

deflere ulaşılmasında uygulamacı birim ve karar mercii olarak gümrük idarelerinin doğrudan etken, belirleyici, aktif, katılımcı yönü, merkezi rolü bulunmaktadır. Gümrük idareleri dış ticaret faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve sonuçlandırılmasında, iş sahipleri, gümrük müşavirleri, taşımacılık-lojistik şirketleri ile birlikte yer alan dördüncü aktördür. Bu bakış açısından, 2023 yılı dış ticaret hedeflerinin gerçekleştirilmesinde gümrük idarelerinde etik anlayışın yerleştirilmesi ve içselleştirilmesinin önemi bir başka yönüyle ortaya çıkmaktadır.

Gümrük idarelerinde etik anlayışın yerleştirilmesine yönelik dört önemli rehber dokümandan biri olan Ekonomik İşbirliği Teşkilatının İstanbul Deklarasyonu'nda ifade edildiği gibi, gümrük idarelerinde etik yönetimin yerleştirilmesi idari altyapı ve mevzuat yönüyle, sürekli yenilenen bir reform ve modernizasyon programına, en aza indirgenmiş açık ve net bir gümrük mevzuatına, tutarlı, basit ve uygulanabilir gümrük işlemlerinden otomasyona, şeffaflığa, bağımsız, etkili bir kontrol ve denetleme sistemine bağlı iken, personel yönüyle de mesleki gelişim programlarının uygulanmasına şiddetle ihtiyaç duymaktadır.

Diğer üç önemli rehber doküman olan, Dünya Gümrük Örgütü'nün Arusha Revize Deklarasyonu ve Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı ile Avrupa Birliği'nin Vergilendirme ve Gümrük Birliği Tasarısında da benzer standart ve ilkelere yer verilmiştir.

Bakanlığımız bu hedefe ulaşabilme yolunda, stratejik planını belirlemiştir. Bu stratejik plana göre; güçlü bir yapıya sahip, dış ticarete ilişkin kararlarda söz sahibi, hızlı ve kararlı hareket eden, mevzuatını bütünleştirmiş, işlem süreçlerinde bürokrasiyi azaltmış, yararlanıcı odaklı hizmet anlayışına sahip, bilgi üretebilen ve yönetebilen, risk analizine dayalı yönetim modelini uygulayan, kamu ve yararlanıcı dengesini gözetken, nicelik ve nitelik olarak yeterli düzeyde uzman personelle uluslararası gümrük camiasında etkin işbirliğini sağlamış, profesyonel çalışma ilke ve yaklaşımlarını benimseyen çağdaş bir kurum bilinciyle; kararlılık, dürüstlük, şeffaflık, tarafsızlık, yenilikçilik, duyarlılık temel değerleri ışığında amatör ruh ve profesyonel hizmet anlayışı içinde; çağdaş normlarda ve standartlarda müşteri odaklı hizmet üreten, işlemleri basitleştirip hızlandırarak dış ticaret işlem maliyetini azaltan, gümrük mevzuatının uygulanmasında yekne-

saklığı ve gümrük işlemlerinde gelişen teknolojilere eş zamanlı uyumu gerçekleştirerek yasal ticareti kolaylaştıran, risk analizi odaklı, selektif ancak daha etkin gümrük denetimi yoluyla yasa dışı ticareti engelleyen bir gümrük idaresini yapılandırmayı hedeflemiştir. Bugün gelinen noktada, bu yolda önemli ilerlemeler kaydedildiğini görmek, gümrük idarelerinin gümrük birliğine giriş sürecinde sergilediği başarıyı tekrarlayacağı yönündeki inancı pekiştirmektedir.

Etik yönetim anlayışının tezahürü bu planın başarıya ulaşmasının, bir başka ifadeyle etik anlayışın yerleştirilmesinin yolu personelin eğitiminden geçmektedir. Etik bilincinin yerleştirilmesi ve geliştirilmesi, etik davranış kodları ve davranış kurallarının işlevsel hale getirilmesinde eğitim en önemli unsurlardan biridir. Yazıda işaret edilen süreç Bakanlığımız Eğitim Dairesi Başkanlığına kendiliğinden her zamankinden daha farklı, kritik bir misyon yüklemiştir. Eğitim Dairesi Başkanlığı'nca mesleki eğitim faaliyetleri yanında 2001-2012 yıllarında düzenlenen 316 programda merkez ve taşra teşkilatında görevli 12369 personele etik değerler ve davranış kuralları eğitiminin verilmiş olması memnuniyet vericidir. Bu eğitim programlarının yaygın ve yoğun olarak yürütülmesine devam edilmelidir.

2023 yılı dış ticaret hedeflerine ulaşabilmek için dış ticaret arenasındaki diğer aktörlerin de kendi yapı ve işlevlerini gözden geçirmeleri gerekir. Bu alandaki tüm taraflar etik ilkelere bağlılıkla yükümlüdür. Birinin eksikliği sürecin başarıyla sonuçlandırılmasını güçleştirecektir. 2012 yılında 3 milyon 250 bin ithalat beyannamesinin yüzde 89'unun, 2 milyon 900 bin ihracat beyannamesinin de yüzde 87'sinin işlemlerinde aracılık hizmetini yürütmüş olan gümrük müşavirlerinin etik değerler beyannamesini imzalamış olmaları bu yönde atılmış çok önemli bir adımdır.

2023 hedeflerine ulaşmak ülkemize ve gelecek kuşaklara karşı tarihi sorumluluktur. Bu hedeflerin gerçekleşmesi Türkiye'yi Dünya devletler liginde hak ettiği üst sıralara taşıyacaktır. Tüm taraflar hedefe kilitlenmeli, mazeretsiz, ödünsüz katkı sağlamalıdır. Başarıya ulaşmayı zorlaştıracak tüm engeller ayıklanmalıdır. Etik altyapının oluşturulması, etik anlayışın içselleştirilmesi, etik bilincinin geliştirilmesi ve yerleştirilmesinin, hedefe ulaşmanın tartışmasız önkoşullarından biri olduğu unutulmamalıdır.

## TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

Doç. Dr. Suphi ASLANOĞLU\*  
Erdem BULUT\*\*

### Özet

Önceki dönemlerde, Türkiye'de sınırlı olarak uygulanan bağımsız denetim yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile daha geniş uygulama alanı bulmuştur. Daha geniş uygulama alanı bulan bağımsız denetim sisteminde ise özellikle sermaye şirketleri için nasıl bir denetim sistemi öngörüldüğü büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada esas itibarıyla, son düzenlemeler ışığında sermaye şirketleri için nasıl bir denetim mekanizması öngörüldüğü ve öngörülen denetim mekanizmasının ticari ve ekonomik hayatımıza getireceği faydalar açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Yeni Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Sermaye Şirketleri

**JEL Sınıflandırma Kodu:** M42, H83

### THE INDEPENDENT AUDIT IN TURKEY AND NEW TURKISH COMMERCIAL CODE

#### Abstract

*As it is well known, the independent audit system in Turkey has been applied partially or inefficiently until the enactment of the new Turkish Commercial Code. With the entry into force of the new Turkish Commercial Code, the independent audit system in Turkey has found a broad field of application. In the current situation, audit system that was envisaged especially for the capital companies has become highly significant. In this paper, mainly this envisaged audit system for the capital companies will be contextualized in the light of recent reforms and regulations. Moreover, the expectative advantages and benefits of this envisaged audit mechanism for our economic and commercial life will be taken into account.*

**Key Words:** New Turkish Commercial Code, Independent Audit, Capital Companies

**JEL Classification Code:** M42, H83

\* Kırıkkale Üniversitesi, İşletme Bölümü, s\_aslanoglu@hotmail.com

\*\* Kırıkkale Üniversitesi, İşletme ABD Doktora Öğrencisi

## Giriş

Temel ekonomik birimlerden olan ticari işletmeler, iktisadi gelişime paralel olarak büyük bir dönüşüm geçirmiş ve yerel -bölgesel- nitelikten çıkarak sermayenin ön plana çıktığı çok uluslu bir yapıya bürünmüşlerdir. Sermayenin ön plana çıktığı bu süreç ise ekonomik gelişimin sürdürülebilirliği için sermaye sahiplerinin haklarının korunmasını ve finansal tablolar üzerinde belirli bir şeffaflığın sağlanmasını zorunlu kılmıştır.

Günümüz dünyasında, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ve uluslararası ticaretin kazandığı boyutlar işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayısını her geçen gün artırmıştır. Bu kişi ve kuruluşların işletmeler hakkındaki temel bilgi kaynaklarını ise kamuya açıklanan finansal tablolar oluşturmaktadır. Finansal tabloların güvenilirliği ise işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların işletmeler hakkında doğru bilgi edinmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ekonomik hayatın belirleyicisi konumuna gelen bu güvenin sağlanması için, işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ve faaliyetlere ilişkin olarak kamuya açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve yasal düzenlemelere uygunluğunun düzenli olarak denetlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile sermaye şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi tamamen değiştirilmiş ve 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda (ETTK) şirketin üç kanuni organından biri olan ve zaman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eli ile yapılan denetleme yerini bağımsız denetime bırakmıştır.

Şirket denetimine ilişkin genel çerçeveyin oluşturulduğu 6102 sayılı TTK'da ayrıca denetlemenin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar bağlamında gerçekleştirileceği hüküm altına alınmış ve bu çerçevede 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Şirketlerin denetimine ilişkin düzenlemelerdeki temel amacın ise şirketin faaliyetleri ve finansal tablolarıyla ilgili şirket ortaklarına, yatırımcılara ve üçüncü kişilere dürüstlük ilkesine uygun tam, doğru ve güvenilir bilgiler vermek olduğu söylenebilir. Tahmin edileceği üzere, bu amacın sonucu ise artan küresel rekabet ortamında global sermayeye (veya yatırımcılara) güven sağlayarak ekonomiye belli bir dinamizm kazandırmaktır.

Bu çalışmada öncelikli olarak denetim kavramı teorik açıdan kısaca ele alınacak ve daha sonraki bölümlerde ise sermaye şirketleri açısından başta 6102 sayılı Kanun olmak üzere şirket denetiminin alt yapısını oluşturan diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde nasıl bir bağımsız denetim mekanizmasının öngörüldüğü açıklanacaktır.

### 1. Genel Olarak Denetim Kavramı

Genel bir tanım olarak denetim, işletmenin faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması sürecidir (Arens ve Loebbecke, 1997).

Denetim, yukarıda verilen tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir süreç olup bu süreç değişik sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir. Örneğin, denetimi amacına göre; finansal tablo, uygunluk ve performans denetimi olarak üç sınıfa ayırmak mümkün olmakla birlikte bu noktada bağımsız denetim açısından finansal tablo denetimi ön plana çıkmaktadır. Çünkü finansal tablolara ilişkin yapılan denetim şirketle ilgili bulunan üçüncü kişilerin ihtiyaçlarına hitap ettiğinden bu denetim türü bağımsız denetçilerin özellikle üzerinde durdukları bir denetim türüdür (Meigs ve Larsen, 1982).

Denetim olgusunu, ayrıca denetçinin statüsüne göre, bağımsız dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere sınıflandırmaya tabi tutmak da mümkündür. Bu noktada, bu çalışmanın konusunu oluşturan bağımsız dış denetime

değinmek gerekirse, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere 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 eder. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetim denetlenen işletmeden bağımsız olan bir dış denetçi tarafından yapılan denetim faaliyetidir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir denetim çalışmasının esas aktörünü denetçi oluşturmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler, işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2000).

Denetçiye ve denetime ilişkin verilen bilgiler derlenecek olursa; denetçi, şirket yönetimi ile şirket ortakları, yatırımcılar ve diğer üçüncü kişiler arasında bir nevi arabulucu niteliğine sahip olan ve işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu tam, anlaşılır ve doğru biçimde yansıttığını teyit eden bağımsız bir organdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçilerin denetimden geçmemiş finansal tablolar ve işlemler şirket orakları, finansörler, kamu tarafından şüphyle karşılaşacaktır.

### 2. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren ETTK, şirketin finansal tablolarının "murakıplar" aracılığıyla denetlenmesini öngördüğü gibi bahsi geçen murakıpların herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmasını da şart koşmamıştır. Zaman içerisinde oluşan gelişmelere paralel olarak özel düzenlemelere gidilmiş ve bu kapsamda 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılarak hisse senetleri borsada işlem gören

halka açık anonim ortaklıkları, halka açık olmasa bile pay sahibi sayısı 250'den fazla olan anonim ortaklıkları, mali aracılık şirketlerini, yatırım fonlarını ve yardım sandıklarının düzenleme yetkisi Sermaye Piyasası Kuruluna verilmiştir. Yine 2499 sayılı Kanun ile Sermaye Piyasası Kurulu, hisse senetleri borsada işlem gören anonim ortaklıklar ile diğer kamuya açık anonim şirketler tarafından yayınlanan mali tabloların ve bunların denetiminin ilke, içerik ve standartlarını belirleme, izleme ve uygulama konusunda yetkili kılınmıştır.

2499 sayılı Kanun'un ilk halinde bağımsız denetime ilişkin herhangi bir düzenlemeye gidilmemiş fakat 1992 yılında Kanun'un 16'ncı maddesinde değişikliğe gidilerek ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarının düzenleyecekleri mali tabloları bağımsız denetleme kuruluşlarına inceleyerek rapor almak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Benzer şekilde, 30 Aralık 2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nda da sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların denetiminde Sermaye Piyasası Kurulu yetkili kılınmıştır. Yine aynı Kanun ile halka açık şirketlerin, sermaye piyasası kurumlarının ve borsaların düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlarda yer verecekleri bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst biçimde yansıtılmaları amacıyla bu kuruluşların bağımsız denetime tabi oldukları hükme bağlanmıştır.

Bahsi geçen kurum ve ortaklıkların bağımsız denetimine ilişkin şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek yetkisi 6362 sayılı Kanun ile Sermaye Piyasası Kurulu'nun görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayıldığından bağımsız denetime yönelik çalışma esas ve usulleri ile raporlama standartları 12/06/2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Denetim Standartları Hakkında Tebliğde"<sup>2</sup> düzenlenmiştir.

<sup>2</sup> Söz konusu tarihten sonra meydana gelen değişiklikleri de içeren bahsi geçen Tebliğin tam metnine ulaşmak için bkz. <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile>

### 3. Bankacılık Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

Türkiye’de kurulu bulunan mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine tabi bulunmaktadır.

Konu bağımsız denetim çerçevesinde değerlendirildiğinde, 5411 sayılı Kanun’un 15’inci maddesinde bankaların bağımsız denetimine Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nca karar verileceği hüküm altına alınmış ve bu kapsamda, Kurum tarafından “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”<sup>3</sup> 01/11/2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik ile bankalarda yapılacak bağımsız denetim faaliyetlerine, bankaların finansal raporlamaları çerçevesinde bağımsız denetimlerine ve bağımsız denetim yetkisi almış kuruluşların belirlenmesine ilişkin düzenlemelere gidilmiştir.

### 4. Sigortacılık Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

Bağımsız denetime ilişkin bir başka düzenlemeye sigortacılık sektöründe gidilmiştir. Bu kapsamda, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’na göre, sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin bilançolarını, kâr-zarar cetvellerini ve Hazine Müsteşarlığı’nca uygun görülecek diğer malî tablolarını bağımsız denetim kuruluşlarına denetlettirilmeye Hazine Müsteşarlığı’nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanun ile Hazine Müsteşarlığı, sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetim kuruluşlarınca denetlenmelerini düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

3 Bahsi geçen Yönetmelik için bkz. [http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/1677bagimsiz\\_denetim\\_islenmis\\_nihai\\_webe\\_basbakanliktan\\_sonra.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1677bagimsiz_denetim_islenmis_nihai_webe_basbakanliktan_sonra.pdf)

Bu yetkiye dayanarak Hazine Müsteşarlığı’nca 2008 yılında “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”<sup>4</sup> çıkarılarak Türkiye’de kurulmuş sigorta, reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

### 5. Enerji Piyasası Kanunu ve Doğal Gaz Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim

Bağımsız denetime tabi tutulacak ticari işletmelerin bir kısmı ise 6446 sayılı Enerji Piyasası Kanunu ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bahsi geçen Kanunlara istinaden yürürlüğe giren “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile bağımsız denetimin kapsamı; denetlenene ait faaliyetlerin, uygulamaların, işlem, hesap ve mali tabloların, bağımsız denetim kuruluşunca görevlendirilen denetçiler tarafından bu

4 <http://www.hazine.gov.tr/default.aspx?nsw=TrR3vg8KCNGoDQ4jQvkw==H7deC+LxB18=&mid=366&cid=35&nm=647>

kuruluşlar adına, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Kurulca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve denetlenenin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, denetlenen tarafından tutulan hesap, işlem ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması şeklinde belirlenmiştir.

### 6. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, kendi içerisinde, en büyük yenilik olarak denetim kurulu organını kaldırmış ve başlangıçta her ölçekteki anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacağını hüküm altına almıştır. Ayrıca Kanun, ilk halinde, küçük ve orta ölçekli diğer sermaye şirketlerinde denetimin bir veya birden fazla serbest muhasebeci mali müşavire veya yeminli mali müşavire bırakılmasını öngörmüştür (Deriyal ve Durgut, 2009).

TTK, ilk halinde her ne kadar bağımsız denetimi geniş kapsamlı tutsa da 26/06/2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu’nca belirleneceği kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, yapılan bu değişiklik ile her ölçekteki şirketin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu kaldırılmış, bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir (Altaş, 2013).

6335 sayılı Kanun’un yaptığı değişiklik ile sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacak olması TTK içerisinde Bakanlar Kurulu’nca belirlenen şirketler dışında kalan şirketlerin nasıl bir denetime tabi tutulacağı sorunu ortaya çıkarmış ve 6455 sayılı Kanun ile bu boşluk ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda, 6455 sayılı Kanunla TTK’da değişikliğe gidilerek Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının denetiminin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği kayıt altına alınmıştır. Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak yönetmelikte ayrıca, denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin nitelikleri, uyacakları etik ilkeler, görev ve yetkileri, seçilmeleri, görevden alınmaları, ayrılmaları, denetim, denetim raporunun içeriği ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları içereceği hükme bağlanmıştır.

4572 sayılı Kanun ile bir diğer sermaye şirketi olan limited şirketlerde de düzenlemeye gidilmiş olup bundan sonraki başlıklar altında sermaye şirketleri için nasıl bir denetim mekanizması öngörüldüğü açıklanamaya çalışılacaktır.

#### 6.1. Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124’üncü maddesinde anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir. Tipik örneğini anonim şirketlerin oluşturduğu sermaye şirketlerinde önemli olan, ortakların kişilikleri, kimlikleri ve yetenekleri değil ortakların şirkete getirdikleri sermayedir. Sermayenin ön plana çıkmasının sonucu ise her bir ortağın kar ve zarara katılma hak ve yükümlülüğünün şirketteki sermaye payı ile orantılı olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, sermaye şirketlerinde getirilen sermaye payı çok önemlidir ve ortaklar ancak şirkete koydukları sermaye payı oranında kâr payı alacaklar ve zarara katlanacaklardır (Arslan, 2006).

Daha öncede belirtildiği üzere, 6102 sayılı Kanun’un ilk halinde bütün anonim şirketlerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacağı hüküm altına alınmış olup Kanun’un son halinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu’nca belirleneceği, Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketlerin dışında

kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esasların Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Bakanlar Kurulu'nun 19/12/2012 tarihli "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı" ile TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Söz konusu karar ile bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri için üç kıstas öngörülmüştür. Bu kıstaslar;

- 1) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,
  - 2) Yıllık net satış hasılatı ikiyüz milyon ve üstü Türk Lirası,
  - 3) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü,
- şeklinde belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu kararıyla, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin ilk grubu; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte yukarıda bahsi geçen üç ölçütten en az ikisini sağlayan sermaye şirketleri olarak belirlenmiştir. Buna göre, sermaye şirketleri, Bakanlar Kurulu kararıyla belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşması durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bağımsız denetime tabi şirketler söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalması durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkartılacaktır.

Bununla birlikte, yine Bakanlar Kurulu kararıyla, yukarıda verilen üç ölçüte tabi olmaksızın;

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık

kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

- 19/19/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden, bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekilde nitelikli paya sahip olan şirketler,
- 03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- İstanbul Altın Borsası'nda üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen, yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler,
- 10/02/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/08/1982 tarihli ve 2699 sayılı Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler,
- Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketlerin

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacağı karara bağlanmıştır. Söz konusu şirketlere, bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararı'nın Ekli 1 sayılı cetvelinde yer verilmiştir.

Yine aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte;

- 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 aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan
  - a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,
  - b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
  - c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.
- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan
  - a) Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
  - b) Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
  - c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.
- Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/01/2004 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'inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan
  - a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
  - b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
  - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
- 20/02/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/04/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02/03/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Ya-

pılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan

- a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
  - b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
  - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan
    - a) Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası,
    - b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası,
    - c) Çalışan sayısı elli ve üstü.
  - Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan
    - a) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası,
    - b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüz milyon ve üstü Türk Lirası,
    - c) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.
  - 08/06/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlardan

- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı yüzymibeş ve üstü.

olan sermaye şirketleri de 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Diğer taraftan, bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararına ekli 1 sayılı cetvelde yer alan şirketler, 24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan bağımsız denetime tabi şirketler hariç olmak üzere, sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketlerin bağımsız denetime tabi olmayacağı belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen bağımsız denetime tabi tutulacak sermaye şirketlerinin dışında kalan diğer sermaye şirketlerinde iç denetimin mekanizmasının nasıl olacağı konusunda ise farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu kapsamda, 6102 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetimine ilişkin usul ve esasların, denetim yapacak denetçilerin niteliklerinin, uyacakları etik ilkelerin, görev ve yetkilerinin, seçilmelerinin, görevden alınmalarının, ayrılmalarının, denetimin ve denetim raporlarının içeriğinin ve denetim raporlarının genel kurula sunulmalarına ilişkin hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu madde hükmü gereğince, ayrıca, 6102 sayılı Kanun'da belirtilen denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikte belirtilen denetçiler hakkında da uygulanacağı, yine bahsi geçen yönetmelik uyarınca denetimi

yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olacağı karara bağlanmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen bağımsız denetime tabi tutulacak anonim şirketlerin dışında kalan anonim şirketlerin iç denetim sistemi ise, gerek denetçilerin sorumluluğu açısından, gerekse de denetim yaptırılmamasının sonucu açısından bağımsız denetime yakın bir sistemdir.

Ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı kolektif şirket ortağı, diğerlerinin ise anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olduğu sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin denetimi konusunda ise anonim şirketlere ilişkin hükümlere atf yapıldığından, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin denetimi anonim şirketlerde olduğu gibi yapılacaktır (Topçuoğlu, 2012).

Yine Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen bağımsız denetime tabi tutulacak limited şirketlerin dışında kalan limited şirketlerin iç denetim sistemiyle ilgili olarak ise herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Diğer bir ifadeyle, yeni düzenlemelerle birlikte, bağımsız denetimin dışında kalan limited şirketlerde denetim zorunluluğu kaldırılmıştır (Keleş, 2013).

Bütün bunların yanında, 26/09/2011 tarihi ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak ve denetim standartlarını belirlemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve bahsi geçen Kararname'nin 23'üncü maddesinde Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Kanunu hükümleri saklı kalmak üzere kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı belirlenmiştir.

660 sayılı Kararname'nin "Tanımlar" başlığı altında ise kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri,

varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar şeklinde sıralanmıştır.

Bunun yanında, yeni yapısıyla, başka herhangi bir organa bırakılmayacak nitelikte düzenlenen denetleme organının, yapacağı denetimleri uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak Türkiye Denetim Standartlarına göre yapacağı belirtilmiş ve denetçilerin kusurlu hareket etmeleri durumunda şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır (Yıldırım, 2011).

## 7. Neden Bağımsız Denetim?

Günümüz dünyasında, finansal bilgilerin güvenilir olması ekonomik yapının sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engelleyen en temel faktörlerden biridir. Finansal piyasalar, fon arz edenler ile talep edenleri bir araya getiren piyasalar olduğundan, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmadığı bir piyasada işlem yapmak mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, fon sahipleri ve fon talep edenlerin güvensizlik nedeniyle bir araya gelememeleri, bir taraftan fonları atıl kalması diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise gerekli üretimin yapılamaması, istihdam yaratılmaması gibi diğer sorunları da beraberinde getirecektir (Kaval, 2005).

Yukarıda da bahsedildiği üzere, ekonomik istikrarın sürdürülebilirliği için fon arz edenler ile talep edenler arasındaki doğru bilgi değiş tokuşunun sağlanması günümüzde vazgeçilemez bir zorunluluktur. Doğru bilgi ise ancak işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkün olabilmektedir. Yapılacak denetim sonucunda elde edilecek bilgilerin güvenilir olması için ise denetimin işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya örgüt tarafından yapılması gerekmektedir. (Kaval, 2005).

Bütün bunların sonucu olarak ise bağımsız denetimden en fazla istifade edecekleri, temel ekonomik aktörlerden olan hissedarlar başta olmak üzere, çalışanlar, kredi verenler, yatırımcılar, işletme yönetimleri ve kamu kurumları şeklinde sıralamak mümkündür.

Diğer taraftan, bağımsız denetim uygulamasının faydalarına değinmek gerekirse ilk olarak bağımsız denetim, halka açık anonim ortaklıkların gereği gibi denetlenmesi suretiyle, ülke ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlenmesine yardım edecektir. Böylece, halka açık anonim ortaklıkların güvenilir ortaklıklar olduğu gösterilerek, kamuoyunda güvenin yerleşmesine yardımcı olacaktır (Köksal, 2009).

İkinci olarak, bağımsız denetim raporları, sermaye piyasasına açıklık ve güven getireceğinden, ellerinde atıl fon bulunan tasarruf sahiplerini birikimlerini bu piyasada değerlendirmeleri konusunda teşvik edecektir. Bağımsız denetimin bir diğer yararı ise düzenleyici otoriteler açısından ortaya çıkacaktır. Hatırlanacağı üzere, düzenleyici otoritelere, bir takım düzenlemeler çerçevesinde ilgili oldukları piyasalarda faaliyet gösteren ortaklıkları denetleme ve gözetleme görev ve yetkisi verilmiştir. Ancak, düzenleyici otoritelerde bu görevleri yerine getirecek yeterli personelin olmaması ve denetlenecek ortaklık sayısının fazla olması, düzenleyici kuruluşlar aracılığıyla denetim yapılmasının önündeki en büyük engeldir. Bu nedenle, düzenleyici otoritelerin gözetiminde olan bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak denetim, doğrudan düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılan denetimin yaratacağı sorunları engeller nitelikte olacaktır. Bunun yanında, bağımsız denetim, denetlenen ortaklıklar açısından da birçok yarar sağlamaktadır. Örneğin, pay sahipleri, ortaklığa ait bilgi ve belgelerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını, işletme faaliyetlerinin düzenlemelere uygunluğunu ve iç kontrol sisteminin işlerliğini bağımsız denetim raporları aracılığıyla öğrenmektedirler. (Köksal, 2009). Bu durum ise bağımsız denetim raporları yoluyla, tasarruf sahiplerinin yatırıma yönlendirdikleri fonların kullanımı konusunda

tasarruf sahiplerine daha az maliyetli bilgiye ulaşma imkânı sağlayarak atıl fonların çeşitli finansal enstrümanlar aracılığıyla değerlendirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Diğer taraftan, özellikle 2000'li yılların başlarında muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar Avrupa Birliği'ni (AB) bu alanda kapsamlı düzenleme yapmaya sevk etmiş ve bu amaçla AB tarafından, 8 numaralı Direktif olarak bilinen, 2006/43/EC sayılı Direktif kabul edilerek 29/06/2006 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. AB'ye üye ülkelerin gerekli düzenlemeleri yapması için iki yıllık süre tanındığı söz konusu Direktifte özetle; üye ülkelerin yasal denetçilerinin ve denetim firmalarının belirlenmesinden sorumlu olacak yetkili bir otoritenin belirlenmesini, etkin bir kamu gözetiminin organize edilmesini ve tüm denetçi ile denetim firmalarının kamu gözetimine tabi olmasını ve sicillerinin tutulmasını, bunlara ilişkin soruşturma ve yaptırım sistemlerinin oluşturulmasını, tüm denetçiler ve denetim firmaları için kalite güvencesi oluşturulmasını ve kalite güvencesi üzerinde kamu gözetiminin bulunması ile denetçilerin sürekli eğitim programlarına katılmalarını öngörmüştür (Yavuz, 2011).

AB ile Türkiye arasında 2005 yılında başlayan tam üyelik müzakerelerine esas teşkil eden 35 fasıldan birinin "Şirketler Hukuku" olduğu ve 2006/43/EC sayılı Direktif'in üye ülkeler açısından bağlayıcı olduğu düşünülecek olursa "Neden Bağımsız Denetim?" sorusunun cevabı bir başka açıdan verilmiş olacaktır.

### Sonuç

Önceki dönemlerde sınırlı olarak uygulanan bağımsız denetim sistemi 6102 sayılı Kanun ile daha geniş kapsamlı tutulmuş ve Bakanlar Kurulu'nca belirlenen sınırları aşan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulacağı karara bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu'nca belirlenen sınırları aşmayan anonim şirketlerin denetiminin ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanıp Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikte belirtildiği şekilde yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, 26/09/2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile görevleri arasında bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Yine 26/12/2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği'yle ise yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslar düzenlenerek bağımsız denetime yönelik oluşması muhtemel boşluklar doldurulmaya çalışılmıştır.

Bahsi geçen yeni düzenlemeler ile birlikte daha geniş uygulama alanı bulan bağımsız denetimin sağlayacağı faydaları ise;

Kamu yararını ilgilendiren işletmelerin mali durumu hakkında şeffaflığı artırarak Türkiye'nin mali yapısını güçlendirmesi ve bunun sonucu olarak mali krizler ve bunların olumsuz ekonomik etkilerini en aza indirmesi,

Dolaysız yabancı sermaye ve portföy yatırımlarını olumlu yönde etkilemesi,

Yurt içi tasarrufların artmasını teşvik etmesi,

Yatırımcılar açısından daha düşük sermaye maliyeti sağlaması ve kaynakların daha etkin tahsisini sağlayacak olan karar sürecine katkı sağlaması,

Hissedarların ve kamunun yönetim performansını değerlendirmesini sağlayarak yöneticilerin davranışlarının olumlu yönde etkilemesi,

şeklinde sıralamak mümkündür (World Bank, 2007).

Konu, kamu ekonomisi açısından değerlendirildiğinde ise kamunun gözetim ve denetimi altında olup bu konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca yapılacak denetim, bir yandan maddi anlamda kamu üzerindeki yükü hafifletecek, diğer yandan denetimin zaman açısından etkinliğinin artmasına öncülük edecektir.

Son tahlilde, Türkiye için yeni bir uygulama olmayan bağımsız denetimin yeni düzenlemeler ile geniş tutulması, küresel ekonomiye egemen olan "güven" duygusunun Türk finans sektöründe de ön plana çıkmasına öncülük edecek ve bunun sonucu olarak, Türk ekonomisi küresel ekonomik sistem ile daha bütünleşmiş bir yapıya kavuşmuş olacaktır.

### Kaynakça

- Altaş, Soner (2013) *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arslan, İbrahim (2006) *Şirketler Hukuku Bilgisi*, 11. Baskı, Konya: Mimoza Basım Yayım Dağıtım.
- Arens, Alvin A. ve Loebbecke, James K. (1997) *Auditing, An Integrated Approach*, 7. Ed., New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Bozkurt, Nejat (2000) *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Deryal, Yahya ve Durgut, Mehmet (2009) *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler* Mali Çözüm, Sayı: 35-66.
- Kaval, Hasan (2005) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Keleş, Yusuf (2013) *Şirket Denetiminde Başa Dönüldü*, [http://www.zaman.com.tr/yusuf-keles/sirket-denetiminde-basa-donuldu\\_2075594.html](http://www.zaman.com.tr/yusuf-keles/sirket-denetiminde-basa-donuldu_2075594.html) (09/04/2013).
- Köksal, Aytaç (2009) *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Meigs, Walter B. ve Larsen, John E. (1982) *Principles of Auditing*, 7. Ed., New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Topçuoğlu, Metin (2012) *Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- World Bank (2007) *Turkey, Report on the Observance of Standards and Codes, Accounting and Auditing*, March 2007.
- Yavuz, Mustafa (2011) *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Gözetimi ve Denetimi* Mali Çözüm, Sayı: 107, ss: 147-162.

- Yıldırım, Suat (2011) *"Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi"* Mali Çözüm, Sayı: 106, ss: 43-52.
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.
- 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu.
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu.
- 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.
- 6446 Sayılı Enerji Piyasası Kanunu.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği.
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik.
- Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik.
- Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar.
- Sermaye Piyasasında Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.
- 666 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Gerekçesi.
- bddk.org.tr
- epdk.gov.tr
- esma.europa.eu
- hazine.gov.tr
- ifac.org
- spk.gov.tr