

TÜRKİYE'DE DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİM SÜRECİ: GEÇMİŞTEN GELECEĞE BİR ARAŞTIRMA*

Nail SANLI**

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ***

ÖZET

Çalışma, özellikle uluslararası gelişmeler ve standartlar açısından Türkiye'de bağımsız denetimin zaman içinde nasıl ve ne ölçüde geliştiğini ortaya çıkarmak amacıyla, Türkiye'deki muhasebe üzerindeki bağımsız dış denetimin tarihsel gelişim süreci üzerinde duruyor. Çalışmada ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre bağımsız denetimin şu anda genişleyen kapsamının artılarını ve eksilerini tartışmayı amaçlamaktadır.

Metodolojik bakış açısından, bibliyografya yöntemi kullanıldı. Türkiye'deki denetim faaliyetleri hakkında eski ve güncel yönetmelikler, yasa ve araştırma çalışmalarından ilgili kaynaklar olarak çok faydalanılmıştır. Elde edilen bulgular, kronolojik sıraya göre yazılmıştır. Çalışma aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Öncelikle, bağımsız denetimin doğumu ve gelişimi hakkındaki açıklamalar tarih sırasına göre verilmiştir. Daha sonra, bağımsız denetim uygulamalarının gelişim süreci ve geleceği hakkında genel bir değerlendirme yapıldı.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişim süreci içinde kilometre taşları, 1960'ların ilk bağımsız denetim faaliyetlerine tanık olduğunu ve 1970'lerin Türkiye'nin ilk denetim firmalarının kurulduğuna şahit olduğunu göstermektedir. Türkiye'de Bağımsız denetim mesleği, Maliye Bakanlığı, Sermaye piyasası, Bankacılık sektörü, Sigorta sektörü, Enerji sektörü ve son olarak tüm anonim ve limited şirketler olmak üzere zaman içinde altı farklı kapsamlarda gelişmiştir. Sonuç olarak, bağımsız denetimin gelişim sürecinin, güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının doğal bir sonucu olarak, farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak meydana geldiği ve yıl olarak, Bakanlar Kurulu tarafından tanımlanacak olan KOBİ'lere doğru 2013 yılında genişleyecek olduğunu görüyoruz.

ABSTRACT

The study focuses on the historical development process of independent external audit on accounting in Turkey in order to reveal how and to what extent independent audit in Turkey has improved in time especially in terms of international developments and standards. The study also aims to discuss pros and cons of the currently expanding scope of independent audit under the New Turkish Commercial Code (TCC).

From the methodological point of view, bibliography method is used. The relevant sources such as old and current regulations, laws and the research studies on auditing activities in Turkey were benefited mostly. The findings obtained were written in chronological order. The study is organized as follows. Firstly, explanations on the birth and development of independent audit are given in historical order. Then, a general evaluation on the development process and future of independent audit applications are made.

The milestones in the development process of the independent audit activities indicate that the 1960s witnessed first independent audit activities and the 1970s witnessed establishments of the first auditing firms in Turkey. Independent audit profession in Turkey has developed in time in different scopes such as the Ministry of Finance, the Capital market, Banking sector, Insurance sector, Energy sector, and lastly all joint stock and limited liability companies. In conclusion, we see that the development process of independent audit has occurred as a natural consequence of economic developments in different sectors herein and is going to expand towards SMEs, which will be defined by the Council of Ministers, as of the year 2013 as a natural consequence of the need for reliable financial information and transparency.

* Bu bildiri 17-19 Temmuz 2012 tarihlerinde, Newcastle'da (Birleşik Krallık) gerçekleştirilen 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunulmuştur.

** TÜRMOB Genel Başkanı

*** Mustafa Kemal Üniversitesi

GİRİŞ

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında, 1920'lerde, Türkiye'deki ekonomi şartları oldukça zayıftı ve bu durum oldukça uzun yıllar sürdü. Diğer taraftan, Türkiye'nin ekonomik hayatına baskı uygulayan devletçi yapısı, yıllar boyunca özel sektörün gelişimini olumsuz bir şekilde etkiledi. Devletçi yapı sebebiyle, devlet tarafından yönetilen kurumlar hakkında halka bilgi verilmesine gerek yoktu. Kamu kurumlarında, ekonomik planlar yapmak ve sınırlı yönetsel kararları almak için muhasebe bilgisi kullanılıyordu. Aynı zamanda, muhasebe üzerindeki bağımsız dış denetime (bundan sonra bağımsız denetim olarak anılacaktır) gerek yoktu ve o dönemde iç bilgiyi sağlayan şirketlerin sınırlı muhasebe sistemleri kullanılıyordu. Bu bağlamda, bu faktörlerin, muhasebenin kurumsallaşması ve Türkiye'de denetim mesleğini geciktirdiğini iddia edebiliriz.

Türkiye'de muhasebe defterlerini ve kayıt işlemleri ilk olarak 1926 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu ile tanımlanmıştır. Aslında bir vergi incelemesi olan finansal tabloların denetim, Maliye Bakanlığı'nın bir vergi aracı olarak başlamıştır. Aşağıdaki iki yasa Cumhuriyet devriminden (1923) sonra modern vergilendirme sistemine getirilmiştir: Gelir Vergisi Kanunu (27 Şubat, 1926, 755 Sayılı Kanun) ve İşleme Vergisi Kanunu (bugünkü Katma Değer Vergisinin kökeni olarak) (1927, 1039 Sayılı Kanun).

Gelir Vergisi Kanunu ile vergi, hem finansal tablolar hem de gelir vergisi beyanı (Üçüncü, 1943, s.2) uyarınca tahsile başlandı. Finansal tabloların bağımsız denetimden bu yasa da bahsedilmemiştir.

İşleme Vergisi Kanunu (veya Satış Vergisi Kanunu) bugünkü Katma Değer Vergisinin başlangıcı olarak kabul edilebilir. Bu Kanuna göre, vergi mal veya hizmet üreten kuruluşların satış

bedelinin beyanı açısından toplanmıştır. üretim defteri, satış defteri ve ham madde envanter defteri gibi bazı defterlerin tutulması, Kanunu gereği idi. Ayrıca, satış faturası bu Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Yani, muhasebe defterleri ve kayıtları finansal tablolardan daha fazla öneme sahipti. Bu durumda, kayıtların doğruluğu çok önemli hale geldi. Kanunun 62. maddesi "Üretim tesislerinin imalat defterleri, satış defterleri ve ham madde envanter defteri, üretim tesislerinin beyanlarında yazılı satış bedeli ve miktarının doğruluğunu kontrol etmek için eğer varsa, muhasebe uzmanları tarafından, yoksa, vergi memuru tarafından denetlenir" demektedir. Bu madde, Türk Cumhuriyeti tarihinde bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme oldu. Bu Madenin, vergi memuruna değil muhasebe uzmanına öncelik verdiği görülmektedir. Ancak gerekli mesleki niteliklere sahip olan yeterince muhasebe uzmanı yoktu. Bu nedenle Vergi Kanunu'nda defterdarlara ve vergi dairesi müdürlerine piyasada serbest çalışan muhasebe meslek mensupları arasında dürüstlüğü ile tanınanları denetim amacıyla görevlendirme yetkisi verildi. Bu düzenleme 1926 ile 1934 yılları arasında uygulandı. (Türker, 2006, s.5).

Yukarıda belirtilen yasadan sonra, muhasebe uygulayıcıları dernekleri, Türkiye'de muhasebe mesleği ve bağımsız denetimi kurumsallaştırmak için çaba gösterdiği de görülmektedir. Bu konuda ilk girişim 1932 yılında Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan bir kanun tasarısı oldu. Ancak bu yasa tasarısı kabul olmadı. On yıl sonra muhasebeciler, 1942 yılında, muhasebeciler, akademisyenler, vergi müfettişleri ve iş sahipleri oluşturduğu bir dernek kurdu: *Türkiye Eksper Muhasipleri ve İşletme Organizatörleri Derneği*. Dernek halen Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adı altında devam ediyor ve Türkiye'nin iki IFAC üyesinden biridir. Derneğin amaçları şöyle tanımlanmıştır:

- Muhasebe bilimi geliştirmek ve yaymak,

- Muhasebe mesleği geliştirmek, muhasebecilerin çıkarlarını korumak ve bunlar arasındaki ilişkileri güçlendirmek
- Mesleki ve etik standartların korunmasına katkı sağlamak
- İşletmelere muhasebe ile ilgili sorunlarını çözmede yardımcı olmak.

Bugün YMM'leri, iki farklı meslek gruplarından oluşmaktadır: Vergi uzmanları ve muhasebeciler. Dernek, her iki grupta da gelen YMM'leri kapsar.

20. yüzyılın ikinci yarısında, özel sektör işletmelerin yanı sıra kamu işletmeleri de, Türkiye'deki ekonomik gelişmeler nedeniyle gelişmeye başladı. Ancak, özel teşebbüs ruhunun geliştirilmesinin ilk yıllarında, işletmeler, aile şirketi olarak kuruldu ve finansal bilgi dahili olarak hazırlandı. 1979 yılında, okunabilir, anlaşılabilir ve analiz edilebilir finansal tablolar hazırlayan ve sunan anonim şirketlerin sayısı, yaklaşık olarak 100 civarındaydı. Bu sayı, yıl içinde 10.300 anonim şirketin % 1'i olan düşük bir oran yansıtmaktadır. (Aysan, 1980).

Türkiye'de ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960 yıllarının ortasında uluslararası açıdan işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmeti ihtiyacı ile ortaya çıktı. Uluslararası finansman sağlama ve kredi kurumlarının güvenilir finansal bilgi ihtiyacını karşılamak zorundaydılar (Selimoğlu ve diğerleri, 2011, s.34). Türkiye'de denetim hizmeti ihtiyacı, Türkiye'de doğrudan yatırım yapan çok uluslu şirketler ve Türk firmaları, sanayileşme gelişmeler, giderek artan uluslararası ticaret faaliyetleri ve zaman içinde uluslararası bankacılık işlemleri arasındaki ortaklıklar kaynaklanan güvenilir finansal bilgi gereksinimi ile paralel olarak artmıştır. Yani, yukarıda belirtilen sebepler, bağımsız olarak denetlenecek ilgili şirketlerin muhasebesini gerektirdi (Günceme ve Ersoy, 2006, s.315). Uluslararası fa-

aliyet gösteren şirketler (yabancı sermaye şirketleri) denetim hizmetlerini için yabancı denetim şirketlerini tercih ettiler. Bu nedenle yabancı denetim şirketlerinden Touch Ross tarafından Türk ortaklarla birlikte 1967 yılında MUHAŞ A.Ş. kurulmuştur. Türkiye'deki diğer bağımsız denetim firması Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği yöneticisi bir grup tarafından 1970 yılında kurulan *Aris Araştırma, Danışmanlık ve Geliştirme Anonim Şirketidir*. Aris'in 40 ortağı vardı. Bu ortaklardan bazıları, Prof. Dr. Mustafa Aysan, Eşref Sümer, İsmail Otar, Bülent Çorapçı, Fikret Şevki Bulut, Çiğdem Solaş, Masum Türker gibi Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) üyesi meslek mensupları idi. faaliyetleri sırasında bazı bankaların ve işletmelerin denetimini yürüttü.

Türkiye ekonomisi geliştikçe ve yabancı sermaye payı arttıkça yabancı denetim şirketleri Türkiye'de şube açmaya başladı. 1975'te, Arthur Andersen İstanbul'da bir şube açtı. Daha sonra, 1981 yılında Pricewaterhouse Coopers, 1982 yılında Güven and Lybrand Co. Inc., gibi diğer uluslararası denetim firmaları, İstanbul'da şube kurdu (SPK, 1985: 93-103). Uluslar arası denetim firmalarının Türkiye'de faaliyete geçmesi ile birlikte ulusal denetim firmalarının (şahıs veya şirketlerin) gelişimi olumsuz etkilenmiştir. Çünkü yabancı sermayenin dayatmasıyla firmalar denetim için yabancı denetim firmalarını tercih etmek zorunda kaldılar; bu durum ulusal denetim şirketlerinin pazar payını daraltmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanununa göre ilk kez 1987 yılında kurallara bağlandı. Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yasal çerçevenin varlığı 1987 yılından bu yana oluşmaya başladığı için, bu çalışma, aşağıda listelenen denetim alanları açısından 1987 yılından 2012 yılına kadar Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin tarihsel gelişim süreci üzerine odaklanmaktadır. Çalışma aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. İlk olarak, bağımsız denetim ile ilgili ge-

lişmeler hakkında açıklamalar aşağıdaki sırayla yapıldı:

- 1- Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim
 - Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin Kurumsallaşması (1989)
- 2- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenen denetim (1987)
 - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (1999)
 - Tekdüzen hesap planı (1992)
- 3- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- 4- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (1999)
- 5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001)
- 6- Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre istenen denetim(2011 başında yasalaşan ve 2011 ortasında yürürlüğe giren)

Daha sonra, bağımsız denetim uygulamalarının gelişim süreci ve geleceği hakkında genel bir değerlendirme yapıldı.

Methodoloji

Metodolojik bakış açıdan, bibliyografya yöntemi kullanıldı. Türkiye’deki denetim faaliyetleri hakkında eski ve güncel yönetmelikler, yasa ve araştırma çalışmalardan ilgili kaynaklar olarak çok faydalanılmıştır. Elde edilen bulgular, kronolojik sıraya göre yazılmıştır. Böylece, uluslararası gelişmeler ve standartlar açısından Türki-

ye’de bağımsız denetimin nasıl ve ne ölçüde geliştiği ve genişlediğini analiz etmek mümkündür.

1. Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim

13 Haziran 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹, Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin kurumsallaşmasında en önemli kilometre taşlarından biridir. Denetim ile ilgili hedefler aşağıdaki şekilde Kanunu’nun birinci maddesinde açıklanmıştır:

- *işletmelerde iş ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir çalışmasını sağlamak*
- *ilgili mevzuat çerçevesinde faaliyet sonuçlarını denetlemek ve değerlendirmek*
- *ilgililerin ve yetkililerin kullanımına güncel gerçekler sunmak*

Bu Kanun hükümlerine göre, meslekleri icra etmek için yetkili kişiler “Serbest Muhasebeci (SM) ²” (2008’de kaldırıldı), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” olarak anılmaktadır. Kanunun 2. maddesinde, SMMM faaliyet alanları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- a. *Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b. *Muhasebe sistemlerini kurmak ve geliştirmek,*

¹ 3568 Sayılı Muhasebe Meslek Yasası 13 Haziran 1989 tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir.

² “SM” unvanı 10 Temmuz 2008’de geçen yasayla kaldırıldı.

c. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yine, bir YMM'nin faaliyet alanları aşağıdaki şekilde Madde 12 açıklanmıştır:

“YMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.”

Yukarıda Maddelerden anlaşıldığı üzere, YMM’ler, vergileri ve tasdik amaçları için Devlet adına (Maliye Bakanlığı) yıllık olarak, yıllık satış geliri Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşan şirketlere denetim hizmeti sağlarlar.

YMM’ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve kurulmuş olan muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Diğer taraftan, SMMM’ler ve YMM’ler, SPK tarafından verilen özel bir lisans sahiplerse, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) adına halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirebilirler. İlgili kurumlar tarafından verilen özel bir lisansına sahip olması durumunda da, bağımsız denetim amacıyla ilgili kurum adına finans, sigorta ve enerji piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların denetim gerçekleştirebilirler.

Yasanın 28. maddesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 3568 Sayılı Yasanın 15. maddesi göre, bir oda, en az 250 muhasebe meslek mensubuna sahip olan bir şehir ya da ilçede kurulabilir. 1990 yılından 2011 yılına kadar odaların ve üyelerin artan sayısı Tablo 1’de verilmiştir 5³.

Tablo 1: 1990 yılından 2011 yılına kadar muhasebe meslek odaları ve muhasebe meslek mensupları

Dönem	Oda sayısı	SM ve SMMM (*) sayısı			Oda sayısı	YMM sayısı
		SM	SMMM	Toplam		
1992-1994	60	20.277	12.234	32.511	5	2.400
1994-1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.407
2000-2001	69	28.223	25.389	53.612	6	3.147
2004-2005	70	30.095	36.036	66.131	8	3.561
2009-2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858
2010-2011	75	13,498	70,122	83,620	8	3.960

(*) SM: Serbest Muhasebeci SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporları 1994-1995, 2000-2001, 2004-2005, 2008-2010, 2010-2011

40.000 'in üzerindeki muhasebe meslek mensubunun ilk beş yıl içinde kurulan odalarda toplandığı görülmektedir. İlk yıllarda, SM'lerin sayısı SMMM'lerden daha fazladır. Ancak, 2000 yılı bir dönüm noktası oldu ve SMM sayısı keskin bir artış gösterdi. Şu anda SMMM'ler muhasebe meslek mensuplarının toplamının % 84'e ulaşmıştır. SMMM sayısı SM'lerden çok fazla olmasının temel nedeni, SM olmanın 2008 yılı itibarıyla kaldırılmış olmasıdır. Kısacası, Türkiye'de, şu, muhasebe meslek mensubu olmak için asgari şart, aşağıda belirtildiği gibi 26 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 Sayılı Kanunun 5. Maddesi ile yeniden tanımlanmıştır.

a) *Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak ve diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.*

Tablo 2, yıl içinde SMM eğitim düzeylerindeki değişiklikleri göstermektedir. Tablo 2'de görüldüğü gibi, SMMM'ler 1992-1994 yılları arasındaki süre içinde %98 lisans mezunu ve %2 lisansüstü mezunundan oluşmaktadır. 1994 sonrası yıllarda, bu dağılım %97 ve %3 daha sonrasında %96 ve %4 olmaktadır. Sayısı sürekli artan SMMM ruhsat sahipleri 70.122 ulaşmış olsa da, aslında çalışan SMMM sayısı 2011 yılı için 41.501'dir (TÜRMOB Faaliyet Raporu-2011).

Tablo 2: SMMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıl	Lisans	Yüksel Lisans
	#	#
1992-1994	12.065	309
1994-1996	14.507	440
1996-1997	15.428	485
1997-1998	16.393	533
1998-1999	19.380	533
1999-2000	22.052	421
2000-2001	24.883	506
2003-2004	29.690	1,267
2005-2006	34.579	1,457
2006-2007	38.171	1,608
2007-2008	42.067	1,753
2008-2009	45.719	2,010
2010-2011	57.336	2.470

Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporları

Tablo 3'te görüldüğü gibi, 70.122 SMMM'nin % 82.25'i 2011 yılı için lisans derecesine sahiptir. Ortaokul, lise ve ön lisans mezun SMMM'ler, 5786 Sayılı Yasanın öncesinde aslında SM'ydiler ve 5786 Sayılı Yasaya göre SMMM Ruhsatına sahip olmak için yükselme sınavını geçtiler. Bu çerçevede, 5786 Sayılı Kanun, muhasebe mesleğinin eğitim düzeyini yükselttilerek mesleğe katkıda bulunduğunu söylenebilir.

Tablo 3: SMMM'lerin Eğitim Düzeyleri (2011)

Orta Öğretim		Lise		Ön lisans		Lisans		Yüksel Lisans ve Doktora		Toplam	
#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
357	0,5	7,298	10,4	2,661	3,8	57.336	82,25	2.470	3,5	70.122	100

Tablo 4: YMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıl	Lisans		Yüksel Lisans		Toplam
	#	%	#	%	
1992-94	1.825	76	575	24	2.400
1994-96	1.819	75	588	25	2.407
1996-97	1.959	76	594	24	2.553
1997-98	2.143	77	633	23	2.776
1998-99	2.349	79	633	21	2.982
1999-00	2.502	79	680	21	3.183
2000-01	2.688	85	459	15	3.147
2003-04	2.725	78	749	22	3.474
2005-06	2.766	78	795	22	3.561
2006-07	2.808	77	831	23	3.639
2007-08	2.957	77	883	23	3.840
2008-09	2.974	77	879	23	3.855
2010-11	3,017	77	943	23	3.960

Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporları

Yıl boyunca YMM'lerin eğitim düzeylerine geçilerek (Tablo 4), bunların yaklaşık olarak $\frac{3}{4}$, lisans derecesine sahiptir ve bu sebeple yıl genelinde orantı açısından bir değişim yoktur. Bu-

nunla birlikte, YMM ruhsatına sahip olanların sayısı 3,960'a ulaşmıştır, gerçekte faaliyette bulunan YMM'lerin sayısı 2011 yılı için 2,156'dir. (TÜRMOB Faaliyet Raporu-2011)

Tek düzen hesap planı

Tek Düzen Hesap Planı üzerindeki yasal düzenleme, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe girmiştir ve 1994 yılında (Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete'de 1992 Aralık 26 tarihinde yayınlanan 21447 ilan) yasalaşmıştır. Bu yasal düzenlemeyle, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, finansal tablo ilkeleri, Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde açıklamalar belirlendi. Böylece, tek düzen hesap planı ve standart finansal tablolar, muhasebe mesleğinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu düzenleme, Türkiye'de muhasebe ve denetim uygulamaları için oldukça önemli bir kilometre taşıdır, çünkü Tekdüzen hesap planı, denetçilerin, farklı muhasebe dönemlerinin finansal tablolarını karşılaştırmalarına olanak sağlamaktadır. 21 yıl içinde, ek yasal düzenlemeler ve değişikliklerle işlevselliği geliştirilmiştir.

2. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenen denetim

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Yasası⁴, 30 Temmuz 1981 tarihinde kabul edildi. Bu yasa ile, Sermaye Piyasası Kurulu (bundan sonra Kurul olarak anılacaktır) kurulmuştur. Kurul, sermaye piyasaları düzenleme ve piyasası araçlarını ve kurumlarını geliştirmek için ayrıntılı düzenlemeler yapmaktadır. Kurul lisans sahipleri, Türkiye'de sermaye piyasaları ve kurumları düzenler ve denetler⁵. Amaçları:

- Adil, uygun ve etkin sermaye piyasalarını korumak,

- Yatırımcıların korunduğundan emin olmak ve tam, doğru ve zamanında bilgi almak,
- Sermaye Piyasalarındaki yatırımları korumak

Sermaye Piyasası ile ilgili Bağımsız Denetim Yönetmeliği⁶ 13 Aralık 1987 tarihinde kabul edildi. Bu yönetmelik, Türkiye'nin ilk yasal bağımsız denetimini oluşturmaktadır. 1988 yılından itibaren, uygulanmaya başlanmıştır. Yönetmeliğin 16'ncı maddesi aşağıdaki kavramları açıklamaktadır: Muhasebe, Finansal Tablolar ve Raporların Standardı ve Bağımsız Denetim. Madde 16 göre, hisse senedi çıkaranlar ve sermaye piyasası kurumları, finansal tablolar, finansal raporlar ve Kurul tarafından gerekli kılınan diğer bilgileri hazırlar. Bu finansal tablolar, bilginin doğruluğu ve gerçekliğinin adil yansıtılması ilkesi ile uyumu açısından, Kurul tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınınca denetlenmelidir. Borsaya kayıtlı işletmelerin denetimini uygulayan muhasebe meslek mensupları, yetkili bir denetim firmasında çalışan SMMM ve / veya YMM'dir. Yetkilendirilmiş denetim firmalarının güncel sayısı 92'dir. Bağımsız denetim şirketleri, kuruluş ve listeye alınma tarihlerine göre ekte verilmiştir.

Önemli değişikliklerle, söz konusu, Sarbanes and Oxley Yasası (SOA), 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD'de yürürlüğe girdikten sonra, özellikle değişmiş ve geliştirilmiştir. 2006 yılında, Sermaye Piyasası için Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili değişiklik⁷, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve Sarbanes and Oxley Yasası ile uyum amacıyla yayımlanmıştır. Ayrı-

³ TÜRMOB Faaliyet Raporları: 1992-2011.

⁴ 1981 yılında yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

⁵ www.spk.gov.tr

⁶ 12 Şubat 1987 tarihinde 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sermaye Piyasalarındaki bağımsız denetim ile ilgili düzenleme.

⁷ Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili Bildiri, 12 Haziran 2006 tarihinde 26196 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

ca, bağımsız denetimde etik kurallar 2006 yılında söz konusu Yönetmeliğe eklenmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye'deki yatırımları arttırma eğilimi olan ve uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan sermaye piyasalarının ve uluslararası şirketlerin gelişimi, Sermaye Piyasası Kanununda değişiklik yaparak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kurulması ihtiyacını arttıran önemli faktörler olarak düşünülebilir.

Sermaye Piyasası Yasasında değişik yapan Yasa⁸, 1999 yılında yapılmıştır ve TMSK 2002 yılında faaliyete başlamıştır⁹. Yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu ile yapılmış olsa da, TMSK'nın bütçesini, TÜRMOB'un aldığı paylar oluşturmaktadır.

TMSK'nın görevleri arasında, en önemlilerinden birisi, adından da anlaşılacağı üzere, Türk Muhasebe Standartlarının (bundan sonra TMS olarak anılacaktır) oluşumudur. TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile bir anlaşma yaptı. Bu anlaşmaya göre; TMS adı altında her yıl Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başladı.

2005 yılı itibariyle, TMS'ler, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında kayıtlı 592 halka açık şirketin, bankaların ve sigorta şirketlerinin finan-

sal tablo hazırlaması uygulamasını başlattı. Diğer taraftan, söz konusu şirketler aynı zamanda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamalıdır. Bu nedenle bu şirketlerin iki farklı denetime tabii oldu, bunlardan birincisi vergi amaçları için Maliye Bakanlığı tarafından gerekli kılınmaktadır, diğeri Kurul aracılığıyla TMS açısından gerekli kılınmaktadır.

Ancak, Haziran 2012 itibariyle yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)¹⁰ sonrasında, TMS'ler tüm anonim ve limited şirketler tarafından uygulanacaktır.

3. Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketleri Bağımsız Denetimi

Devlet tarafından sigorta şirketlerinin denetimi, Türkiye'de 50 yıllık bir geçmişi vardır. Yani, sigorta şirketlerinin faaliyet ve işlemlerinin denetimi amacıyla kurulan ilk kurum 1963 yılında kurulan Sigorta Denetim Kuruludur. Kurul 1994 yılında yenilenmiş ve Sigorta Denetleme Kurulu adını aldı. Kurul, sigorta şirketlerinin işlemlerinin denetimi yürütmek üzere Hazine Müsteşarlığı¹¹ çatısı altında bir denetim birimi olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. Sigorta Denetleme Kurulu¹², sigorta şirketlerinin denetimini SMMM ve / veya YMM'lerle değil kendi denetim personeli ile denetler. Söz konusu personel, denetim uzmanları, denetim uzman yardımcıları ve sigorta denetim aktüeri ve yardımcılardan

⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ek: 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen 1. Geçici madde, 4487 Sayılı yasa ile 18 Aralık 1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir

⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yönetmeliği, 16 Mart 2003 tarihinde 25404 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 13 Haziran 2011 tarihli ve 6102 Sayılı yasa ile yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

¹¹ Hazine Müsteşarlığı, Devlet bakanlığı ile ilgili teşvik uygulamaları, uluslararası ticaret yanında pek çok devlet kurumunun denetimlerini yürüten bir kurumdur.

¹² 8 Eylül 2003 tarihinde 25223 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sigorta Şirketlerinde bağımsız denetim ilkeleri hakkında düzenleme.

oluşur. Bu denetim, sigorta şirketlerinin genel denetimini amaçlamaktadır. Ancak, sigorta şirketlerinin vergi denetimi dışında iki yönden denetlenir. İkinci denetim, yetkili bağımsız denetim firmaları yani YMM ve SMMM'ler tarafından yapılan sigorta şirketlerinin muhasebe sisteminin bağımsız denetimidir. Bu denetim ile ilgili özel bir düzenleme 2003 yılında yayınlanmıştır. Sigorta şirketlerinin bağımsız denetiminden beklentiler aşağıda listelenmiştir¹³:

- Ülkenin muhasebe ve kayıt düzenlemeleri, ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak oluşturulduğu görüşüyle, finansal tablolar denetlenmiş ve raporlanmıştır.
- Bağımsız denetim, gerektiğinde, işleme tesisleri yeniden konsolidasyonu, işletmelerin muhasebe defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır.
- Muhasebe işlemleri, etkinliği ve iç kontrol sisteminin etkililiği ve performansı ile ilgili olarak şirket birimleri bu kapsamda incelenmektedir.
- Yılsonu finansal tablolar, bütün denetim teknikleri kullanılarak denetlenmektedir

Bu denetim usulleri, ileri ve modern bir anlayışı ifade. Sigorta sektörünün bağımsız denetiminin yanı sıra bilinen bağımsız denetim faaliyetlerinde dört tip denetçi görüşü vardır. Yani denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, *olumlu görüş*, *şartlı görüş*, *olumsuz görüş* veya *görüş vermemekten kaçınma* olabilir.

Denetim hizmeti talep eden sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve yetkili bağımsız denetim firmaları ile ilgili güncel veriler (2010'dan itibaren) Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Denetlenen şirketler ve yetkili denetim firmaları

Denetlenen Şirketler	#
Hayat dışı sigorta şirketleri	34
Hayat sigortası şirketleri	8
Emeklilik şirketleri	15
Milli reasürans şirketleri	1
TOPLAM	58
Bağımsız denetim firmaları	35

Yetkili denetim şirket sayısı göz önüne alındığında, denetim hizmeti alan sigorta şirketlerinin sayısı yetkili denetim firmaları daha fazla olduğu dikkatimizi çekiyor. Bu veriler, bazı denetim firmalarının farklı sigorta sektörlerinde faaliyet gösteren müşteri olduğunu göstermektedir.

4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Bankacılık Sektörünün Bağımsız Denetimi

Bir bankaya mevduat yatırımların tasarruf sahiplerinin haklarının korunması, bankacılık denetiminin ana amacı oluşturur. Bu amacı yerine getirmek için ilk tedbir, Hükümet tarafından 1933 yılında Mevduat Koruma Kanunu¹⁴ ile alınmıştır. Bu yasaya göre, bankalar tasarruf sahiplerinin kendi şubelerinde açtıkları hesaplardan oluşan belli bir miktar parayı, Türk Merkez Bankası'nda döviz olarak yatırmalıdır bu para miktarı tasarruf sahipleri için geri ödeme kaynakları için bir fon olarak tutulur. Bankanın iflası halinde, Merkez Bankası'ndaki söz konusu fon tasarruf sahiplerine ödenir.

¹³ 8 Eylül 2003 tarihinde 25223 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sigorta Şirketlerinde bağımsız denetim ilkeleri hakkında düzenleme.

¹⁴ 30 Mayıs 1993 tarihli 2243 Sayılı Mevduatın Korunması Kanunu

Özel bir fonda toplanan bu hükümler 1983 yılında Türk Merkez Bankasından alınarak, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) kurulmuştur ve hala mevcudiyetini korumaktadır¹⁵. TMSF ilk olarak Türk Merkez Bankası tarafından idare edildi ve daha sonra denetim ile ilgili konular Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) verildi.

1994, 2001, 2002, 2008 ve 2009 yılları Türkiye'de ekonomik kriz yaşandığı zamanlardır. 1994 krizinde, bankacılık sektörünün büyük bir sarsıntı yaşadı; hükümet 1994 ve 1999 yılları arasında 11 bankaya el koydu. Bu dönemde, Hazine Müsteşarlığı bankacılık piyasasına katıldı ve bankalarına yönelik idari ve parasal cezalar uyguladı.

2001 ve 2002 yılında, ekonomik kriz ortaya çıktığında, Bankacılık Kanunu yenilenmiş ve 4389 sayılı yeni Bankacılık Kanunu yürürlüğe girmiştir. 4389¹⁶. Bu kanunla sadece tek bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bankacılık sektörü ile uğraşacaktı. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK): BDDK 1999 yılında kuruldu ve hem 2001 hem de 2002 ekonomik krizlerinde ve sonrasında bankacılık sektöründe etkin bir rol oynamıştır. Bankacılık Kanunu¹⁷, Bankaların Bilgi Sistemleri Denetiminin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılması Hakkında Yönetmelik ile 2005 yılında değiştirilmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı, bankaların bilgi sistemlerinin denetimi ve yetkili bağımsız denetim firmaları ile ilgili usul ve esasları belirlemektir. Bu Yönetmelik, 19 Ekim 2005 tarihinde çıkan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun Madde 15 ve

Madde 93 (4) hükümlerine dayanmaktadır. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde, denetim kuruluşlarının, bankaların bilgi sistemleri denetimini için yapmaları gerekenler şöyle açıklanmıştır:

- bankaların bağımsız denetim icra etme yetkisine sahip olmak*
- Bu Yönetmelik kapsamında denetim gerçekleştirmek için mesleki yeterliliğe sahip yeterli sayıda denetçi istihdam etmek.*

İlgili Maddeye göre, denetçiler aşağıdaki unvanları alır:

Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi, baş bilgi sistemleri denetçi, kıdemli bilgi sistemleri denetçisi, bilgi sistemleri denetçisi ve bilgi sistemleri denetçi yardımcısı. Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi, kendi sorumluluğunda yetkili kuruluş adına bilgi sistemleri denetim yapar ve bilgi sistemleri raporlarını imzalama yetkisine sahiptir. Bu unvan, bilgi sistemleri denetiminde en az 10 yıllık tecrübesi gerektirir. Profesyonel bilgi sistemleri kontrolü veya güvenliği, Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi unvanını kazanmak için gereklidir. Kıdemli bilgi sistemleri denetçisi olmak için 6 yıl ve bir bilgi sistemleri denetçi olmak ve Bilgi Sistemleri Denetçisi Sertifikasına (CISA) sahip olmak için 3 yıl gereklidir. Bu Yönetmelik kapsamında bilgi sistemleri denetçisi olarak görevlendirilen tüm çalışanlar, ilgili eğitim programlarında bir yıl içinde en az 23 saat ve üç yıl içinde en az 124 saat eğitim aldığını ya da verdiğini belgeleyeceklerdir.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (Madde 33-42)

¹⁵ Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, 70 Sayılı KHK (22 Temmuz 1983 tarih ve 18112 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir)

¹⁶ 18 Haziran 1999 Bankacılık Kanunu ve 23 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Kanun

¹⁷ 19 Ekim 2005 tarih ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir)

bankalarda bağımsız denetim yapma kurum veya firmaların BDDK tarafından belirleneceğini söylemektedir. Bağımsız bir denetim kuruluşu bankanın durumunun tehlikede olduğunu belirlese veya bulgular yöneticilerin ilgili kanun veya sözleşmeleri ihlal ettiğinin gösterirse, bu durumun BDDK'ya bildirir.

Bu açıklamalar, 2005 yılında yürürlüğe giren Bankacılık Kanununun, hem denetim hem de muhasebe sistemleri açısından finansal sektör kuruluşlarıyla modern bir formu sağlamaktadır. BDDK tarafından talep edilen bağımsız denetim

çalışma usul ve esasları zaman içerisinde gelişmiştir ve bu usul ve esaslar 2006 yılında Bankalarda Bağımsız Denetim Yapan Kuruluşların Faaliyetleri ve Yetkilendirilmesi Hakkındaki Düzenlemeye¹⁸ göre belirlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu halka açık şirketlerin bağımsız denetim yapacak olan kurumları yetkilendirdiği gibi, BDDK, finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların belirlenmesi görevi devralmıştır.

Tablo 6: Finans sektöründeki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Finans Sektörü Kurumları</i>	<i>#</i>
<i>Bankalar</i>	<i>49</i>
<i>Kamu kalkınma ve yatırım bankalar</i>	<i>4</i>
<i>Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu kapsamındaki bankalar</i>	<i>2</i>
<i>Özel yatırım bankaları</i>	<i>5</i>
<i>Özel yatırım bankaları</i>	<i>4</i>
<i>Kamu mevduat bankaları</i>	<i>3</i>
<i>Özel Mevduat Bankaları</i>	<i>10</i>
<i>Yabancı Mevduat Bankaları</i>	<i>11</i>
<i>Mevduat toplayan Yabancı banka şubeleri</i>	<i>6</i>
<i>Katılım bankaları</i>	<i>4</i>
<i>Leasing şirketleri</i>	<i>35</i>
<i>Faktoring şirketleri</i>	<i>76</i>
<i>Finansman şirketler</i>	<i>11</i>
<i>TOPLAM</i>	<i>171</i>
<i>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</i>	<i>40</i>

¹⁸ Bankaların bağımsız denetimini yapacak Kuruluların Faaliyetleri ve Yetkilendirilmesi hakkındaki Yönetmelik, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

BDDK, finansal tablolarının denetlenmiş olmasını gerekli kıldığı finansal piyasalarda faaliyet gösteren dört tipi kurum vardır. Bu finans sektörü kurumları ve 2010 yılı sonu için söz konusu denetim yapma yetkisine sahip denetim kuruluşları Tablo 6'da gösterilmiştir. 6¹⁹. Tablo 6'da görüldüğü gibi, BDDK altında denetlenen kurum sayısı 2010 sonu itibarıyla 171'dir ve yetkili denetim şirketi sayısı 40'dır. Bu durumda, her bir yetkili bağımsız firmalar tarafından verilen denetim hizmeti yararlanacak yaklaşık dört kurum vardır. Öte yandan, yetkili denetim firmalarının çoğu sermaye piyasalarında halka açık şirketlerin ya da diğer denetimlerden yararlanan sektörlerle denetim hizmeti verdiği dikkate alınmalıdır.

5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Enerji Piyasasının Bağımsız Denetimi

Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu, 4628 Sayılı Yasayla²⁰ kurulmuş ve daha sonra 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) olarak adı değiştirilmiştir. Kurum, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu²¹ ile 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (LPG) Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile petrol ve LPG piyasalarını düzenleme ve denetleme görevini almıştır. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Üyeleri 19 Kasım 2001 tarihinde görevine başlamıştır.

Yukarıda belirtilen Kanunların amacı, tüketicilere güvenilirdir ve çevre dostu bir şekilde düşük

maliyetle kaliteli, yeterli elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG sağlamak amacıyla piyasanın bağımsız düzenlemesi ve denetiminin sağlanmak için özel hukuk hükümlerine göre ve rekabetçi bir ortam içinde işleyecek, finansal olarak yaşayabilir, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasası kurmaktır.

EPDK, Elektrik Piyasası Kanunu altında kurulmuştur. Ancak, Petrol Piyasası Kanunu ve Petrol Piyasası düzenlenmesi konusunda faaliyet göstermektedir. Kanununun 14. Maddesi, Kurulun Petrol Piyasası faaliyetlerini kendi denetim personeli ve özel (bağımsız) denetim firmalarının hizmeti yoluyla denetler, demektedir. Bunun anlamı, EPDK'nın elektrik piyasası ve petrol piyasaları denetim hizmeti veren bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmektedir. Elektrik Piyasasında, bağımsız denetlenmesi gereken işletmeler; enerji santralleri, otomotiv şirketleri, toptan satış şirketleri, pazarlama şirketleri, perakende sektöründeki şirketlerdir. Petrol piyasasında, bağımsız denetlenmesi gereken işletmeler; depolama şirketleri, madeni yağ şirketleri, serbest kullanıcı yetkisine sahip şirketler, iletim şirketleri, petrol çıkarma şirketleri, rafineri şirketleri, işleme lisansına sahip şirketler, pazarlama şirketleri, satış lisansına sahip şirketler ve nakliye şirketlerdir.

EPDK, enerji piyasası kurumlarının bağımsız denetim prosedürlerini belirlemek için bir yönetmelik²² yayınlamıştır. 4628 Sayılı Kanun 5/B (c) ve (f) Maddeleri, EPDK'nın denetleme kurumunun görevlerini aşağıdaki gibi açıklar:

¹⁹ www.bddk.gov.tr

²⁰ 20 Şubat 2001 tarih 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 3 Mart 2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

²¹ 4.12.2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, 20 Aralık 2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

²² 3 Ekim 2003 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Enerji Piyasasında faaliyet gösteren Şirketlerin Bağımsız Denetim Firmaları Tarafından Denetlenmesi hakkında Yönetmelik

- c) denetleme, ön araştırma ve soruşturma yapmak için, ceza ve yaptırımları uygulamak için, dava açmak da dahil olmak üzere herhangi bir yasal veya idari organ haline başvurusuna karar verir.
- f) Petrol piyasasında faaliyet gösterenlerin denetlenmiş finansal tablolarını incelemek veya incelettirmek.

Madde 18, EPDK'nın ana hizmet birimlerinin görev ve sorumluluklarını açıklar. EPDK'nın ana hizmet birimlerinden biri de "Denetleme Dairesi"dir. Denetleme Dairesinin denetim ile ilgili görevleri şunlardır:

- 1) İnceleme ve işlemleri yasalara ve yönetmeliklere uygun olarak enerji piyasası düzenleyen hukuk hükümlerine tabi olduğu, tüzel kişiliğin hesaplarının denetimi ile ilgili görevleri yerine getirmek;
- 2) İşletmelerin finansal tablolarını, yasal defterlerini ve kayıtlarını denetlemek

Diğer taraftan, Madde 45 EPDK kendi personeli ile veya kamu kurum ve kuruluşları ile özel denetim kuruluşlarından hizmet alımı yolu ile piyasa faaliyetleri denetleyeceğini açıklar.

Yukarıda belirtilen yönetmelik, bağımsız denetimin amacını şöyle ifade edilmektedir:

"... şirketlerin faaliyetlerini, uygulamalar, süreçler, hesapları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu sağlamak için, enerji piyasası ile güvenli ve rekabetçi koşullarda gelişimini sağlamak. Lisansa sahip kurum ve kuruluşlar, onaylayan ve on-

ların sistemi dürüstçe gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını bildirdiği ve lisanslı kuruluşlara sahip oldukları lisans tabi olduğu şartlara uygun olup olmadığını belirlemek için tespit denetlemeye tabidir ... "

Bu açıklamalara göre, lisanslı şirketlerin denetimi, yetkili bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmalıdır. Bu denetimin, muhasebe denetimi yanında, lisanslı olanların bu lisansı almak için gerekli şartlara uygun olup olmadığını kapsadığı görülmektedir.

Yönetmelikte, bağımsız denetim kuruluşlarının bu sektörde denetim faaliyetleri gerçekleştirmek için yeterli uzman ve ofis ekipmanına sahip olması gereklidir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşu bu sektörde bir işletme ile süresi yedi yıl olan bir denetim sözleşmesi yapabilir ve bu sürenin sonunda, aynı denetim şirketi ile bir sözleşme yapabilmek için iki yıl geçmelidir.

Bağımsız denetim raporu; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olabilir. Bu arada, bağımsız denetçilerin 3568 Sayılı SMMM ve YMM Yasasına göre yetkilendirilmesi gerektiğine dikkat edilmelidir. Denetim ilke ve uygulamalarının yukarıda belirtilen sektörler ile aynı olduğu görülmektedir.

Yetkili denetim firmalarından bağımsız denetim hizmeti alan enerji piyasası kurumları hakkında veriler Tablo 7 ve 8'de gösterilmiştir. Enerji piyasasında, bağımsız denetim, sadece elektrik ve petrol piyasaları için yapılır. Bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin sayısal verilerin, bu iki piyasa ele alınırken farklı tespit edilecek olmasının nedeni budur.

Tablo 7: Elektrik Piyasasındaki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Elektrik Piyasası Kurumları</i>	#
<i>Üretim lisansı verilen şirketler</i>	1.019
<i>Otoprodüktör lisansı verilen şirketler</i>	210
<i>Toptan satış lisansı verilen şirketler</i>	101
<i>Dağıtım lisansı verilen şirketler</i>	21
<i>Sanayi bölgesi dağıtım lisansı verilen şirketler</i>	127
<i>Perakende satış lisansı verilen şirketler</i>	21
TOPLAM	1.499
<i>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</i>	83

Tablo 8: Petrol Piyasasındaki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Petrol Piyasası Kurumları</i>	#
<i>Depolama lisansına sahip şirketler</i>	102
<i>Madeni yağ lisansı olan şirketler</i>	282
<i>Serbest kullanıcı lisansı olan şirketler</i>	53
<i>Çıkarma lisansına sahip şirketler</i>	68
<i>İletim lisansı olan şirketler</i>	22
<i>Rafineri sahibi şirketler</i>	6
<i>İş (biyodizel) lisansına sahip şirketler</i>	44
<i>Dağıtım lisansına sahip şirketler</i>	53
<i>Firmalar bayilik lisansına sahip şirketler</i>	15
<i>Taşıma lisansı olan şirketler</i>	116
TOPLAM	761
<i>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</i>	83

EPDK tarafından lisans verilen elektrik ve petrol piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin toplam sayısı (1499 + 761) 2,260'dır. Bu kuruluşların denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kurumlarının sayısı 83'dür. Yani, her bir bağımsız denetim firması ortalama olarak yaklaşık 27 şirketi denetler. Bu bağımsız denetim firmalarının çoğunun, daha önce belirtildiği gibi, bağımsız denetime tabi diğer sektörlerde de faaliyet gösterdiğine vurgu yapmak gerekir.

6. Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerinde istenen denetim

Türkiye'de ilk Ticaret Kanunu 1807 yılında kabul edilmiş Fransız Ticaret Kanunu çevrilerek 1850 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yasa sayesinde, muhasebe uygulamaları oluşmuştur ve muhasebe defterleri tüccarlar belirlenmiştir (Tokay, 1987: 121). Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1926 yılında yürürlüğe giren Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunundan alınmıştır. 1957 yılında Alman, İsveçli ve İtalyan yasalarına göre yeniden elden geçirilen ve yenilenen ve Türk Ticaret Kanunu, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak geçti (Şensoy, 2008: 181). Avrupa Birliği standartlarına uyum amacıyla, Ticaret Kanunu Komisyon olarak adlandırılan bir komisyon, 1999 yılında kurulmuştur. Alman ve İsveç Kanunlarını dikkate alan Komisyon, 2007 yılında yeni bir ticaret kanunu tasarısı hazırlanmıştır (Çelebi ve Güçlü, 2007: 144). Yeni Türk Ticaret Kanunu (bundan sonra Yeni TTK), 13 Ocak 2011'de Türk Parlamentosu tarafından kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlük tarihinde Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Yürürlük hakkındaki ilgili Kanun 1 Temmuz 2012 (bazı maddeler için 1 Ocak 2013) 01 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıda Yeni TTK'nın tüm anonim şirketler ve limited şirketlere getirdiği bağımsız denetim ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır.

Şirketlerin bağımsız denetimi

Yeni TTK tamamen yeni olan ve firmaların denetlenmesi için bir sistem öngörmektedir. Yeni düzenlemeyle, şu anda şirketlerin zorunlu organları arasında yer alan ve mutlaka konu uzmanlığı olmayan bir denetçi aracılığıyla icra edilen denetimin yerini, bağımsız denetim şirketleri tarafından ya da SMMM ve YMM'ler tarafından yapılması gereken bağımsız denetim mekanizması almıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre, denetimler bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır. Bağımsız denetim firmalarının, büyüklükleri nedeniyle Bakanlar Kurulu tarafından muaf tutulan şirketler hariç, tüm şirketlerin finansal tablolarını denetlemelerine imkan verilir. Bunun anlamı, bağımsız denetime tabi olacak KOBİ'lerin büyüklüğünü Bakanlar Kurulu tanımlayacaktır. Denetçi eğer, yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetim raporları vermiş olması halinde, bir şirketi denetlemek için bağımsız denetim firması tarafından atanan denetçi, en az üç yıl boyunca başka bir denetçiyle değiştirilmesi gerekir (Madde 400).

Anonim şirketin yönetim kurulu üyelerinin bağımsız denetim ile ilgili sorumlulukları

Yönetim Kurulu, finansal tablo ve yıllık raporların TFRS'ye göre hazırlanmasından sorumludur. Yönetim Kurulu, finansal yılsonunu takip eden üç ay içinde bu sorumluluğu yerine getirir ve raporlar Genel Kurul'a sunulur.

Şirket Yönetim Kurulu, finansal tablo sunma zorunluluğu olan grup şirketlerin, konsolide finansal tablolarının hazırlanmasından, yıllık raporlarından ve mali müşavirlerinden (SMMM veya YMM) sorumludur. Denetimin kapsamı, finansal tablolar ve/veya konsolide finansal tablolar ve yıllık raporun denetimini içerir. Denetimin, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile aynı olan Türk Denetim Standartlarına göre yapılması gereklidir.

Yönetim Kurulunun vazgeçilmez sorumluluklarından biri, şirketin muhasebe işlemleri, finansal denetimi ve doğru yönetimi için ihtiyaç olan finansal planlama için gerekli mekanizmanın kurulması ile ilgilidir. Yönetim Kurulunun denetimden geçmemiş finansal tabloları ve denetlenmemiş yıllık raporu, hazırlanmamış kabul edilir.

Yönetim Kurulu, denetçinin hukuka uygun olarak ve itina ve dikkatle denetimini yapmasına imkan vermek üzere, denetçiye söz konusu verilere baz teşkil edecek, gerekli tüm veri ve belgeleri sunmakla yükümlüdür (Madde 401).

Olumsuz görüş verilmiş olması halinde, Yönetim Kurulu denetçi görüşünün alınmasını takiben dört iş günü içinde yapılmak üzere Genel Kurul toplantısına çağırır. Genel Kurul, yeni bir Yönetim Kurulu tayin etmekle yükümlüdür. Yeni Yönetim Kurulu, Kanun'a şirket sözleşmesi ve mevcut standartlara uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasından ve bu finansal tabloların denetçi raporu ile birlikte altı ay içinde Genel Kurul'a sunulmasından sorumludur. Şartlı görüş sunulduğu durumlarda, Genel Kurul gerekli tedbirleri ve revizyonlar ile ilgili bir karara ulaşmak durumundadır (Madde 403/5).

Modern ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanan yeni TTK'nın, Türkiye'de ticari hayatın gidişatını değiştireceği kabul edilebilir. Yeni TTK, kurumsallaşma, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık için çok önemli bir fırsat ve zemin sunmaktadır. Bu değişimin getireceği, etik ve şeffaf yapılar Türk ticari hayatında devam ettirilebilir.

Kanun, arzu edilen şeffaflık, denetlenebilirlik, hesap verebilirlik ve güvenilirlik düzeyini sağ-

layabilecek ticari yaşam için düzenlemeler getirmektedir. Finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlanması ve Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) göre bağımsız denetim, TFRS'lere göre hepsi, kurumsal yönetişimin şartları olan, iç kontroller, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda birçok uluslararası standartların benimsenmesini zorunlu kılacaktır. Bu yaklaşım, adaptasyonun önemli bir süreci anlamına gelmektedir ve çok sayıda Türk şirketleri için hazırlanması büyük bir anlama gelecektir.

Diğer taraftan, potansiyel müşterilerin (KOBİ) ortaya çıkaracağı yaklaşık **694,053'lük*** yeni denetim kapsamı (Gümrük ve Ticaret Bakanlığına göre bu sayı şu an 98.250 anonim şirket + 747.123 limited şirket), SMMM ve YMM'lerin özellikle TFRS ve denetim teknikleri hakkında kendilerini birçok açıdan geliştirmeleri gerektirmektedir. Yani, 43.660 aday denetçi (41.504 SMMM ve 2.156 YMM) muhtemelen bu şirketlerin denetimini yapılmasıyla ilgilenecektir, böylece her bir denetim mensubu, Tablo 9'dan görülen ortalama olarak yaklaşık 16 şirketi denetleyecektir. Ancak, bağımsız denetime tabi olacak KOBİ büyüklüğünü Bakanlar Kurulunun tanımlamasından sonra, bu sayının düşmesi beklenmektedir.

SONUÇ

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetleri çok uzun bir geçmişe dayandığı halde, 1987 yılında kurallara bağlanan denetim mesleğinin güncel gereksinimleri, uluslararası standartlar, yasalar, yönetmelikler, uygulamalar, teknoloji kullanımı vb. açılardan zaman içinde değiştiği, geliştiği ve genişlediği sonucuna vardık. Şekil 1'de özetlendiği üzere, bağımsız denetim faaliyetlerinin ge-

* 2007 için vergi mükelleflerinin sayısını (anonim şirket ve limited şirket) dikkate alarak hesaplanan işletme sayısı, Türkiye Cumhuriyeti Gelir İdaresi'nin 2007 yılı Faaliyet Raporundan alınmıştır ve 2007-2011 arası dönemde kurulmuş ve tasfiye edilmiş şirket sayısı. www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx. www.gib.gov.tr.

lişim sürecindeki kilometre taşları, vergi denetimi faaliyetlerinin gereksinimleri ile başlamakta, ekonominin gelişmesine bağlı olarak ve sermaye piyasasının genişleme düzeyine göre denetim firmalarının kurulduğuna tanık olmaktadır.

1980’li yıllarda sermaye piyasasının ve bankaların ihtiyacına göre kurallara bağlanan bağımsız denetim faaliyetleri 2000’li yıllarda küreselleşmeye bağlı olarak uluslararası kurallara ve standartlara uyumlu hale gelmiştir.

Şekil 1: Bağımsız denetim faaliyetlerinde Kilometre Taşları²³

1.	İlk Türk Ticaret Kanunu (Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme -1850)
2.	Serbest Çalışan Muhasebe Uzmanlarına Vergi Denetimi Yetkisi (1926-1934)
3.	İkinci Türk Ticaret Kanunu (Alman Ticaret Kanunu’nu esas alarak 1926)
4.	İlk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı’nın hazırlanması (1932)
5.	Devlete ait şirketlerin Alman uzmanlar tarafından muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi (1937)
6.	İlk yabancı sermayeli şirket denetiminin başlaması (1939)
7.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) Kurulması (1942)
8.	Türk Vergi Sistemi’nin değişmesi-Beyan esası (1949)
9.	Dünya Bankası tarafından Türkiye’de muhasebe mesleğinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan raporun yayınlanması (1951)
10.	Yabancı Sermaye Teşvik Kanun’un kabul edilmesi (1954)
11.	6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun kabul edilmesi. (1957)
12.	Devlet’e ait şirketlerin muhasebe sistemlerinin ıslahına ait Amerikalı ve Türk akademisyenleri tarafından hazırlanan Rapor’un yayınlanması (1961)
13.	Devlete ait şirketler için tekdüzen muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kuralları ile yönetim amaçlı rapor sisteminin kurulması (Dünya Bankası desteğinde, yerli ve yabancı uzmanlar tarafından- 1968-1970)
14.	Uluslararası denetim şirketi olan Touch Ross Denetim Şirketi’nin Türkiye’de Türk ortaklarla birlikte MUHAŞ A.Ş., adı altında kurulması (1967)
15.	İlk ulusal denetim şirketi olarak AR-İŞ şirketinin kurulması ve Amerikan Dış Ticaret Bankası’nın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği üyeleri tarafından denetlenmesi (1971)
16.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verdikten sonra üyeliğe kabulünün başlaması (1974)

²³ Bu kronolojik liste Masum TÜRKER tarafından, Dünya Bankası’na yazılan 2005 yılı ROSC RAPOR taslağını eleştiren rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. Raporun bazı bölümleri 2006 yılında Dayanışma Dergisi’nin 88, 89 ve 90 nolu sayılarında yayınlanmıştır.

17.	TMUD'un Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Üyeliği'ne (IASC) üye olması (1974)
18.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin kurucu olarak katılması ve aynı tarihte (1977)
19.	Uluslararası Muhasebe Standartlarının tercüme ettirilerek İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmaya başlaması (1977)
20.	Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabulü ve borsa faaliyetlerinin organize edilmesi (1983)
21.	Bankalar ve Sermaye Piyasasına Tabi Şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetini başlatmaları ve gerek ulusal ve gerek uluslararası denetim şirketlerinin tescili (1987)
22.	3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanununun bir muhasebe mesleği (denetim) olarak yayınlanması (1989)
23.	31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı'nın tercümesinin Türkiye Muhasebe Uzmanları tarafından kitap halinde yayınlanması (1992)
24.	AB'nin 8 nolu direktife uygun denetim standartlarının, disiplin standartlarının yayınlanması. Ayrıca vergi denetimi standartlarının "tasdik" adı altında yayınlanması (1992)
25.	Tekdüzen muhasebe sisteminin yayınlanması ve vergi idaresi tarafından "ekonomik" finansal tabloların kabul edilmesi ve vergi amaçlı muhasebeleştirilmenin ikinci plana atılması reformu (1992)
26.	Tüm muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerine esas olan ekonomik esaslara göre hazırlanmış bilançoların uygunluk denetiminin sınırlı olarak bir "ön denetim" şeklinde yapılmasının Parlamento'da kabul edilmesi (1994)
27.	Bankalardan kredi talep edenlerin ve kredi kullananların Bankalara başvurmadan önce ve kredi süresinde denetim yaptırma mecburiyetinin kabul edilmesi (1994)
28.	Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) kurulması (1993)
29.	Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere TMUDESK'in TÜRMOB tarafından kurulması (1994)
30.	Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin öz sermayesinin tespitine ilişkin denetim yetkisinin TÜRMOB mensuplarına tanınması (1995)
31.	1000 kişiden fazla ortağa sahip Kooperatif İşletmelerinin TÜRMOB üyeleri tarafından denetlenme zorunluluğunun getirilmesi (1995)
32.	"Denetim Ortaklıkları Meslek Kararının" kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanması (1996)
33.	Uygunluk Denetim Çerçevesi ve Ön-denetim tekniklerini düzenleyen "Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Kararı" (1996)
34.	IFAC ve AICPA muhasebe meslek ahlak kurallarına uyumlu "Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları Kararı" (1996)

35.	IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan “Sürekli Meslek Eğitimi” rehberine uyumlu “Sürekli Meslek Eğitimi Kararı”nın TÜRMOB tarafından kabul edilmesi (1999)
36.	Bağımsız ve özerk çalışmak üzere “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” ile ilgili yasal düzenlemenin Parlamento’da kabulü (1999)
37.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulması ve faaliyete başlaması (2002)
38.	“TÜRMOB Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nun (kısaca TÜDESK) kurulması ve faaliyete başlaması (2003)
39.	TESMER tarafından Uzaktan Eğitim Sistemi’nin başlatılması (2003)
40.	TÜDESK tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’nın tercüme edilerek TÜRMOB Yayınları arasında yayınlanması (2004 ve 2008)
41.	Türkiye Muhasebe standartları Kurulu tarafından IFRS’ye uyumlu ve 2006 yılında geçerli olmak üzere 15 adet Türkiye Muhasebe Standartları’nın yayınlanması (2005)
42.	TÜRMOB tarafından IFAC Etik Yönetmeliğine uyumlu Etik Yönetmeliğinin kabulü (2006)
43.	TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği ile Birlik yönetmeliğinin Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirilmesi (2006)
44.	3568 sayılı yasanın mesleğe giriş, stajyerlik ve sınav süreci ile sürekli mesleki eğitim açısından IFAC standartlarına ve AB 8 nolu direktifine uyumlaştırılması amacı ile yapılan değişiklikler. (2008)
45.	TÜRMOB bünyesinde Kalite Güvence Sisteminin oluşturulması ve Bağımsız Denetim Kütüğünün oluşturulması . (2009)
46.	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Kabulü ile yasal denetim zorunluluğunun getirilmesi (2011)
47.	660 Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe mesleği Kamu Gözetim Kurumu ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun kurulması (2011)
48.	TÜRMOB tarafından Türkiye çapında tüm meslek mensuplarını kapsayan risk odaklı denetim eğitim programının yürütülmesi (2012)

Değişen iş ortamında birlikte, SMMM ve YMM’lerin eğitim düzeyi, özellikle 5786 Sayılı Kanun sayesinde bunların giderek artan sayısına paralel olarak artmıştır. Yüksek eğitim düzeyi ve mesleki bilgileri sürekli değişen iş ortamına adapte olmaya hazırlıklı olmanın önemli noktalarıdır. Burada bahsedilen, altı farklı kapsamlarda, zaman içinde genişleyen bağımsız denetim faaliyetleri, değişen iş ortamı ve mesleki gerekliliklerin delili olarak kabul edilebilir. Öte yan-

dan, bu bağımsız denetimlerin temel amaçlarının aynı olduğu görülmektedir: İlişkili kişi/tarafların korunmasını ve kurumlardan tam, doğru ve zamanında bilgi almalarını sağlamak. Ayrıca, denetim firmaları tarafından kullanılan denetim teknikleri, ISA’lar nedeniyle benzerdir. Yukarıda belirtildiği üzere, Yeni TTK’ya göre, bazı KOBİ’ler 2013 itibariyle, bağımsız denetime tabi olacaktır. Bu, bağımsız denetimin Türkiye’de ulaştığı son noktadır.

Tablo 9: Yetkili denetim firmalarının sayısı (2010-2011)

Denetim isteyen	Yetkili denetim firması sayısı	Denetim firması / denetçi başına Ortalama işletme
Maliye Bakanlığı	3.137 (YMM) tasdik	$3.137/2.156 = 1,5$
Sermaye Piyasası Kurulu	93 (bağımsız denetim firması)	$592/93 = 6,3$
BDDK	40 (bağımsız denetim firması)	$171/40 = 4,2$
Sigorta Düzenleme Kurulu	35 (bağımsız denetim firması)	$58/35 = 1,6$
EPDK	83 (bağımsız denetim firması)	$2.260/83 = 27$
Yeni TTK	43.660 aday denetçiler	$694.053/43.660 = 15,8$

Tablo 9'dan tasdik yapanlardan başka yetkili denetim firmalarının iş yükünün oldukça yüksek olduğu görülmektedir ki, denetçi ya da denetim firmasının başına 12 işletme ($6,3 + 4,2 + 1,6 = 12,1$) düşmektedir. Bu, bu denetim firmalarının, KOBİ'lerin denetimiyle ilgilenmeye zamanlarının olmayacağı anlamına gelmez. Ancak, eğer bir denetim firması kalifiye ve tecrübeli bir denetim ekibine sahip değilse, bir denetim firmasının ya da denetçinin bu kadar işletmenin denetimiyle başa çıkabilmesi mantıklı görünmemektedir. Bu nedenle, kalifiye ve tecrübeli bir denetim ekibine sahip ruhsatlı denetim firmaları, denetim pazarında rekabetçi avantaja sahip olacaktırlar.

Öte yandan, bazı küçük şirketler büyük ihtimal, Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olmaktan muaf tutulacağından 694,053 ya da daha fazla sayısının düşmesi bekleniyor. Bu bağlamda, mevcut denetim pazarı daralacak ve

değişen iş ortamına hazır olan ruhsatlı denetim firmaları ve denetçiler, 2013 itibariyle denetim pazarını paylaşacaklardır.

Sonuç olarak, bağımsız denetim 25 yıllık gelişim süreci, burada farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak meydana geldiğini ve güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının doğal bir sonucu olarak KOBİ'lere doğru genişleme olduğunu görüyoruz. Genel olarak, bağımsız denetim birçok ülkede halka açık şirketler için gereklidir, ancak Türkiye'deki KOBİ'ler de bağımsız denetime tabi olacaktır. Denetim yaparken, kayıt dışından kaynaklanan bazı problemlerle ve ticari hayatındaki endemik alışkanlıklarla karşılaşılması muhtemel olsa da, denetim uygulaması en gelişmiş ekonomilerde olan denetimlerden bile daha ileri olabilir. Sözü edilen zorunlu denetim, Türkiye ticaret hayatında şeffaflık ve hesap verebilirliğin kurulmasına cevap olabilir.

Referanslar

- Arıkan, Y. and Ü.Aslan, (2010) “*Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Meslek Örgütünün En Büyük Kuruluşu: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*”, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, 15-18 September 2010, İstanbul.
- Aysan, M. (1980), XIII. Turkish Accounting Congress-Opening Speech, İstanbul.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 22. 7.2006 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yönetmeliği, 22.6.2000 tarih ve 24087 sayılı
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirilecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.
- Dahili İstihlak Vergisi ve Resimleri yasası, 12.6.1930 tarih ve 1718 sayılı.
- Elektrik Piyasası Kanunu, 20.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete.
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 3.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete.
- Gücenme Ü. and A.P.Ersoy, (2006) “*Accounting Education in the History of Turkish Republic*” Journal of Financial Analyze Special Issue Published by İstanbul Chamber of Certified Public Accountants for 17th World Congress of Accountants, 13-16 November 2006.
- Güvemli, O. (2000) Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, XX. Yüzyıl, 4. Cilt, Sayfa 673 vss., İstanbul.
- Güvemli, O. (2009), “*Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı*”, MUFAD Dergisi, Ekim ayı Sayı 44.
- IFAC (2006) Ethics Education Framework by International Accounting Education Standards Board (IAESB) “Approaches to Developing and Maintaining Professional Values, Ethics, and Attitudes in Accounting Education Programs- Proposed International Education Guideline – IEG” February 2006 Meeting.
- International Accounting Standards, Cilt 1 ve 2, Türkçe tercümesi, 2010, Ankara.
- Kazanç Vergisi Yasası, 27.2.1926 tarih ve 755 sayılı.
- Muamele Vergisi Yasası, 1927 yılı, 1039 sayılı.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete
- Nail S. and B.Sipahi, (2010) “*Türkiye Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluş ve Gelişmesi*”, 2nd Balkans and Middle East Countries Auditing and Accounting History, 15-18 September, İstanbul.
- Özkorkut K. (2009) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I”, Yaklaşım dergisi, Şubat 2009, Sayı: 194, ss.239-245.
- Sanlı N. (2007) “*TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı*”, 2.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 25-29 Nisan 2007, Antalya
- Selimoğlu, S. ve Diğerleri (2011) Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 3. baskı.
- Sermaye Piyasası Kanunu, 1981 tarih ve 2499 sayılı.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No: 22, 12.6. 2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri XI, No 29; 9.4.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.2. 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 8.9.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 8.9.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Türk Ticaret Kanunu, 13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Türker, M. (2006), “*Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi*”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı:89, Şubat, s.5-7.

Türker, M (2006), Dünya Bankası’na sunulan ROSC Raporu 2005 Taslak Eleştirisi

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yönetmeliği, 16.3.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Eklenen Ek:1’ci madde,18.12. 1999 tarih ve 4487 sayılı yasa.

TÜRMOB Çalışma Raporları: 1994 -1995, 2000 -2001, 2004-2005, 2008-2010-2011.

Üçüncü, N.A. (1943), Kazanç Vergisi Şerh ve İzahları, İstanbul.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (IFRS/IAS) Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayını 5, 2010, Ankara.

10.7.2008 Tarih ve 786 sayılı yasa, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.

3568 Sayılı Meslek Örgütlenme Yasası, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

4.12.2003 Tarih ve 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu,

4389 Sayılı Bankalar Kanunu, 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete.

9.10 2005 Tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 1.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete.

www.turmob.org.tr (accesed on 11.01.2012)

www.spk.gov.tr/apps/eVeri/?submenuheader=-1(accesed on 12.01.2011)

www.bddk.org.tr (accesed on 02.10.2011)

[www.gip.gov.tr, index.php](http://www.gip.gov.tr/index.php). (accesed on 05.02.2011)

www.bddk.gov.tr (accesed on 10.09.2011)

www.epdk.gov.tr (accesed on 09.10.2011)

www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx (accesed on 12.02.2012).

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWeogIpBou-KO6xL+6emB9S7gtgDCg9WdjOGcjcjgNSzTpq+liF+VL1p1Tk/7I39OEqxc>(accesed on 12.02.2012).

EK: Kuruluş ve Listeye Alınma Tarihlerine Göre Bağımsız Denetim Şirketleri

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
1	BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.03.1984	13.12.1987
2	GÖZET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	25.02.1988	03.06.1988
3	TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	23.03.1988	21.07.1988
4	DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14.05.1981	06.10.1988
5	DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	17.04.1986	06.10.1988
6	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	19.06.1987	06.10.1988
7	BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	15.07.1987	06.10.1988
8	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.08.1988	20.10.1988
9	ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	14.02.1989	09.03.1989
10	UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	16.03.1989	23.03.1989
11	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	31.10.1984	16.08.1990
12	BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	15.12.1992	10.10.1991
13	IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	28.02.1990	26.12.1991
14	BBD BALANS BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	19.10.1992	24.12.1992
15	SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	28.10.1992	24.12.1992
16	MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	08.09.1992	07.01.1993
17	GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.01.1993	13.05.1993
18	İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.10.1992	11.11.1993
19	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	30.09.1993	23.06.1994
20	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	18.06.1993	17.11.1994
21	AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.12.1994	19.01.1995
22	MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞ. A.Ş.	24.11.1994	09.03.1995
23	AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.08.1990	23.11.1995

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
24	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.02.1995	30.11.1995
25	HLB SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	08.03.1995	30.11.1995
26	KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	07.07.1994	11.01.1996
27	IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	24.08.1995	05.12.1996
28	BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	04.05.1987	19.12.1996
29	YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11.03.1993	19.12.1996
30	MGI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	26.04.2001	19.02.1997
31	RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	25.03.1995	18.06.1997
32	YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	17.11.1992	15.01.1998
33	TAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	12.02.2004	26.03.1998
34	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.11.1996	16.03.1999
35	OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	15.02.1999	22.06.1999
36	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	03.09.1998	07.03.2000
37	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SER.MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞ.A.Ş.	13.12.1999	13.04.2000
38	BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.01.1999	13.06.2000
39	TREND BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.11.1999	09.10.2000
40	ANALİZ BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	17.11.1997	14.12.2000
41	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	25.10.2000	29.03.2001
42	YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	12.01.2001	17.08.2001
43	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	20.12.2000	18.01.2002
44	CAN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A.Ş.	25.03.1997	19.04.2002
45	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	22.07.2002	13.09.2002
46	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	07.06.2002	10.01.2003
47	AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	31.07.2002	06.03.2003
48	ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	27.09.2001	05.06.2003
49	ERİŞEN BAĞIMSIZ DENETİM MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	09.01.2003	05.06.2003

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
50	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	07.02.1990	19.09.2003
51	PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	10.11.2003	25.12.2003
52	ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	02.07.2002	30.12.2003
53	BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11.12.2002	09.04.2004
54	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	26.09.2003	17.06.2004
55	LEGAL YÖNET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	19.04.2001	26.08.2004
56	EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	09.06.2004	14.10.2004
57	ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	08.09.2003	23.12.2004
58	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK A.Ş.	25.03.2004	07.02.2005
59	AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.12.2004	24.03.2005
60	ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	09.05.2005	07.07.2005
61	AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	03.05.2005	10.08.2005
62	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.04.2005	14.10.2005
63	C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	30.06.2005	21.10.2005
64	BATI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	17.06.2005	21.11.2005
65	KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	22.09.2005	21.12.2005
66	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	02.06.2005	05.01.2006
67	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	16.11.2005	10.03.2006
68	DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	02.12.2005	10.03.2006
69	AKTİF GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ REVİZYON VE DENETİM A.Ş.	29.08.2005	26.05.2006
70	BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	01.11.2005	09.06.2006
71	ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	18.02.2000	25.08.2006
72	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	20.07.2005	08.09.2006
73	SAMDEN SAMSON BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	13.07.2005	22.09.2006
74	TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14.09.2004	28.12.2006
75	OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	19.12.2006	08.01.2007

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
76	DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	09.06.2006	08.02.2007
77	CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	28.06.2006	17.05.2007
78	BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	24.08.2006	17.05.2007
79	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	14.12.2006	21.08.2007
80	AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	16.01.2007	28.12.2007
81	KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	22.02.2008	15.10.2008
82	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	10.12.2007	18.12.2008
83	REFERANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	28.04.2008	18.12.2008
84	MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	30.01.2008	12.08.2009
85	AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	06.09.2005	11.12.2009
86	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	05.08.2005	20.01.2012
87	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	01.10.2007	08.01.2008
88	CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	11.06.2002	08.07.2010
89	DT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	19.12.1996	28.01.1999
90	EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	07.03.2008	24.02.2011
91	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	31.03.2009	24.02.2011
92	YILDIZLAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	23.06.2010	03.12.2010

