

TÜRKİYE’DE DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ*

Muhammet BEZİRCİ**

Fehmi KARASİOĞLU***

ÖZET

Ülkemiz son yıllarda pek çok alanda bir değişim ve gelişim süreci içine girmiş ve özellikle mali sistem alanında gelişmiş ülke düzeyine ulaşabilmek için gerekli yasal ve yapısal değişimleri gerçekleştirmek için büyük çaba sarf etmektedir. Bu çaba muhasebe ve denetim alanında da sonuçlarını göstermiş ve muhasebe ve denetim mevzuatında ve uygulamalarında önemli değişimler olmuştur. Özellikle 1980’li yılların başında itibaren ülkemiz uluslar arası alanda meydana gelen bu değişimlere ayak uydurmak ve değişimleri ulusal düzeyde ülkemize adapte etmek için kurum düzeyinde gerekli yapılanmalar yapılmaya başlanmış ve bu çerçevede yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu çalışma ülkemizde bağımsız denetim alanında meydana gelen yasal ve yapısal değişiklikleri sistematik bir şekilde incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Süreci, Denetimin Tarihi

HISTORICAL DEVELOPMENT OF AUDIT IN TURKEY

ABSTRACT

Recently our country has entered a new process of change and development about many fields, especially that makes lots of effort to reach at high-level as developed country in

* Bu Çalışma I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansında sunulmuş ve bildiri kitapçığı yayımlanmamıştır.

** Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Akören Ali Rıza Ercan MYO.

*** Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

financial system and tries to have necessary legal and structural amendments. This effort is also seen in accounting and audit field, and accounting and audit legislation and applications have experienced vital changes. In particular, since the beginning of 1980s, our country has given importance institutional structures to keep pace with these changes in international fields and to adapt changes to our country at the international level and has applied to legal amendments in this framework. This study systematically deals with legal and structural changes in independent audit for our country.

Key Words: Auditing process, History of auditing, External auditing

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve ekonomik gelişmeler ile birlikte dünyada ülkeler tarafından paylaşılan kıt kaynakların, yine ülkeler tarafından kendi uluslarına kullandırılma karşılığı olan vergi odaklı olarak ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresini oluşturan tarafların sayısının her geçen gün artmasının neticesinde daha da önem kazanmıştır. Bu bağlamda işletme ile ilgili olan taraflar karar verme sürecinde temel ve güvenilir kaynak olarak bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan faydalanacaklardır.

Finansal tabloların amacı çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumdaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır (Kavramsal Çerçeve Md:12). Finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (Kavramsal Çerçeve Md:24).

İşletme ve işletmeye taraf olan bilgi kullanıcılarının arasında güvenin sağlanması bir zorunluluktur. Bu güvenin sağlanabilmesi, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkündür. Gerek finansal bilgi kullanıcılarından, gerekse işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir firma tarafından yapılan denetim, finansal bilgilerin güvenilir olmasını sağlar (Kaval, 2005:7)

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2000:23).

Denetim olgusu son on yıldır dünyanın ve Türkiye'nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve denetim işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir. Gelişen sermaye piyasaları, bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ve ihtiyaçları, yabancı yatırımcıların artması ve uluslar arası boyutta ortaya çıkan ve ülke ekonomilerini olumsuz etkileyen skandallar (Enron, Worldcom gibi) denetim olgusunun boyutlarını değiştiren etkiler meydana getirmişlerdir (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 20). Türkiye'de denetimin gelişim sürecini irdelemek, denetimde bugün gelinen noktanın önemini yadsınamayacağını gösterecektir.

2. DÜNYADA DENETİM TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır (Sharkansky, 1991: 5). Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir (Haq Khan, Teksir edilmiş seminer notları). Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır (Khan, 1995:2).

Eski Yunan'da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir. Şehir (Site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşa hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır. Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuş, ayrıca çapraz hesap kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiği görülmüştür. Keza, M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde, Çin'de denetime ilişkin kimi uygulamalar yapıldığı anlaşılmaktadır (China Audit Society, 1999: 254-259).

İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XII. Yüzyıllar arasındaki tarihsel dönemde, kamusal denetim anlayışı da yerleşmiş, İslam halifelerince, özel

veya kamusal durum ayrımı yapılmadan muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Khan, 1995:3).

Hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimi XVII. Yüzyıl İngiltere'sine dayanmaktadır. Bu yüzyılın sonlarında, 1690 yılında İngiltere'de önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve İngiliz Sayıştay'ı kurulmuştur. Kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi de ilk kez bu dönemde yaşama geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrolü esası benimsenmiştir (Dewar, 1985: 10-12).

Aşağıda verilen tabloda dünyadaki ekonomik gelişmeler çerçevesinde muhasebe denetiminde meydana gelen evreler verilmiştir.

Tablo 2-1: Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lü yıllar arası	% 100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar

Kaynak: Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2007:14.

3. TÜRKİYE'DE DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimini Türkiye için bir dönüm noktası olan Cumhuriyetten önce ve sonra olarak değerlendirmek hem bu konudaki düzenleme ve kanunlar açısından hem de uygulamalar açısından karşılaştırma imkanı verecektir.

3.1 CUHMURİYET ÖNCESİ DÖNEM

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devlet Yönetim modelinde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ “Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi” adlı kitabında şöyle ifade etmektedir. “...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılarından birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek “müfettiş” diye yollandığı” ve “...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi” bu ifadeler Osmanlı Devletinde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir.

Osmanlı Şeriye Sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetmek üzere her türlü mali içerikli konularda “kadı” lara tam olarak yetki verilmiş kadılar bu yetki çerçevesinde buldukları bölgelerdeki muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebat ile ilgili bütün almış oldukları kararları şeriye sicillerine kayı ederlerdi. (Büyüksalvarcı, Bezirci, Uz, Güven, 12 WCAH 2008)

II. Mahmut'tan sonraki dönemde Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlamıştır. bu kuruluşların temelini oluşturan “teftiş” birimlerinde görevlendirilenlere “müfettiş” dendiği ve böylece bu dönemden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı anlaşılmaktadır.

“Milli Mücadele” döneminin olağanüstü şartlarında 1921 Anayasası ile “... muntkaların umum surette asayişinin temini ve umum devair muamelatinin teftişi, muntika vilayetlerinin müşterek işlerinde ahengin tanzimi” gibi görevlerle ve geniş yetkilere sahip Bölge Müfettişliklerinin kurulması yönüne gidilmiş ise de, olağanüstü şartların kalkması ile bu kuruluşlar Cumhuriyetten sonra 1925 Anayasa'sında idari yapımızda yer

almamıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde en önemli idari kuruluşlar durumuna gelen, bakanlıklar diğer merkez kuruluşlarında genellikle ve doğrudan doğruya “denetleme” ve “soruşturma” işleri ile görevli bir “Teftiş Heyeti” veya daha sonraki adıyla “Teftiş Kurulu Başkanlığı” sürekli var olagelmıştır.

3.2 CUMHURİYET SONRASI DÖNEM

Muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlıların kuruluş yıllarından bu güne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlar. Ekonomik gelişme, bazı yabancı sermayeli şirketlerin gereksinimini, muhasebe mesleğinin denetim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassısı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla mesleğin Fransa’da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables’ın Türkçe karşılığı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında “Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği” kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir (www.tmud.org.tr).

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’Lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin

Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (www.tbb.org.tr).

Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK v vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şeklinde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır (Çelik, 2005: 411, Aktaran: Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007:22).

Türkiye’de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüş ve tarihi süreç içinde ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır (Bayazıtlı, 1991: 64).

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009:133). Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneği”ni kurmuşlardır (www.tmud.org.tr).

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi (Çarıkıoğlu,1995):

- 1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının Oluşturulmasına,
- 2) Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- 3) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- 4) Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- 5) Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisans üstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutlarının geliştirilmesine,

- 6) Muhasebe denetimine vergi denetim olarak bakmamaya,
- 7) Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur.

Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler 5 kategoride incelenebilir:

- a) 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- b) Sermaye Piyasası Kanunu
- c) Bankacılık Kanunu
- d) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- e) Sigortacılık Kanunu

3.2.1. 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU

13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu kanunun amacı 1 maddede; *“işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, (5786 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008)(*) "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.”* şeklinde açıklanmıştır.

26/07/2008 tarihli 5786 sayılı yasa ile meslek, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali müşavir olarak iki kategoriye ayrılmış ve mesleğin konusunun maddeler halinde şu şekilde açıklanmıştır:

Muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu: “*Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;*

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak”. Olarak kanunun 2. maddesinde ifade edilmiştir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise;

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Kanunun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek yetkisi Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır.

12 madde yorumlandığı zaman, yeminli mali müşavirlik bağımsız dış denetçi, yürüteceği faaliyetler de bağımsız dış denetim olarak nitelendirilebilir. Ancak yeminli mali müşavirlik bağımsız dış denetçilik ile aynı anlamı taşımamaktadır. Müşavirlik kavramı daha çok danışmanlık anlamını taşımaktadır. Oysa denetçinin asli görevi danışmanlık değildir (Sevim v.d., 2006:59). 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli mali Müşavir olması zorunluluğu

bulduğundan bu kanunun da bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir (Dönmez v.d., 2005. 63-64).

3.2.1.1 TÜRKİYE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURULU (T MUDESK)

TMUDESK, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur (www.turmobil.org.tr).

TMUDESK ilk olarak 14/02/1996 tarihinde olmak üzere faaliyet süresi boyunca toplam 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak T MUDESK tarafından kabul edilen standartlar, uygulama yansıtmamıştır. Bunun nedeni, T MUDESK'in yayımladığı standartları işletmelere uygulatabilmesi için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasıdır (Koç Yalkın v.d., 2006:298).

3.2.1.2 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. Madde uyarınca denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur(www.tmsk.org.tr).

Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar

Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesine göre TMSK'nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (16/03/2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete).

Günümüzde kurul tarafından yayımlanan ve IAS/IFRS'ye uyumlu 30'u TMS ve 8'i TFRS olmak üzere toplam 38 muhasebe standardı yürürlükte olmakla birlikte, yayımlanan standartlar ihtiyaca uygun olarak sürekli revize edilmektedir. Kurul, muhasebe denetimine ilişkin bir standart yayımlamamıştır. Ancak muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması, denetim açısından da son derece önemli bir gelişmedir.

3.2.1.3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KURULU (TÜDESK)

Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TURMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması belirlenmesi ve yayımlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005: 44-45).

Kurul; meslek mensupları arasından, ikisi öğretim üyesi olmak üzere 6'sı TÜRMOB'ca, 4'ü YMM Odaları ve kalan 5'i SMMM Odaları tarafından atanmış toplam 15 üyeden oluşmaktadır (Türker, 2006:94). TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından

hazırlanarak yayımlanan Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslar arası Denetim Standartları'nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır (Sevim v.d., 2006: 60-61).

3.2.2. SERMAYE PİYASASI KANUNU

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16. maddesine göre, kanuna tabi belirli şirketler, kamuya açıklanacak mali tablo ve raporlarını genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler. Söz konusu mali tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi zorunlu olup bağımsız denetim kuruluşları raporlarındaki yanıltıcılıklardan doğabilecek zararlardan hukuken sorumludur. Kanunun 22(d) maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek ve 22. maddesi uyarınca kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerine ilişkin tebliğler yayımlamak ile SPK yetkilidir.

Bağımsız denetime ilişkin kurulun yapmış olduğu ilk düzenleme 13/12/1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliktir¹.

Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma alanlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe konulan reform niteliğindeki düzenlemeler diğer ülkelerin ilgili otoritelerince de takip edilmiş ve benzer düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede ülkemizde halka açık şirketler nezdinde yapılacak olan bağımsız denetimi düzenleyen, kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen idari otorite olan Sermaye Piyasası Kurulu da birtakım düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeler temel olarak 4/3/1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”de yapılmıştır (Yılmaz, 2003: 26). Anılan Tebliğ kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak kişilerin 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci

¹ Bu yönetmelik 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı Kurul karar ile uygulanmamaktadır.

Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” uyarınca SMMM/YMM ruhsatı veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge almış olması gerekmektedir (Pirgalip, 2004: 11).

Seri:X, No:19 ve Seri:X, No:21 sayılı tebliğlerle 16 nolu tebliğe değişik ve ek maddeler getirilmiştir. 12/06/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan, Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”² ile Seri: X, No: 16 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Seri: X, No: 22 tebliğinin amacı sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir. Aşağıdaki işletmelerin Kurul düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir:

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) Yatırım fonları,
- d) Emeklilik yatırım fonları,
- e) Yatırım ortaklıkları,
- f) Konut finansmanı fonları,
- g) Varlık finansmanı fonları,
- ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,
- h) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- ı) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,

² 27/7/2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 23 ve 27/8/2008 tarihli ve 26980 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 24 yayımlanmıştır.

i) Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve

j) Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

Tebliğin başlangıç hükümleri 6. maddesinde özel bağımsız denetime tabi işletmeler açıklanmıştır. Tebliğin ikinci bölüm 6. maddesine göre bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır.

3.2.3. BANKACILIK KANUNU

Bankacılık sisteminde bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16/1/1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Devlet Bakam ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği"dir. Daha sonra, "Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik" 21/3/1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. 4389 Sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde BDDK'nın oluşturulmasıyla birlikte, önceki düzenleme mülga olmuş, "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. "4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik" ise, 1/2/2002 tarih ve 24658 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Pirgalip, 2004: 11). 4389 sayılı

Bankalar Kanunu ise, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanununun amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir.

Türkiye’de kurulu 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 bu Kanun hükümlerine tâbidir. Özel kanunlarla kurulmuş olan bankalar hakkında da kanunlarında yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümleri uygulanır.

Kanununun 24. maddesi uyarınca; bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur.

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, bu Kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur.

Onbeş kısımdan oluşan kanunun altıncı kısmı “denetim ve alınacak önlemler”e ilişkindir. Bu kanunun kapsamındaki kuruluşlar, öncelikle iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri, muhasebe ve finansal raporlama birimi, finansal tablolar ve raporları ile risk grubuna kullandırılan kredilere ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerini konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek

zorundadırlar. Bağlı ortaklık ve birlikte kontrol edilen ortaklıkların bu Kanun uyarınca yapılacak konsolide denetimi, gerek duyulması hâlinde, Kurum ve konsolide denetime tâbi kuruluşların denetimi ve gözetimi ile yetkili mercilerle birlikte gerçekleştirilir. Denetim sonuçları ile denetime esas bilgi ve belgeler anılan yetkili mercilerin görüşü alınarak Kurulca belirlenecek usûl ve esaslara göre paylaşılır ve kullanılır.

3.2.4. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURULU (EPDK)

Kurul, ilk olarak 4628 sayılı yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu adıyla kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 19/11/2001 tarihinde görevine başlamıştır (www.epdk.gov.tr).

Bu Kanunların amacı; elektriğin, doğal gazın, petrolün ve LPG'nin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır (www.epdk.gov.tr).

3.2.5. SİGORTACILIK KANUNU

Ülkemizde sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşuna ait düzenleme 30/12/1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe kanunu ile düzenlenmiştir. 1994 yılında çıkartılan 537 ve 539 sayılı; 1999 yılında çıkartılan 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler bu alanlarda sigortacılık faaliyetlerini yeniden düzenlemiştir (Kardeş Selimoğlu, 2007: 34).

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu, 14/06/2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03/06/2007 tarih ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 45. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5684 sayılı Sigortacılık Kanunun amacı, ülkemiz sigortacılığının geliştirilmesini sağlamak, sigorta sözleşmesinde yer alan kişilerin hak ve menfaatlerini korumak ve sigortacılık sektörünün güvenli ve istikrarlı bir ortamda etkin bir şekilde çalışmasını temin etmek üzere bu Kanuna tâbi kişi ve kuruluşların, faaliyete başlama, teşkilat, yönetim, çalışma esas ve usûlleri ile faaliyetlerinin sona ermesi ve denetlenmesine ilişkin hususlar ve sigorta

sözleşmesinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesine yönelik olarak sigorta tahkim sistemi ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir.

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketleri, reasürans şirketleri, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, aracılar, aktüerler ile sigorta eksperleri bu kanun hükümlerine tabidir. Sosyal güvenlik kurumları, Türkiye İhracat Kredi Bankası Anonim Şirketi ile bu Kanunun denetimle ilgili hükümleri hariç olmak üzere özel kanunlarına göre sigortacılık faaliyetinde bulunan diğer kuruluşlar bu Kanun kapsamında değildir.

Kanunun yedinci bölümü “denetim ve bilgi verme”ye ilişkin olup 28.madde gereğince; Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketleri, reasürans şirketleri, özel kanunlarına göre sigortacılık faaliyetinde bulunan kuruluşlar, sigorta ve reasürans aracıları, sigorta eksperlik faaliyetleri, aktüerler ve sigortacılık işlemi yapan veya sigortacılık alanında faaliyet gösteren diğer kişilerin her türlü sigortacılık işlemlerinin denetimi, Sigorta Denetleme Kurulu tarafından yapılır.

4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE DENETİM

Global ekonominin 11 Eylül’ü olarak tanımlanabilen Enron skandalından sonra başta ABD ve SEC olmak üzere dünyadaki belli başlı ülkeler ve bunların piyasayı düzenleyici kuruluşları, özellikle bu skandal ile gündeme yerleşen denetçinin bağımsızlığı konusunda harekete geçmişlerdir. Skandalın etkisinin en fazla hissedildiği ülke olan ABD, 30 Temmuz 2002’de Sarbanes-Oxley yasının yürürlüğe sokmuştur. Bağımsız denetçinin faaliyet alanlarının ve kabul etmemesi gereken görevlerin iyice belirginleştirildiği bu yasanın yankıları çok kısa sürede dünyanın her tarafında hissedilmiştir (Deloitte&Touch, 2003:2).

Türkiye’de uzun süredir görüşülmekte olan ve 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM’de kabul edilerek yasalaşan ve 1 Temmuz 2012 de yürürlüğe girecek olan yeni TTK, hem muhasebe standartları hem de muhasebe denetimi açısından önemli gelişmelere imza atmak üzeredir. Kanunun 88. maddesinin 1. ve 2. bentleri uyarınca; gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine

ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Muhasebe uygulamalarında yasal dayanağı olan böyle bir standartlaşmaya gitmek hiç kuşkusuz denetçilerin işini kolaylaştıracaktır.

6762 sayılı TTK'ya göre üç zorunlu organdan biri olan denetçiler yoluyla yapılan denetim, yeni TTK ile yerini bağımsız denetleme kuruluşlarının veya yeminli mali müşavirlerin denetimine bırakmıştır. Küçük anonim şirketlerde denetim en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılabilir. Denetim uluslar arası standartlara göre yapılmalıdır (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 30). Kanunda da ifade edildiği üzere denetlenecek olan, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir. Başka bir anlatımla denetim, noktasal değil bütünsel olacaktır. *Zaman zaman* değil sürekli yapılacaktır (Seviğ, 2005: 21).

Yeni Türk Ticaret Kanunu, bugüne kadar işlevini yerine getiremeyen murakıplık müessesinin kaldırılması, mali denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi, finansal tabloların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanması ve bunun şirketin ölçeğine göre bağımsız denetim kuruluşu veya SMMM, YMM tarafından yapılması, denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi kavramlarının tanımlanması, muhasebe denetim mesleği adına önemli gelişmeler olacaktır (Arıkan, 2008: 11).

TTK'nın getirdiği en önemli değişikliklerden birisi de, halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetimin, halka açık olsun veya olmasın bütün şirketler için zorunlu hale getirilecek olmasıdır. Böylece ülkemizde bağımsız denetim konusunda tek tip, TTK ve SPK arasında benzer uygulamalar görülecektir (Yıldırım, 2008: 164).

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Denetimin tarihi gelişimi ve bugünkü ekonomik sistemdeki yeri incelendiğinde ülkelerin ekonomik fonksiyonlarının içinde çok önemli bir değişken olduğu tespit edilebilir. Ekonomi tarihi incelendiğinde ekonomi ile denetimin birbirini etkileyerek geliştikleri görülür. Bağımsız denetim, son yıllarda en çok tartışılan ve gelişmeler doğrultusunda farklı düzenlemelere

konu olan alanlardan birisidir. Bu konu sadece ABD’de değil, uluslararası alanda da önemli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir. Ülkemizde de son yıllarda basta sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatı olmak üzere, uluslar arası gelişmeleri dikkate alan önemli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bir meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde dağınıklık ve uyumsuzluk yarattığı ve mesleğin gelişmesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Tüm bu tespitlerin ışığında, TTK Tasarısı’nın yasalaşmasının zorunluluk haline geldiği ve Kanun’unun diğer düzenlemelerin gerisinde değil, ilerisinde olması gerektiği temennidir. Yapılandırılmış bir bağımsız denetim sistemi ile büyük ölçüde bağımsız denetim sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklanan muhasebe ve denetim yolsuzluklarının önüne geçilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Arıkan, Yahya. (2008). Yeni Dönemde Denetim Mesleğine Hazır mıyız? *Mali Çözüm*, (90).
- Bağımsız Denetim Derneği, Bağımsız Denetim Sektörü Raporu http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf Erişim Tarihi: 17/4/2009
- Başpınar, Ahmet. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, (148).
- Bayazıtlı, Ercan., “Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması” Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi Ankara:1991
- Bozkurt, Nejat. (2000). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım.
- Büyükalvarcı, A., Bezirci, M., Uz, M., Güven, M., “Records Of Kadı” Fundamental Of Accrual Accounting: A Research About Konya During The Year “1848” (Hegira 1264), 12 th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, 2008.
- China Audit Society, “History and Development of State Audit in China,” State Audit and Accountabilitiy, 1999

- Çarıkçioğlu, Peyami. (1995). Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. I.Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, 6-8 Nisan 1995 archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUNIOTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc
- Çelik, Aytekin. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Deloitte&Touch (2003). İç Denetim Bülteni (1).
- Dewar, A. David; “Value for Money Audit; The First 800 Years,” Public Finance and Accountancy, August 1985
- Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak ve Ersoy, Ayten. (2005) Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, (9).
- Güredin, Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Bası, Arıkan Matbaası, İstanbul, Ocak-2007.
- Kardeş Selimoğlu, Seval ve Göktepe, Hülya. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm*, (81).
- Kardeş Selimoğlu, Seval. (2007). Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler. *Mali Çözüm*, (79).
- Kaval, Hasan. (2005). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Khan, M. Arkam., “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş,” Çev.:Faruk Eroğlu, Sayıştay Dergisi, S.19, Ekim-Aralık 1995
- Khan, Ziaul Haq., Introduction to Government and Financial Audit, Director General, P.A.W. Lahore, Pakistan (Teksir edilmiş seminer notları).
- Koç Yalkın, Yüksel, Demir, Volkan ve Demir, Defne. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm*, (Özel Sayı), 17. World Congress Of Accountants.
- Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41).

- Pirgalip, Burak. (2004). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslar arası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu, SPK Yeterlik Etüdü.
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 20391, 3 Ocak 1990.
- Seviğ, Veysi. (2005). Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı. *Mali Çözüm*, (70).
- Sevim, Şerafettin, Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi. (2006). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8.Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır? *Mali Çözüm*. (74).
- Sharkansky, Ira,. “The Development of State Audit,” State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem, 1991.
- SPK. (1981). 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. T.C. Resmi Gazete, 17416, 30 Temmuz 1981.
- SPK. (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), T.C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.
- TMSK. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, T.C Resmi Gazete, 25404, 16 Mart 2004.
- TMSK. (2005). Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve. T.C. Resmi Gazete, 25702, 16 Ocak 2005.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı. http://www.alomaliye.com/download/turk_ticaret_tasari Erişim Tarihi: 8/2/2009.
- Türker, Masum. (2006). Uluslar arası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (19).
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi,
<http://turmob.org.tr/tmudesk/yonerge.html>
- Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihçesi.
www.tnud.org.tr/dokumanlar/MuhasebeTarihce.doc

Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 20390, 2 Ocak 1990.

Yıldırım, Suat. (2008). Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10 (1).

Yılmaz, Eyüp. (2003). Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, SPK Yeterlik Etüdü, İstanbul.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. T.C Resmi Gazete, 20194, 13 Haziran 1989.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 25983, 1 Kasım 2005. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 26552, 14 Haziran 2007. <http://www.epdk.gov.tr/>