

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

Gizem MIZRAK

(Y1312.070034)

MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİMİ BİLİM DALI

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Kadir DABBAĞOĞLU

ŞUBAT, 2016



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

**Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi**

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.070034 numaralı öğrencisi **Gizem MIZRAK**'ın "ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 01.02.2016 tarih ve 2016/03 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *oybirliği* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *KABUL* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :25/02/2016

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

*K. Dabbağoğlu*  
.....

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Hülya BOYDAŞ HAZAR

*H. Boydaş Hazar*  
.....  
*F. Pamukçu*  
.....

3) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

## YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim” başlıklı tez çalışmamı, bir bütün olarak, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yürüttüğümü, yararlandığım ve bibliyografyada beyan ettiğim bütün eserlere atıfta bulunduğumu bunların dışında yararlandığım başka her hangi bir eser olmadığını onurumla beyan ederim .(30 Kasım 2015).

**Gizem MIZRAK**



## ÖNSÖZ

Tarafımca kaleme alınan Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim başlıklı çalışmam 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunuyla getirilen Bağımsız Denetim Uygulamalarını Anonim şirketlerin uyum sağlamasını kolaylaştırmak amacıyla yapılmıştır. Çalışmam bünyesinde muhasebe ve muhasebe denetimiyle ilgili pek çok ülkemizde karşılaşılan sorunlara çözüm yürütme amacı taşımaktadır.

Çalışmamın ortaya çıkmasındaki destek ve katkılar nedeniyle pek çok kişiye teşekkürü borç bilirim. Bu kişiler içerisinde Danışman Hocam Doç. Dr. Kadir Dabbaoğlu'ya çalışmamı oluşturma aşamasında desteklerinden dolayı teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca aynı zamanda İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Bünyesinde çalışıyor olmam nedeniyle tezi oluşturma sürecinde bana anlayış gösteren ve ofis çalışmalarım devam ederken izin veren Sayın Dekanım Prof. Dr. Ahmet Nizamettin AKTAY'A teşekkürlerimi sunuyorum. Tezimi oluştururken fakültemiz Ticaret Hukuku bölümü hocalarımdan Yrd. Doç. Dr. Nuri ERDEM'e teşekkürlerimi sunuyorum.

Tez çalışmamın konusu olan Ülkemizdeki Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ile ilgilenen herkes açısından yarar sağlamasını umuyorum.

**ŞUBAT 2016**

**Gizem MIZRAK**

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
ÖZET .....	vii
ABSTRACT.....	viii
<b>1 GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>2 ŞİRKET KAVRAMI.....</b>	<b>3</b>
2.1 Şirket Unsurları.....	3
2.1.1 Kişi.....	3
2.1.2 Sözleşme.....	4
2.1.3 Sermaye .....	5
2.1.4 Amaç.....	5
2.1.5 Ortak Çalışma İradesi.....	6
<b>3 TÜRKİYE'DEKİ ŞİRKETLERİN SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>8</b>
3.1 Adi Şirketler .....	8
3.2 Ticaret Şirketleri .....	8
3.2.1 Şahıs Şirketleri.....	9
3.2.1.1 Kolektif Şirketler.....	9
3.2.1.2 Adi Komandit Şirketler.....	10
3.2.2 Sermaye Şirketleri .....	12
3.2.2.1 Anonim Şirket.....	12
3.2.2.2 Limited Şirket .....	13
3.2.2.3 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket.....	14
3.2.2.4 Kooperatifler .....	15
<b>4 DENETİM.....</b>	<b>17</b>
4.1 Denetimin Tanımı Ve Amacı.....	17
4.2 Denetimin Önemi Ve İşlevi .....	18
4.3 Denetim Ve Muhasebe İlişkisi.....	20
4.4 Denetimin Çeşitleri.....	22
4.4.1 Konusuna Göre Denetim.....	22
Bağımsız Denetim .....	22
4.4.1.1 Uygunluk Denetimi .....	23
4.4.1.2 Faaliyet Denetimi .....	24
4.4.1.3 Ekonomik Denetim.....	24
4.4.2 Kapsamına Göre Denetim.....	25
4.4.2.1 Genel Amaçlı Denetim.....	25
4.4.2.2 Özel Amaçlı Denetim.....	25
4.4.3 Yapılış Nedenine Göre Denetim .....	25
4.4.3.1 Zorunlu Denetim.....	26
4.4.3.2 İsteğe Bağlı Denetim.....	26
4.4.4 Denetimi Yapan Denetçinin Statüsüne Göre Çeşitleri.....	26
4.4.4.1 Bağımsız Denetim .....	26

4.4.4.2	İç Denetim.....	27
4.4.4.3	Kamu Denetimi.....	28
4.4.5	Denetimin Uygulanma Zamanına Göre Denetim Çeşitleri.....	28
4.4.5.1	Devamlı Denetim.....	28
4.4.5.2	Ara Denetim.....	28
4.4.5.3	Son Denetim.....	28
4.5	Denetimde Kalite Kontrol.....	29
<b>5</b>	<b>TÜRK TİCARET KANUNUN'DA DENETİM.....</b>	<b>30</b>
5.1	İç Denetim.....	30
5.2	Bağımsız Denetim.....	31
5.3	Özel Denetim.....	32
5.4	Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı'nın Denetimi.....	32
<b>6</b>	<b>ANONİM ŞİRKETLERDE DENETİM.....</b>	<b>34</b>
6.1	Denetim Komitesi.....	34
6.2	İç Kontrol Sistemi.....	35
6.3	Bağımsız Denetim Sistemi.....	42
6.3.1	Genel Açıklama.....	42
6.3.2	Denetimin Amacı.....	43
6.3.3	Denetimin Kapsamı ve Denetimin Kısıtası.....	44
6.3.3.1	Finansal Tabloların Denetimi.....	45
6.3.3.2	Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi.....	46
6.3.4	Bağımsız Denetime Tabi Olacak Anonim Şirketler.....	47
6.3.4.1	Genel Açıklama.....	47
6.3.4.2	Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Sınıflandırılması.....	48
6.3.4.3	Ölçütlerin Uygulanmasına İlişkin Esaslar.....	52
6.3.4.4	Aktif Toplam ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması....	53
6.3.4.5	Çalışan Sayısının Hesaplanması.....	54
6.3.5	Bağımsız Denetimin Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlerin Denetimi.....	55
6.3.6	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar 'da Bağımsız Denetim.....	56
6.3.7	Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi.....	57
6.3.8	Denetçi Görüşleri.....	61
6.3.9	Denetim Raporları.....	64
<b>7</b>	<b>SONUÇ.....</b>	<b>65</b>
	<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b>
	<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>67</b>

# ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

## ÖZET

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile sermaye Şirketleri denetime tabi tutulmuŐtur. Buna göre her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütler içinde kalan sermaye Şirketleri denetlenecektir. Denetim bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır. Denetimin kapsamı hem uygunluk hem de faaliyet denetimini kapsayan finansal tablo denetimidir. Bu bağlamda sermaye Şirketlerinin bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve zkaynak değişim tablosu ile dipnotlarından oluşan finansal tablo seti yıllık faaliyet raporu ile birlikte denetlenecektir. Finansal tablo setinin tabi olduğu standartlar Türkiye Muhasebe Standartlarıdır. Denetim ise Türkiye Denetim Standartlarına Göre Yapılacaktır. Ülkemizde gerek bu standartların yayınlanmasından gerekse denetimin kalitesinden sorumlu gözetim kurumu Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumudur. Bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi de aynı kurumun görev alanına girmektedir. Tez alıŐması sermaye Şirketlerinin denetimine getirilen yasal düzenlemeyi, anonim Şirketler kapsamında incelemektedir.

**Anahtar kelimeler:** *Muhasebe, Denetim, Anonim Şirket*

# AUDIT OF STOCK JOINT COMPANIES

## ABSTRACT

New Turkish Commercial Code and capital companies were subjected to inspection. Accordingly, the remaining capital companies within the criteria as determined each year by the Council of Ministers will be audited. The audit will be conducted by independent auditors. Both compliance and operational audits, including financial statement control scope of the control. In this context, the capital of the company balance sheet, income statement, cash flow statement and changes in equity a set of financial statements the footnotes of the table will be overseen in conjunction with the annual report. Set Turkish Accounting Standards financial the standards that are the subject of the table. The control shall be made in accordance with Turkish auditing standards. The publication of these standards, our country public oversight agency responsible for oversight and control of the quality of accounting and auditing standards Authority. The authorisation of the independent inspector at the same institution fall under the jurisdiction of. Thesis on the legal regulation of capital brought into the control of the company, examines the scope of Joint Stock Companies.

**Key words:** *accounting, auditing, Joint-Stock Company*



## 1 GİRİŞ

6335 sayılı Kanun'un 18. Maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi esası getirilmiştir. 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ve en son 14.03.2014 tarihli ve 2014/5973 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenecektir. Bu kapsamda, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili ticari mevzuat çerçevesinde bağımsız denetim sistemi uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla ülkemizde denetim uygulamaları önem arz edeceğinden, tez çalışması, böylesine önemli bir konuda, ilgili taraflara kaynak oluşturmak amacıyla yapılmıştır. Çalışmada bağımsız denetim kurumu ticaret şirketleri ve özellikle anonim şirketler ekseninde değerlendirilmiş, şirket kavramı açıklanmış, bu çerçevede bağımsız denetim kurumu diğer denetim türleri ve denetim çeşitleri ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

Çalışma literatür taramasına dayalı olarak yürütülmüş ve tamamlanmıştır.

Çalışma, büyüklükleri ve kamu yararı içermeleri göz önünde bulundurulduğundan, sadece anonim şirketleri kapsamaktadır.

Birinci bölümde Şirket kavramı açıklanmıştır. Bağımsız denetim kurumu anonim şirketlerde uygulanacak kanuni denetim sistemi olduğu için bağımsız denetimin hangi esaslara tabi olacağıının belirlenmesi ve uygulanabilmesi bakımından, öncelikle şirket kavramı ve anonim şirketin tanımlanması gerekmektedir. Çalışmamda şirket kavramının öncelikle ne olduğu, unsurlarının neler olduğu anlatılmıştır. Şirket unsurları olarak incelenmiş olan kişi, sözleşme, sermaye, amaç ve ortak çalışma iradesi Türk Ticaret Kanununun maddeleri göz önünde bulundurularak anlatılmıştır.

İkinci bölümde Türkiye’de Şirketlerin Sınıflandırılması yapılmıştır. Türkiye’de şirketlerin sınıflandırılması bölümünde adi şirketler, ticaret şirketlerinden bahsedilmiştir. Ticari şirketlerin ticari amaca ulaşmada gösterilen emeğin, ortaya konan sermayenin sözleşmeyle birleştirilerek kurulmasından söz edilmiştir. Bu doğrultuda kendi içerisinde de sınıflandırılmaya gidilerek şahıs şirketleri, sermaye şirketleri olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde Denetim konusu ele alınmıştır. Denetim bölümünde ilk olarak denetimin ne olduğu, amacının ve kapsamının neler olduğu anlatılmıştır. Denetimin bir firma için ne kadar önem taşıdığı, şirketlerin alanlarında ilerleme kaydedebilmeleri için nasıl çalışmalar yapması gerektiği, yapılan çalışmaların hangi kurallar çerçevesinde yapılması gerektiğinden söz edilmiştir

Dördüncü bölümde Türk Ticaret Kanununda Denetim ele alınmıştır. Denetimin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki yerinden bahsedilmiştir. Bu doğrultuda Türk Ticaret Kanununda İç denetim, Bağımsız denetim, Özel denetim, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetimi olarak incelenmiştir. Türk hukukunda iç denetim artık önem teşkil etmediğinden İç denetimin yerini bağımsız denetimin almasıyla denetçiler organ olmaktan çıkmıştır.

Beşinci bölümde Anonim şirketlerde denetimin nasıl işlediği konusu ele alınmıştır. Bu bölümde var olan ve şirketlerin kurumsal yaklaşımlarından dolayı kurmaları gereken denetim komitesinden söz edilmiştir. İç kontrol sisteminin nasıl işlediği anlatılmıştır. İç denetimin çeşitleri, unsurları sıralanmıştır. Anonim şirketlerde iç denetimin işlevlerinin neler olduğundan bahsedildikten sonra bağımsız denetimin yerinin ne olduğu anlatılmıştır. Verimli sonuçlar elde edebilmek için 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda önemli değişikliklere gidilerek denetim daha sağlıklı ve güvenilir bir hal almıştır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar da bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerin başında gelmektedir.

## 2 ŞİRKET KAVRAMI

Türk Ticaret Kanunu'nda genel olarak şirket tanımına yer verilmemiştir. Şirket; ekonomik bir amaç için kurulmuş olan bir kuruluştur. Şirketin genel amacı; Sergilemiş olduğu faaliyet sonucu kazanç elde etmek, elde ettiği bu kazancı da ortaklarına dağıtmaktır. (Mutluer, Uslu, & Bildirici, 2013) Bununla birlikte adi ortaklığın düzenlendiği Borçlar Kanununda verilen şirket tanımı diğer bütün şirketler için de ortak bir tanım olarak kabul edilir. B.K. 620'ye göre şirket iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Tanımda iki veya daha fazla kişiden bahsedilmekle birlikte 6102 sayılı T.T.K. hükümleri çerçevesinde tek kişilik anonim ve limited ortaklığın kurulması mümkün kılınmıştır. Bu bakımdan genel tanımdan farklı olarak bazı şirket türleri için tek kişiyle de kuruluşun mümkün olduğunu kabul etmek gerekir.

### 2.1 Şirket Unsurları

Kazanç sağlamak ve paylaşmak amacıyla birden fazla kişi tarafından kurulan şirketleri oluşturan unsurları; kanundaki tanımdan yola çıkarak; kişi, amaç, sözleşme, ortak çalışma isteği ve sermaye olarak ifade edilmektedir. (Bilgili & Demirkapı, 2013)

#### 2.1.1 Kişi

Şirket tıpkı dernek gibi kişiler arasında oluşturulan bir birliktir. (BAHTİYAR, 2013) Yeni Türk Ticaret Kanununa göre şirketler artık tek kişiyle de kurulabilecektir. Türk Borçlar Kanunu 620. Maddesinde şirket sözleşmesinin, TTK.'nın 211, maddelerinde kollektif şirketlerin, TTK. 304'de komandit şirketlerin en az iki kişiyle kurulabileceği belirtilmiştir. Yine aynı şekilde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 568/2 de ve kooperatif kanununun Madde 2 de belirtildiği gibi kooperatiflerin en az kurucu sayısı yedidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin ise beş kişidir. Ancak Limited Şirket ve Anonim

Şirket için bir kişi ile kurulma olanağı sağlanmıştır (T.T.K. 338,573). Şirketlerin en az iki kişi tarafından oluşturulma durumu bu iki şirket için geçerliliğini kaybetmiştir. Normal olarak bakıldığında belirtilen sayı alt sınırdır. İstendiği takdirde daha fazla kişi ile şirket kurulabilmektedir. Uygulamaya bakıldığı zaman ise şahıs şirketlerinde ortak sayısının az olduğu görülmektedir. Belirtilen adi, kollektif, komandit veya bir limited şirketinde ortak sayısı 3 veya 4 ü pek geçmemektedir. Kural olarak geçerli sayılan çok ortaklık durumu anonim şirketlerde geçerliliğini korumaktadır. Bu duruma neden ise kolay kurulabilir olma ve kolay alınıp-satılabilir hisse senediyle sağlanması gösterilebilir. Türk Ticaret Kanununun 574/1'de belirtildiği üzere limited şirketlerde ortak sayısı 50'yi aşamaz. Anonim şirketlerde üst sınır yoktur. Ancak ortak sayısının 500'ün üzerine çıkması şirketin halka açık şirket hükümlerine tabi olmasına yol açar (Sermaye Piyasası Kanunu Madde 16/1).

Ortakların gerçek veya tüzel kişi olup olmaması yönünden ise genel olarak söylenebilir ki T.T.K. 124 /2 hükmüne göre şahıs şirketi sayılan şirketlere tüzel kişiler ortak olamazken, tüzel kişiler sermaye şirketlerine ortak olabilir. Buna göre anonim, limited, kooperatif şirketlerine, komandit şirkete komanditer olarak tüzel kişiler ortak olabilirler. Ancak kollektif şirketlere ve komandit şirketlere komandite olarak sadece gerçek kişiler ortak olabilirler.

### **2.1.2 Sözleşme**

Şirket belirli kurallar çerçevesinde oluşarak bir araya gelmiştir. Bu durumu oluşturan ve sağlıklı bir şekilde devam ettirecek olan kişi veya kişilerde gerekli titizliği, hassasiyeti göstermelidir. Bu yüzdendir ki şirketlerin kurulma aşamasında iki veya daha fazla kişinin aralarında kararlaştırarak oluşturdukları sözleşmeye göre kurulum gerçekleştirilir. Şirket sözleşmeleri iki taraflı sözleşmelerden farklıdır. Bu duruma örnek verilecek olunursa bir alım-satım veya kira sözleşmelerinde her zaman iki taraf bulunmaktadır. Fakat şirket sözleşmelerine baktığımız zaman taraf sayısının bir önemi yoktur, bu sayı ikiden daha fazla olabilir. Bu özelliği ile şirket sözleşmesi borçlar hukuku sözleşmelerinden farklıdır. (İmregün, 1993) Türk Borçlar Kanununda (Madde 620) belirtilen şirket kurulma aşamasında herhangi bir şekle tabi değilken Türk

Ticaret Kanununda (Madde 212-305/1-335-566/1-575/1) yazılı şekle tabidir. Ticaret şirketlerinin hiç birisi sözlü şekilde kurulamayacağı belirtilmiştir.

### **2.1.3 Sermaye**

Şirketler faaliyet gösterecekleri alanda amacına uygun bir iş çıkarabilmek adına sermayeye ihtiyaçları vardır. Sermaye olmadığı takdirde bir işlemin yürütülmesi veya istenilen hedefe ulaşılması mümkün değildir. Şirkete getirilen sermayelerin çeşitleri bulunmaktadır. Bunlar aynı sermaye, nakdi sermaye ve emek sermayesidir. Aynı sermaye taşınabilir mallar, taşınamayan mallar, fikri haklar ve sınai haklardan oluşur. Nakdi sermaye ise para, alacak ve kıymetli evraklardan oluşmaktadır. Emek sermayesi ise ticari itibar, iş deneyimini kapsamaktadır. Bu sermaye çeşitlerini her ortak şirkete sunabilir. Yalnız bu sermayelerin uymadığı türde şirketlerde bulunmaktadır. Anonim şirket, limited şirket ve komandit şirkete emek sermayesi getirilemez. Nakdi ve aynı sermaye kabul edilir. Anonim ve limited şirkete vadesi henüz gelmemiş alacakların, üzerlerinde sınırlı aynı hak haciz ve tedbir bulunan aynı değerlerde getirilemez. Bakanlar Kurulu tarafından sınırı belirlenen sermaye miktarları kanuni bakımdan asgari limitlidir. TTK' nın 332-580/1. Md.'de belirtildiği üzere bir Anonim şirket kurulması için en az 50.000 TL; Limited şirket için ise en az 10.000 TL getirilmesi gerekmektedir. Bu sınırlamanın getirildiği şirketlerin alanları genel olarak bankacılık ve özel sigortacılık, sermaye piyasalarıdır. Özellikle bu şirketlerin ortaklarının, sorumluluğu sınırlandırılan şirketler olduğuna dikkat edilmelidir.

### **2.1.4 Amaç**

Kurulan şirketler genel bir amaç doğrultusunda oluşturulmaktadır. Bu amaç ise yapılan işler ve faaliyetler sonucu kazanç elde ederek bunu ortaklarına dağıtmaktır. Şirketin en önemli unsurlarındandır. Kazanç elde etme amacı şirketi dernek ve vakıflardan ayıran bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır. Tabi şuna da dikkat edilmesi gerekir ki dernek ve vakıflarda ekonomik bir amaç taşımamış olsalar da kazanç sağlayan işler yapabilirler.

Şirketler belirledikleri amaç doğrultusunda kazançlarını elde ederler. Burada devreye aynı amaç için farklı konularda iş ve faaliyet göstererek hedefe

ulaşmalarıdır. Buradan da anlaşılıyor ki şirketlerin amaç ve konuları farklıdır. TBK' nın 27. Md.' de belirtildiği gibi istenilen amaca ulaşmak için belirlenen konularda faaliyette bulunulabilmesi için ahlaka, adaba ve kişiliğe aykırı davranışta bulunulmaması gerekmektedir. (Toroslu, 2015)

Kanunda da şirketin amacı ve konusu hakkında çeşitli düzenlemeler mevcut olup, şirketin amacının kazanç paylaşmak olduğunu ifade eden BK. 622, anonim ve limited şirketin kanunen yasak olmayan ekonomik her türlü amaç için kurulabileceğini öngören TTK. 331 ve 573/3 örnek olarak gösterilebilir. (Bahtiyar, 2013)

şirketin fiil ehliyetini şirketin amaç ve konusu ile sınırlayan “ultra vires” prensibine ise eski Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak 6102 sayılı yeni TTK'da yer verilmemiştir. Ultra vires prensibine göre şirket ancak konusu ve amacı çerçevesinde işlemler yapmaya ehliyetli olup bunun dışında yapılan işlemler geçersiz olduğu gibi temsilcilerin dahi bu yönden işlemler yapması genel kurul tarafından verilen özel yetkiyi gerektirir. Bu konuda Yargıtay'ın kararları da mevcuttur. *“Anılan kanun hükümleri uyarınca, şirket yönetim kurulu veya temsilcisi, ancak şirket maksat ve konusuna göre her nevi iş ve hukuki işlemleri şirket adına yapmaya yetkilidir. şirket maksat ve konusu dışına çıkan bir işin veya hukuki işlemin yönetim kurulu veya temsilciler tarafından yapılabilmesi TTK.nun 443/2 maddesi uyarınca, ancak genel kurulun vereceği özel bir yetki ile olabilir.”*

### **2.1.5 Ortak Çalışma İradesi**

şirketler belirledikleri hedefe ulaşabilmek için çaba sarf ederler. Yapılan çalışmaların karşılık bulabilmesi için tek kişinin değil, şirkette faaliyette bulunan diğer kişilerinde emek vermesi gerekir. Birlikten kuvvet doğar dedikleri tabire uyulduğunda amaca; programlı, düzenli bir şekilde ulaşılır. Takım arkadaşlarının yapılan çalışma da zorluk çıkarmaması gerekir ki aşılması kolay bir süreç yaşansın. şahıs şirketlerinde bahsettiğimiz durum gayet normal bir şekilde ilerlerken sermaye şirketlerinde daha zordur. Sebebi ise anonim şirketlerde işlenen sistemde işlemlerin büyük bir kısmının sorumluluğu temsili ortak olamayan profesyonel anlamda başarılı yöneticilere bırakılmaktadır. Yapılan diğer işlemler de fazla bir çaba sarf edilmemektedir. Ortak çalışma

iradesinin sorunsuz ve sağlıklı bir Şekilde sonuç vermesi için gereken dikkat ve zen gösterilmeli, ortaklar da Şirketle uyum içinde çalıŐmalıdır.



### 3 TÜRKİYE'DEKİ ŞİRKETLERİN SINIFLANDIRILMASI

#### 3.1 Adi Şirketler

Adi Şirketlerde yapılan düzenlemeler Türk Borçlar Kanunu'nun 620. Madde ile 645. Maddeleri arasında yer almıştır. Adi Şirketler iki veya daha fazla kişinin mallarını, emeklerini ortak bir hedef için birleŐtirmeleriyle oluŐturulmuŐtur. Bu Şirketler tüzel kişilik özelliği taŐımazlar. Diğer Şirketlerden ayrı kılan özelliği ise TTK'da belirtilen Şirketlerin ayırt edici özelliklerini barındırmamasıdır. Bu Şirketlerde her ortak katılım payı olarak para, mal veya emek ortaya koymakla yükümlüdür. (zcan, 2013)

Borçlar Kanunu'nda Adi Şirketlerin özellikleri aşağıda sıralandığı gibi gösterilmiştir (Ece, 2013)

- Adi ortaklıklarda tüzel kişilik bulunmaz.
- Gerçek kişi veya tüzel kişiler tarafından kurulabilirler.
- Sözleşmeleri yazılı veya sözlü bir Şekilde olabilir.
- Her ortak nakit, alacak, mal veya emek olması Şartıyla sermaye koymakla yükümlüdür.
- SözleŐmenin olmadığı durumlarda her ortağın kazancı ve zararındaki payı sermayesinin değerine ve niteliğine bakılmaksızın eŐittir.
- Şirket ortakları bakımından, rekabet yasağı söz konusudur.
- BK 535. Maddesinde sona erme nedenleri belirtilmiştir.

#### 3.2 Ticaret Şirketleri

Ticari Şirketler, ticari bir amaca ulaşmada emek ve sermayenin sözleşme ile harmanlanarak oluŐturulduĐu kuruluŐu ifade etmektedir. Bu Şirketler Şahıs Şirketleri ve Sermaye Şirketleri olmak üzere ikiye ayrılır.



### 3.2.1 Şahıs Şirketleri

Tüzel kişiliğe sahiptirler. Ortakların sorumlulukları sınırsızdır. Şahıs Şirketleri TTK. Hükmüne göre kurulurlar. Şirket sermayelerinin yanında ortakların şahsi mal varlıkları ve itibarları şirkete güç kazandırır bunun sonucunda ortaklarda güven oluşur. Kollektif şirketler ve Adi Komandit şirketler olarak ikiye ayrılır. (Sağlam & Şengül, Şirketler Muhasebesi, 2011)

#### 3.2.1.1 Kolektif Şirketler

TTK.'da düzenlenmiş olan ticaret şirketidir. Kollektif Şirketler şahıs şirketi olarak nitelendirilmektedir. Bu şirketler ortakların yapılan işlerde gösterdikleri emeğe, tecrübeye, çalışma şekline göre şekillenir. Kollektif şirketler TTK'nın 211 ve 303. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. 211. maddenin açıklamasına bakıldığında kollektif şirket ticari işletmeyi belli bir ticaret unvanı altında işletmeyi amaç edinerek gerçek kişiler tarafından kurulmuş olan ortakların sorumluluklarını şirketin alacağına karşı sınırlandırmayan şirkettir (Bilgili & Demirkapı, 2013). Kollektif şirketler aşağıda belirtilen unsurlara bağlı olarak kurulur.

- **Ortaklar:** En az iki kişi ile kurulurlar. TTK'da alt ve üst sınır belirtilmemiştir. Bu sebeple istenilen kişi sayısı kadar ortak ile bir şirket kurulması mümkün kılınmıştır. Ortak kişiler burada kesinlikle gerçek kişilerden oluşmalıdır. Diğer hususlar ise fiil ehliyetine sahip kişiler kollektif şirket kurabilir. Ayrıca küçük veya kısıtlı kişilerde yasal temsilci olarak sayılan velisinin izni ile bu şirketlere ortak olabilir.
- **Konu:** Kollektif şirketler ticari işletme işletmek amacıyla kurulmaktadır. Kollektif şirketlerin işlettiği işletmenin ticari işletme niteliği TTK'nın 11 ve 15. Maddelerinde belirtilmiştir. Kollektif şirketlere parasal değeri bulunan her şey sermaye olarak eklenebilir.
- **Unvan:** Kollektif şirketler tacir konumundadır. Bunun sebebi ticari işletme işlettiği için bu unvanı taşımaktadır. Unvan oluşturulurken ortaklardan birisinin isim ve soy isimi ile şirket türüne hitap eden ibareden oluşur. Örnek verilecek olursa Mustafa Şanlı, Kemal İzok ve Görkem Özel'den oluşan kollektif şirketin unvanı Mustafa Şanlı Kemal İzok Görkem Özel Kollektif Şirketi olur.

- Türk Ticaret Kanununun 39/2 maddesine göre Şirket unvanını işletmesiyle ilgili olarak kullandığı düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde, ticaret sicil numarası, merkezi ile birlikte kullanması gerekmektedir.
- **Sınırsız Sorumluluk:** Türk Ticaret Kanununun 236/237. maddesine göre Kollektif Şirketlerde tüm ortaklar şirkete koydukları sermaye miktarı dikkate alınmaksızın şirket borçlarından dolayı ikinci derece ce sınırsız sorumludurlar. Şirket alacaklıları, şirket borçları yüzünden kural olarak en başta şirket malvarlığına başvurmalıdır. Malvarlıkları şirketin ayrı bir kişilik olması yüzünden farklılık gösterir. Şirket alacaklıları şirket malvarlığına başvurduklarında istediklerini tahsil edemezlerse durum değişir. Bu durumda ortakların malvarlığından alacaklarını tahsil etme yolunu deneyeceklerdir. Böylece ortakların şirket borçlarından ikinci derece sorumluluğu olarak adlandırılır. Sınırsız sorumluluk ise ortakların şirket borçlarından dolayı kendilerine müracaat edildiğinde şirkete getirilen sermaye miktarı veya oranı dikkate alınmaksızın tüm borçlardan sorumlu olma durumudur.
- **Tüzel Kişilik:** Türk Ticaret Kanununun 232. Maddesine göre Kollektif şirketler farklı bir kişiliğe sahip olup tüzel kişilik özelliği taşımaktadır. Tüzel kişilikte olması gereken şart kollektif şirketin ticaret siciline tesciliyle kazanılır. Mahkemelerde ise davacı ve davalı olabilme hakları bulunmaktadır.

### 3.2.1.2 Adi Komandit Şirketler

TTK'da iki çeşit komandit şirket bulunmaktadır. Bunlardan ilki adi komandit şirkettir. İkincisi ise sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Adi komandit şirket şahıs şirketi olarak nitelendirilmektedir. Türk Ticaret Kanununun 304-328, TTK. Md. 564-572. maddesine Sermayesi paylara bölünmüş olan komandit şirket ise sermaye şirketi olarak nitelendirilmektedir. Paylı komandit şirketler Türkiye'de az sayıda tercih edilirler. Adi komandit şirketlerde 2 çeşit ortak vardır: Komandite ortak ve Komanditer ortak. Komandite ortaklar borçlarından sınırsız sorumludur. Komanditer ortakta ise durum farklıdır. Ortaklar borçlarında sınırlı sorumlu sayılırlar. Şirket yönetme yetkisi ve şirketi temsil etme yetkisi bulunmamaktadır. TTK'nın 304/1 maddesinde adi komandit

şirketler işletmeyi ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış olan fakat diğer ortakların sorumluluğu sınırlandırılan şirket komandit şirkettir. (Bilgili & Demirkapı, 2013)

• **Ortaklar:** Adi Komandit şirket en az iki ortakla kurulur. Bunlar komandite ve komanditer olarak ikiye ayrılır. Kanunumuzda belirtildiği üzere en az birer tane komandite ve komanditerin bulunma şartı arandığı belirtilmiştir. Komandite ortak ile komanditer ortak arasında farklar bulunmaktadır. Bu farkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

1. Komandite ortak Türk Ticaret Kanununun 304/3. Maddesine göre gerçek kişi iken komanditer ortak tüzel veya gerçek olabilir.
2. Komandite ortakların Türk Ticaret Kanununun 318. Maddesine göre temsil etme yetkisi bulunurken bu yetki komanditer ortaklarda yoktur.
3. Komandite ortaklarda Türk Ticaret Kanununun 311. Maddesine göre rekabet yasağı söz konusu iken komanditer ortaklarda böyle bir durum söz konusu değildir.
4. Komandite ortak Türk Ticaret Kanununun 307/2. Maddesine göre emek ve ticari itibarı olan tüm varlıkları sermaye olarak gösterebilirken komanditer ortaklarda durum farklıdır. Sermaye olarak ancak nakdi ve aynı sermaye kalemlerini öne sürebilir.

• **Konu:** Adi komandit şirketler ticari işletme işletmek amacıyla kurulurken, ticari işletmeler ise TTK'da 11. Ve 15. Maddelerde belirtilen esaslar göz önüne alınarak esnaf işletmesinden daha kapsamlı ve büyüktürler. Bu yüzden komandit şirketler esnaf işletmesi işletmek adı altında kurulamazlar.

• **Unvan:** Adi komandit şirket ismi ticaret unvanı ismiyle oluşturulur. Unvan oluşturulurken en az ortaklardan birinin ismi, soyadı, şirket türünü gösteren ifadeye yer verilmesi gerekir. Örnek verilecek olursa Mustafa Şanlı, Kemal İzok ve Görkem Özel'den oluşan komandit şirketin unvanı Mustafa Şanlı Kemal İzok Görkem Özel Komandit Şirketi'dir. Unvan oluşturulurken komanditer ortakların ismine yer verilmez.

- **Ortakların Sorumluluğu:** \_Adi Komandit şirketlerin sorumluluğu kolektif şirkete göre farklılık gösterir. Adi Komandit şirketlerde sınırlı sorumluluk ve sınırsız sorumluluk olmak üzere iki tür sorumluluk vardır. Komandite ortaklar sınırsız sorumluyken, komanditer ortaklar sınırlı sorumludur. Anonim şirketlerde koymayı belirledikleri sermaye miktarıyla sınırlı olarak şirket borçlarından sorumluluk sahibidir.
- **Tüzel Kişilik:** Adi komandit şirketler TTK.'da 305/1. Maddede düzenlenen diğer şirketlerin de sahip olduğu tüzel kişilik özelliğini taşır. Ortaklardan ayrı bir kişilik taşımaktadır. Bu şirketler ticaret siciline tescil edildiği an itibariyle tüzel kişiliği oluşur. Tüzel kişilikle birlikte anlam kazanan bir özellikte ayrı malvarlığına sahip olmasıyla birlikte tacir sıfatına sahip olmasıdır.

### **3.2.2 Sermaye Şirketleri**

Anonim şirket, Türk Ticaret Kanununun 124/2. Maddesine göre limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş şirketlerdir.

#### **3.2.2.1 Anonim Şirket**

Anonim Şirketler, TTK'nın 329. Maddesinde belirtildiği üzere 'Sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından ötürü sadece malvarlığı ile sorumlu olan şirkettir. Anonim şirketler TTK'da 331. Maddede de kanunen yasak olan her türlü amaç ve konu için kurulabileceği hükmünü taşır. Kapalı Anonim şirketlerde de TTK kapsamında yürütülen sistem kayıtlı sermaye sistemidir. Dolaylı sermaye ve kayıtlı sermayenin farklılıklarına değinilmiştir. Asıl fark esas sermayenin 'Bütün sermayenin sözleşmede taahhüt edilmiş olması, kayıtlı sermayenin ise 'Sermaye artımı olacağı durumda yönetim kuruluna bilinen yetki tavanını gösteren sermaye olacaktır. Türk Ticaret Kanununun 332/1. Maddesine Bu durumda anonim şirketlerde esas sermaye 50.000 Türk Lirasından, kayıtlı sermaye sistemini kabul edecek olan halka açık olmayan kapalı anonim şirketlerde ise başlangıç sermayesi 100.000 Türk Lirasından aşağı olmayacaktır. 332/2. Madde de ise Anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme geçileceği zaman elde bulunması gereken zorunlu sermayedir; çıkarılmış sermaye ise çıkarılan bütün payların tamamının itibari değerlerinin toplamını ifade eder. Kapalı anonim şirketlerde gerekli şartlar sağlanmadığı zaman Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin

almaları şartıyla kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilirler. Kanunda yer alan 332/3. maddeye göre Kayıtlı Sermaye sistemine dahil olan şirketler bu sistemde olmaları için taşınmaları gereken özelliklerden birini kaybederse kendiliğinden devre dışı bırakılarak sistemden çıkarılırlar.

### **3.2.2.2 Limited Şirket**

Limited şirket tanımı Türk Ticaret Kanununda açıkça belirtilmemiştir. Sadece 573. Maddede bir veya daha fazla gerçek ve tüzel kişi ile ticaret unvanı altında oluşturulabileceği belirtilmiştir. Limited şirketler Anonim şirketlerde de olduğu gibi kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

TTK.'da 573/2. Madde de ise limited şirket ortaklarının sorumluluğu belirli kıstaslar çerçevesinde belirtilmiştir. Limited şirketlerin sorumluluk taşıyacakları durum sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmektir.

Limited şirketlerde tek kişi tarafından kurulabilir. Fakat ortak sayısı için sınır belirtilmiştir. Bu sayının 50 den fazla olmayacağı 574/1. Madde de yer almaktadır. TTK' ya göre bir limited şirketin sözleşmesinde açıkça yer verilmesi gereken zorunlu kayıtlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

1. Şirketin taşıdığı ticaret unvanı ve şirket merkezinin bulunduğu yer.
2. Şirketin işletme konusu hakkında bilgi.
3. Esas sermaye tutarıyla birlikte esas sermaye pay sayısı, itibari değerleri, var olan imtiyazlar.
4. Müdürlerin isim, soy isim, unvan ve vatandaşlık bilgileri.
5. Şirket tarafından gerçekleştirilecek olan ilan şekilleri.

Türk Ticaret Kanununun 577. Maddesinde şirket sözleşmesinde bulundurulması zorunlu olmayan kayıtların şirket sözleşmesinde olması durumunda bu kayıtlar ihtiyari özelliğini kaybederek bağlayıcı hüküm niteliği kazanacaklardır. Bahsedilen kayıtlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

1. Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılmasıyla ilgili kanuni hükümlerden ayrılan düzenlemeler,

2. Ortaklara veya şirkete esas sermaye paylarını dikkate alacak ön alım geri alım ve alım hakkının tanınması,
3. Ek ödemelerle ilgili yükümlüklerin öngörülmesi, şekil ve kapsamının görüşülmesi,
4. Kanuni düzenlemelerden ayrı olarak rekabet yasağına ilişkin hükümler,
5. Genel kurulun toplantı çağrılmasında özel hak tanınan hükümler,
6. Şirket yönetiminin üçüncü başka kişiye bırakılmasına ilişkin yetki hükümleri,
7. Ortağın şirketten çıkarılmasına ilişkin özel sebepleri belirten hükümler,

Yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere zorunlu kayıt yanında ihtiyari kayıtlarında olabileceği, bu kayıtların şirket sözleşmesinde yer almaması halinde sonradan sözleşmede yapılacak değişiklik ile düzeltilmelerine olanak tanınmıştır.

### **3.2.2.3 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tanımına TTK' nın 564. Maddesinde yer verilmiştir. Tanım Sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklardan bir veya birkaçı şirket alacağına karşılık olarak kollektif şirket ortağı, diğerleri ise bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket şeklinde yapılmıştır. Adi komandit şirketle aralarındaki en büyük fark sermayesinin paylara bölünmüş olmasıdır. TTK'nın 564. Maddesinde şirketin paylara bölünme durumu gerçekleşmez ise birden çok komanditerin sermayeye katılımını göstermek amacıyla kısımlara ayrılması halinde şirket hakkında komandit şirket hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Bu şirket türü bazı konularda komandit şirketlere, geriye kalanlarda ise anonim şirketlere ilişkin hükümler geçerli olacaktır. Komanditeler birbiriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri özellikle şirketin yönetimine dayalı görevleri, yetkileri şirketten ayrılma durumları komandit şirketlerde geçerli olan hükümlere tabi olacakları Ticaret Kanunumuzun 566/1. Maddesinde yer almaktadır. Bu şirket ile yapılacak olan sözleşmeler yazılı şekilde düzenlenerek komandite ortaklar tarafından onaylanarak imzalanacaktır. Ardından noter onayından geçirilecektir.

Şirket kurucuları kanunda da belirtildiği üzere en az beş kişi olacaktır. İçlerinden birisi komandite olması şartı bulunmaktadır.

TTK' ya göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu kayıtlar TTK Md. 567/339 da belirtildiği gibi aşağıda sunulmuştur:

1. Şirketin ticaret unvanı ve şirketin merkezi hakkında bilgi.
2. Esas olan kısımları belirtilen şirketin işletme konusu hakkında bilgi.
3. Yönetim kurulu üyelerinin sayısı ve şirket adına imza yetkisi bulunan kişiler hakkında bilgi.
4. Genel kurulda bulunan kişilerin toplantıya çağırılma şekilleri.
5. Şirket ilanları hakkında bilgi.
6. Şirketlerin hesap dönemleri hakkında bilgi.

#### **3.2.2.4 Kooperatifler**

Kooperatif Kanununun 1. Maddesinde tanım şu şekilde yapılmıştır. Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma amacıyla kururlar. Gerçek ve Tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli işletmeler kooperatifi tanımlamaktadır. Kooperatiflerle ilgili bazı özellikler aşağıda sıralanmıştır (SAĞLAM, 2013)

- Tüzel kişiliğe sahiptirler.
- En az 7 kişi ile oluşturulur.
- Belirli ekonomik çıkarı karşılamak amacıyla kurulmaktadır.
- İhtiyaçlar yardım, dayanışma ve kefalet yoluyla sağlanmaktadır.
- Ortak sayısı değişkenlik gösterir.
- Sözleşme ile kururlar.
- Gerçek ve Tüzel kişiler kurabilirler.
- Her ortağın bir oy hakkı bulunmaktadır.

- Ortağın ölümü ile ortaklık sıfatı sona erer. Fakat ana sözleşmede gösterilen şartlarla mirasçılarının ortak olarak kalması sağlanabilir.





## 4 DENETİM

### 4.1 Denetimin Tanımı Ve Amacı

Denetim kavramı tarihsel süreç içerisinde bakıldığında köklü bir geçmişe dayanmaktadır. Milattan önce 3000’li yıllarda Babil ve Ninua’da ekonomik faaliyetlerin denetlendiğiyle ilgili bilgiler bulunmaktadır. İngiltere’de de devlet gelirlerini korumak ve belirli bir düzene oturtmak amacıyla denetleme süreci başlatılarak denetçiler görevlendirilmiştir. Bağımsız dış denetim uygulaması ilk defa 19. Yüzyıl sonuna doğru İngiltere’de gerçekleşmiştir. (Ulusoy, 2012)

İşletmelerin rekabet güçlerini artırmak ve gelişen sermaye piyasalarına rahatça girebilmek için şu an mevcut olan muhasebe sistemlerini daha aktif hale getirip şeffaf, karşılaştırılabilir bir şekilde doğru finansal tablolar meydana getirerek bunların bağımsız denetime tabi tutularak güvenilirliğinin artırılması gerekmektedir. (Sevimoglu, 2012)

Denetimin kelime anlamı Latince den gelmektedir. Latince kelime karşılığı ‘Contra Rotulus’ olarak bilinmektedir. (Pekiner, 1984)

Yönetim Biliminin temel işlevlerinden bir olan Denetim belli bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığı ile ilgili tespitlerde bulunarak çeşitli faaliyetler gösterirler. Denetimin farklı tanımlamalarına ulaşmak mümkündür. Tüm denetim tanımlamalarına bakıldığında ortak olarak bir tanım oluşturacak olursak şöyle bir ifade oluşmaktadır: Denetim belli bir ekonomik faaliyete, olaya ilişkin bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini belirlemek amacıyla kabul edilen ölçütler arasındaki uyumunu tarafsız bir şekilde inceleyen, sonuçlarını da kurallar çerçevesinde raporlayan sistematik bir süreçtir. (Ergin, 2006)

Denetimin Amacı; yapılan herhangi bir hata ve hilenin önlenmesi amacıyla işletme dışında olan ve bağımsızlığı ulusal ve uluslararası düzeyde belirlenen uzman kişiler tarafından yapılan denetim sonucunda bilgilerin güvenilirliğinin raporlanma esası benimsenmiştir. (Özyürek, 2012)

## 4.2 Denetimin Önemi Ve İşlevi

Günümüzde ekonomik hayattan bahsettiğimizde temeli işletmelere dayanır. Toplumda yer alan kişi ve kuruluşlar çeşitli nedenlerden dolayı işletmeler iletişim halindedirler. Toplumdaki bu kişiler işletme ilgilileri olarak tanımlanır. İşletme ilgilileri kendi içinde işletme içi ilgili ve işletme dışı ilgili olarak ayrılır. Genel olarak işletmeler arz sunarak talebi karşılamak veya bu talepten azda olsa yararlanarak karını mümkün olduğunca artırmaktır. Belirtilen taraflar işletmelerin çeşitli faaliyetleriyle ilgilenmektedir. Sebebi ise aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır. (Erdogan, Elitaş, Erkan, & Aydemir, 2014)

- **Tedarikçiler:** Durum, işletmeye ilk madde ve malzeme veya mal sağlayan açısından incelendiğinde çevre işletmelerin devamlılığının mali yapısıyla ilgili olduğu anlaşılır. Müşteri işletmenin geleceği demek için aktif var olacak pazarın devamı demektir. Bu sebeple mali yapı önem taşımaktadır
- **Kreditörler:** Kreditör dendiğinde akla kredi sağlayacak her türlü finansal kuruluş gelmelidir. Bankalar buna örnek verilebilir. Kreditörler, bir işletmeye kredi verecekse o işletmenin kredi risklerini tespit etmesi gerekir. Bu yüzden bu çevreyle iletişimin sıkı tutulması gerekmektedir. İşletmelerin kredi riskini bilmesi kreditörlerin tahsili mümkün olmayan ‘batık kredi’ ihtimalini azaltacaktır.
- **Ortaklar:** Ortaklar işletme üzerinde çok fazla hakka sahiptir. İşletmeyle bu sebepten yakından ilgililerdir. Temettü elde etme amacı taşıdıkları için işletmenin mali yapısını, alacağı kararları iyi bilmek zorundadır.
- **Yöneticiler:** İşletmelerin göstermiş oldukları faaliyetlerin sonucunu buldukları statüye göre ilgilenmekle sorumlu olduklarından işletmelerin doğal çevresini oluşturmaktadırlar.
- **Çalışanlar:** Çalışanlarda işletmenin doğal çevresini oluştururlar. Temel kaygıları, işleri muhafaza etmek ve kendilerine daha iyi yaşam koşullarını sağlamak olduğundan, işletmelerin faaliyet sonuçları bu kaygılarıyla bağlantılı olduğundan işletmenin durumuyla ilgilidirler.
- **Rakipler:** Rakipler günümüzde fazlasıyla önem taşımaktadır. Çünkü artık tekel tamamen ortadan kalkmaya yüz tutmuştur. Bununla birlikte düşük

enflasyonlu bir dönemde rekabet daha da zorlaşacağından serbest piyasa ortamındaki rakiplerin neye nasıl davranacağı konusunda bilinçli olması gerekmektedir. Bilinçli bir şekilde davranabilmenin ilk yolu da rakiplerin ve gerçekleştirilen faaliyetlerin izlenmesi ile mümkün olacaktır.

- **Devlet:** İşletmelerin faaliyet gösterirken uygulaması gereken kuralları, denetleme aşamasında oluşacak yükümlülükleri zamanında yerine getirip getirmediğini incelemelerde bulunarak gerekiyorsa cezai işlemlerde bulunabilir. İşletmeler için önem taşıyan durumları hatasız ve doğru şekilde yerine getirip getirmediğini takip etmek gerekmektedir.
- **Tüketiciler:** Tüketiciler işletmelerin ilgi alanına giren çevredir. Bu yüzden tüketici memnuniyeti, marka bağımlılığı işletme açısından çok önemlidir. Tüketici taleplerinin nasıl karşılandığının, sunumların ne şekilde yapıldığının işletmeler açısından yeri büyüktür. Bu şekilde İşletmeler tüketiciler ile sıkı bir bağ kurarak iki tarafında memnuniyeti sağlamış olur.
- **Sivil Toplum Örgütleri:** Sosyal çevre olarak da adlandırılan bu örgütler işletmelerin faaliyette bulunurken doğaya, çevrelerine zarar verebilirler. Sivil Toplum Örgütleri doğaya, çevreye, sağlık kuralları çerçevesinde uygun işlem gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmek için işletmelerle iletişim halindedirler. Eğer olumsuz bir durum ile karşılaşılırsa insan hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği öne sürülerek hak iddia edebilirler.
- İşletme ilgilileri kendi yararları doğrultusunda karar alırken doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Muhasebe ve Denetim hizmetlerine oluşan talep bu sebeple ortaya çıkmıştır. Her zaman yapılacak bir işlemde güven duyulması, doğru ve kesin bilginin olması hem işletme açısından gereklidir.
- **Denetimin İşlevleri:** Denetim kavramının işlevleri bilgilendirme, koruyucu olma, caydırıcı olma ve ekonomiklik olmak üzere 4 başlık altında incelenmiştir. (Çaliyurt, 2012)
- **Bilgilendirme İşlevi:** bağımsız denetimin önemli fonksiyonlarının başında yer almaktadır. Tasarruflarını nereye yapacakları konusunda bilgilendirilen hisse senetleri sahiplerine bilinçli yatırımın önünü açmışlardır. Hisse senedi

sahipleri de bu sayede tasarruflarını isterlerse menkul kıymetlere yatırım yaparak daha karlı çıkmış olurlar.

- **Koruyucu Olma İşlevi:** Denetimin tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılara gösterilen hizmet dâhilindeki bilgilerin tam ve oldukça gerçeği yansıtması gerekmektedir. Denetimin koruyuculuk işlevi bu konuda yatırımcılara yardım etmektedir.
- **Caydırıcılık İşlevi:** Kamuya duyurulacak finansal bilgilerin içeriğindeki muhasebe verilerinin her işletmenin kendi menfaatlerini sağlayacak şekilde düzenlenmesini engellemek adına böyle bir işlev ortaya çıkmıştır. Caydırıcılık işlevi sayesinde finansal tablolar tarafsızlığını ve objektifliğini koruyabilmektedir.
- **Ekonomik İşlevi:** Günümüzde ekonomik kararlar alınırken bağımsız denetimden faydalanılmaktadır. Bağımsız dış denetim sistemi sayesinde yatırımcılar piyasaya güven duyarak rahat bir şekilde hareket etmektedir. Yaptıkları yatırımda makro düzeyde ekonomik gelişme ve kalkınmayı beraberinde getirecektir. Yatırımcılar için finansal tabloların gerçekliği yansıtıp yansıtmadığı ancak bağımsız denetim ile tespit edilen sonuçlar dâhilinde belirlenecektir.

### 4.3 Denetim Ve Muhasebe İlişkisi

Denetim ile Muhasebe arasında önemli bir bağ vardır. İlk başta muhasebenin genel tanımına bakılacak olursa; dönem başındaki varlıklarda, yabancı ve öz kaynaklarda dönem içi tek başına meydana gelen değişimleri kaydederek dönem başı ile dönem sonunu karşılaştırarak ortaya çıkan net nihai değişimleri finansal tablo halinde düzenleyen bilgi sistemidir. Bu bilgi sisteminde gerçekleşen işlemler girdiler, bu girdiler ile gerçekleşen işlemler ve çıktılardır. Yapılacak işlemlerin güvenilir ve doğru olması için Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden yararlanılarak yönetim tarafından belirlenen kurallar dâhilinde iç kontrol sistemi ile işletmede uygulanıyor olması gerekir. Finansal tabloların eksiksiz, doğru ve güvenilir olması için muhasebede kullanılan kabul görmüş ilkelerin her aşamada kullanılıyor olmasına özen gösterilir. İşletme bu görevi büyük bir önemle yerine getirmelidir. Denetim ise muhasebenin çıktısı olan

finansal tablolarla ilgilidir. İşletmenin finansal tablolar elde edilirken muhasebe ilkeleri özenle uygulanıp uygulanmadığını araştırması gerekir. Araştırmalarda hangi kalemin ne derece önemle inceleneceğine işletmelerin iç kontrol sisteminin ilgili kalem bakımından zayıf veya güçlü olduğuna göre karar verilir. (Selimoğlu, 2008)

Muhasebe Denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Aşağıdaki tabloda Denetim ve Muhasebe ilişkisi anlaşılır bir şekilde ifade edilmiştir (Erdogan, 2006)

## **MUHASEBE**

Olayların ve İşlemlerin Tahlili

Mali işlemlerin muhasebe kayıtlarına aktarılarak özetlenmesi

Mali bildirimlerde bulunulması

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri dâhilinde finansal raporların hazırlanması

## **ÇIKTI**

Finansal tablolar ve denetim raporunun yıllık faaliyet raporu ile ortaklara sunulması

## **DENETİM**

Yönetimin hazırladığı tabloların elde edilmesi

Bu tablolardaki bildirimler ile ilgili delil toplama ve bu delilleri değerlendirme

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeler açısından bildirimlerin dürüstlüğünün saptanması

Bulgularla ilgili bir denetim raporunun hazırlanması

## **ÇIKTI**

Denetim raporunun denetleme şirketine takdim edilmesi

Finansal tabloları denetlemede ki önem muhasebe sürecindeki incelemeler

sonucunda finansal tabloların ne kadar dürüst olduğuyla ilgili bir yargıya

ulaşmaktan kaynaklanmaktadır. Denetim finansal tablolar hakkında oluşturulan

bir görüş ile sona ermektedir. Bu ifadeyle yeni bir bilgiden ziyade muhasebe raporlarının değerinin artırılmasının önemi vurgulanmıştır.

#### **4.4 Denetimin Çeşitleri**

Denetim konusuna göre, kapsamına göre, yapılış nedenine göre ve denetimi yapan denetçinin statüsüne göre dört başlık altında toplanmıştır.

##### **4.4.1 Konusuna Göre Denetim**

Denetimin konusu bağımsızlık durumu, uygunluğu ve göstermiş olduğu faaliyetlere göre üç grupta incelenmiştir.

##### **Bağımsız Denetim**

İşletmeyle ilgili finansal bilgileri sunmada kullanılan temel araç finansal tablolardır. Finansal tablolar aracılığıyla finansal durum, faaliyet sonuçları para birimi olarak gösterilmektedir. Özetlenmiş bilgilere göre hazırlanan tabloların yanı sıra finansal muhasebe süreciyle dolaylı ve doğrudan ilişkili olan bilgilerinde raporlanması gerekmektedir. Bu bilgilerin raporlanması da finansal raporlamayı ifade etmektedir. Finansal raporlama finansal tablolarda yer almayan finansal olmayan verileri de içerdiğinden daha kapsamlıdır.

Finansal tabloların denetimindeki amaç, ilgililere sunulan geniş kapsamlı bilgilerden oluşan tabloların düzenleme ilke ve amaçlarına uygunluğunu saptamaktır. Ölçüt belirlerken de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kullanılır. (Erdogan & Erdogan, 2013)

Bağımsız denetim, bir işletmedeki finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda makul güvence sağlayacak şekilde, yeterli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak defter, kayıt ve belgele üzerinden denetlenmesi sonucu hazırlanan raporlama sürecidir. Bağımsız denetim muhasebe denetimi olarak veya finansal tablolar denetimi olarak da bilinmektedir. Denetçiler denetim yaparken finansal tabloların farklı amaçlar için çıkar unsuru oluşturma konusunda titiz davranmalıdırlar. Genel amaç doğrultusunda tek bir denetim yaparak tüm grupların bilgisine sunulur. İçlerinden bir grup kendileri için yeterli bilgi donanımında olmadığı kanısına

varılırsa tekrardan ayrıntılı bilgi toplama olanağı tanınır. Finansal tabloların denetimi bağımsız denetçiler, yeminli mali müşavirler ve kamu denetçileri tarafından yapılır. Finansal tablolar denetlenirken hissedarlara ve paydaşlara yöneticiler için hesap verebilmesi açısından önemlidir. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen finansal tabloların doğruluğuna yönelik hissedarlara ve paydaşlara sunduğu raporlar yöneticilerin kurumsal yönetim ilkelerine göre faaliyette bulunup bulunmadığı konusunda gösterge niteliği taşır. (Kahyaoglu, 2013)

#### **4.4.1.1 Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi bir işletmedeki çalışanların yaptığı işlemlerin üst yönetimce belirlenen kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığına bakılması amacıyla başlar. Kanıtlar toplanır. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek sonuçlarının ilgili yerlere iletilmesiyle süreç sona erer. İşletmede gerçekleşen bu denetimin konusunu işletme içindeki işlem ve faaliyetler oluşturur. Uygunluk denetiminde önceden belirlenmiş kriterler ise devlet tarafından konulan yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabilir. Bunların yanında yönetim tarafından belirlenen politikalar veya yöntemlerde olabilir. Yapılan işlemlerin belirlenen politikalara ve kurallara uygun yapılıp yapılmadığı incelenir. (Yılancı, Yıldız, & Kiracı) Uygunluk denetimini gerçekleştiren işletme personeline çoğunlukla müfettiş adı verilmektedir. Bankalardaki kurum müfettişleri birer iç denetim elemanıdır. Bununla birlikte bazı bankalarda ve aracı kurumlarda da zorunlu olarak görev yaparlar. İşletmenin kendileri dışında kalan birimlerine karşı bağımsızdırlar. Görev yaptıkları işletmenin bağlı olması gereken mevzuata aykırılık durumu var mı yok mu bunun tespitiyle ilgilidirler. İç denetim elemanları yönetim kuruluna bağlı olduklarından bağımsız denetçi statüsünde yer almazlar. Eğer üst yönetim isterse onların doğrultusunda çalışan denetçilerde bulunmaktadır. Çalışma konuları ve kullanılan kriterler işletmenin üst yönetimince belirlenir. Denetçiler sorumlu oldukları yönetime karşı yaptıkları çalışmayı raporlayarak sunması gerekmektedir. Yalnız şu duruma dikkat edilmelidir ki yürütme veya kararlarını uygulama yetkileri bulunmamaktadır. (Başpınar, 2005)

#### **4.4.1.2 Faaliyet Denetimi**

İşletmenin belirlediği hedefler için ne kadar çaba gösterip çalışmalar sergilediği ile ilgili denetimdir. Bu denetim uygulanırken işletme politikaları göz önünde bulundurularak yapılan uygulamaların nasıl sonuçlandığıyla ilgilenir. Faaliyet denetimi işletmenin yaptıkları işi nasıl yürüttüğünü gösteren geniş kapsamlı bir incelemedir. İşletmenin yaptığı işlemlerde göstermiş olduğu performansı belirlemede önemli bir kriterdir. (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009)

Yapılan geniş kapsamlı faaliyet denetimindeki genel amaç işletmelerin öne çıkan güçlü yönlerini ve daha geri planda kalan zayıf yönlerini belirleyerek yöneticilere işletmecilere güvenilir bilgi vermektir. (Can & Uyar, 2010) Faaliyet denetimi bağımsız bir denetimdir. İşletme fonksiyonlarını yapılan mali kontrolleri kapsar. İşletmenin kendisi için belirlediği amaçlara ulaşip ulaşmadığı yapılan çeşitli analizlere göre değerlendirilir. Faaliyet denetiminin diğer adı yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi performans denetimidir.

#### **4.4.1.3 Ekonomik Denetim**

Ekonomik denetimde finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin beraber yürütüldüğü denetimi kapsar. (Topcuoglu, 2011) Bu denetim işletme için belirlenen kaynakların işletme fonksiyonları açısından gerçeklik dikkate alınarak etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre kullanılıp kullanılmadığını belirlemede önerilerde bulunur. Bu denetimde temel amaç performans denetimidir. Ardından diğer finansal tablo ve uygunluk denetimi ile birbirlerini tamamlamaktadırlar. Bu sayede denetlenen firmanın mali işlemlerini ve faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili çalışmaların tespit edilmesi kolaylaşmış olur. Uygunluk denetimi ekonomik denetim kapsamında temel amaç değildir. Sadece birlikte yürütülmektedir. Ekonomik denetime bütünleşik denetim ya da sistemci denetimde denebilir



#### **4.4.2 Kapsamına Göre Denetim**

Kapsamına göre denetim genel amaçlı ve özel amaçlı şekilde sınıflandırılmıştır. (HAFTACI & BADEM, 2011)

##### **4.4.2.1 Genel Amaçlı Denetim**

Yapılan tüm kayıt ve muhasebe işlemlerinde doğru ve güvenilir bir sonuç elde etmek için yapılmaktadır. Finansal Tabloların denetimi muhasebe işlemlerinin özetinden oluştuğundan genel amaçlı denetime girmektedir.

##### **4.4.2.2 Özel Amaçlı Denetim**

Muhasebenin belirli alanlarında inceleme yaparak, işletme yönetimine de bilgi verebilmek amacıyla yapılmaktadır. Örnek olarak verilebilecek özel amaçlı denetimler aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

- Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler
- Satın alma, devir işlemleri, işletme birleştirmelerindeki işlemler
- Bir işletmeye ortak olunmadan önce gerçekleştirilen işlemler
- Vergilerle ilgili yapılan incelemeler
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftişler
- Herhangi bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması

Genel amaçlı denetim ile Özel amaçlı denetim arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Özel amaçlı denetiminin konusu belirlenirken sınırlandırma getirilmiştir. Özel amaçlı denetimde çalışma yapısı, zamanlama ve kapsam belli başlı şartlara göre değişir. Özel amaçlı denetim sözleşmesinde imzaya gidilmeden önce denetçi ile müşteri arasında işin özümüyle hazırlanacak raporun şekli ve içeriği hakkında anlaşılması gerekir. (Sağlam & Yolcu, 2014)

#### **4.4.3 Yapılış Nedenine Göre Denetim**

Zorunlu denetim ve İsteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. (Haftacı & Badem, 2011)

#### **4.4.3.1 Zorunlu Denetim**

Zorunlu denetimde yasa devreye girmektedir. Yasalarla düzenlenmiş olan denetime tabi şirketlerin veya kuruluşların yükümlülük sahibi olduğu denetim türüdür. Denetimde görev yapacak denetçilerin özellikleri, nitelikleri, denetimin konusu yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir. Örnek olarak özel kuruluşların denetiminden sorumlu olan Maliye Bakanlığı ve ya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunu gösterebiliriz.

#### **4.4.3.2 İsteğe Bağlı Denetim**

İsteğe bağlı denetimde yasal zorunluluk bulunmamaktadır. İlgili taraflarca gerçek durumun ortaya çıkarılması için gerçekleştirilen bir denetimdir. İsteğe bağlı denetimde aşılmaması gereken sınırlar denetimi yaptıran tarafça belirlenir. Denetçi bu denetimi uygularken muhasebe ilke ve standartlarına göre hareket etmek zorundadır.

#### **4.4.4 Denetimi Yapan Denetçinin Statüsüne Göre Çeşitleri**

##### **4.4.4.1 Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim ile ilgili olan kişiler bu işi meslek olarak yürütmektedirler. Kendi adına bağımsız çalışan kişiler veya işletmelerce yapılırlar. Bağımsız denetimde dikkat edilen husus Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin, işletme faaliyetleri gerçekleştirilirken dikkate alınıp alınmadığıdır. Bağımsız denetimde yapılan çalışmalar çoğunlukla finansal tablolar üzerinde gerçekleşmektedir. Bağımsız denetimde denetim sürecinde denetçinin bağımsız olma esası dikkate alındığından bazı koşulları sağlıyor olması gerekir. Bu koşullar aşağıda belirtildiği şekildedir. (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009)

1. İşletme ile denetim sözleşmesinde belirtilen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır, bunun dışında başka bir ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
2. İşletme ile ilişkilerde ekonomik faaliyetler işin içerisinde olmamalıdır, iş ilişkisi, danışmanlık işlemleri örnek verilebilir.
3. İşletme ile herhangi bir borç-alacak ilişkisi de söz konusu olmamalıdır.

#### 4.4.4.2 İç Denetim

Finansal nitelikteki faaliyetlerin veya finansal nitelik taşımayan faaliyetlerin inceleme konusu olduğu bir denetim çeşidi olarak bilinmektedir. İşletmedeki varlıkların korunur. Belirlenmiş politikalara uygunluk incelenir. Yapılan bu incelemeler doğrultusunda iç denetim bir yönetim kontrol aracıdır. Yapılan denetimin tamamlanmasıyla iç denetim raporları ile verimlilik araştırılarak bu süreç sonunda toplanan yönetimin incelemesine sunulur.

Yapılan İç denetim çalışan personel davranışlarını işletme politikalarına, amaçlarına ve yönetmeliklerine ne kadar uyum gösterdiği konusunda olumlu etkilemektedir. (Erdogan, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Ve Raporlama, 1994)

İç denetimde yapılacak olan planlar, politikalar ve prosedürler dikkate alınarak işletmenin bu verilere göre performansını değerlendirmek temel amaç olmuştur.

İç denetçiler bu amaçla yol aldıklarında finansal kayıtlar ile muhasebe sistemlerini inceleyerek işletme politikalarıyla uyumlu olup olmadığına bakılır. İşletme hedeflerini ulaşılabilirliğine bakılır. Yapılan iç denetim dar kapsamlı veya geniş kapsamlı da olabilmektedir. Ayrıca aynı zamanda tamamlanmış veya devam eden bir iş içinde yapılabilmektedir. Yapılan işlemlerle iç kontrol sisteminin diğer mevzuatlarla uyumunun ne kadar olduğuna bakılır. İş güvenliğiyle ilgili yönetmeliklerde değerlendirilirken kıstas alınır. Bu bakımdan iç denetim dar kapsamlı olabilmektedir. (Ergüden, 2014)

İç denetim İşletme faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına yönelik verimlilik ve rekabet gücünü artırmak için yapılır. Aynı zamanda bağımsız denetçiler tarafından yürütülen işletme varlıklarını rasyonel anlamda yönetmesini, işletmede ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin önlemeye yönelik faaliyetlerde bulunarak yapılan bir denetimdir. (Kurnaz & Çetinoglu, 2010)

İç denetim işletme yönetimi tarafından işletmeye sağlanan muhasebe ve iç kontrol hizmetidir. İç denetim yapılırken finansal ve yönetsel bilgilerin güvenilir olup olmadığı, doğruluğu, iç denetimde oluşabilecek risklerin azaltılması ile ilgili işlemleri yapmayı amaçlar. İşletmelerin yasalar ve diğer düzenlemeler ile işletme politikalarına ilişkin ilkelere uyumunun kontrolü, standartlara uyulup uyulmadığının kontrolü, eldeki kaynakların etkin bir şekilde

kullanımını inceleyerek istenen amaca en doğru şekilde ulaşılmasıdır. (KAYA & DEMİRAL, 2001) İç denetim mali olaylar dışında parasal olmayan olaylarla da ilgilendiğinden dolayı uygunluk denetimine göre daha kapsamlıdır. İç denetim bir yönetim aracı olarak İşletme varlıklarına gelebilecek zarara karşı korunmayı, yapılan iç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini araştırmayı amaç edinmiştir.

#### **4.4.4.3 Kamu Denetimi**

Kamu kurum ve kuruluşları ve ilgili birimler tarafından gerçekleştirilen bir denetim çeşididir. Yapılan denetimlerde kullanılmakta olan yetkiler kanunlarda yer almaktadır. Kamu denetimini yapan Kamu denetçileri olarak tanımlanan kişiler Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu çalışanlarından oluşmaktadır.

#### **4.4.5 Denetimin Uygulanma Zamanına Göre Denetim Çeşitleri**

Denetimde uygulama zamanına göre denetim çeşitleri üç başlık altında incelenmiştir. Bu denetim çeşitleri devamlı denetim, ara denetim ve son denetimdir (Bakır, 22)

##### **4.4.5.1 Devamlı Denetim**

İşletmede yapılan denetim işlemlerinin bütün sene boyunca yürütülmesiyle gerçekleşen bir denetimdir. Muhasebe işlemlerinin denetiminin ve kontrolünün yapılmasıyla ilgili yıl boyu devam eden süreçtir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

##### **4.4.5.2 Ara Denetim**

İşletme faaliyetlerini yürütürken belirli zaman dilimlerinde yapılan bir denetim çeşididir. Yılın 3 aylık, 6 aylık gibi dönemlere ayrılması sebebiyle bu dönemlerdeki hesapların denetlenmesi sürecidir.

##### **4.4.5.3 Son Denetim**

İşletmelerin faaliyetlerinin hesap dönemlerinin sona ermesiyle yapılan son denetleme işlemidir. En önemli denetleme bu denetlemedir. Hesap döneminin

öncesini ve hesap dönemlerinin kapatılmasından sonraki sürecini de kapsayan bir denetim işlemidir.

#### **4.5 Denetimde Kalite Kontrol**

Günümüzde ilerleme kaydeden teknolojik gelişmelerle birlikte işletmelerin daha kolay rekabet edebilmesi ve sürdürülebilirlikleri için kalite kavramına önem vermesi gerekmektedir. Kalite bir işletmeyi diğer işletmelerden ayıran ve öne çıkaran önemli bir kriterdir. Bağımsız denetim firmaları da bu yüzden kendileri için kalite düzeylerini iyi belirlemelidir. Çünkü küreselleşen dünya koşullarına ayak uydurmak için bunu başarmaları gerekmektedir. Kalite düzeyi sağlandıktan sonra bunun devamı olarak bu kalitenin sürekliliği korunmalı ve geliştirilmelidir. Bağımsız denetimde Kalite Kontrol olgusu ortaya çıkmıştır.

Kalite Kontrol bağımsız denetim firmalarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun yürütülmesi sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu sayede makul güvence ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim firmasının kamuya olan sorumlulukları doğrultusunda genel amaç bağımsız denetim firmalarının müşteriye ve denetim sonuçlarından yararlanacak olan kesime makul düzeyde güvence sağlamaktır. Bağımsız denetim firmalarının çevrelerine karşı olan sorumlulukları yerine getirebilmesi için kaliteyi makul düzeyde sağlamak şarttır. Amerika Birleşik Devletleri'nde Halka açık olmayan şirketleri denetleyen firmalar ve Halka Açık Şirketleri denetleyen Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından denetim firmalarında kalite kontrol ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin içeriği çoğunlukla Kalite Kontrol Standartlarından oluşmaktadır. Bağımsız denetim firmaları için kalite kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde bu standartlar önemli yol göstericidir. Denetimin kalitesi, denetçinin finansal tablolar hakkında ortaya çıkan hataları ne kadar iyi belirleyebildiği ve raporlayabildiği ile ölçülmektedir.

Hatalı işlem görülürse yönetim de bu konuda zarar görecektir. Bu yüzden yapılan işlemler titizlikle ve özenle yapılmalıdır. (Senal, 2011)

## 5 TÜRK TİCARET KANUNUN'DA DENETİM

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda işletmelerin denetimi ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK' nın denetlemeye ilişkin hükümleri, Türk hukukunda mevcut ve hiçbir işlevi kalmayan iç denetim sistemini kaldırarak yerine bağımsız denetimi esas edinmiştir. Denetçiler bu sebepten dolayı bir organ olmaktan çıkmıştır (Aygören & Kurtcebe, 2010)

Genel kurul tarafından görevlendirilen bağımsız denetçiler şirketlerin finansal tablolarını Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlemek zorundadır. Denetlenen finansal tablolar yıllık faaliyet raporlarıyla ne kadar uyumlu bu bilgiler incelenmektedir. Denetim hakkında yapılan düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ile 406. Maddeleri arasında sıralanmıştır. Bu maddelerin içeriği anonim şirketlerde denetim ile ilgilidir.

Anonim şirketleri kapsayan bu maddeler TTK'NIN 565. maddesi uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri ve 635. maddesi uyarınca limited şirketleri de kapsamına almıştır. (Ceylan, 2012)

### 5.1 İç Denetim

TTK'da denetim çeşitlerinin başında iç denetim gelmektedir. Şirket yönetim kurallarının, sorumluluklarının yerine getirip getirilmediğini belirlemede iç denetim önemli ölçüde yarar sağlayacaktır İç denetim yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevlerinin başında gelir. Bu kural TTK'nın 366. ve 375. maddesinde belirtilmiştir. TTK' da şirketlerin yönetim kurulu, işlerin gidişatıyla ilgili olarak, sunulan konularla ilgili rapor hazırlayarak iç denetim sağlayabilmek için içlerinde yönetim kurulu üyelerinden oluşan komite ve komisyon kurması 336. Madde 2. fıkra'da belirtilmiştir. TTK'nın 375. Maddesinde de yönetim için ne derece önem belirttiği ifade edilmiştir. Muhasebe ve Finans denetimi, şirketin ihtiyacı olduğu kadarıyla finansal

planlama için gerekli düzenlemelerin yapılması, görevli kişilerin gerekli hassasiyeti göstermesi, kurallara ne derece uyulduğuyla ilgili konularda bu maddede belirtilmiştir.

## 5.2 Bağımsız Denetim

6102 sayılı TTK'da önemli bir köklü değışim sayılabilecek bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme kapsamında artık Eski TTK'da yer alan denetim kurulunu anonim şirketler içerisinde çıkarılmıştır. Artık büyük, küçük ve orta ölçekli anonim şirketler, halka açık olan veya olmayan anonim şirketler, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen anonim şirketler alanında uzman bağımsız denetim kuruluşlarındaki bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi söz konusu olmuştur. (Yıldırım, 2011)

Bağımsız denetimde finansal bilgilerin ve finansal tablolarında içinde olduğu denetlenmesi gereken konuların belirlenmiş kıstasa uyumlu olması konusunda Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde makul ve sınırlı güvence verecek bir görüş oluşturmayı amaç edinmiştir. (Demir, 2013)

Denetçi bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine sahip olmalıdır. Bu nedenle şirket organı olma durumuyla bağdaşmamaktadır. Buna dayanarak da denetim işlevi şirket organı arasından çıkarılmıştır. (Köksal, 2010)

Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin kontrol, bilgilendirme ve geçerlilik işlevi gibi amaçları bulunmaktadır. (Memiş, 2012)

- **Kontrol:** Şirket denetiminin sağlanması için ortakların şirketten bilgi alması tek başına yeterli değildir. Şahıs şirketlerinde ortakların sınırsız denetleme hakları bulunmaktadır. Buna karşın sermaye şirketlerinde de ortaklar çoğunlukla yönetimi denetim aracılığıyla denetleyebilir. Diğer ortaklar ve bazen de halka açık ortaklarda olduğu gibi bağımsız denetim yoluyla denetleyebilir. Denetim ortaklığın kontrolü ve hesapların kontrolü en önemli amaçtır. Bu amaç doğrultusunda pay sahipleri başta olmak üzere menfaat gruplarının şirketi etkin kontrol mekanizmasını oluşturur.
- **Bilgilendirme:** Denetim de önemli amaçlardan biriside bilgilendirme yapmaktır. Şirket ortakları ve menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesi konusu

dikkat edilmesi gereken önemli bir durumdur. Çünkü bağımsız denetim ardından ortaya çıkan bilgilendirme sayesinde genel kurallara bilinçli şekilde katılım sağlanmış olacaktır. Ortaya çıkan bilgiler aynı zamanda yönetim kurulu tarafına açılacak olan sorumluluk davalarında önem arz etmektedir. Şirket hakkında yapılan bağımsız denetimin bilgileri şirketin özel web sitesinde yayınlanarak ilişkide olduğu çevreye de önemli konularda karar vermede etkili olacaktır. Bağımsız denetim sonucu sunulan denetim raporlarının kişiler tarafından açık, anlaşılır, ihtiyaçları karşılayabilir düzeyde olmasına dikkat edilmesi gerekir. Bu durum TTK'nın 515. Maddesinde bir zorunluluk olarak belirtilmiştir.

- **Geçerlilik İşlevi:** Bağımsız denetim sonucu ortaya çıkan denetim raporunun geçerlilik işlevini karşılıyor olması gerekir. Bu işlev Genel kurul ve finansal tabloların geçerliliğinin sağlanmasıdır. Finansal tabloların denetimden geçemedikleri durumda geçersiz sayılacağı TTK'nın 397. Maddesinde belirtilmiştir.

### 5.3 Özel Denetim

Özel denetimde söz konusu olan hâkim şirket ile yavru şirket arasındaki ilişkidir. Gerekli görüldüğü zaman herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin içerisinde olduğu asliye ticaret mahkemesine başvurmasıyla harekete geçilir. Mahkeme tarafından tayin edilen kişinin şirketler topluluğu hakkında inceleme yapması özel denetim kapsamındadır. Her pay sahibi Genel kuruldan pay sahipliği haklarından yararlanabilmek için özel denetimle ilgili açıklık isteyebilmektedir. (Haftacı & Badem, 2011)

### 5.4 Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı'nın Denetimi

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bütün şirketlerine denetleme yetkisi TTK'nın 210. maddesinde belirtilmiştir. Yapılacak olan denetim şirket hesaplarının denetimi ile ilgili değildir. Bakanlık tarafına verilmiş olan denetim yetkisi TTK'nın ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığıyla ilgili denetlemedir. Yapılacak olan bu denetlemenin esas kuralları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafınca yayınlanmış olan 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi



Gazete 'de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir.



## 6 ANONİM ŞİRKETLERDE DENETİM

Anonim şirketlerde daha önce 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununda anonim şirketler içerisinde denetçi seçilirdi. Seçilen denetçi şirketin iç denetiminden sorumlu olurdu. Her sene toplanan genel kurul da iç denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporu Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın temsilcisi ile şirket pay sahiplerinin incelemesi içine sunulmuş olan genel kurul dosyaları içerisinde yer almaktaydı. Fakat bu konuda yer alan hükümler etkin denetimi sağlayacak bir düzende değildi. Denetçilik için Türk vatandaşlığı dışında eğitim, tecrübe ve uzmanlık kriteri de getirilmemişti. Bu sebeple doğru ve güvenilir bir denetim yapılamamaktaydı.

Artık 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sebebiyle Bakanlık tarafından belirlenecek olan bazı nitelikleri mevcut olan anonim şirketlerin bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini içeren sistem kabul edilmiştir.

6102 sayılı Yeni TTK' da hem muhasebe denetimi, TTK'daki maddeler arası uyum sağlaması için uygunluk denetimi, aynı zamanda yıllık faaliyet raporları için geçerli olan faaliyet denetimi gerçekleştirilecektir. TTK' nın 397(4). Maddesinde; '398. madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenmiştir' denmesi suretiyle tüm anonim şirketlerde bağımsız denetim olmayacağı konusu dikkate alınmıştır. Buna hitaben de Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar çıkarılmıştır.

### 6.1 Denetim Komitesi

Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmektedir. Bu kapsamda şirketlerde kurumsallaşmayı sağlayabilmek adına Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurulmalıdır. Şirkette yapılan faaliyetler ile ilgili bilgi alabilmek için, yapılan işlemlerin gidişat düzenini

kontrol etmek için yönetim kurulu tarafından bağımsız ve güvence veren komite ve komisyonlara ihtiyaç duyulmaktadır. TTK' nın 366. Maddesi 2. Fıkrasında belirtildiği gibi yönetim kurulu iş işleyişini gözlemlemek için, yönetime sunulan konularla ilgili rapor hazırlayıp bu kararların uygulamaya geçmesi için içlerinde iç denetim amacıyla yönetim kurulu üyelerinin de yer aldığı komite ve komisyon kurabilir.

## 6.2 İç Kontrol Sistemi

Örgüt faaliyetlerinin örgüt içinde detaylı incelenerek değerlendirilmeye alınması için iç denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple ortaya çıkan bu ihtiyaçları karşılayabilmek adına bilimsel bir çevreye sahip olan ve uluslararası standartlar ile belirlenmiş bir sistem içinde işleyen iç denetimin ne kadar gerekli olduğu ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan son dönemlerde batı kesimde ortaya çıkan muhasebe hileleri, muhasebede mali raporlara duyulması gereken güveni azaltmıştır.

Bu güvenin tekrar sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin ve denetim sürecinin yeniden sorgulanmasını gerekli kılmıştır. İç denetim gösterilen bu nedenlerden dolayı günümüzde rekabet üstünlüğü sağlaması bakımından ortaya çıkabilecek risklerin tahmini ve bunlara uygun kararlar alınmasında uygulanması zorunlu bir sistem haline gelmiştir. (Aslan, 2010)

İç denetim sistemi danışmanlık hizmetidir. Belli bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve işletmenin değerini artırmak için bağımsız ve objektif güvence vermektedir. İç denetim sistemi belirlenen amaçlara ulaşmak için kurumun risk yönetimini, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek daha üst seviyeye taşımada yardımcı olmaktadır. (Çalış, 2013) İç denetim işletmenin faaliyetlerini incelemek, değerlendirmek ve sonuca varmak için kurulmuş bağımsız denetleme birimidir. İşletmedeki finansal nitelikteki işlemler ve finansal olmayan nitelikteki işlemler iç denetimin kapsamı dâhilinde yer almaktadır. İç denetim finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsar.

İç denetim bağımsız denetimden farklı olarak işletmedeki ihtiyaçlara yönelik olan işletme faaliyetlerini ve verimliliğini inceleyerek işletme yönetimine bu

durumu rapor halinde sunmayı amaç edinmiştir. Bağımsız denetimde mali bilgilerin doğruluk derecelerini, finansal tabloların genel kabul görmüş ilkelere uygun olup olmadığını üçüncü kişilere bildirir. (Ak, 2014)

İç Denetim Çeşitleri aşağıda belirtildiği gibidir. (Alptürk, 2008)

1. **Finansal Denetim:** Finansal raporların içeriğinin denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle finansman kaynakları ile tahsis edilmiş olan bütçe ödenekleriyle uyumunun değerlendirilmesidir. Ortaya çıkabilecek hatalar, kusurların tespiti durumunda daha fazla hesap denetiminin yapılmasında fayda vardır.
2. **Uygunluk Denetimi:** Bir işletmede var olan mali işlemlerin ve yapılan diğer faaliyetlerin kurallara ve mevzuata uygunluğunun kontrolünün yapılması işlemidir. Denetim sırasında uyulacak kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulmaktadır. Uygunluk denetimi iç denetçi, dış denetçi ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. Uygunluk denetiminin uygulanması daha az tecrübeyi gerektirdiğinden az deneyimli denetçiler tarafından da yürütülebilir. Ana kural üst makamlar ve yasal mevzuatla uyumun var olup olmadığının saptanmasıdır. Uygunluk denetimi i sonucu oluşturulan rapor ilgili ve yetkili olabilecek kişilerin olduğu belirli bir kitleye sunulur. Uygunluk denetimi gerekli olduğu durumlarda dış denetçiler tarafından uygulanır.
3. **Performans Denetimi:** İşletme de çalışan personelin yapması gereken işleri yerine getirirken yararlandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik seviyelerinin belirlenmesidir. Bu işlem gerçekleştirilirken riskle ilişkili maliyet unsurlarının ve kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanımı dikkate alınmalıdır. Performans denetiminin fazla dikkatli olmayı gerektirdiğinden kıdemli denetçiler tarafından yapılması daha uygundur. Performans denetimi işletme yöneticilerini destekler. Sebebi ise işletmelerdeki kaynak yönetimini kalitesini artırmak, bu doğrultuda iyi yönetim uygulamalarını belirleyerek geliştirmek için destek göstermiş olmasıdır. (Uzun, 2014)
4. **Sistem Denetimi:** Denetlenen işletmenin mali yönetim yöntemlerinin ne derece tamamlandığı, varsa eksiklerin düzeltilmesi ve tamamlanması

konusunda etkinliğinin ölçüldüğü bir denetim çeşididir. Mali işlemlerin ekonomiklik etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenleme ve iç yönergelerle uyumluluğunu inceler.

5. **Bilgi Teknolojileri Denetimi:** Bilgi teknolojileri denetimi yapılırken işletmede var olan ve kullanılan bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin incelenip değerlendirmesi yapılır. Yapılan işlemlerde toplanan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirmeye alınır. (Alptürk E. , 2008)

### **İç Denetimin Unsurları:**

İç denetim bağımsız ve tarafsız yapılması gereken disiplinli bir şekilde kurallara uyularak yürütölen bir yaklaşımla işlem yapmaktadır. İşletmenin danışmanlık ve güvence faaliyetlerini yürütür. Bu sayede işletmenin yola çıkarken ki belirlediği hedeflere ulaşmasını sağlamış olur. İç denetimin unsurları açıklamalarıyla birlikte sıralanmıştır (Adilöglu, 2011)

1. **Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması:** İç denetimin en önemli niteliklerinden biri bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına bakılacak olursa iç denetim işletmenin yürüttüğü diğer faaliyetlerden tamamen ayrı bağımsız bir şekilde yürütölebilecek, yetkiye sahip bir kişiyeye bağlı olarak yapılmalıdır. İç denetim faaliyetleri yürütölürken ön yargı olmadan çıkar gözetmeden gösterilen tavır ise tarafsızlık olarak adlandırılmaktadır. İç denetim işlemi; iç denetimin konusun belirlenmesi, bunun yürütölmesi ve sonuçlandırılarak raporlama işlemidir. İç denetçiler işlemlerini yürütürken bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmeye yüksek düzeyde önem göstermelidir.
2. **Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması:** İç denetimin temel unsurlarından bir diğeri güvence sağlamaktır. İşletmenin risk yönetimini, kontrolünü ve yönetim süreçlerine hitaben bağımsızlık unsuru dâhilinde ilerleme kaydedilebilmesi için objektif bir şekilde yapılan incelemeler güvence hizmetlerini tanımlamaktadır. İç denetim her ne kadar işletmenin hedefleri, bu hedefleri başarmada göstermiş oldukları faaliyetleri etkisi altına alacak risk unsuru ile ilgili kontrollerin yeterlilikleri hakkında güvence vermiş olsa da tam bir garanti veremez. Bu sebeple iç denetim ‘Makul Güvence’ vermektedir. İşletme açısından büyük risk teşkil edebilecek konuların tespiti ve bunların engellenmesi açısından güvence fonksiyonu son

derece önemlidir. Ortaya çıkabilecek finansal riskler ve operasyonel risklerin önlenmesi ve azaltılması açısından yardımcı olacaktır. Danışmanlık görevindeki kişiler üst yönetimdeki çalışanların ihtiyaç duyduğu konularda işletme faaliyetlerine de değer katarak ilerleme kaydederek işletmeyi geliştirici önerilerde bulunur.

Bu sayede iç denetim üst yönetimde bulunan çalışanların görevlerini yerine getirmede kolaylık sağlayarak yardımcı olmaktadır. İç denetimin katma değer sağlayıcı yönü danışmanlık faaliyeti ile gelişir. İç denetim, gerçekleştirilen denetim faaliyetinin ardından elde edilen sonuca göre işletme yönetimi açısından işletmenin ilerleme kaydedebilmek için belirlediği amaçlara ne derece ulaşmış olduğunu belirlemede yardımcı olmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin yürürlükteki mevzuata uyup uymadığına bakılarak, işletmeye ait varlıkların korunması, işletme içi yapılan iç kontrollerin ne kadar yeterli olduğu elde edilen bilgilerin ne kadar güvenilebilecek düzeyde olduğu ile ilgili danışmanlık hizmeti verilir.

3. **İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması:** İç denetim işletmeye katkıda bulunmak amacıyla kurumdaki risk yönetiminin, kontrollerin ve kurumsal yönetim süreçlerinin nasıl işlediğiyle ilgili çalışmalarda bulunur. Bu çalışmaları sürdürürken gelişen süreçlerle ilgili etkinlik değerlendirmesinde bulunur. Geliştirici faaliyetler sergilemeyi amaçlar. İç denetimin bu faaliyetleri sürdürürken asıl amacı her zaman işletmenin en başından beri belirlemiş olduğu hedeflere en güvenilir, en doğru nasıl ulaşabileceğini saptamak ve bununla ilgili işlemlerde bulunmaktır. İç denetçilerin işletmenin belirlemiş olduğu hedefler hakkında bilgi sahibi olması gerekir ki hedeflere ulaşmada işletmeye yardım sağlayabilsin. Göstereceği yardımların başında işletme yönetimine danışmanlık yapmak gelir. İşletmeye işletme ile ilgili hazırlanmış olan raporların yanlış, eksik yerleri hakkında bilgi vererek düzeltici ve geliştirici önerilerde bulunmalıdır.

4. **Sistemik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması:** İşletmede etkin risk yönetimi vardır. Bunun sebebi iç denetimin denetim sürecinde her zaman disiplinli bir risk değerlendirmesinde bulunuyor olmasıdır. Denetim aşamasında iç denetçinin sorumlulukları kadar işletmedeki yöneticiler ve çalışanlarında yerine getirmesi gereken sorumlulukları bulunmaktadır.

Yapılması gerekenler Uluslararası İç Denetim Standartlarında bu maddeler belirtilmiştir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetimin İç Denetim Uygulama Standartlarıyla da uyum içinde olması gerekmektedir.

### **Türk Ticaret Kanunu Açısından İç Denetim**

Türk Ticaret Kanunda İç denetim 366, 375 ve 378. Maddelerde açıklanmıştır:

- **TTK 366. Maddesi Açısından İç Denetim:** Anonim şirketlerdeki yönetim kurulunun hangi görevleri yapacağından bahsedilmiştir. Sözü geçen maddede Yönetim Kurulu'nun yapılan işlemlerin gidişatını izlemek, yönetim kuruluna sunulacak yapılan işlemler için açıklayıcı bir rapor hazırlaması gerektiğinden bahsedilmiştir. Bu işlemler sonucu alınmış olan kararları uygulamaya geçirmesi gerekir. İç denetimin belirlediği amaç doğrultusunda içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunduğu komite ve komisyonlar kurulabileceğinden söz edilmiştir.

Kurulması gereken komiteler ihtiyaçlar doğrultusunda yönetim kurulu tarafından belirlenir. TTK'nın 366. Maddesi ile bir şirket için iç denetim komitesi kurmaya yasal zemin hazırlanmıştır. Maddenin 2. Fıkrasında da belirtildiği gibi halka açık şirketlerde hazır bulunan 'Denetim Komitesi'nin diğer şirketlerde de oluşturulabileceği öngörülebilir. (Ergüden, 2014) Tabi bu noktada dikkat edilmesi gereken bir durum söz konusudur. Belirtilen TTK' nın 366. Madde 2. Fıkrasındaki yazım dilinden anlaşılacağı üzere yaptırım gücü olan emredici nitelikte olmadığından dolayı bahsi geçen komisyon ve komitelere ihtiyaç bulunmadığı takdirde kurulmayacağı anlaşılmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneğinin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş-Önerilerine bakacak olursak eğer ihtiyari bir komite kurulumu söz konusu olursa zaman kaybı ve işleyiş performanslarının düşük olması kaçınılmaz bir durum olarak karşımıza çıkar.

Komite ve komisyonların iç denetimin amacına yönelik kurulabileceği hükmü bankaları ve halka açık şirketler için zorunlu olan Denetim Komitesi'nin tüm sermaye şirketleri için kurulabileceğini göstermektedir. Kurulacak olan Denetim Komitesi yönetim kurulu adına şirketin iç denetim ve iç kontrolünün etkinliğini, verimliliğini ve ne kadar yeterli olduğunu göstererek, kamuya sunulacak

finansal tablolar ile ilgili görüş vermektedir. Ayrıca bağımsız denetim firmasının belirlenmesinde yardımcı olmaktadır.

Gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrolünü sağlamaktadır. Denetim komitesinin bu görevleri yerine getirmesinde iç denetim biriminin yardımını alması gerekir. İç denetim faaliyetleri şirkette yönetim kurulu için ana görevlerin başında gelmektedir. (Uzun, 2014)

- **TTK 375. Maddesi Açısından İç Denetim:** 375. Maddede anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından devredilemez bir görev olduğundan bu doğrultuda yerine getirilmesi gereken görevlerden ve hangi yetkilere sahip olduğundan bahsedilmiştir. TTK' nın 375 maddesi 1. Fıkrasının c bendinde; muhasebe, finans ile ilgili denetim, şirketin gerekli olduğu derecede finansal planlama için yapması gereken düzenlemenin kurulması da yönetim kurulunun vazgeçilmez ve devredilemez görevleri arasında sayılmıştır. C bendindeki finans denetiminde iç denetim kastedilmiştir. Sebebi ise şu şekilde belirtilmiştir. Finans denetim düzeninin kurulması, şirkette yapılan işlemlerin denetlenmesi için oluşturulması gereken iç denetim sisteminin bulunması şeklinde gösterilmiştir. İç denetim sistemindeki iç kontrol sistemi bunu yerine getirecek olanda iç denetim birimi olarak bilinmelidir. TTK'nın 375. Maddesindeki c bendi içerisinde yer alan gerekçede şirketin büyüklüğüne bakılmaksızın muhasebeden ayrı bir şekilde olması vurgulanmıştır. Bağımsızlık önem arz etmektedir. İç denetim örgütü uzman kişilerden oluşmuş olmalıdır. Bir anonim şirketin denetiminin bağımsız bir denetim firmasına bırakılmasının yetersizliğinden bahsedilmiştir. Bağımsız denetim firmalarının çok fazla sayıda müşterisi olduğu için ilgi alanının yeterli ölçüde sağlanabilmesi açısından önemli bir konu haline gelmiştir. Ayrıca finansal denetimin teftiş kurulu tarafından yerine getirildiğinden bahsedilmiştir. Finansal denetim şirketin işlerinin işleyişi bakımından takibinin sürekli yapılması gerektiğinden finansal denetimin kurumsal yönetim kurallarının bir gereği olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

- **TTK 378. Maddesi Açısından İç Denetim:** İşletmelerin yaşamış olduğu ekonomik krizler ve bu durum sonucu ortaya çıkan zararları azaltabilmek için gerekli çalışmaları yapmaları gerekmektedir. Oluşabilecek zararlar en aza indirildiğinde sürdürülebilir karlılık da kendini gösterir.



Şirketin büyümesini ve gelişmesini sağlar. Şirketlerin sektörlerde ortaya çıkan tehdit ve fırsatları değerlendirebilmeleri için doğru analizlerde bulunması gerekir. Rekabet güçleri de bu sayede üst seviyelere çıkmış olur. Değişen yasal düzenlemeler doğrultusunda uyum noktasında gerekli önlemlerin alınabilmesi için Risk Yönetimi kavramı ortaya çıkmaktadır. İhtiyaç olarak ortaya çıkan risk yönetimine paralel olarak Yeni Türk Ticaret Kanunu da anonim şirketlerde kurgulanan denetim sistemi ile yeni bir iç denetim sistemiyle birlikte modern işletmecilik anlayışının gereği olarak Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi kavramını Ticaret Hukukumuzda kazandırmıştır. (NACAR, 2012) Bu maddeye göre şirkette meydana gelebilecek zararların erken saptanması, şirketin devamlılığını sürdürebilmesi amacıyla gerekli önlemler almak adı altında uzman kişiler tarafından bir komite kurmak ve kurulan sistemi yürütmekle görevli olduğu belirtilmiştir. Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi, her iki ayda bir yönetim kuruluna verilen raporda şirket ile ilgili değerlendirmelerde bulunmaktadır. Değerlendirme sonucu çözüm odaklı önerilerde bulunur. Hazırlanmış olan rapor denetçi tarafına da gönderilir.

TTK' nın 378. Maddesinin gerekçesinde belirtilmek istenilen durum Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi ile denetim komitesinin arasındaki farktır. Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesinde riske odaklı çalışmalarda bulunularak çözüm önerilerinde bulunulur. Fakat denetim komitesinde ise yönetim denetçiler tarafından izlenir. Denetim aynı zamanda geçmişte yapılan işlemlerin değerlendirilmesidir. Riskin teşhis edilmesi ise ileriki dönemlerde oluşabilecek kayıplara karşı yapılan yorum ve değerlendirmeyle ilgilidir. Denetim yönetilemez, fakat risk yönetilebilir. Riskin yönetilmesinin gerekliliği ise yönetim ve yönetim kurulundaki dikkati hep toplu halde tutmaktır. Komite sorumluluk merkezidir. Oluşturulmuş olan Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi hukuki açıdan yeni düzenlenmiştir. (Bilgili & Demirkapı, 2013)

TTK'nın 625/1-e maddesinde belirtildiği gibi küçük limited şirketler dışında kalan limited şirketlerinde Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi kurması bu şirketlerde bulunan müdürlerin devredilemez görevi olarak gösterilmiştir.

Tabi bu durumda ölçek dikkate alınmadığında hisse senetleri borsada işlem görenler dışındaki tüm anonim şirketlerde bu komitenin kurulması zorunlu tutulmadığı halde diğer orta ve büyük limited şirketlerde zorunlu kılınması düşündürücü bir hal almaktadır. Sonuç olarak bu tür şirketlerin daha büyük oldukları halde pay senetleri borsada işlem görmemiş olan anonim şirketlerin kanunen riskin erken teşhisi komitesi kurması gibi eşit sayılmayan bir sonuç doğurmaktadır. (Nacar, 2012)

### **6.3 Bağımsız Denetim Sistemi**

#### **6.3.1 Genel Açıklama**

Daha önce de bahsedildiği gibi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen anonim şirketlerin denetlenmesiyle ilgili yapılmış olan açıklamalar verimli bir denetimi sağlayacak yeterliliğe sahip değildi. Sebebi ise denetim hakkında sunulan hükümlerde denetçiler bir iç organ statüsündeydi. İç organ olması nedeniyle denetçilerin belirlenmesi pay sahipleri için oylamaya sunulmaktaydı. Pay sahipleri şirket içinde çoğunluğa dâhil olduğundan seçilen kişileri belirleyici nitelikteydi. Bu durum seçilen denetçilerin bağımsız olmalarına ve tarafsız olmalarına gölge düşürmekteydi. Ayrıca Eski Türk Ticaret Kanununda seçilen denetçilerin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken kriterler arasında alanında eğitim almış olmaları, uzmanlaşmış olmaları gibi durumlar söz konusu değildi. Durum böyle olunca sağlıklı ve güvenilir denetçilerin seçilmesi de söz konusu değildi. Fakat 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda köklü değişiklikler yapılarak denetim güvenilir, açıklayıcı, tecrübeli kişiler tarafından raporlanarak sunulan bir hal almıştır. Yapılan işlemler de göz önünde bulundurulan önemli hususların başında denetçinin muhasebe denetimi, gerçekleştirilen faaliyetler arasındaki uyumu belirlemek için uygunluk denetimi, yönetim tarafından belirlenen yıllık faaliyet raporunun çalışmalarını sunmak için faaliyet denetimi gelmektedir. Yapılan bu denetimler için ayrı raporlar oluşturulmaktadır. Uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminde yerine getirilmesi gereken görevler Kanunda belirtilen konularda sıralanmıştır. Kanun da denetime tabi olan konuların yanında esas denetçi tarafından denetlenecek olan firmanın mali durumunun da incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu olan şirketin finansal bilgilerin incelenmesini isteyerek denetçinin şirket geleceği ve performansı için görüşlerinden faydalanmasını istemektedir (Aslan E. , 2011)

### **6.3.2 Denetimin Amacı**

Yapılan denetim de amaç açık ve nettir. Finansal bilgiler dâhilinde oluşturulan finansal tabloların denetime tabi konularda ki uyumu incelenir. İnceleme sonucunda Türkiye Denetim Standartları kapsamında güvence veren bir görüş verilir. Oluşturulan bu görüş yapılan denetimin ana amacı niteliğindedir. Yapılan denetim kullanıcılara makul güvence ve sınırlı güvence verir. Verilmesi gereken makul ve sınırlı düzeydeki güvencenin seviyesi Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde belirtilmiştir. Gerçekleştirilen denetim de dikkat edilmesi gereken diğer husus da Türkiye Denetim Standartlarıyla Uluslararası Denetim Standartlarının uyumu konusudur. Türkiye’de uygulanacak olan standartlar Uluslararası Denetim Standartları göz önünde bulundurularak uygulanmaktadır. Bu konuda gerekli hassasiyet ve özen gösterilmektedir. Hedeflenen amaç denetimin gerçekçi, meslek etiğine uygun şekilde yapılması, ortaya çıkan sonuçların olduğu gibi açıkça ifade edilmesi, anonim sınırlarını gizli tutulması ve yapılan denetimin tarafsızca gerçekleştirilmesidir. Bir bağımsız denetçinin göstermiş olduğu faaliyet, hesap denetimini uygulamada zorlayıcı nitelik taşımaktadır. Denetçi açıkladığı görüş de belirtilen hususları da sergiler. Belirttiği görüşte dikkat ettiği hususlar aşağıda sıralandığı şekildedir:

1. Finansal Tablolardan yola çıkarak, anonim ortaklığın devamlılığını sağlayarak, ilerdeki dönemler hakkındaki yeterli bulunduğu durumu ortaya koyar.
2. Çalışmasını sürdürdüğü şirketin finansal durumu ile ilgili görüşünü şirketin yıllık faaliyet raporuyla ilişkili olarak sergiler.
3. Elde edilen finansal tablolar değerlendirilerek yönetim kurulunun sorumluluğu kapsamında bir durumun olup olmadığı görüşünü ortaya koyar.

Denetçinin verecek olduğu görüş yazısında yönetim kurulunun finansal tablolar hakkında sorumluluğunu gerektirecek bir husus olup olmadığının, Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun anlaşılır bir şekilde belirtmesi gerektiği yükümlülüğü Türk Ticaret Kanununun 403. Maddesi 2. Fıkrasında dile getirilmiştir.

### **6.3.3 Denetimin Kapsamı ve Denetimin Kıstası**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda 398. Maddede denetimin kapsamıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Denetimin kapsamı finansal tabloların denetimini ve yıllık faaliyet raporların denetimi şeklinde ayrı olarak incelenebilir. Ayrıca Türkiye Denetim Standartlarının belirttiği derecede iç denetimin denetimi ve riskin erken saptanması ile ilgili çalışmalarla ilgili düzenlenen raporların denetimi de genel olarak denetimin kapsamına girmektedir.

Türk Ticaret Kanununda denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmede yer alan finansal tablolar hakkındaki hükümlere uyulup uyulmadığıyla ilgili değerlendirmeleri de kapsamaktadır. Denetimin her zaman Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlemiş olduğu esaslar doğrultusunda işlem görür. Denetimi yürüten denetçinin meslek etiğine uygun hareket etmesi bu bağlamda önem arz etmektedir. Yapılan denetleme faaliyeti şirketin ve toplumun mal varlıksal ve finansal durumunun Türk Ticaret Kanununun 515. Maddesinde yer alan Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılır, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir bir biçimde; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılması anlamına gelen dürüst resim ilkesine göre mi yapıldığını, yapılmamışsa gerekçelerinin ne olduğu açıkça belirtilmiş olmalıdır. Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenecek olan finansal tablolarının denetçi tarafından yapılması gerekir. Denetçinin izlemesi gereken yol da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartları ile uyum sağlayan Türkiye Denetim Standartları ile denetlenmektedir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarında bulunan bilgilerin de denetlemeye tabi tutulan finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığı önem arz etmektedir. Denetim kapsamına giren dikkat edilmesi gereken bu husus Türk

Ticaret Kanununun 397. Maddesinde yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenmesini kanuni bir yükümlülük olarak görmektedir. Denetlemeye sunulan şirkete ait olan finansal tablolarda yıllık raporları ve tüm şirket muhasebesini kapsamaktadır.

### **6.3.3.1 Finansal Tabloların Denetimi**

Gerçekleştirilecek olan şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından denetlenmesi TTK' nın 398. Maddesinde belirtilmiştir. Yapılan denetimde denetlemeye tabi olan finansal tablolar ile inceleme sırasında elde edilen bilgilerin birbirleri ile tutarlı olması gerekir. Denetçi topluluğun finansal tablolarından sorumludur. Ayrıca topluluğun konsolide tablolara alınan şirketlerin finansal tablolarının da konsolidasyona bağlı uyarlanıp uyarlanmadığını inceler. TTK' nın 398. Maddesi gereğince bu incelemenin gerçekleştirilebilmesi için konsolidasyona alınmış olan şirketin kanun gereği kendiliğinden denetlenmiş olması gerekir. Yapılmış olan düzenleme topluluğun finansal tablolarıyla ilgili olarak denetimde bulunan denetçilerin görevi olarak bilinir. Bu görevin konsolidasyona tabi olan şirketlerin finansal tablolarını incelemesini kapsayacak şekilde genişlediğini anlatır. Bahsi geçen durum topluluğun finansal tabloları ile ilgili denetimi konsolidasyona tabi olan şirketin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide finansal tablolar konsolidasyona tabi olan şirketlerin konsolidasyona göre bileşimidir. Konsolidasyona tabi olan şirket kanun hükmünde denetlemeye tabi tutulmuşsa bu denetime gerek olmaz. Yine merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin kanuni açıdan denetimle eş değer bir denetimden geçtiyse tekrardan denetime gerek duyulmaz. (ODAK, 2013) Türk Ticaret Kanunu 514. Maddesine göre Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen finansal tablolar, yönetim kurulu tarafından bilanço gününü takip eden hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde hazırlayarak genel kurula sunulması gerekir. Bu hususta hazırlanması gereken tabloların neler olduğu aşağıda sıralanmıştır. Gerekli tablolar Türkiye Muhasebe Standartları-I' de Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 10. Paragrafında gösterilmiştir.

- Dönem sonu finansal durum tablosu,
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu

- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Muhasebe politikalarını kısaca özetleyen dipnotlar ve açıklayıcı notlar.

Denetime tabi olan şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların denetimden geçip geçmedikleri konusunda açıklama yapılması gerekir. Eğer şirketin finansal tabloları denetime tabi tutulduysa nasıl bir denetim yapıldığı ve nasıl bir yol izlendiği söz konusu olan finansal tablonun başlığında denetçi görüşü şeklinde belirtilmesi gerekmektedir. Denetlemeden geçirilmeyen finansal tablolar Türk Ticaret Kanunumuzun 397/2 maddesine göre düzenlenmemiş hükmündedir. Yapılan denetleme çalışmaları sonucu edilen denetim raporlarının sunumunun ardından finansal tablolarla ilgili herhangi bir değişiklik veya düzenleme söz konusu ise denetleme baştan yapılır. Bunun yapılmasının sebebi denetim raporunu etkileyebilecek düzeyde olan değişikliklerin büyük önem taşıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Tekrarlanan denetim sonucu elde edilen raporda yapılan işlemler ve denetimin tekrarlanmasının sebebi ayrıntılı bir şekilde belirtilir(TTK md. 397/3). Yapılan değişikliklerin sebepleri bir müşteri iflası, yıllık kar kullanımı veya müşterinin ödeme zorlukları yaşamasından doğabilir. Yaşanan bu durumlarla birlikte kar nakilleri, yedek hesabına tahsisler gibi rakamsal değişimlere neden olabilir. Tekrardan yapılmış olan denetleme finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarını içerir. Eğer bir hata veya düzenleme yapılması gereken bir durum fark edilmesine rağmen yeniden denetleme yapılmıyorsa gerçekleştirilmiş olan denetimi ve ortaya çıkan olumlu görüşü geçersiz sayar. (Odak, 2013).

### **6.3.3.2 Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi**

Türk Ticaret Kanunumuzun 375. Maddesinde belirtildiği gibi yıllık faaliyet raporu düzenleme yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevlerinden biri olarak belirtilmiştir. Yönetim kurulu bu hususta hazırlanmış olan yıllık faaliyet raporunu hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde hazırlamış olması gerekir. Hazırlanan bu rapor belirtilen süreç sonunda yönetim kurula sunulur. Belirtilmesi gereken bir nokta normal hesap dönemine sahip olan bir işletme için bu tarih 31 Mart kadardır. Dönem sonundan itibaren üç ay içerisinde yapılması gereken anonim şirketlerin olağan genel kurul toplantılarında rapor sunularak karara bağlanacaktır.

Yönetim kurulu üyeleri için yükümlülük olan yıllık faaliyet raporu hazırlama işlemi kanuni bir işlemdir. Bu yükümlülük ihlal edilir veya herhangi bir nedenden dolayı zarar oluşmuşsa sorumluluk altına girecek olan yönetim kurulu olur. Bu sorumluluktan kurtulması için bu hatayı yapmadığını kanıtlaması gerekir. Eğer bunu gerçekleştiremezse şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklarına karşı verdikleri zarardan sorumlu olacaklardır. (YAVUZ, 2012)

Söz konusu bağımsız denetimde belirleyici ölçüt Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 8. Maddesinde açıklanmıştır. 8. Maddede yer alan açıklamalarda yapılacak olan denetimde denetim konusuyla ilgili uyumun değerlendirilme aşamasından önce bahsedilen kıstaslar kullanılır. Bahsedilen kıstaslar; finansal tablolar açısından ele alındığında Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan kurallar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin durum söz konusu iken 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümler, yapılan atıflar denetim kıstasını oluşturmaktadır.

### **6.3.4 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Anonim Şirketler**

#### **6.3.4.1 Genel Açıklama**

Bağımsız denetime tabi olan şirketler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Türk Ticaret Kanununun 397/4 sayılı maddesine göre 398. Maddede bu husus belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı karar 23.01.2013 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Resmi Gazetede yayınlanmış olan kararda denetime tabi olan sermaye şirketleri belirlenmiştir. Bakanlar Kurulunun almış olduğu karar gereğince Avrupa Birliği Müktesebatında öngörülen kriterlere göre aynı özelliklere sahip kararda 2013 yılından itibaren denetime tabi olacak şirketlerin kriterleri belirtilmiştir. (Diliçkık, 2013) Kamu Gözetimi Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazetede 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4/6 maddesine dayanılarak Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar' yayınlanmıştır.

Yapılan yasal düzenlemeler sonucunda sınırlı sayıda bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bazı anonim şirketler denetim dışında bırakılmıştır. Anonim şirketlerin denetim dışı kalması nedeniyle anonim şirketler olağan

genel kurullarında pay sahiplerinin özel denetim mekanizmasını daha fazla çalıştırmaları gerekmektedir. Bahsi geçen özel denetim Türk Ticaret Kanunu'nun 438. Maddesinde yer almaktadır. Özel denetim mekanizmasının daha fazla çalıştırılmasıyla kastedilen durum şu şekilde ifade edilebilir. Şirketin yılsonu hesapları ve yıllık faaliyet raporlarının denetimden geçmemesi halinde Türk Ticaret Kanununun 424. Maddesi hükmünde bilanço onayı ve yönetim kurulunun alacaklarının pay sahiplerince karşılanma beklentisinin haklı bir sebebi olamaz. Durum böyle olunca anonim şirketlerin büyük bir kısmının bağımsız denetim dışında kalması pay sahipleri ile şirket yöneticileri arasında şüphe duymalarına neden olur. Birçok hukuki anlaşmazlık doğabilir. Bu gibi sebeplerden dolayı kanun koyucu tarafından tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olma durumu sağlanmalıdır.

Bununla birlikte limited şirketler için de aktif toplamları ile yıllık net satış hasılatlarının incelemeleri yapılarak bağımsız denetimden geçmelerinin kabulü şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin bir gereğidir. (PULAŞLI, 2014)

#### **6.3.4.2 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Sınıflandırılması**

##### **Genel Kriterler Açısından Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler**

Bağımsız denetime tabi olan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile bazı ölçütler doğrultusunda belirlenmektedir. Dikkate alınacak olan durum 6102 sayılı TTK ile 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi son olarak ise Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmündeki Kararnamedir. Bahsi geçen şirketler aşağıda belirtilen 3 ölçütten en az 2 tanesini sağlayarak bağımsız denetime tabi tutulurlar:

1. Aktif Toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
2. Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,
3. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü olarak belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu kararına göre şirketlerin denetime tabi olabilmesi için belirtilen 3 ölçütün ikisinin üst üste iki hesap dönemini sağlaması gerekmektedir. Bu değerlendirmede art arda olan ölçütlerin aynı olma şartı bulunmamaktadır.



## **Hiçbir Kritere Tabi Olmadan Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler**

Hiçbir kritere tabi olmadan Doğrudan Bağımsız Denetime tabi olan şirketler 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kanunu'nun ekinde ve aşağıdaki tabloda sunulmuş olan I Sayılı Listede belirtilmiştir. Belirlenmiş olan bu şirketler 6102 Sayılı TTK ve 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri hakkındaki Kanun Hükmünde olan Kararname çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Aşağıda belirtilen şirketler hiçbir kritere bağlı kalmadan bağımsız denetime tabi tutulurlar. Bu şirketler incelendiğinde güvene dayalı işlemler gerçekleştirdiği, fon toplamış olan ve yine güvene dayalı emanet kabul eden şirketler olduğu görülmektedir. Yapılan işlemler güven çerçevesinde yapılıp sorun oluşturmadığından herhangi bir ölçüte bakılmadan bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. (Memiş, 2012)

### **I Sayılı Liste**

1. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
  - a. Yatırım kuruluşları,
  - b. Kollektif yatırım kuruluşları,
  - c. Portföy yönetim şirketleri,
  - d. İpotek finansman kuruluşları,
  - e. Varlık kiralama şirketleri,
  - f. Merkezi takas kuruluşları,
  - g. Derecelendirme kuruluşları,
  - h. Değerlendirme kuruluşları,
  - i. Değerleme kuruluşları,
  - j. Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ipotek şirketler,

- k. Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay sahipleri piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler.
2. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
3. Borsa İstanbul piyasalarında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
4. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu; hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleriyle 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anaonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
5. Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayan şirketler.

### **Sermaye Yapısı ve Özel Faaliyet Alanı Açısından Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler**

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının aşağıdaki tabloda sunulmuş olan II Sayılı Listesi kapsamında belirtilen şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi durumdadır. Belirtilen şirketler için tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte sınırlamalar dikkate alınarak hazırlanmıştır.

1. Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıda belirtilmiş olan üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü

2. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a) Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.
3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.01.2014 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 05.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1525. Maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
4. 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.04.2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04.012.2003 tarihli ve 5015 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik yapılmasına dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
5. Sermaye piyasası araçlarından bir borsada işlem görmemiş olan yada teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemiş olan fakat Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıda belirtilmiş olan üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı elli ve üstü.
6. Gerekli olan ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri gerçekleştirilmemiş olanlar dahil iştirak ve şirketler hariç olmak üzere Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu İştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bakanlar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu Kapsamında Fon tarafından denetimi devralınmış olan şirketlerden aşağıda belirtilen ölçütlerden en az ikisini sağlayanlar.
- a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
7. 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı olan ortaklıklar ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

#### **6.3.4.3 Ölçütlerin Uygulanmasına İlişkin Esaslar**

Uygulamada olan ölçütler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Söz konusu karar 2012/4213 sayılı kararın 4. Maddesinde yer almaktadır. Gerekli açıklamalar aşağıdaki maddelerde sıralanmıştır:

- Şirketler eğer 2012/4213 sayılı BKK'da belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmış ise daha sonraki dönem itibari ile bağımsız denetimden çıkarılmaktadır.

- Kararda belirtilmiş olan üç kıstastan ikisinin sınırlarının geçilip geçilmediği ise öncelikle şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına bakılarak incelenir. Ardından yürürlükte yer alan mevzuat uyarınca şirketin önceki yıllarda çalışan sayısı esas alınır.
- Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bakılacak olursa 2012/4213 sayılı BKK'da belirtilmiş olan üç ölçütten ikisinin sınırlarının korunup korunmadığını anlamak için de ilk olarak aktif toplam ve yıllık net satış hasılatına bakılmayla başlanır. Ardından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı, çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki ortalama çalışan sayısının toplamı dikkate alınır.

#### **6.3.4.4 Aktif Toplam ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması**

Yapılacak olan hesaplamalarda vergi mevzuatı dikkate alınarak kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanmış olan finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının veya iştiraklerinin de tabloları dikkate alınarak hesaplamalar yapılmaktadır. Bağlı ortaklık ve iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve net satış hasılatı bulunurken sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmaktadır.

- Aktif toplamın hesabında şirkete ait aktif toplamdan bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin kayıtlı değerleri çıkarılır. Elde edilen tutara bağlı ortaklıkların aktif toplamlarının tamamı ve iştiraklerin aktif toplamından kendi paylarına düşen kısım eklenir.
- Yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.
- Grup içi yapılan işlemlerden ortaya çıkan varlık, borç, gelir ve giderlerden bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir. Bu işlemlerin kısmen veya tamamının elimine edilmesi ihtiyari bir durumdur.

Şirketlerin bağlı ortakları aracılığı ile dolaylı olarak sahip olduğu bağlı ortaklık ve iştiraklerde şirketin bağlı ortağı ve iştiraki gibi değerlendirilmektedir. Örnek

vermek gerekirse G şirketinin A şirketinde %70, A şirketinin ise B ve C şirketlerinde sırasıyla %60 ve % 15 oranında oy hakkına sahip olduğu durumda G şirketinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatının hesaplaması yapılırken, C şirketini bağlı ortaklık ve D şirketini de sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirilir. Aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurt dışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

#### **6.3.4.5 Çalışan Sayısının Hesaplanması**

Şirketlerde söz konusu çalışan sayısı belirlerken dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Söz konusu hususlar muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Adı geçen yıllık ortalama, aylar itibariyle aylık çalışan sayısının toplamının on ikiye bölünmesi ile elde edilmektedir. Yalnız bu belirlemede çıraklık yapan ve mesleki eğitim anlamında staj gören çalışanların sayısı dikkate alınmamaktadır. Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısının toplamları dikkate alınır. İştirakler açısından bakılacak olursa bu madde kapsamında hesaplanmış olan çalışan sayısı ise şirketin hisseleri oranında dikkate alınır.

Örnek olarak aşağıda belirtilmiş olan tabloda aylık çalışan sayıları, bağlı ortaklığı olan B şirketi ve %20 iştiraki C şirketi olan A şirketinin ilgili hesap dönemine ait çalışan sayısı hesaplaması şöyle yapılmaktadır:

Örneğin, B şirketi A şirketinin bağlı ortaklığı olup A şirketinin C şirketinde %20 oranında iştiraki vardır. Söz konusu şirketlerin aylık çalışan sayıları ile ilgili bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

<b>Aylar</b>	<b>A şirketi</b>	<b>B şirketi</b>	<b>C şirketi</b>
Ocak	300	170	180
Şubat	305	180	170
Mart	310	185	145
Nisan	305	195	150

Mayıs	300	185	150
Haziran	295	180	160
Temmuz	290	170	160
Ağustos	285	135	160
Eylül	290	140	170
Ekim	310	165	180
Kasım	310	165	180
Aralık	300	170	140
Toplam	3.600	2.040	1.945
Yıllık Ortalama	300	170	162.08

Yukarıda yer alan tablodaki bilgilere göre şirketlerin yıllık çalışan sayısının ve ortalama çalışan sayısının hesaplaması yapılmıştır. Tablodaki verilere göre A şirketinin A şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısı hesaplanırken; A ve B şirketlerinin yıllık ortalama çalışan sayılarının tamamı ile C şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısının sadece %20' si toplanır. Dolayısıyla A şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısı:

$(300+170+(162,08*\%20))=502,42$  olarak elde edilir.

### **6.3.5 Bağımsız Denetimin Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlerin Denetimi**

Günümüzde birçok şirket Bakanlar Kurulunca hazırlanmış olan bağımsız denetim kriterlerini yüksek tutması nedeniyle kriterlerin sağlanamaması sebebiyle denetimden yoksun kalmıştır. Uygulamadaki bu eksiklik 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun hükmünde Kararnamelerde değişiklik Öngören Kanun olan 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan kanun ile sorun büyük ölçüde giderilmiştir. Türk Ticaret Kanununun 397/4 maddesi dışında olan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun

kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetim yapılırken uyulması gereken usul ve kurallar, denetimi yapacak olan kişinin nitelikleri, denetime başlanırken ve denetim esnasında uyulması gereken etik ilkelere, denetim sonucunda oluşturulacak olan denetim raporunun içeriğine ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak olan yönetmelik ile düzenlenir. Eğer TTK'nın 397/5 maddesi kapsamında denetim yapacak olan denetçiler gerekli hususları dikkate almadan işlem yaparlarsa gerekli yaptırımlar denetçilere de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde denetim yaptırılmamışsa bu şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde sayılır(TTK md. 397/6). TTK'nın 397/5 sayılı maddesi kapsamında yapılacak olan denetim kamuya hesap verecek kadar olmasa bile finansal tabloların kısmi güvence oluşturacak kadar işlem ve eylemlerini yansıtıp yansıtmadığını ortaya koyacak bir denetim olacaktır.

Her ne kadar yapılan düzenleme ile bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerde denetim kapsamına alınmış olsa da limited şirketler bu kapsama girmeyerek denetime tabi tutulmamıştır. Bu durum önemli bir eksiklik inşa etmektedir. Limited şirketler bu durumda 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamına giriyorsa denetime tabi olurken bu kapsama girmiyorsa denetime tabi olmayacaktır (Bozdemir, 2013)

Belirtilmesi gereken diğer durum ise düzenleme yapılmış olmasına rağmen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılması beklenen yönetmelik henüz çıkarılmamıştır. Durum böyle olunca ülkemizdeki çoğu anonim şirket denetimsiz kalmıştır.

### **6.3.6 Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar 'da Bağımsız Denetim**

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar olarak bilinen KAYİK bağımsız denetim alanında en temel düzenlemelerden biridir. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan düzenlemeler içerisinde KAYİK de kapsam içerisine girmektedir. 660 sayılı KHK'nın 2. Maddesi (ğ) bendinde KAYİK; 'Halka açık şirketler, bankalar,



sigortalar, finansman şirketler, faktöring şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamuoyunu ilgilendirmesinden dolayı KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar' şeklinde tanımlanmaktadır. Bir şirketin KAYİK kapsamında olmasının birkaç sonucu bulunmaktadır.

- Bağımsız denetimin yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilmesi.
- Herhangi bir ölçüt aranmaksızın her durumda bağımsız denetime tabi olunması.
- Bağımsız denetime tabi olduğu için tek başına ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS' yi uygulaması.
- Bağımsız denetime tabi olduğu için internet sitesi kurması.

### **6.3.7 Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi**

- Türk Ticaret Kanunu kapsamında göz önünde olan denetim sistemi, içerisinde iç denetim ve kamusal denetim bulunmaktadır. Bunlardan ayrı olarak bakıldığı zaman anonim şirketlerin denetiminde bulunan iki ayrı denetçi türü vardır. (Tepeli, 2012) Türk Ticaret Kanununun 400. Maddesinde belirtildiği üzere bağımsız denetçiler 3568 sayılı kanun uyarınca ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıması gerekmektedir. Bu kişiler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetki sahibi olmuş kişilerden oluşacaktır. Böylelikle yetkilendirilen kişiler ile sermaye şirketleri oluşturulacaktır.
- Anonim şirketler Türk Ticaret Kanununda madde 397/4'e göre madde 400 de düzenlenerek belirtilmiş olan denetçi tarafından denetime tabi tutulacaktır. Denetimi gerçekleştirecek olan denetçi bağımsız denetim yapmak üzere 3568 sayılı kanuna göre ruhsatı olan yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyor olması Kamu gözetimi Kurumunca yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Bir denetçi hem anonim şirketini hem de şirketler topluluğunu denetleyebilir kişilerdir. Yönetim kurullarının yıllık

faaliyet raporlarını, finansal tablolarını değerlendirerek raporlar hazırlamaktadırlar. Türk Ticaret Kanununun 378. Maddesine göre raporlarını ve riskin yönetimi mekanizmasının nasıl çalıştığını denetler ve rapor halinde sunar.

- Bağımsız denetçilerin şirket ile ilişkisi temel anlamıyla aradaki denetçinin taraf olmasını gerektiren sözleşmeye dayalı bir ilişkidir. Seçilecek olan denetçinin genel kurul kararıyla seçilmiş olması gerekir. Sözleşme ile belirlenen kısım dışında hukuki açıdan da kanun ile emredici hükümlerle tamamlanmıştır. Hukuki açıdan devreye giren bu durum denetçilerle şirket arasındaki sözleşmeyi içerik bakımından sınırlandırmıştır. Genel anlamıyla denetçinin ne yapması gerektiği, yapılmış olan denetim sonucu hazırlanacak olan raporların içerikleri, sunumu kanun ile belirlenmiştir. Denetimi gerçekleştiren denetçilerin bağımsız ve tarafsız olması gerektiğinden şirket organı olmaktan çıkarılması gerekmektedir. Bu sebeple her ne kadar TTK'nın 554. Maddesinde organ mantığı işlenmiş olsa da bu durum TTK'nın 405. Maddesi ile düzeltilmiştir.
- Ayrıca TTK'nın 397/5 maddesine göre bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketler için de görevlendirilmiş olan denetçilerde devlet organı değildir. Bir şirket denetime tabi değilse şirketlerin genel kurulunda denetçi seçilmesine ilişkin karar alınamaz. Denetimi yapacak denetçiler düzenli olarak her yıl seçilmelidir. TTK'nın 399/1 maddesine göre geçerli sayılan bu durumda bir denetçinin diğer dönem seçilmeden göreve devam ederek hazırlamış olduğu raporlar geçersiz sayılır.
- Denetleme yapacak olan denetçiler Türk Ticaret Kanununda belirtilen hususlar doğrultusunda bu görevi bir meslek olarak yerine getirmesi gerektiği belirtilmiştir. Bir denetçinin görüşü ilgili taraflarca geçerli ve doğru sayılır. İlgili taraflar bu bilgilere güvenerek karar verirler. Söz konusu olan bu durumda denetçiler işletmelerde yönetimin öne sürdüğü iddiaları ve genel standartları karşılaştırırken titiz ve özverili olmalıdır. Bir sapma ya da farklı bir durum görülürse hazırlanacak olan raporda durum açıkça belirtilmelidir. (Yıldırım, 2011) Türk Ticaret Kanununda ticaret şirketlerinin denetiminden Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi olmak üzere iki tür denetçi öngörülmüştür.

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bağımsız denetçi olabilmenin şartları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Yönetmeliği'n de gösterilmiştir.

• **Bağımsız Denetçi Olabilmek İçin Gerekli Şartlar aşağıda sıralanmıştır:**

İlk olarak denetçilerin yetki sahibi olması gerekmektedir. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin gerekli mesleki eğitimi almış olmaları gerekmektedir. Ardından Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak sınavdan başarılı olunması gerekmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 14. Maddesine göre aranan şartları sıralayacak olursak;

1. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler alanında eğitim veren fakülte ya da yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim kurumlarınca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarında en az lisans seviyesinde mezun olması gerekmektedir. Ya da diğer öğretim dallarından lisans mezunu olduktan sonra yukarıda belirtilmiş olan alanlarla ilgili lisansüstü seviyede diploma almış olunması gerekmektedir.
2. Meslek mensubu olunması gerekir.
3. Türkiye sınırları içerisinde yaşıyor olması gerekir.
4. Medeni haklarını kullanıyor olması gerekir.
5. Bağımsız denetim yönetmeliğindeki mesleki eğitimi tamamlamış olması gerekir.
6. Yine aynı şekilde alınan mesleki eğitim ardından yapılan sınavda başarılı olunması gerekir.
7. 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53. Maddesinde belirtilmiş olan süreler geçmiş olsa bile kasten işlenen bir suçtan dolayı 1 yıl veya daha fazla süre ile hapis cezası almamış olması gerekir. Yine birçok nedenden dolayı sayılabilecek olan cezalara maruz kalmamış olunması gerekmektedir.

8. Faaliyet izninin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları tarafınca iptal edilmemiş olması gerekir.
9. Bağımsız denetimin gerektirdiği şeref ve haysiyette uymayan bir durumun bulunmaması gerekir.

Yukarıda belirtilen şartlar sağlandığı takdirde istenen belgeler ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na başvuruda bulunulur. Eğer uygun bulunmuş ise gerekli harç ve ödemelerle kayıt yapılacaktır. Tescil işleminden sonra ise Bağımsız Denetçi Belgesi, Denetçi Kimliği ve Denetçi Mührü verilecektir.

Bağımsız denetçinin bu işlemi gerçekleştikten sonra bağımsız denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süre ile finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda bir denetim firmasında yada bir denetçi yanında eğitim görmeleri gerekmektedir. 3568 sayılı kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde görev yapanlarda aynı kanunun 6. Fıkrasında yer alan vergi inceleme yetkisine sahip olan kamu kuruluşlarında denetim yetkisine haiz olanların buralarda geçirdikleri sürede uygulamalı mesleki eğitim süresinin yerine sayılacaktır. Ancak en az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda bu şart aranmayacaktır.

Bağımsız denetçi olabilmenin bir sonraki aşaması bağımsız denetçilik sınavında başarılı olmaktır. Sınava girecek olan kişiler bilgilerini ölçmek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılacak sınava girerler. Denetçilik sınavının konuları alan konulardır. Muhasebe, Muhasebe Standartları, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, Denetim, Genel Hukuk Mevzuatı, Sermaye Piyasası, Bankacılık gibi konuları kapsamaktadır.

Sorumlu olarak denetçi sayılabilenler ise Bağımsız Denetim Standartları Yönetmeliğinin 28. Maddesinde düzenlenmiştir. Denetim sonucu hazırlanmış olan denetim raporunun imzalama yetkisine sahiptirler. Sınırlı denetçiler de 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olmalıdır. Bu sürenin 2 yılını fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi olarak yerine getirmiş olması gerekir. Diğer denetimler de ise en az 10 yıllık mesleki tecrübe içerisinde 1 yılını fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi olarak yerine getirmiş olması gerekir.

Sorumlu denetçiler kuruluş adına denetim raporu imzalayabilir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde belirtilen bir veya iki yıllık fiili denetimde bulunma süresi şartı denetim şirketi kurmayı kıyaslamakta ve mevcut denetim firmalarına avantaj sağlamaktadır. İki yıllık süre şartı korunmaktadır ancak bir yıllık süre şartı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 1/4 –ç maddesi ile Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olamaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar için 31.12.2015 tarihine kadar aranmayacaktır. Bu durumda denetçi olabilmek için istenen şartları sağlayan Yeminli Mali Müşavirler ile 15 yıllık tecrübe sahibi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler KAYİK denetimini 2 yıl boyunca yapmayacaklar ancak firma denetimlerini yapabilecektir. (Öncü, 2013)

### **6.3.8 Denetçi Görüşleri**

Bir denetçinin yapmış olduğu denetimin sonucu sunmuş olduğu denetici görüşünde yer alır. Denetçinin sunacağı bu görüş Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar doğrultusunda hazırlanır. Dikkat edilmesi gereken hususlar; yapılan denetimin konusu, türü, niteliği, kapsamı ve denetçinin değerlendirmeleridir. Denetim sonucu sunulacak olan görüş olumlu, olumsuz, sınırlandırılmış olumlu veya görüş vermekten kaçınma şeklinde olabilir. Denetçi ancak bu şekilde bir görüş yazısı verebilir. Denetçinin sunmak istediği görüş denetim raporunda yer alır. Fakat Türk Ticaret Kanununda denetim raporunu değil sunulacak denetçi görüşünün kamuya paylaşılmasını uygun görmektedir. Sunulmuş olan görüş yazıları diğer bir anlamda özet raporlar olarak da ifade edilebilir. Denetçinin görüş yazısı denetimin konusunu, niteliğini, kapsamını içermektedir. (ASLAN E. , 2011) Denetçi görüşleri açık, anlaşılır bir dilde yazılmalıdır. Bu konuda gösterilmesi gereken hassasiyet Türk Ticaret Kanunu'nun 403/2 maddesinde açıklanmıştır.

### **Olumlu Görüş**

Türkiye Denetim Standartları tarafından yapılmış olan denetim sonucunda bir denetçi eğer olumlu görüşte bulunmuşsa yapılan incelemelerin ve çalışmaların Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer ilkeler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığı ifade edilir. Elde edilen bilgilere göre şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının doğru olduğu belirtilir. Mal varlığı

ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin durumun gerçeğe uygun bulunduğu, tablolara da bu durumun dürüstçe yansıtıldığı eklenerek görüş yazısı tamamlanır.(TTK 403/1)

Türk Ticaret Kanununda 403/1 maddesinde olumlu görüşün ne şekilde yapıldığı belirtilmiştir. Olumlu görüş yazısı denetime tabi tutulan firmanın finansal tabloları ile faaliyet raporlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanunlara, sözleşmede yer alan finansal tablolara uygunluğu denetçi tarafından açıklanır. Uygun bulunması halinde sonuçların genel kurul kararında alınabileceği anlamına gelir. Bu durum yöneticilerin ortaya koyabileceği esas ve dayanak oluşturur. (Aydın, 2012)

### **Sınırlandırılmış Olumlu Görüş**

Denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim sonucunda akılda soru işareti kalmış ise görüş yazısı sınırlandırılmış olabilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların bazı aykırılıklar içerdiği fakat bu aykırılıkların kapsamlı ve büyük sorun yaratmayacağı durumlarda verilir. Yapılan sınırlandırmanın konusu, yapılacak olan düzeltme, bunun nasıl yapılacağı bu görüş yazısında açıkça ifade edilir(TTK Md. 403/3). Sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı tam anlamıyla ne bir olumsuz görüş yazısıdır ne de olumlu bir görüş yazısıdır. Denetlemeye ilişkin hükümlerde bilinen düşünce, yılsonu finansal tabloların ‘sonuç belirleme’ işlevine uygun olup olmadığının denetçi tarafından açıklanmasıdır. Denetçi buna göre uygunluğu belirleyerek bildirmelidir. Sınırlı olumlu görüş yazısındaki sınır sonuçlara ne kadar ve hangi ölçüde dayanılabileceğini göstermektedir. Sınırlı olumlu görüş kendisinden de anlaşılacağı üzere normalde olumlu bir yazıdır. Burada belirtilen olumlu kanı nesnelidir. Bundan ötürü yazının yorumu da belli kurallara dayanmış olur. Yapılan denetim sonucunda ortaya çıkan denetçi görüş yazısı Türkiye Muhasebe Standartlarında ki gibi belli başlı kurallar çerçevesinde uygulanarak sonuçlar değiştirilmeyen aykırılıklar yer alıyorsa bu görüş yazısından yararlanılabilir. TTK 403. Madde gerekçesinden, aynı zamanda temel hatalar, aldatmalar, hileler, sahte belgeler yoksa bu görüşten yararlanılabilir.

## **Olumsuz Görüş**

Türk Ticaret Kanunu'nun 403/3 maddesine göre denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim sonucunda akılda kalan soru işaretleri olmuş ise olumsuz görüş verebilir. Bu durumda firma kendilerine sunulan olumsuz denetim raporunu kendilerine teslim edilen 4 iş günü içerisinde genel kurulu toplayarak yönetim kurulu üyelerini belirler. Aksi bir durum söz konusu değilse eski üyelerle de yönetim kurulu oluşturulabilir. Oluşturulan yönetim kurulu 6 aylık bir süreçte kanunlara ve esas sözleşmeye göre uygun finansal tabloları tekrar hazırlayarak denetleme raporu ile genel kurula sunar (TTK md. 403/5). Olumsuz görüş yazısı gereği söz konusu olan finansal tablolara güvenilemediği için bu tabloların faaliyet döneminin sonuçlarını belirleyemediği için hiçbir karar alınamaz. Sunulmuş olan olumsuz denetim raporundan dolayı kar veya zararlar gerçek değildir ve gerçeği yansıtmamaktadır. (AYDIN, 2012)

Bir firma olumsuz görüş yazısına maruz kalmışsa aşağıda sıralanmış olan durumlar söz konusu olur.

- Genel kurul olumsuz denetçi görüşünden dolayı finansal tabloları dayanarak gösterip kar veya zarara ilişkin kararlar alamamış olur.
- Yönetim kurulu görüş yazısını teslim aldığı 4 iş gün içerisinde genel kurulu toplayarak görevden istifa edecektir.
- Genel kurul yeniden bir yönetim kurulu oluşturacaktır.
- Oluşturulan yeni yönetim kurulu sunulan olumsuz görüş yazısını düzeltmek için 6 ay içerisinde kanunlara ve esas sözleşmeye göre finansal tablolar hazırlayarak genel kurula sunacaktır.

Olumsuz görüş yazısının yaptırımını son derece ağır bir durumdur. Büyük ve çok kapsamlı aykırılıklar olması halinde bu görüşün bildirilmesi kaçınılmazdır. Şartlar sağlanmışsa verilen olumsuz görüş yazısı sadece denetçi takdirinde değil kanun hükmünde yeri olan bir durumdur. Olumsuz görüş yazısı verildikten sonra itiraz olarak mahkemeye başvurularak kararın iptali istenebilir.

Böyle bir davada mahkeme tarafından verilmiş bir tedbir kararı yoksa genel kurulun ne yeni bir yönetim kurulu seçmesine ne de yeni yılsonu finansal tablolarının çıkarılmasına engel olamaz.

## **Görüş Vermekten Kaçınma**

Türk Ticaret Kanununda 403/4 maddesi gereği şirketin defterlerinde, yapılmış olan denetlemede TTK da yer alan hükümlere uygun bir şekilde işlem yapılmasına ve sonuçlara ulaşılmasına olanak vermeyecek derecede kısıtlama olması durumunda denetçi farklı bir yola başvurabilir. Denetçi böyle bir durumda yapmış olduğu denetim sonucunda görüşlerini bildirmekten kaçınabilir. Bu da olumsuz görüşün sonuçlarının ortaya çıkmasına sebep olur. Bir denetçi görüş vermekten kaçınmışsa aşağıda sıralanan durumlar oluşmaktadır.

- Genel kurul finansal tablolarda oluşacak olan kar ve zarar dayalı bir karar alamayacaktır.
- Yönetim kurulu bu görüşte de görüş yazısını teslim almış olduğu 4 iş günü içerisinde genel kurulu toplayarak istifasını verecektir.
- Genel kurul bu istifa üzerine yeni bir yönetim kurulu oluşturacaktır.
- Oluşturulan yeni yönetim kurulu 6 ay içerisinde sorun olan finansal tabloları inceleyerek düzenleme yaparak hazırlayacak, denetleme raporuyla birlikte genel kurula sunacaktır.

### **6.3.9 Denetim Raporları**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 10. Maddesi gereği hazırlanan denetim raporu, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde değerlendirilerek, ortaya çıkan güvence derecesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün sunulması amacıyla hazırlanan bir belgedir. Bu belge Kamu Gözetimi Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca uygun görülerek hazırlanır. Denetim kuruluşunca imzalanır. Denetçi tarafından ise sorumluluğu üstlenilmiş bir belgedir. Türk Ticaret Kanununa göre denetçi şirketin finansal tabloları ile ilgili, yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin bir denetim raporu ve riskin erken teşhisi ve yönetimi ve komitesine ilişkin denetim raporu hazırlamak durumundadır.



## 7 SONUÇ

Sonuç itibari ile bağımsız denetimin, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen ölçütlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade ettiği söylenebilir. Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim kanunların, yönetmeliklerin, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değil aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilemez bir ihtiyaçtır. Şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi en değerli bilgidir ve bu da ancak bağımsız denetimle mümkündür. Aşağıdakilere doğru ve güvenilir bilgi sağlamak için bağımsız denetim gereklidir:

- Şirket Yönetimi
- Hissedarlar
- Çalışanlar
- Kredi Verenler
- Yatırımcılar
- Kamu kurumları (BDDK, SPK)

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur.

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.

- Yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.



## KAYNAKÇA

- Adiloglu, B.** (2011). *İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri*. İstanbul: türkmen yayınevi.
- Ak, B.** (2014). İç denetimin yönetim aracı olarak kullanılması. *Süleyman demirel üniversitesi iibf dergisi*, 9(2).
- Alptürk.** (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: maliye ve hukuk yayınları.
- Alptürk, E.** (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: maliye ve hukuk yayınları.
- Aslan.** (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay dergisi*(77).
- Aslan, E.** (2011). Yttk ya göre denetçinin niteliği. *Mali çözüm dergisi*(104).
- Aydın, F.** (2012). *Tüm yönleriyle anonim şirketler* . Ankara: yargı yayınevi.
- Aygören, H., & kurtcebe, e.** (2010). Yttk'nın bağımsız denetim, ufrs ve basel 11 kriterleri yönüyle genel değerlendirmesi. *Pamukkale üniversitesi sosyal birimler enstitüsü dergisi*(6).
- Bahtiyar, M.** (2013). *Ortaklıklar hukuku*. İstanbul.
- Başpınar, A.** (2005). Türkiye'de ve dünya'da denetim standartların oluşumuna genel bir bakış. *Maliye dergisi*(148).
- Bilgili, F., & demirkapı, e.** (2013). Bursa: dora yayınları.
- Bilgili, F., & demirkapı, e.** (2013). Bursa: dora yayınları.
- Bozdemir, E.** (2013). Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunluluğuna ilişkin yasal düzenlemeler ve güncel gelişmeler. *Mali çözüm*(118).
- Can, V., & uyar, s.** (2010). *İşletmelerde faaliyet denetimi*. Ankara: nobel yayıncılık.
- Ceylan, M. A.** (2012). Ticaret hukukunda yeni bir denetim anlayışı: bağımsız denetim . *Vergi dünyası*(366).
- Çalış, Y.E.** (2013). *Aracı kurumlarda iç denetim uygulaması*. İstanbul: yalın yayıncılık.
- Çaliyurt, K.** (2012). *Hava yollarında kurumsal yönetim ve bağımsız denetim*. Bursa: ekin yayıncılık.
- Demir, A.** (2013). Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına genel bir bakış . *Vergi dünyası*(378).
- Diliçkık, A.** (2013). Bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlendi. *Vergi dünyası*(378).
- Ece, N.** (2013). *Şirketler muhasebesi*. Bursa: ekin yayıncılık.
- Erdogan.** (1994). *Genel kabul görmüş denetim standartları ve raporlama*. Ankara: türmob yayınları.

- Erdogan.** (2006). Ankara: maliye ve hukuk yayınları.
- Erdogan, M., & erdogan, n.** (2013). Eskişehir: anadolu üniversitesi aöf.
- Erdogan, M., elitaş, c., erkan, m., & aydemir, o.** (2014). *Muhasebe hilelerinin denetiminde benford yasası*. Ankara: gazi kitapevi.
- Ergin, H.** (2006). *Denetim*. Kütahya: maliye ve hukuk yayınları.
- Ergüden, E.** (2014). Yttk ile birlikte anonim şirketlerde bağımsız denetim. *Bahçeşehir üniversitesi huku fakültesi dergisi, 9(117,118)*.
- Haftacı, V., & badem, c.** (2011). Yttk kapsamında muhasebe mesleğini ilgilendiren genel düzenlemeler. *Muhasebe ve finansman dergisi(50)*.
- İmregün, O.** (1993). *Kara ticareti dersleri*. İstanbul.
- Kahyaoglu, S. B.** (2013). Uygulayıcı gözüyle ufrs uygulamalarında deneticinin destekleyici/tamamlayıcı rolü. *Mali çözüm(120)*.
- Kavut, L., taş, o., & şavlı, t.** (2009). *Bağımsız denetim*. İstanbul: smmm yayını.
- Kaya, A., & demiral, h.** (2001). Vergi incelemelerinde işletmelerin iç kontrol sistemlerinden yararlanma olanakları. *Muhasebe ve denetime bakış(3)*.
- Köksal, A.** (2010). *Ttk tasarısının 397 ile 406 maddeleri arasında düzenlenen denetçinin anonim ortaklığın organı olup olmama sorunu*. Ankara: turhan kitapevi.
- Kurnaz, N., & çetinoglu, t.** (2010). *İç denetim*. İzmit: umuttepe yayınları.
- Memiş, T.** (2012). Şirketler hukukunda denetim. *Ege üniversitesi hukuk fakültesi dergisi , 16(3-4)*.
- Mutluer, M. K., uslu, m. S., & bildirici, z.** (2013). *Sermaye şirketlerin'nin denetimi*. İstanbul: istanbul bilgi üniversitesi yayınları.
- Nacar, E.** (2012). Anonim şirketlerde denetim sistemine ilişkin düzenlemeler-1. *Lebib yalkın dergisi(97)*.
- Odak, B.** (2013). Ttk da denetim. *Vergi dünyası(378)*.
- Öncü, E.** (2013). Kimler bağımsız denetçi olabilir. *Vergi sorunları(293)*.
- Özcan, Z.** (2013). *Hangi şirket kurulmalı*. Ankara: seçkin yayıncılık.
- Özyürek, H.** (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve yönetim birimleri , 4(2)*.
- Pekiner, K.** (1984). *İşletme denetimi*. İstanbul: istanbul üniversitesi işletme fakültesi yayını.
- Pulaşlı, H.** (2014). *Şirketler hukuku şerhi* . Ankara: adalet yayınları.
- Sağlam, N.** (2013). Eskişehir: anadolu üniversite aöf yayını.
- Sağlam, N., & şengül, s.** (2011). *Şirketler muhasebesi*. Ankara: detay yayıncılık.
- Sağlam, N., & yolcu, m.** (2014). Ankara: yaklaşım yayıncılık.
- Selimoglu, S. K.** (2008). *Muhasebe denetimi*. Ankara : gazi kitapevi.

- Senal, S.** (2011). Bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü. Isparta: süleyman demiral üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü doktora tezi.
- Sevimoglu, S.** (2012). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. Eskişehir: anadolu üniversitesi aöf yayını.
- Tepeli, H.** (2012). Yttk çerçevesinde anonim şirketlerde özel denetim. *Lebib yalkın mevzuat*(98).
- Topcuoglu, M.** (2011). *İşlem denetçisi ve sorumluluğu*. Ankara : seçkin yayınları.
- Toroslu, M. V.** (2015). *Ttk kapsamın anonim şirketlerde denetim*. Ankara: adalet yayınevi.
- Ulusoy, Y.** (2012). Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetimin fonksiyonları ve denetçi bağımsızlığı. *Dokuz eylül üniversitesi dergisi*, 7.
- Uzun, A. K.** (2014). *Ytk da iç denetim üzerine düzenlemeler*. 6 20, 2015 tarihinde <http://www.denetim.net> adresinden alındı
- Yavuz, M.** (2012). Yttk ya göre yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun tanzim ve denetimi. *Lebib yalkın mevzuat*(99).
- Yılandı, M., yıldız, b., & kiracı, m.** (tarih yok). *Muhasebe denetimi*. Ankara: detay yayıncılık.
- Yıldırım, S.** (2011). Ttk ya göre anonim şirketlerde denetçi. *Mali çözüm*(106).

## ÖZGEÇMİŞ

### GİZEM MIZRAK

#### İletişim Bilgileri:

- Adres: Merkez mahallesi Altınoğlu sokak Belediye blokları D blok Kat 6 Daire 39 Avcılar /İstanbul
- Cep telefonu: 05053844210
- E-posta: 1) birgul\_mizrak@hotmail.com



#### Kişisel Bilgiler:

- Uyruk: TC
- Doğum yeri ve tarihi: Ankara 10.09.1991
- Sigara kullanımı : Kullanmıyorum
- Medeni durum : Bekar
- TC kimlik No : 74509027868

#### Eğitim Bilgileri:

- 2013-2014 Yüksek lisans: İstanbul Aydın Üniversitesi- Muhasebe ve Denetim
- 2009-2013 Lisans: İstanbul Aydın Üniversitesi- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi -Muhasebe ve Finans Yönetimi (ortalama= 3,20)
- 2006-2009 Lise: Sabancı 50. Yıl Lisesi Türkçe-Matematik (ortalama=4,40)

#### İş ve Staj Tecrübelerim:

- Ekim27 2014:İstanbul Aydın Üniversitesi-Hukuk Fakültesi Fakülte sekreterliği yapıyorum(Devam)
- Ağustos 2013 :İstanbul Aydın Üniversitesi –Öğrenci işleri bölümünde memur olarak çalışıyorum.
- Ekim 2010-Ocak 2011: Amerikan Hastanesi- İstanbul \*Bölüm :Satın alma ve Lojistik alanında muhasebe finans üzerine çalıştım.
- Mart 2011-Haziran 2011: Dedeman İstanbul \*Bölüm: Finans alanında çalıştım.
- Haziran 2012-Eylül 2012:TC. Ziraat Bankası \*Bölüm: Bireysel bankacılık bölümünde, kredi satışında ,maaş ödeme kısmında, günlük veri girişleri kısmında çalıştım.

- Ekim 2012-Ocak 2013 :Bisse Giyim \*Finans alanında çalıştım.

Bilgisayar Bilgisi:

- Ms Office: Word, Excel, Powerpoint
- Microsoft: Windows xp programlarını iyi kullanabiliyorum

Yabancı Dil:

- İngilizce: Okuma: Orta Yazma:Orta Konuşma: Orta

Kurs/Program/Seminer:

- Sermaye Piyasası Kurulu Katılım belgesi : Şubat 2013 de aldığım kısa süreli bir eğitimle sermaye piyasasıyla ilgili bilgiler edindim. Ne tür çalışmalar yapıldığına dair seminerlere katıldım.
- Bilgisayarlı muhasebe katılım belgesi: Nisan 2013 de aldığım dersler ile muhasebenin bilgisayar yardımıyla ne kadar kolay ve pratik yapılabileceğini gördüm.
- Sürekli Eğitim Merkezi katılım belgesi: Okulumda aldığım ders yılları içerisinde yerinde uygulama merkezinin eğitimlerine katılarak bu belgeyi aldım.
- Eğitim sürecinde gösterdiğim başarıdan dolayı onur belgelerim bulunmaktadır.

Kişisel Özelliklerim:

- Sosyal bir kişiliğe sahibim.
- Aynı zamanda araştırmacı ve bir olayın nedenini bulana kadar çalışan bir karaktere sahibim.
- Yapmaya başladığım bir işin sonunu getirmeden o işi bırakmam.
- İletişime açık, ikna edici, sonuç odaklı ve analitik bakış açısına sahip biriyim.
- İşlerimi yaparken gayet sabırlı ve titiz bir yapıya sahibim.
- Çevremle hızlı bir şekilde gayet olumlu bir iletişim kurmaya çalışırım.

Kariyer Hedefim:

Kısa süre içerisinde kişisel özelliklerimle öğrendiğim bilgileri birleştirerek çalışacağım yerin misyonuna, vizyonuna ve takım çalışmasına ayak uydurarak maksimum faydayı elde etmeyi hedeflemekteyim. Uzun vadede ise istikrarlı bir şekilde başarı elde ederek çalışacağım yerin önemli ve kalıcı personelleri arasında yerimi alarak bunun devamında kurumumun bana sağladığı olanaklar çerçevesinde yükselbildiğim en iyi yere gelmeyi hedefliyorum.

Referanslar:

- *Prof. Dr. Enver Bozkurt- İstanbul Aydın Üniversitesi Tel=05334362673*
- *Prof. Dr. Akın Marşap - İstanbul Aydın Üniversitesi- Tel= 05324468891*
- *Yardımcı Doçent Kemal Kağan Turan-İstanbul Aydın Üniversitesi-  
Tel=05336119999*
- *Yardımcı Doçent Dr. Çiğdem Özarı-İstanbul Aydın Üniversitesi-  
Tel=05323247859*
- *İnsan Kaynakları Müdürü Kağan Direl-Educan Eğitim Danışmanlık –  
Tel=05457809060*

