *Marmara Üniversitesi Yayın No:419, İ.İ.B.F. Yayın No:368, İstanbul.*
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım Ltd. Şti. (Yayımcılık), İstanbul.
- Chung, J., Gary, M. (2001). A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13:113-126.
- Council of The European Union. Luxembourg, (2006). 8635/06 Presse 115. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/89293\\_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22\(15.05.2013\)](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/89293_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22(15.05.2013))
- Craswell, A., Donald, J.S., Janet, L. (2002). Auditor İndepence and Fee Dependence., *Journal of Accounting and Economics*, 33: 253-275.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma ilkesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 55: 185-191.
- Çelik, A. (2012). *Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, s:199-208.
- Çürük, T. (2004). Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir çalışma, Türkiye örneği, *ODTÜ Gelişim Dergisi*, Ankara, ss.150
- Çömlekçi, F., Yılcı M., Erdogan N., Önce S., Kardes-Selimoglu S. ve Kaya E., (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, *TC Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 839*, 1. Baskı, Eskişehir. [http://books.google.com.tr/books?id=22o2YAmV6hAC&printsec=copyright&source=gbs\\_pub\\_info\\_s&cad=1\(12.05.2013\)](http://books.google.com.tr/books?id=22o2YAmV6hAC&printsec=copyright&source=gbs_pub_info_s&cad=1(12.05.2013))
- Dönmez, A. ve Ayten E. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Araştırma Yazısı, [http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf\(25.06.2013\)](http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf(25.06.2013))
- Deangelo, L.E. (1981). Auditor İndepence, low balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 2: 113-127.
- Dunn, L. J. (2002). Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Cultural Boundaries: An Examination of 201 Company Financial Reports, *International Journal of Auditing*, 6: 265-275.

- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi* 5: 51-63.
- Ergin, H. (2006). *Denetim*, Ekspres Matbaası, Kütahya.
- Ergun, Ü. (1999). Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü. *Muhasebe ve Bilim dünyası Dergisi*, 1: 157-165.
- Fidan, F. (2010). *Hisse senetleri İMKB’de işlem gören şirketlerin bağımsız denetimi ve uygulamalı bir örnek*, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Fraser, Lyn M. ve Aileen Ormiston, (1998). *Understanding Financial Statements*, Fifth Edition, Prentice-Hall Inc., New Jersey
- Garcia-Benau Maria, A. ve Zorio A. (2004). Audit Report on Financial Statements Prepared According to IASB Standards: Empirical Evidence From The European Union, *International Journal of Auditing*, 8(3): 237-252.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*, 1. Baskı, Aktüel Yayınları, İstanbul, ss.3-35
- Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 13. Baskı Türkmen Kitabevi / Muhasebe-Maliye Dizisi, İstanbul, ss. 13-18
- Güredin, E. (1977). Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, İstanbul.
- Güler, E. (2006). *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk ilişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, yayınlanmamış doktora tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Haftacı, V. (2007). *Muhasebe Denetimi*, 1. Baskı, Avcı-Ofset Yayınevi, Mersin, ss. 1-9
- Hardies, K., Breesch, D., Branson, J. (2009). Are Female Auditors Still Women? :Analyzing The Gender Differences Affecting Audit Quality. *Vergilius Aeneis*, 5: 231-245
- Hazine Kontrolörleri derneği, (2008). *Denetimin Amacı Yönünden Denetim Türleri*. <http://www.hazine.org.tr/denetim.php>(10.03.2013).



- Holmes, Arthur W. ve Overmyer, Wayne S. (1975). Muhasebe Denetimi (Auditing) Standartları ve Yöntemleri, Çeviri Oğuz Göktürk, *Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını*, Yayın No:5, 8. Baskı, Cilt 1.
- İbiş, C. (2006). Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri Ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma, İSSMMO, I. Uluslar Arası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Kitabı, Yayın No: 58. İstanbul.
- İpek, E. A. (1985). İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, *Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları*, Yayın No:3, Ankara.
- IFAC, (2007). Handbook of international Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements.[http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007\\_IAASB\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007_IAASB_Handbook.pdf)(10.04.2013
- Kayı, E. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Yeni Denetim Düzeni. <http://www.izmirymmo.org.tr/Pictures/Docs/0f2c42666ac5771729032eb0fe90e784.doc>.
- Kardeş, S. (1996). Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma, *Sermaye Piyasası Kurulu Yayını*, NO:29, Ankara.
- Kaval, H. (2006). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 14.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 2, Sayı 4.
- Kayım, A. (2006). 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl:16, ss.76
- Kell, W. G., William C. B., ve Richard E. Z., (1989). *Modern Auditing*, John Wiley and Sons, Inc., Fourth Edition, New York.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul.
- Kogan, A., Vaserhelyi, Miklos A. (1999). Continuous Online Auditing: "A Programme of Research", *Journal of Information Systems*, Vol.13, No.2.
- Kopp, L., Lemon W. M. ve Rennie M. (2003). A Model of Trust and Professional Skepticism in The Auditor-Client Relationship, *School of Accountancy Seminar*, Waterloo Üniversitesi.
- Larry P. B. (1970). *Contemporary Auditing*, Harper and Row, Publishers, New York

- Liandu, N. (2007). The Independence Of Accountants. *Mali Piyasalar Çalışma Grubu (5-9 Mayıs 2004)*. Türk Mali Sektörü Raporu, Türkiye İktisat Kongresi.
- Kozlu, E. (2004). “Dünyada Bankacılık; Parmalat Skandalının Finans Dünyasında Bırakacağı İzler”, *Garanti Dergisi*, İstanbul.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (1996). *Denetim İlke ve Esaslar*, 1. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, s.68-94.
- Manry, D., L., Theodore, J., M., Jerry, L.,T. (2003). Does Increased Audit Partner Tenure, Reduce Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, ss.553-572.
- Marianne, O. (2007). Avoiding Another Enron: The Role Of The External Auditor In Financial Regulation And Supervision, *Munich Personal Repec Archive*, ss. 1147 <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/1147/>(10.05.2013).
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir iç Denetim için Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*, 85: 75-92.
- Mutiü A, Karasioğlu F., Tudor A. T. (2008). Historical Background of the Accounting Profession in Turkey and Romania: A Comparative View, *12. World Congress of Accounting Historians*, İstanbul.
- Needles, Belverd E. ve Diğerleri, (1999). *Principles of Financial Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston.
- Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi*. İstanbul.
- Oversight and Independence of CPA Auditing in Japan, (2004). The Japanese Institute of Certified Public Accountants Working Paper. <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/pdf/e-oversight.pdf>, (06.04.2013).
- Önal, A. (2012). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim. <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/Files/Attachments/OtherFiles/kamuyonetimindeki-degisi-16032012110907.pdf> (07.05.2013)
- Öncü, E. (2012). YMM'ler ile 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip SMMM'lerde denetçi olabilmenin şartları. <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-oncu/2172> (08.04.2013)
- Özer, M. (1997). *Denetim*, Özkan Matbaacılık, Ankara.

- Özkorkut, K. (2005). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler” *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 23: 2 - 31.
- Palmrase Z., (1988). “Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality”, *Accounting Review*, s.63.
- Pekdemir, R. (2003). *Finansal Kiralama İşlerinde Değerleme ve Raporlama*, TÜRMOB Yayınları, ss. 225, Ankara
- Pehlivanlı, D., (2010). *Modern İç Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Porter, B., Simons J.ve Hatherly D. (2003). *Principles of External Auditing, Second Edition*, John Wiley & Sons, Ltd., NJ., USA.
- Rezaee, Z. (2004). “Restoring Public Trust In The Accounting Profession By Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19. No.1, , ss.136.
- Rezaee, Z. Elam, R., (2001).”Continuous Auditing: The Audit of the Future”, *Managerial Auditing Journal*, 16/3. Murfreesboro, Tennessee, USA.
- Selamoğlu, Ö. C. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetim. [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2012&publicationId=462387](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2012&publicationId=462387)(15.07.2013)
- Selçik, M. (2005). Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar, 7. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul.
- Sipahi, B. (2001). *Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir uygulama*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul
- SPK, (2006). Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, 2.Kısım, Madde 25. [http://www.spk.gov.tr/tebliğ/files/SeriX\\_No22.pdf](http://www.spk.gov.tr/tebliğ/files/SeriX_No22.pdf) (12.03.2007), ss.11- 12.
- SPK, (2007). Sermaye Piyasası Kanunu, Tebliğ, Seri X, No:19, Madde 24, 2002, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) s.15.
- Şahin, Z. (2013). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliliği Ve Yararları.[http://www.muhasabenet.net/makale\\_zulfikar%20sahin\\_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_zulfikar%20sahin_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc)(27.08.2013)

- Şirin, M. (2007). Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf>(27.08.2013)
- Toraman, C., Tunçsiper B. (2007). Şirket Skandalları İle Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları, *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu*, Antalya.
- TÜRMOB, (1999). *Finansal Kurumların Denetimi*, Yılı Sirküler Rapor Kitapları, Yayın No: 32.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, (2006). <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>(15.04.2013).
- Ulusoy, Y. (2007). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. Seçkin Yayıncılık. Ankara
- Uyanık, A. (2001). Denetim Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı). Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Uzay Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirlik, WCAE, *The 10.th World Congress of Accounting Educators & The 3.rd Annual International Accounting Conference*, İstanbul.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, 1. Baskı Seçkin Yayınları, İstanbul.
- Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, (2013). <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-bagimsiz-dis-denetim-yeni-turk-ticaret-kanunu-ve-bagimsiz-denetim.html>(15.05.2013).
- Yeni Türk Ticaret Kanunu, (2013). <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>
- Zaif, F. (2004). “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, *1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, MÖDAV Yayınları, İstanbul.

<http://www.spk.gov.tr/apps/kid/SermayePiyasasindaGelismeler.aspx?submenuheader=-1>

<http://www.tobb.org.tr/Sayfalar/yeni-ttk.aspx>

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf)

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_220.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf)

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_250.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf)

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz\\_denetim\\_sirketleri\\_bkk.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_sirketleri_bkk.pdf)

[http://kgk.gov.tr/content\\_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html](http://kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html)

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1\(taslak\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1(taslak).pdf)

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A008%202012%20IAASB%20Handbook%20ISQC%201.pdf>

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor%20Reporting%20At%20a%20Glance%20July%202013-final.pdf>

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Guidance%20to%20Assist%20in%20Field%20Testing%20Proposed%20ISA%20701.pdf>

[http://www.rsmkapitalkarden.com/dosyalar/duyuru/826\\_1.pdf](http://www.rsmkapitalkarden.com/dosyalar/duyuru/826_1.pdf)

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf>

**EKLER**

**EK 1. GAZİANTEP SERBEST MUHASEBECİLER VE MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERE  
UYGULANAN ANKET FORMU**

**Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim Mesleğinin,  
Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Nasıl Karşılandığını ve Muhasebe  
Meslek Mensuplarının Uygulamada Karşılaşacağı Sorunlar**

**1. Cinsiyetiniz? \***

- Bay  
 Bayan

**2. Yaşınız? \***

(Lütfen aşağıdaki kutucuğa rakamla belirtiniz)

**3. Eğitim Durumunuz? \***

- Lise ve dengi  
 Yüksek okul  
 Lisans  
 Yüksek Lisans  
 Doktora

**4. Unvanınız? \***

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
 Yeminli Mali Müşavir  
 Bağımsız Denetçi  
 Kamuda imza yetkili memur

**5. Meslekteki hizmet yılınız? \***

(Lütfen aşağıdaki kutucuğa rakamla belirtiniz)

**6. Bağlı Bulunduğunuz Oda? \***

- Adana
- Gaziantep
- Mersin
- Kahramanmaraş
- Osmaniye

**7. Yeni TTK Hakkında Ne Kadar Bilgi Sahibisiniz? \***

- Çok Az
- Az
- Orta
- İyi
- Çok İyi

**8. Yeni TTK bilgilere hangi haber kaynaklarından ulaşıyorsunuz?**

(Yanıtınız Birden Fazla Olabilir)

- İnternet
- Gazete
- Ulusal mesleki kuruluşlara ait yayınlar
- Uluslararası mesleki kuruluşlara ait yayınlar
- Mesleki dergiler

**9. Yeni TTK'da denetim uygulanmasını nasıl tanımlarsınız?**

- Basit, anlaşılır, uygulaması kolay
- Zor, karmaşık ve uygulaması güç
- Fikrim yok



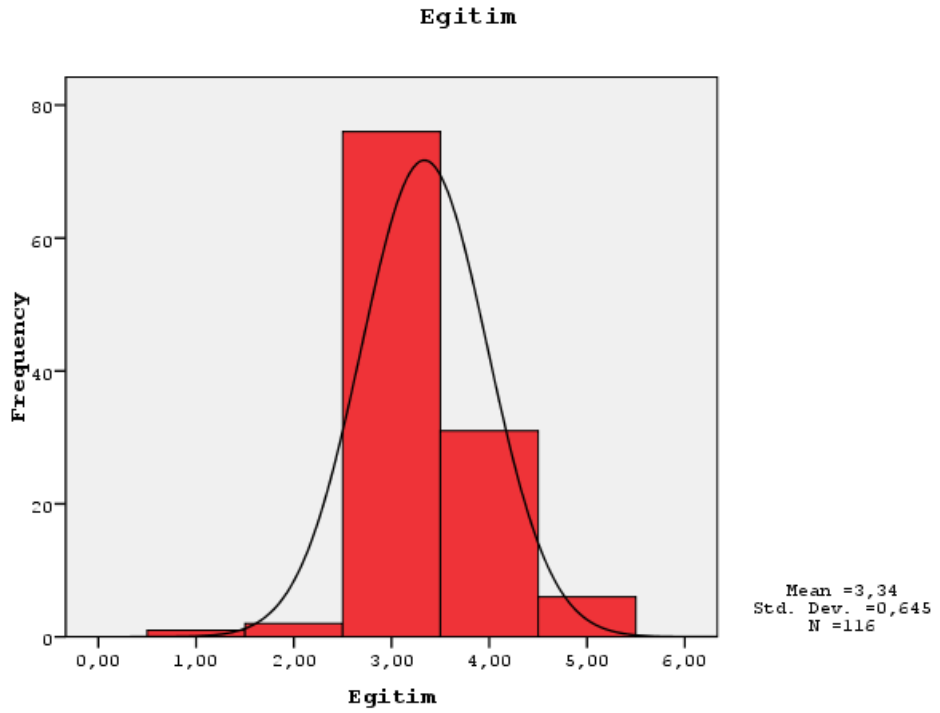
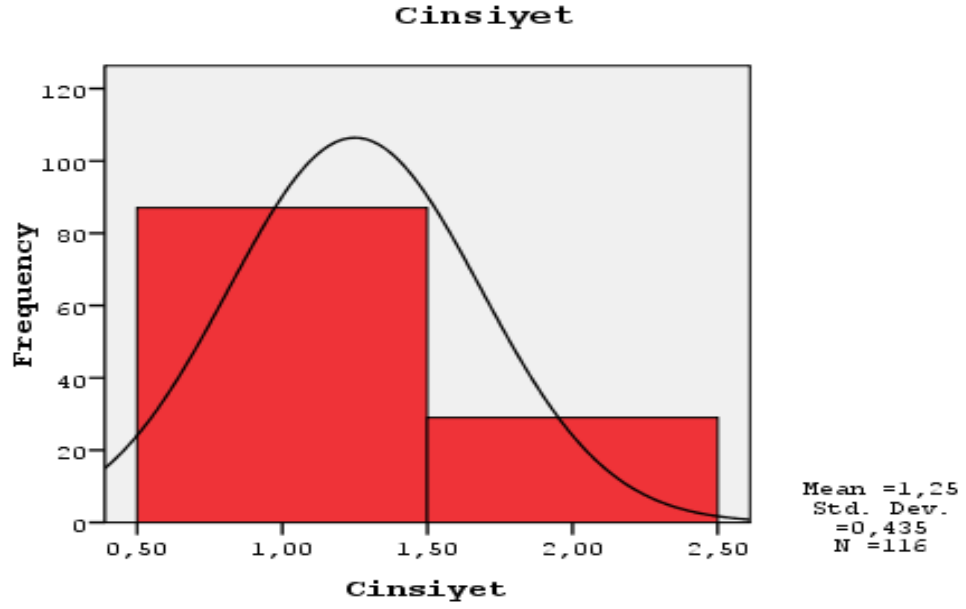
## 10. Aşağıdaki yargılara katılma derecenizi belirtiniz?

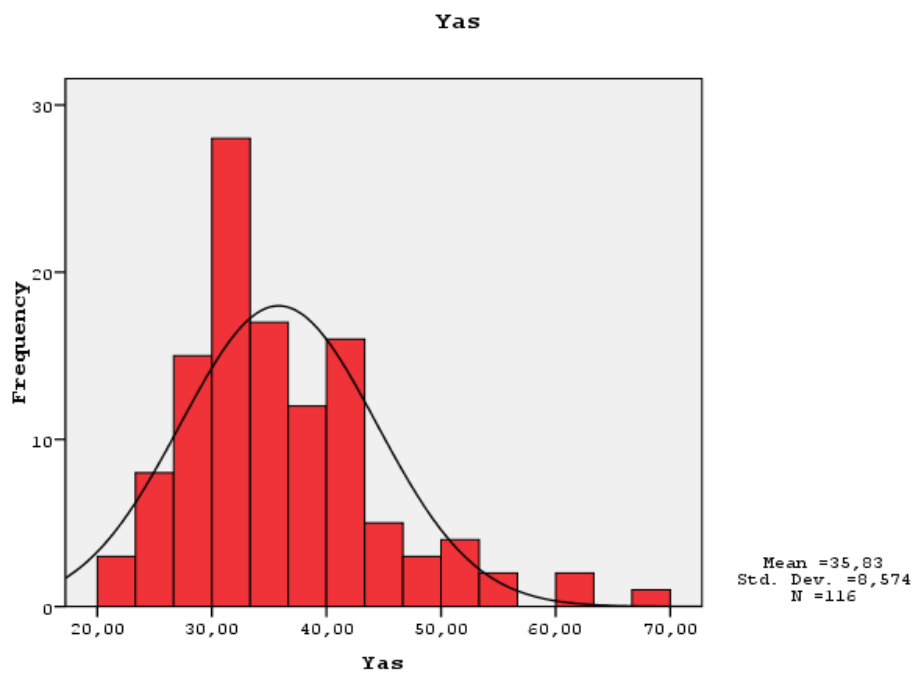
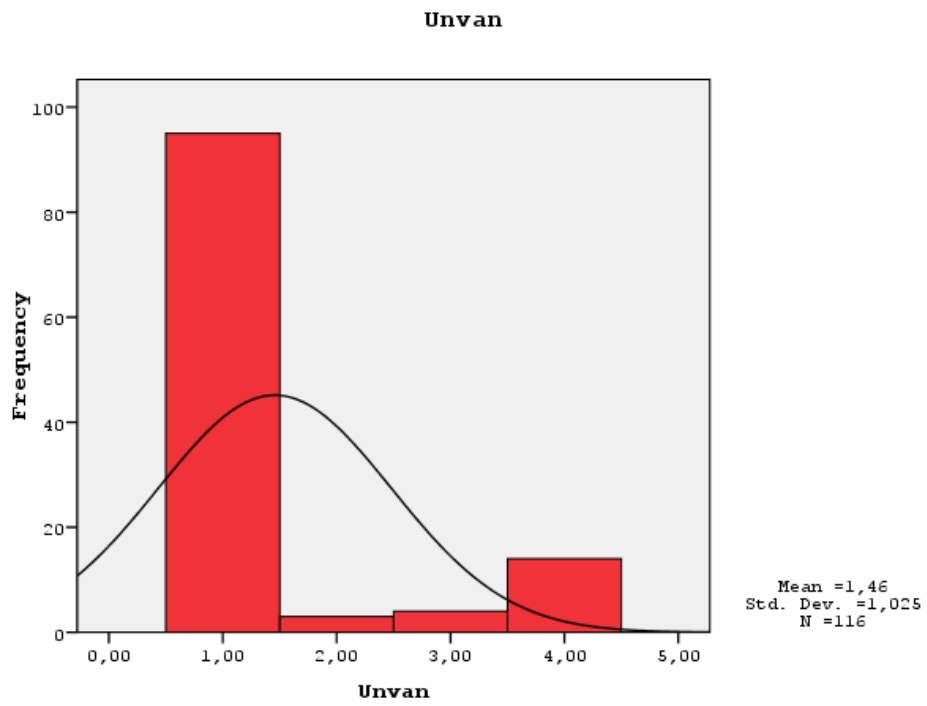
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1- Yeni TTK'da denetim uygulaması kanışıklığa yol açacaktır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2- Yeni TTK'da denetim uygulaması eskiye göre farklılık getirecektir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3- Yeni TTK'da denetim hükümleri tüm gereksinimleri karşılamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4- Yeni TTK'da denetim uygulaması muhasebe işlemlerini kolaylaştıracaktır	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5- Yeni TTK'da denetim uygulaması ile muhasebecilik mesleğine verilen önem daha da artacaktır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6- Yeni TTK'da denetim hükümlerinin bazılarında gereksiz ayrıntı ve detaya inilmiştir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7- Yeni TTK denetim uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısı yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8- Yeni TTK'da denetim uygulaması denetimi kolaylaştıracağı düşüncesine katılıyor musunuz?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9- Mevcut denetim programları ile Yeni TTK'da denetim uygulaması yapabileceğine katılıyor musunuz?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10- Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Yeni TTK'da denetim uygulaması uyum içindedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11- Mevcut vergi yasaları Yeni TTK'da denetim uygulaması ile uyum içindedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12- Yeni TTK'da denetim uygulaması çalışmaları yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13- Denetim kuruluşları Yeni TTK'da denetim uygulaması çalışmaları yapmada yeterli sayıdadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
14- Muhasebe mesleği mensuplarının Yeni TTK'da denetim konusundaki eğitimleri yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
15- Bağlı bulunduğum meslek odasının Yeni TTK'da denetim konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitimler yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
16- Yeni TTK'da denetim konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
17- Yeni TTK'da denetim muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
18- Yeni TTK'da denetim için yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
19- Yeni TTK'da denetim hükümlerine yasal olarak uyma zorunluluğunun getirilmesi bir çok sorunu çözecektir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
20- Yeni TTK'da denetim hükümlerini uygulama işletme maliyetlerini önemli ölçüde yükseltmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

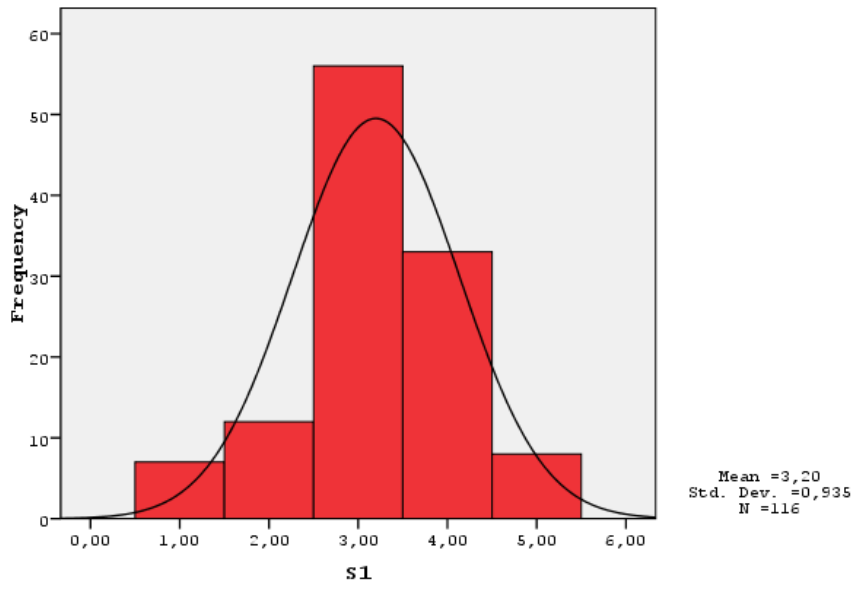


**EK-3 MESLEK MENSUPLARININ DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNİN VE ÖNERMELERİNİN FREKANS VE NORMAL DAĞILIM İSTATİSTİKLERİ**

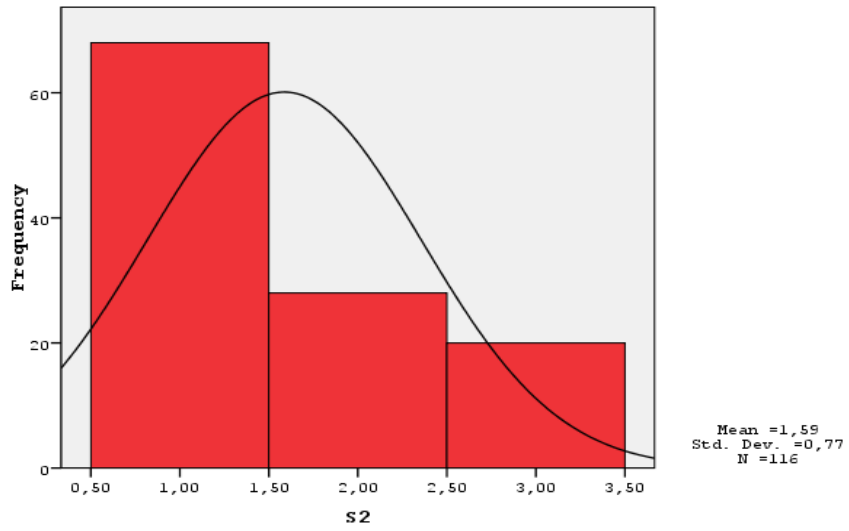




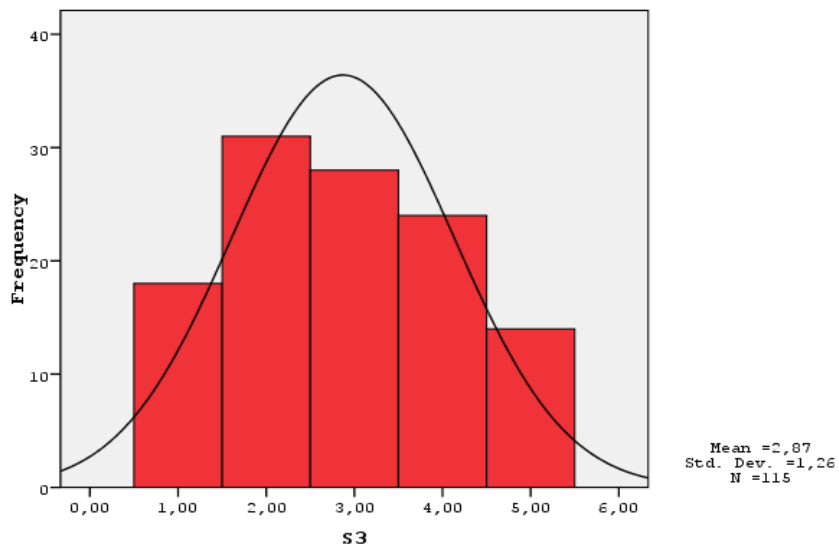
S1



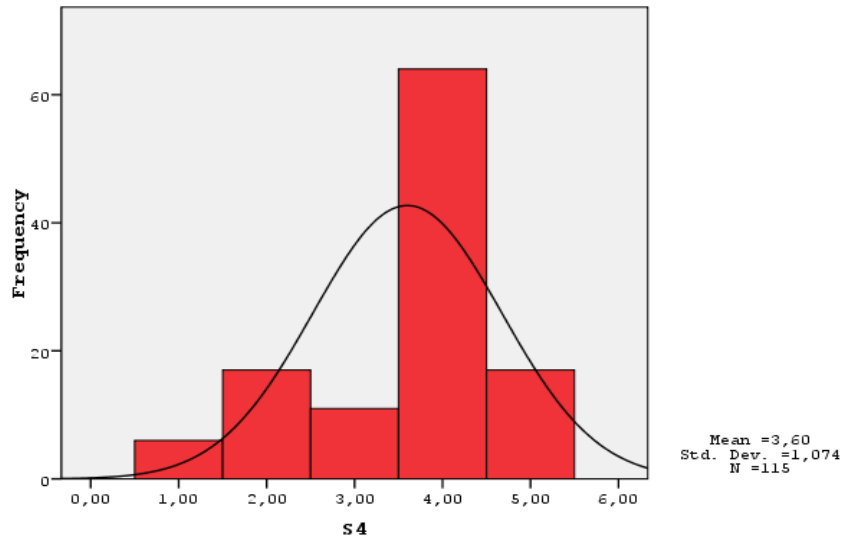
S2



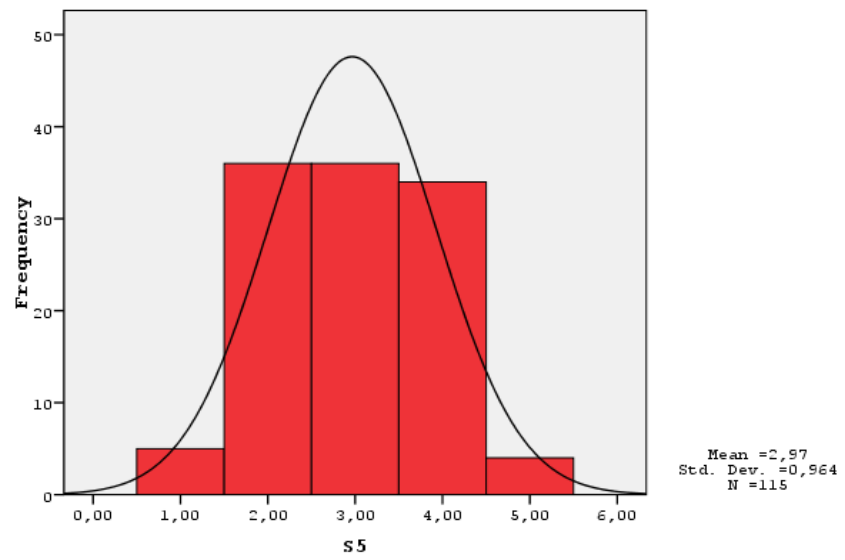
S3



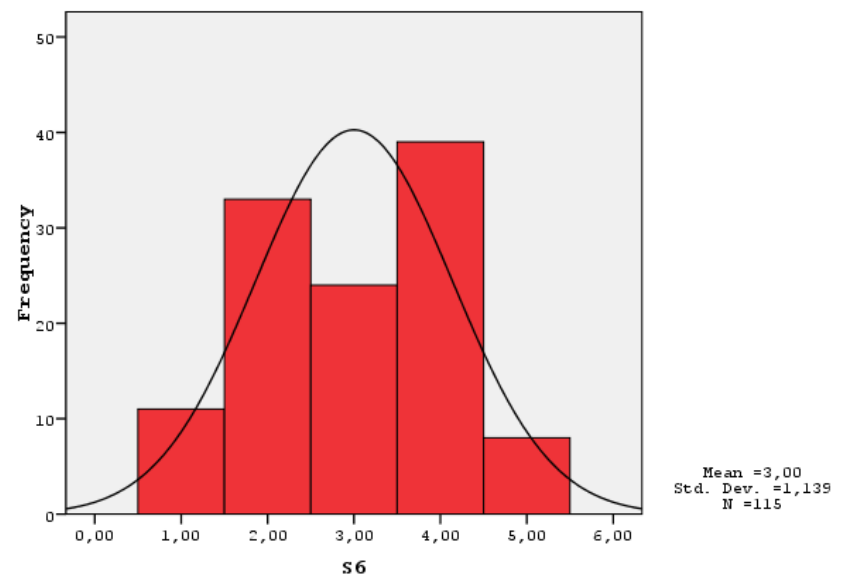
**s4**



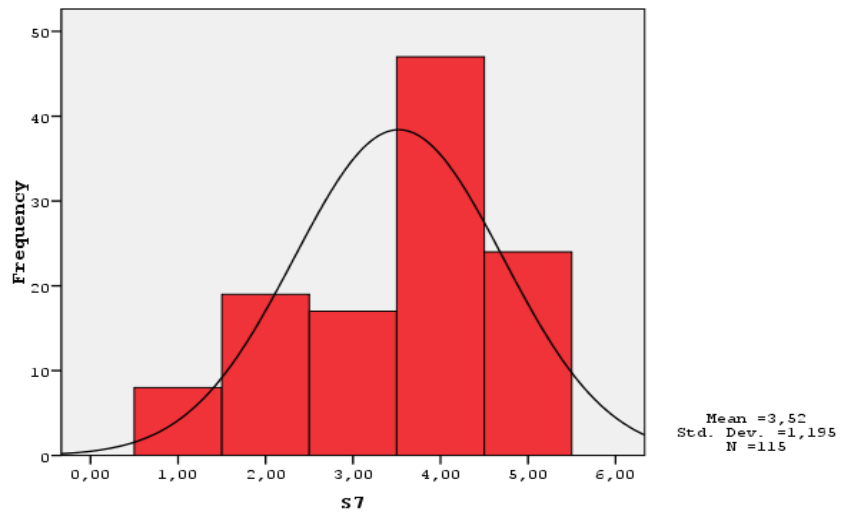
**s5**



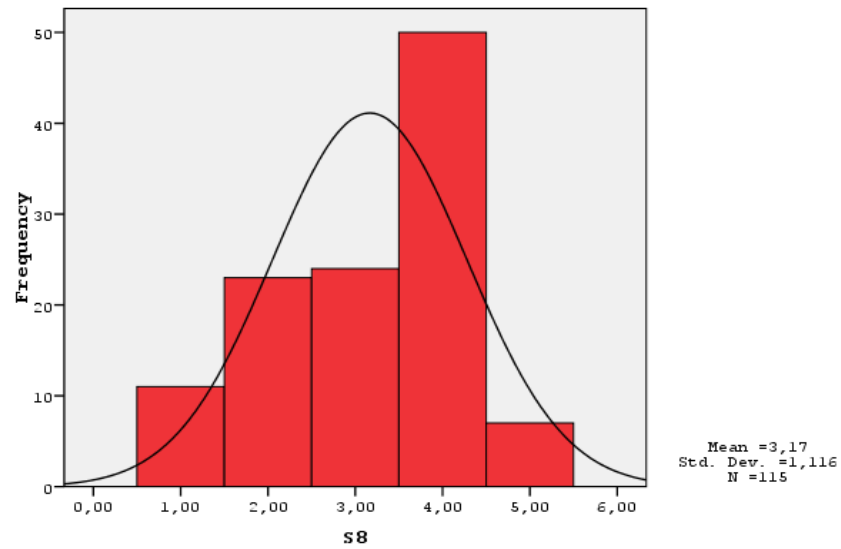
**s6**



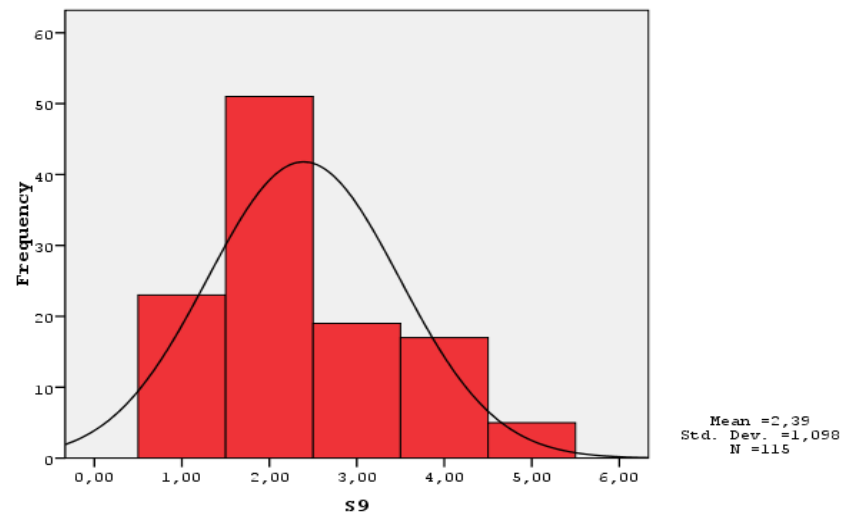
s7



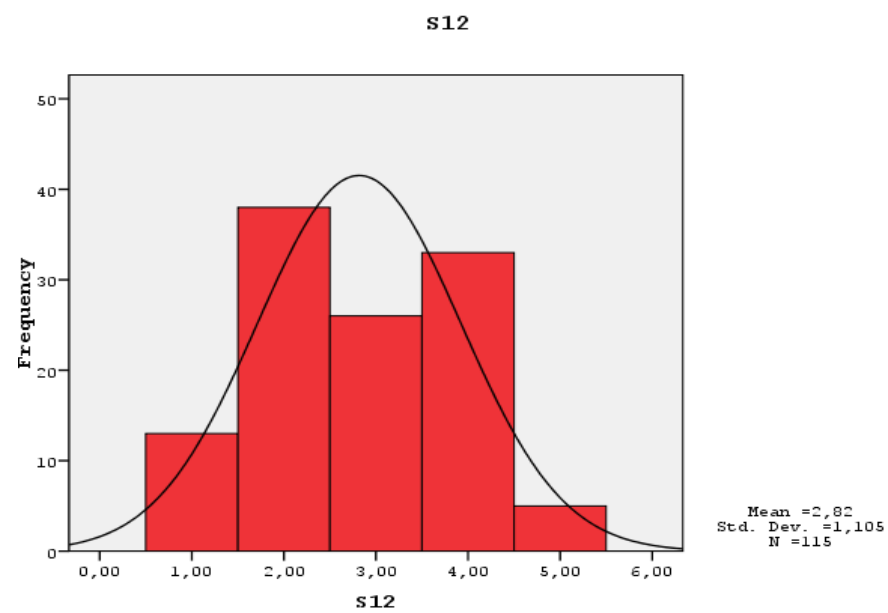
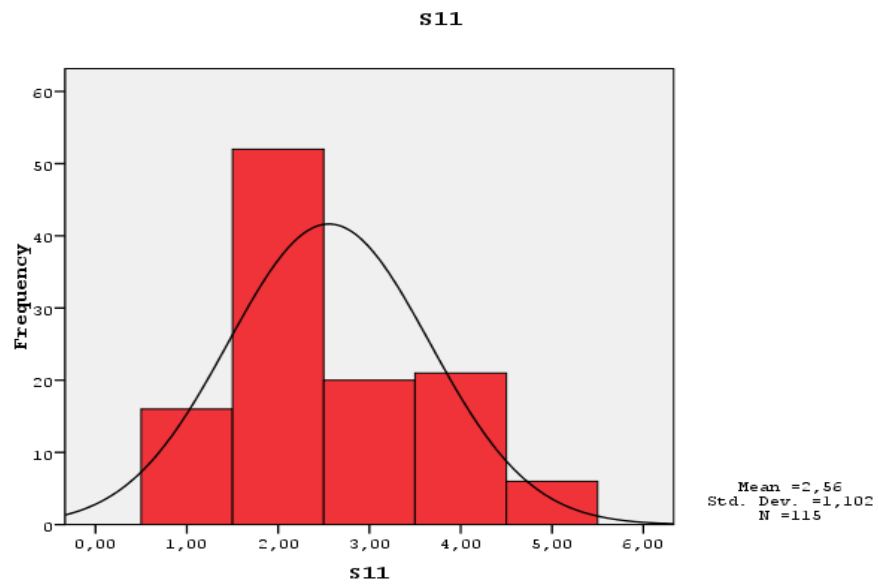
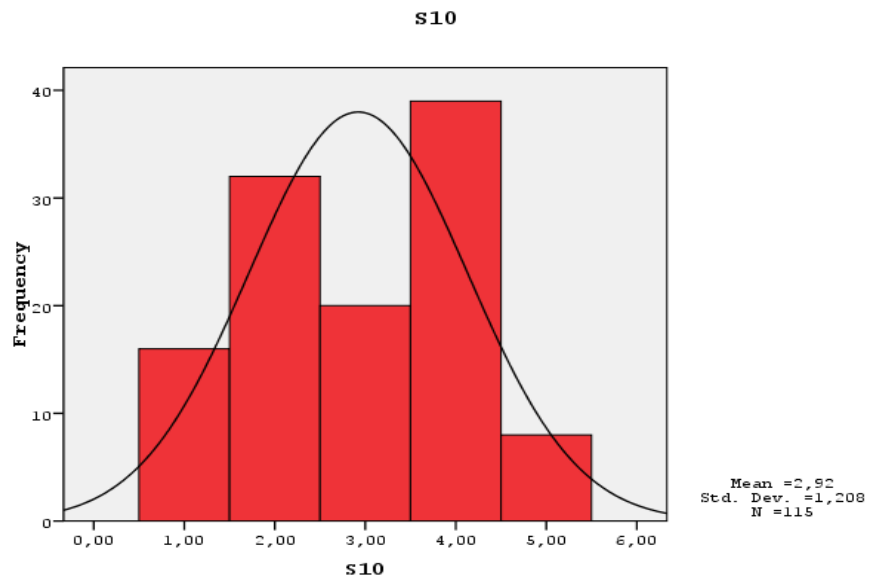
s8



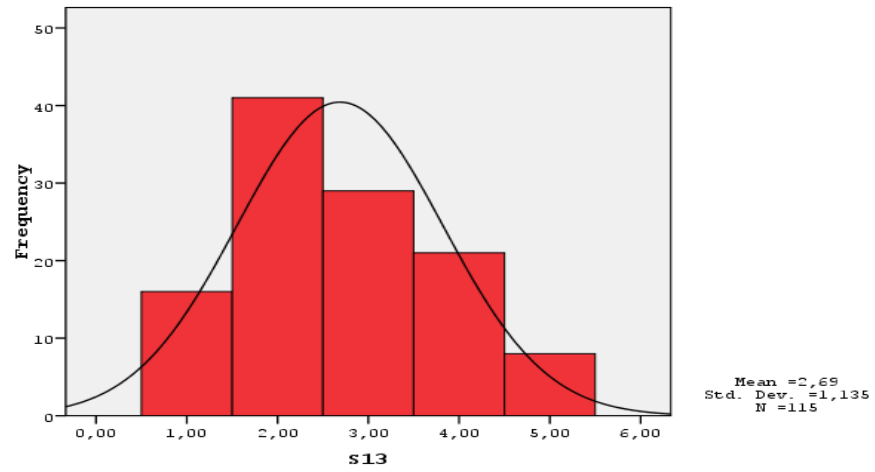
s9



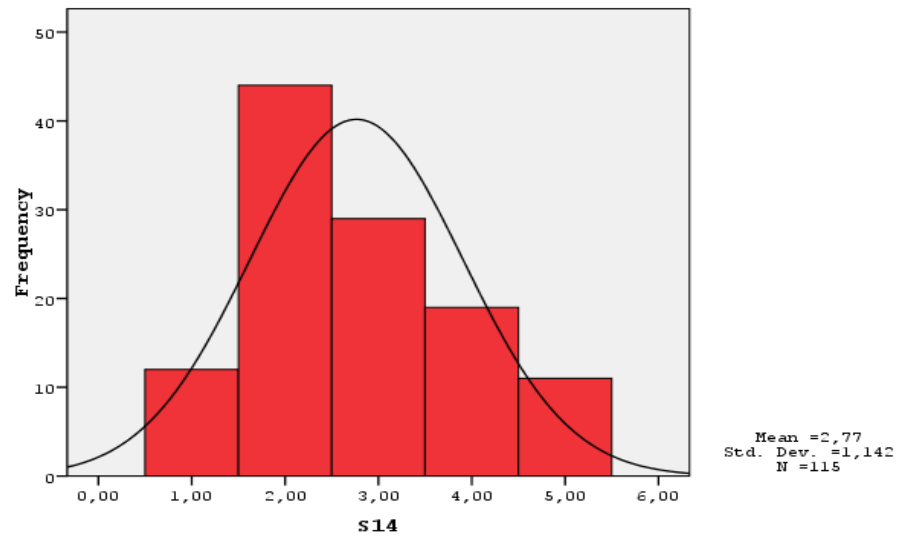




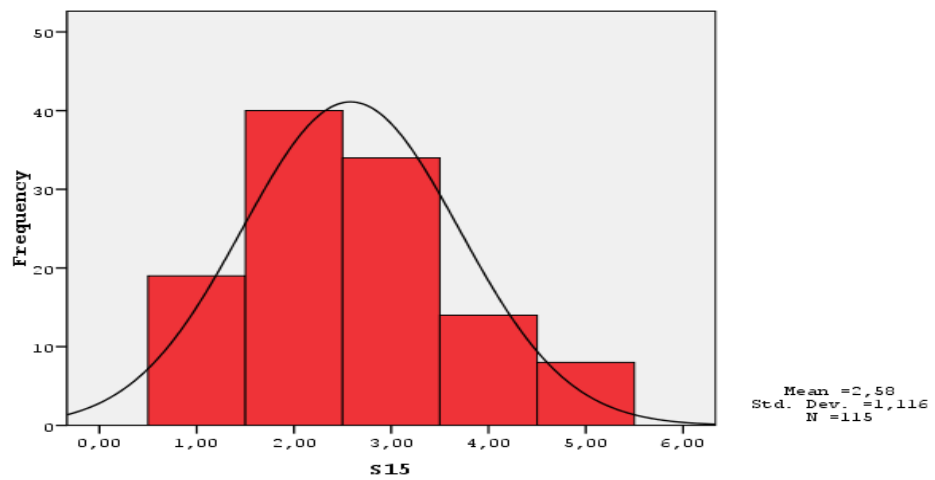
s13



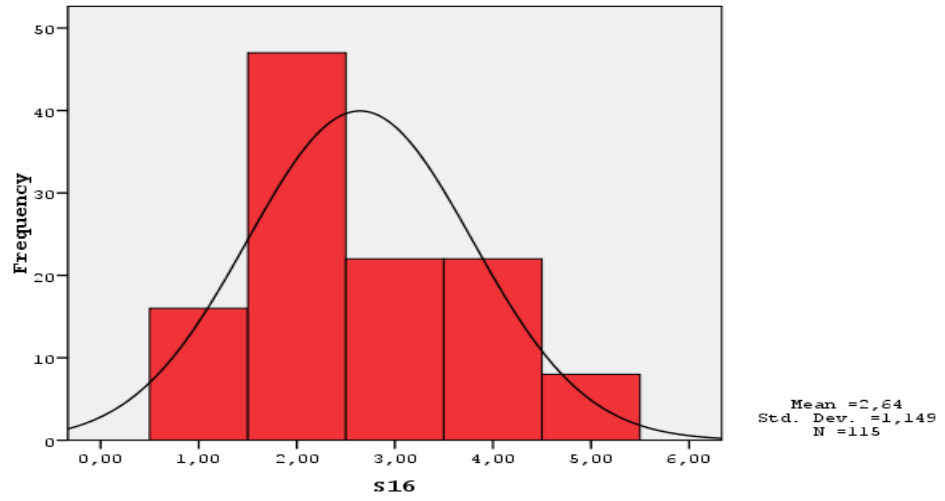
s14



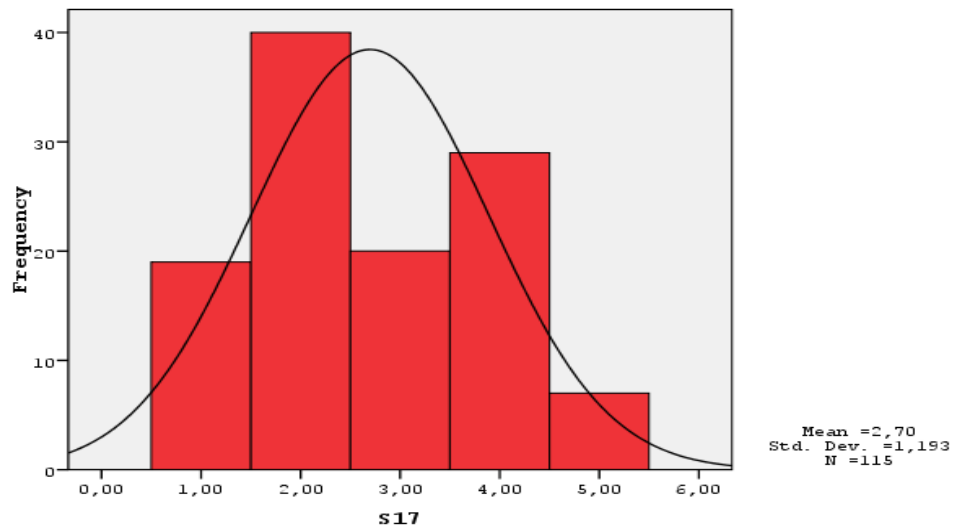
s15



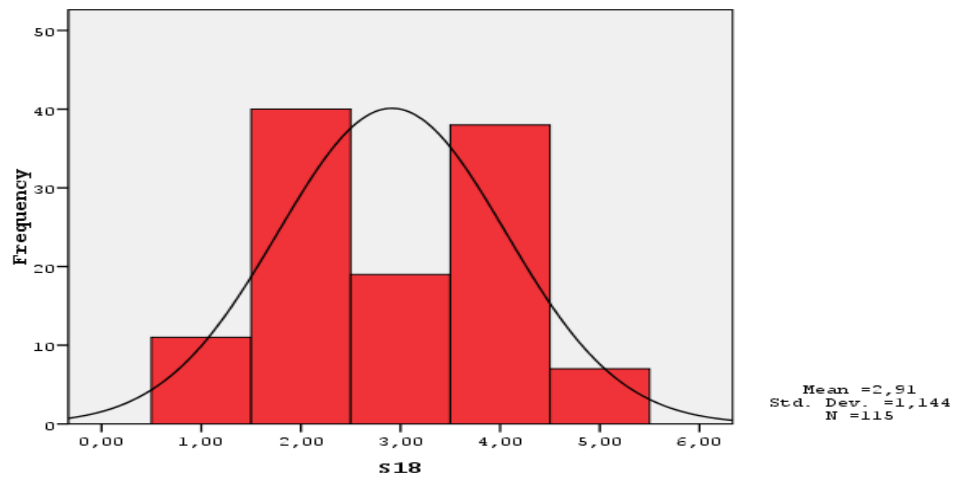
**S16**



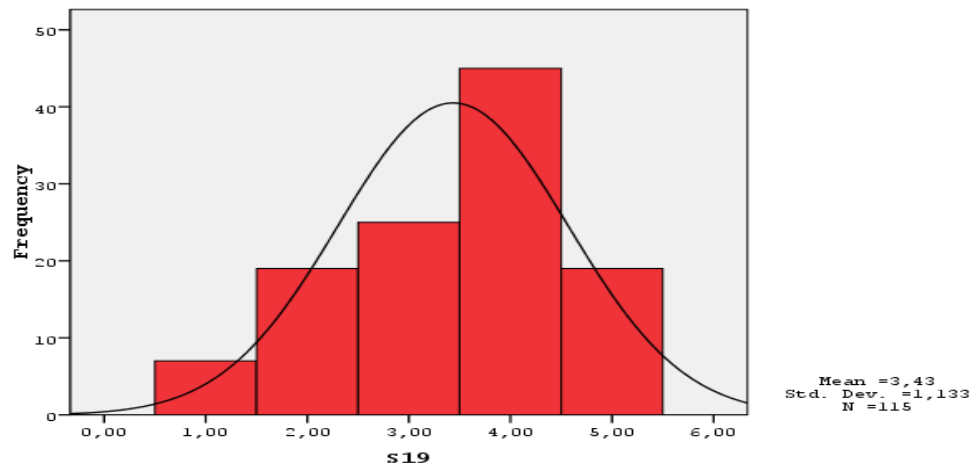
**S17**



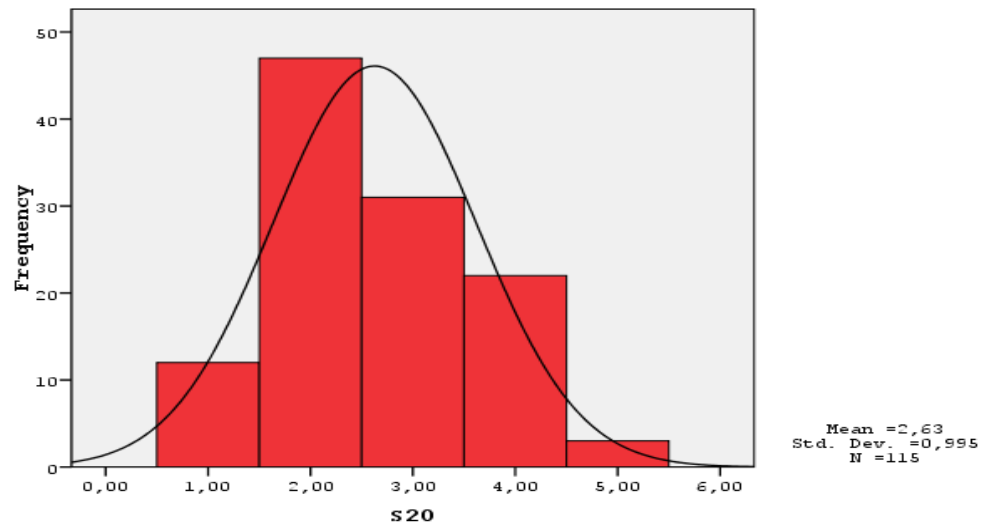
**S18**



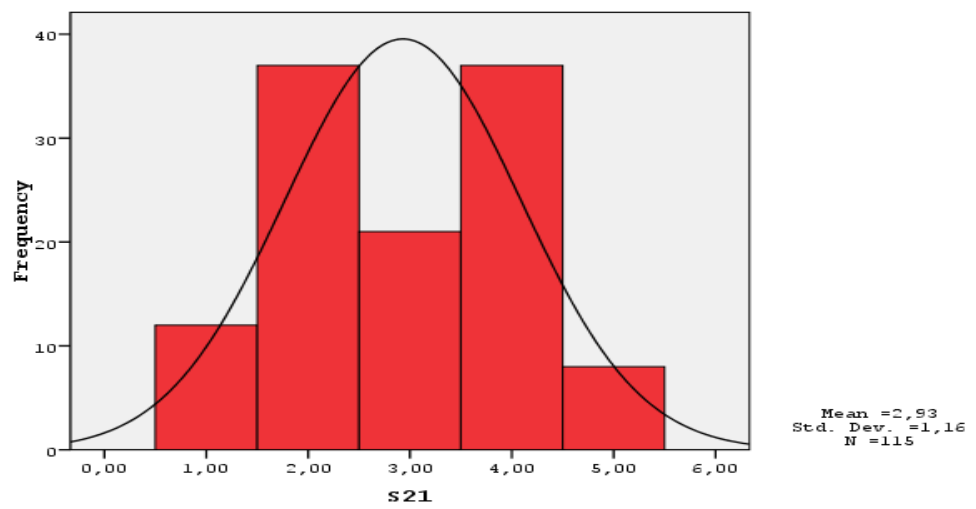
s19



s20



s21



**EK-4 MESLEK MENSUPLARININ DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ İLE ÖNERMELER ARASINDA ANLAMLILIK FARKLILIK OLUP OLMADIĞINI SINAYAN TEK – YÖNLÜ ANOVA ANALİZ TABLOLARI**

CİNSİYETE GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ (S1-S10)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S1</b>	Between Groups	3,520	1	3,520	4,140	0,044
	Within Groups	96,920	114	0,850		
	Total	100,440	115			
<b>S2</b>	Between Groups	1,149	1	1,149	1,956	0,165
	Within Groups	66,989	114	0,588		
	Total	68,138	115			
<b>S3</b>	Between Groups	2,764	1	2,764	1,752	0,188
	Within Groups	178,279	113	1,578		
	Total	181,043	114			
<b>S4</b>	Between Groups	1,277	1	1,277	1,107	0,295
	Within Groups	130,323	113	1,153		
	Total	131,600	114			
<b>S5</b>	Between Groups	0,045	1	0,045	0,048	0,827
	Within Groups	105,816	113	0,936		
	Total	105,861	114			
<b>S6</b>	Between Groups	0,425	1	0,425	0,325	0,570
	Within Groups	147,575	113	1,306		
	Total	148,000	114			
<b>S7</b>	Between Groups	1,485	1	1,485	1,041	0,310
	Within Groups	161,211	113	1,427		
	Total	162,696	114			
<b>S8</b>	Between Groups	0,903	1	0,903	0,724	0,397
	Within Groups	140,958	113	1,247		
	Total	141,861	114			
<b>S9</b>	Between Groups	0,043	1	0,043	0,036	0,851
	Within Groups	137,348	113	1,215		
	Total	137,391	114			
<b>S10</b>	Between Groups	3,988	1	3,988	2,777	0,098
	Within Groups	162,307	113	1,436		
	Total	166,296	114			

CİNSİYETE GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S11-S22)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S11</b>	Between Groups	4,187	1	4,187	3,526	0,063
	Within Groups	134,196	113	1,188		
	Total	138,383	114			
<b>S12</b>	Between Groups	0,058	1	0,058	0,048	0,828
	Within Groups	139,107	113	1,231		
	Total	139,165	114			
<b>S13</b>	Between Groups	0,236	1	0,236	0,182	0,671
	Within Groups	146,495	113	1,296		
	Total	146,730	114			
<b>S14</b>	Between Groups	0,313	1	0,313	0,238	0,626
	Within Groups	148,348	113	1,313		
	Total	148,661	114			
<b>S15</b>	Between Groups	1,037	1	1,037	0,832	0,364
	Within Groups	140,928	113	1,247		
	Total	141,965	114			
<b>S16</b>	Between Groups	1,172	1	1,172	0,888	0,348
	Within Groups	149,211	113	1,320		
	Total	150,383	114			
<b>S17</b>	Between Groups	0,586	1	0,586	0,409	0,524
	Within Groups	161,762	113	1,432		
	Total	162,348	114			
<b>S18</b>	Between Groups	1,394	1	1,394	1,067	0,304
	Within Groups	147,736	113	1,307		
	Total	149,130	114			
<b>S19</b>	Between Groups	0,822	1	0,822	0,639	0,426
	Within Groups	145,438	113	1,287		
	Total	146,261	114			
<b>S20</b>	Between Groups	0,943	1	0,943	0,952	0,331
	Within Groups	111,979	113	0,991		
	Total	112,922	114			
<b>S21</b>	Between Groups	0,440	1	0,440	0,325	0,570
	Within Groups	153,004	113	1,354		
	Total	153,443	114			
<b>S22</b>	Between Groups	0,483	1	0,483	0,352	0,554
	Within Groups	155,117	113	1,373		
	Total	155,600	114			

EĞİTİME GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S1-S10)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S1</b>	Between Groups	3,131	4	0,783	0,893	0,471
	Within Groups	97,308	111	0,877		
	Total	100,440	115			
<b>S2</b>	Between Groups	6,440	4	1,610	2,897	0,025
	Within Groups	61,698	111	0,556		
	Total	68,138	115			
<b>S3</b>	Between Groups	6,409	4	1,602	1,009	0,406
	Within Groups	174,635	110	1,588		
	Total	181,043	114			
<b>S4</b>	Between Groups	2,675	4	0,669	0,571	0,685
	Within Groups	128,925	110	1,172		
	Total	131,600	114			
<b>S5</b>	Between Groups	1,557	4	0,389	0,411	0,801
	Within Groups	104,304	110	0,948		
	Total	105,861	114			
<b>S6</b>	Between Groups	3,770	4	0,943	0,719	0,581
	Within Groups	144,230	110	1,311		
	Total	148,000	114			
<b>S7</b>	Between Groups	12,108	4	3,027	2,211	0,072
	Within Groups	150,588	110	1,369		
	Total	162,696	114			
<b>S8</b>	Between Groups	3,425	4	0,856	0,680	0,607
	Within Groups	138,435	110	1,259		
	Total	141,861	114			
<b>S9</b>	Between Groups	0,976	4	0,244	0,197	0,940
	Within Groups	136,415	110	1,240		
	Total	137,391	114			
<b>S10</b>	Between Groups	0,822	4	0,206	0,137	0,968
	Within Groups	165,474	110	1,504		
	Total	166,296	114			

EĞİTİME GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S11-S22)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S11</b>	Between Groups	1,362	4	0,340	0,273	0,895
	Within Groups	137,021	110	1,246		
	Total	138,383	114			
<b>S12</b>	Between Groups	7,583	4	1,896	1,585	0,183
	Within Groups	131,582	110	1,196		
	Total	139,165	114			
<b>S13</b>	Between Groups	17,879	4	4,470	3,816	0,006
	Within Groups	128,851	110	1,171		
	Total	146,730	114			
<b>S14</b>	Between Groups	2,837	4	0,709	0,535	0,710
	Within Groups	145,824	110	1,326		
	Total	148,661	114			
<b>S15</b>	Between Groups	4,871	4	1,218	0,977	0,423
	Within Groups	137,094	110	1,246		
	Total	141,965	114			
<b>S16</b>	Between Groups	1,748	4	0,437	0,323	0,862
	Within Groups	148,635	110	1,351		
	Total	150,383	114			
<b>S17</b>	Between Groups	4,553	4	1,138	0,793	0,532
	Within Groups	157,795	110	1,435		
	Total	162,348	114			
<b>S18</b>	Between Groups	2,331	4	0,583	0,437	0,782
	Within Groups	146,799	110	1,335		
	Total	149,130	114			
<b>S19</b>	Between Groups	0,270	4	0,068	0,051	0,995
	Within Groups	145,991	110	1,327		
	Total	146,261	114			
<b>S20</b>	Between Groups	1,316	4	0,329	0,324	0,861
	Within Groups	111,606	110	1,015		
	Total	112,922	114			
<b>S21</b>	Between Groups	7,226	4	1,806	1,359	0,253
	Within Groups	146,218	110	1,329		
	Total	153,443	114			
<b>S22</b>	Between Groups	0,479	4	0,120	0,085	0,987
	Within Groups	155,121	110	1,410		
	Total	155,600	114			



UNVANA GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S1-S10)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S1</b>	Between Groups	7,484	3	2,495	3,006	0,033
	Within Groups	92,955	112	0,830		
	Total	100,440	115			
<b>S2</b>	Between Groups	6,617	3	2,206	4,015	0,009
	Within Groups	61,521	112	0,549		
	Total	68,138	115			
<b>S3</b>	Between Groups	2,807	3	0,936	0,583	0,628
	Within Groups	178,237	111	1,606		
	Total	181,043	114			
<b>S4</b>	Between Groups	7,753	3	2,584	2,316	0,080
	Within Groups	123,847	111	1,116		
	Total	131,600	114			
<b>S5</b>	Between Groups	3,413	3	1,138	1,232	0,301
	Within Groups	102,448	111	0,923		
	Total	105,861	114			
<b>S6</b>	Between Groups	11,990	3	3,997	3,262	0,024
	Within Groups	136,010	111	1,225		
	Total	148,000	114			
<b>S7</b>	Between Groups	5,271	3	1,757	1,239	0,299
	Within Groups	157,425	111	1,418		
	Total	162,696	114			
<b>S8</b>	Between Groups	3,092	3	1,031	0,824	0,483
	Within Groups	138,769	111	1,250		
	Total	141,861	114			
<b>S9</b>	Between Groups	1,856	3	0,619	0,507	0,678
	Within Groups	135,535	111	1,221		
	Total	137,391	114			
<b>S10</b>	Between Groups	8,846	3	2,949	2,079	0,107
	Within Groups	157,449	111	1,418		
	Total	166,296	114			

UNVANA GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S11-S22)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S11</b>	Between Groups	2,029	3	0,676	0,551	0,649
	Within Groups	136,354	111	1,228		
	Total	138,383	114			
<b>S12</b>	Between Groups	5,017	3	1,672	1,384	0,252
	Within Groups	134,148	111	1,209		
	Total	139,165	114			
<b>S13</b>	Between Groups	0,573	3	0,191	0,145	0,933
	Within Groups	146,158	111	1,317		
	Total	146,730	114			
<b>S14</b>	Between Groups	5,560	3	1,853	1,438	0,236
	Within Groups	143,101	111	1,289		
	Total	148,661	114			
<b>S15</b>	Between Groups	7,079	3	2,360	1,942	0,127
	Within Groups	134,886	111	1,215		
	Total	141,965	114			
<b>S16</b>	Between Groups	0,539	3	0,180	0,133	0,940
	Within Groups	149,843	111	1,350		
	Total	150,383	114			
<b>S17</b>	Between Groups	7,345	3	2,448	1,753	0,160
	Within Groups	155,003	111	1,396		
	Total	162,348	114			
<b>S18</b>	Between Groups	9,639	3	3,213	2,557	0,059
	Within Groups	139,492	111	1,257		
	Total	149,130	114			
<b>S19</b>	Between Groups	7,176	3	2,392	1,909	0,132
	Within Groups	139,085	111	1,253		
	Total	146,261	114			
<b>S20</b>	Between Groups	2,097	3	0,699	0,700	0,554
	Within Groups	110,825	111	0,998		
	Total	112,922	114			
<b>S21</b>	Between Groups	6,135	3	2,045	1,541	0,208
	Within Groups	147,308	111	1,327		
	Total	153,443	114			
<b>S22</b>	Between Groups	1,757	3	0,586	0,422	0,737
	Within Groups	153,843	111	1,386		
	Total	155,600	114			

YAŞ DURUMUNA GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S1-S10)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S1</b>	Between Groups	41,035	33	1,243	1,716	0,026
	Within Groups	59,405	82	0,724		
	Total	100,440	115			
<b>S2</b>	Between Groups	22,934	33	0,695	1,261	0,199
	Within Groups	45,204	82	0,551		
	Total	68,138	115			
<b>S3</b>	Between Groups	54,508	33	1,652	1,057	0,408
	Within Groups	126,536	81	1,562		
	Total	181,043	114			
<b>S4</b>	Between Groups	40,076	33	1,214	1,075	0,387
	Within Groups	91,524	81	1,130		
	Total	131,600	114			
<b>S5</b>	Between Groups	41,894	33	1,270	1,608	0,044
	Within Groups	63,967	81	0,790		
	Total	105,861	114			
<b>S6</b>	Between Groups	43,135	33	1,307	1,010	0,471
	Within Groups	104,865	81	1,295		
	Total	148,000	114			
<b>S7</b>	Between Groups	41,453	33	1,256	0,839	0,708
	Within Groups	121,243	81	1,497		
	Total	162,696	114			
<b>S8</b>	Between Groups	46,425	33	1,407	1,194	0,257
	Within Groups	95,436	81	1,178		
	Total	141,861	114			
<b>S9</b>	Between Groups	40,617	33	1,231	1,030	0,443
	Within Groups	96,774	81	1,195		
	Total	137,391	114			
<b>S10</b>	Between Groups	63,225	33	1,916	1,506	0,070
	Within Groups	103,070	81	1,272		
	Total	166,296	114			

YAŞ DURUMUNA GÖRE TEK - YÖNLÜ ANOVA ANALİZİ(S11-S22)						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>S11</b>	Between Groups	32,978	33	0,999	0,768	0,800
	Within Groups	105,405	81	1,301		
	Total	138,383	114			
<b>S12</b>	Between Groups	57,955	33	1,756	1,752	0,022
	Within Groups	81,211	81	1,003		
	Total	139,165	114			
<b>S13</b>	Between Groups	60,899	33	1,845	1,742	0,023
	Within Groups	85,831	81	1,060		
	Total	146,730	114			
<b>S14</b>	Between Groups	56,801	33	1,721	1,518	0,067
	Within Groups	91,860	81	1,134		
	Total	148,661	114			
<b>S15</b>	Between Groups	63,366	33	1,920	1,979	0,007
	Within Groups	78,599	81	0,970		
	Total	141,965	114			
<b>S16</b>	Between Groups	46,610	33	1,412	1,102	0,354
	Within Groups	103,773	81	1,281		
	Total	150,383	114			
<b>S17</b>	Between Groups	48,143	33	1,459	1,035	0,437
	Within Groups	114,205	81	1,410		
	Total	162,348	114			
<b>S18</b>	Between Groups	46,141	33	1,398	1,100	0,357
	Within Groups	102,989	81	1,271		
	Total	149,130	114			
<b>S19</b>	Between Groups	46,213	33	1,400	1,134	0,318
	Within Groups	100,048	81	1,235		
	Total	146,261	114			
<b>S20</b>	Between Groups	32,619	33	0,988	0,997	0,488
	Within Groups	80,302	81	0,991		
	Total	112,922	114			
<b>S21</b>	Between Groups	47,666	33	1,444	1,106	0,349
	Within Groups	105,777	81	1,306		
	Total	153,443	114			
<b>S22</b>	Between Groups	41,645	33	1,262	0,897	0,628
	Within Groups	113,955	81	1,407		
	Total	155,600	114			

## ÖZGEÇMİŞ

1983 yılında Amasya’da doğdu. İlköğrenimini Merzifon Kara Mustafa Paşa İlköğretim okulunda; ortaokulu ve lise öğrenimini Merzifon Anadolu Lisesinde tamamladı. 2003 yılında Gaziantep Üniversitesi İşletme bölümüne başladı ve 2007’de bölüm birincisi ve fakülte ikincisi olarak mezun oldu. 2008 Ocak ayında Mali Müşavirlik stajını başlattı. 2010 yılında stajını tamamladı ve 2011 yılı başında ruhsatını almaya hak kazandı. 2011 Şubat ayında Gaziantep Üniversitesi Naci Topçuoğlu Meslek Yüksek Okulunda Öğretim Görevlisi olarak göreve başladı. 2012 yılında işletme ABD’de yüksek lisansına başladı. 2012 Nisan ayında aylarca üzerinde çalıştığı ”KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama Standartları” adlı kitabı meslektaşları ile yayınladı. Halen Gaziantep Üniversitesi Naci Topçuoğlu Meslek Yüksek Okulunda Öğretim Görevlisi olarak görevine devam etmektedir.

## VITAE

Cengizhan Karaca was born in Amasya in 1983. After he attended Kara Mustafa Paşa Elementary School in Merzifon, he finished his middle and high school in Merzifon Anadolu High School. In 2003, Cengizhan Karaca started for bachelor degree in Business Administration in University of Gaziantep and graduated in 2007 with the first ranking. In January 2008, he began for Certified Public Accountant (CPA) internship. He completed his internship in 2010 and was awarded the CPA license in 2011. In February 2011, Cengizhan Karaca started as a lecturer in University of Gaziantep Naci Topçuoğlu Vocational High School. In 2012, he started for Master of Business Administration in University of Gaziantep. After working for months, in April 2012, he published the book of "Financial Reporting Standards under TFRS for SMEs" with his colleagues. Currently, he is working as a lecturer in University of Gaziantep Naci Topçuoğlu Vocational High School.