

Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler

Mehtap Karakoç*

ÖZET

Dünyada son yıllara damgasını vuran şirket skandalları bağımsız denetimin önemini gündeme taşımıştır. Yaşanan gelişmelerin etkisiyle bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin günümüz şartlarına uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Mevcut yasal düzenlemelerin günümüz şartlarına uyumlaştırılması amacıyla atılan adımlardan en önemlisi 50 yılı aşkın süredir yürürlükte olan Türk Ticaret Kanununun değiştirilmesidir. 1 Temmuz 2012 tarihinde uygulanmaya başlanan Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim boyutunda bazı değişiklikleri de beraberinde getirmektedir. Son dönemde bağımsız denetimde meydana gelen değişiklikler bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. İki bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetimle ilgili olan maddeleri incelenerek, söz konusu maddelere yöneltilen eleştirilere ve bazı görüşlere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise; son dönemde bağımsız denetimdeki düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğitimleri hakkında bilgiler bulunmaktadır. Sonuç olarak bu çalışmanın bağımsız denetim konusunda söz konusu taraflara yol göstermesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

In Company With Turkish Commercial Law The Improvements In Independent Audit

ABSTRACT

Corporate scandals, that marked the recent years of the world, have brought up the importance of the independent audit. With the impact of developments, in the legal regulations related to the independent audit, it has been aimed to suit to present conditions. Therefore one of the most important steps taken is to change Turkish Commercial Law which is valid for over 50 years. The Turkish Commercial Law came into effect on July 1st 2012, has brought some changes to the independent audit. The changes in the last period create the subject of this study. The content of the study is divided into two parts. In the first part, articles of Turkish Commercial Law related to independent audit, their critics and some views have been treated. In the second part, in consideration of recent regulations in independent audit, independent auditors and the educations of them were informed. In conclusion, the aim of this study is to lead the way to the parties about independent audit.

Keywords: Independent Audit, Turkish Commercial Law, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, Independent Audit Regulation.

Jel Classification: M41, M42.

* Yrd. Doç. Dr. Mehtap Karakoç, Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, merdemmehtap@hotmail.com

1. GİRİŞ

Türkiye’de 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 1957 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, kısmen Alman Hukukundan kısmen de İsviçre Hukukundan esinlenerek oluşturulmasına rağmen, bu hukuk sistemlerinde meydana gelen güncellemeleri takip etmemiştir. Yıllar içinde ticaret hukukumuzda da meydana gelen gelişmelerle kanun, kaynak hukukundan uzaklaşmıştır (Deloitte, 2006: 1).

50 yıldan fazla süredir kullanılan ve bu süre zarfında herhangi bir güncelleme yapılmamış olan 6762 sayılı TTK ihtiyaçlara cevap verememeye başlamıştır. Bu nedenle Prof. Dr. Ünal Tekinalp başkanlığındaki TTK Komisyonu 1999 yılında yeni bir kanun tasarısı için çalışmalara başlamıştır. 2005 yılı Şubat ayında söz konusu kanun tasarısı Adalet Bakanlığı’na teslim edilmiştir. Bu komisyon akademisyenler, yargıçlar ve devletin ticaret hukuku ile ilgili birim temsilcilerinden meydana gelmektedir. Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan tasarı çeşitli üniversitelere, bazı öğretim üyelerine, barolar ve çeşitli kuruluşlara gönderilerek görüşleri alınmıştır (Deloitte, 2006: 2). 6102 sayılı TTK¹ 13 Ocak 2011’de TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Kanunun yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiştir. 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden kanunda değişiklik yapan 6335 sayılı kanun, 50 maddeyi değiştirerek 26 Haziran 2012’de kabul edilip, 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

TTK’nin yürürlüğe girmesiyle taslak üzerinden yapılan eleştirilere yenileri eklenmiştir. Bağımsız denetimde yaşanacak değişiklikler ve bunların yansımaları Kanun uygulanmaya başlamasına rağmen halen tartışılmaktadır. Çalışmamızda TTK’nin uygulanmaya başlamasıyla bağımsız denetimle ilgili yaşanan değişikliklere değinilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde Kanunun bağımsız denetimle ilgili maddeleri incelenerek bu maddelere yöneltilen eleştiri ve görüşlere yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise son düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğitimleri yer almaktadır.

2. TTK’DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ MADDELERİN İNCELENMESİ

6102 sayılı TTK’nin bağımsız denetimi ile ilgili maddeleri 397-406. maddelerdir. Söz konusu kanun, tasarı haline getirildikten sonra kamuoyunun görüşleri alınarak son şekline getirilmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili kanun maddeleri incelenirken, kanun son haline getirilmeden bu maddelere yapılan eleştirilere de yer verilecektir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısının gerekçelerinde, denetimin tamamıyla denetçilere ait olduğu belirtilmiştir. Denetim işlevinin hiçbir yönüyle devredilemeyeceği veya doğrudan ya da dolaylı şekilde kullanılamayacağı vurgulanmıştır. Kanundaki denetimle ilgili 397-406.

¹ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “TTK” ifadesi ile 6102 sayılı Kanundan söz edilmektedir.

maddelerde söz edilen yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir. Denetim noktasal değil bütünseldir, zaman zaman değil sürekli bir işlemdir (TTK Tasarısı, 2005: 131).

6102 sayılı TTK’de eski sistemde kendisinden eklenen işlevleri yerine getiremediği düşünülen “murakıplık (denetçilik)” organı kaldırılmıştır. Mülga TTK’de her anonim şirketin murakıp bulundurma zorunluluğu bulunmaktaydı (Mülga TTK Madde 347). Bu organın kaldırılması bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin tamamen denetimsiz kalması anlamına gelmektedir. Murakıplığın kaldırılması yerine iyileştirilmesi bağımsız denetim açısından daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

2.1. Genel Olarak Denetleme

TTK’nin 397. maddesi anonim şirketlerin ve şirket topluluğunun denetlenmesi ile ilgili genel konuları kapsamaktadır. 397. maddenin 1. fıkrasına göre; *denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirket topluluğunun finansal tablo denetçileri tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenir. Yönetim kurulunun “yıllık faaliyet raporu” içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.* Bu maddede yer verilen yıllık faaliyet raporu ifadesi daha önceki taslaklarda yıllık rapor şeklinde kullanılmış, bu nedenle de eleştirilere maruz kalmıştır. Bağımsız Denetim Derneği’ne göre; yıllık rapor ifadesinin uluslararası literatürde kullanılan karşılığı olan “annual report” uluslararası uygulamalarda denetim dışında yer almaktadır (Dural, 2005: 30). Bu ifadenin kanunlaşırken yıllık faaliyet raporu olarak düzeltildiği görülmektedir.

397. maddenin 2. fıkrasına göre; *denetime tabi olan şirketler, hazırlanmış finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini ve denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Denetime tabi olduğu halde denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.* Bu madde yıllık ve altı aylık finansal tabloları kapsamakta olup, açılış bilançoları, ara dönem bilançoları, tasfiye bilançoları ve diğer bilançoları kapsam dışıdır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 29).

397. maddenin 3. fıkrasına göre; bu tablolar ve raporlarda yapılan değişiklikler “denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse” yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir, bu denetleme ve sonucu raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde bu denetlemeye dair tüm ekler bulunmalıdır. Burada sözü edilen değişiklik yıllık karlardan, müşterilerden veya iştiraklerden ya da şirketin içine düştüğü ödeme sorunlarından kaynaklanabilir. Değişiklikler kar nakilleri veya karşılıklar gibi değişiklikleri gerektirebilir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 29). Bu hükümde yer alan “denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelik” ifadesinin yoruma açık bir ifade olduğu kanaatindeyiz.

397. maddenin 4. fıkrası denetime tabi olan şirketlerle ilgilidir. Bu madde 26.06.2012 tarihinde tasarıya eklenmiştir. Kanunun tasarı halinde denetime tabi olan şirketlerin büyük, orta ve küçük ölçekli şirketler olarak sınıflandırıldığı görülmektedir (TTK Tasarı Madde 1522). Bu madde denetime tabi olan şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir.

Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” 23.01.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Buna göre Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler 01.01.2013 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bu kararın 3.maddesinin 1. fıkrasına göre; bağımsız denetime tabi olan şirketlerin varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı listede yer alan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bu ölçütler;

- a) Aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü

Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi TTK tasarısında şirket ölçeklerine göre yapılırken, 6335 sayılı Kanunda Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılmıştır. Kanun tasarı halindeyken küçük ve orta büyüklükte işletmeler (KOBİ) de dahil olmak üzere tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı beklentisi vardı. Ancak Bakanlar Kurulu Kararında ölçütlere göre şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacakları belirlenecektir. Bu ölçütler incelendiğinde bazı noktalar dikkat çekmektedir. Yıllık net satış hasılatları bakımından şirketler değerlendirildiğinde, İstanbul Sanayi Odasının (ISO) verilerine göre Türkiye'nin ilk 500 şirketinin sadece 384 adedinin net satış hasılatının 200 milyon TL ve üzeri olduğu göze çarpmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) Ekim 2012 itibarıyla 500 ve üzeri sigortalı çalıştıran şirket sayılarına bakıldığında bu sayının sadece 1018 şirket olduğu görülmektedir. Bu noktadan hareketle bağımsız denetime tabi şirketlerin sayısı bakımından büyük beklentiler taşıyan TTK, yalnızca 1000-1500 arası şirketin bağımsız denetim mekanizmasına dahil olmasını sağlamıştır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin %99’nun KOBİ’lerin oluşturduğu göz önüne alındığında Türkiye’de bağımsız denetime tabi şirketlerin toplamda %1’lik dilime sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

2.2. Denetim Konusu ve Kapsamı

TTK'nin 398. maddesi denetimin konu ve kapsamı hakkında bilgi vermektedir. TTK Tasarısının gerekçelerinde bu maddenin amacını genel kurula tam ve doğru değerlendirebilme olanağı sağlamak ve denetleme raporunu güvenilir kılmak olarak tanımlamıştır.

398. maddenin 1. fıkrasına göre; *şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin*

öngördüğü ölçüde iç denetimin ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK'nin belirlediği esaslarla denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. Bu fıkranın gerekçesinde, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetiminin kağıt üzerinden denetimden öte envanter dahil tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgelerle denetlenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu denetleme genel denetleme olup, halka açılma, menkul kıymet çıkarma, sermaye artırımını gibi özel konuların denetimi değil, tümünün denetimidir.

Bu maddede bahsi geçen denetim, vergi denetiminden farklı bir denetimdir. Anonim şirketin bu maddeye göre denetlenmesi vergi denetimini içermemektedir. Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması bu maddenin dışında kalmaktadır (TTK Taslak, 2005: 133).

Bu maddenin tasarıdaki halinde “yıllık raporların denetimi” ifadesi değiştirilerek “yıllık faaliyet raporu” ifadesi kullanılmıştır. Bağımsız Denetim Derneği (2005) çalışmalarında taslaktaki ifadeyi eleştirmiş, muhasebenin bir bütün olarak denetiminin UDS kapsamında olmadığını savunmuştur (Dural, 2005: 31).

398. maddenin 2. fıkrasına göre denetim;

a) Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyumlu olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

Bu fıkranın gerekçesinde denetlemenin yapılmasına dair 4 kuraldan bahsedilmektedir. Bu kurallar (TTK Taslak, 2005: 133);

1. Şirket ve topluluk yönünden finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,
2. Tablolar ve raporlarla denetiminin ortaya koyduğu bulgularla bilgilerin uyumlu olup olmadığı,
3. Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde gösterilip gösterilmediği,
4. Risklerin doğru bir şekilde ifade edilip edilmediğidir.

Söz konusu kurallar denetim olmazsa olmaz şartları olup, birbirlerinin yerine geçememektedirler.

398. maddenin 3. fıkrasına göre; topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları inceler ki böylece konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın denetlenmiş olsun.

Buradaki istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması halinde yeniden denetime ihtiyacı yoktur.

398. maddenin 4. fıkrasına göre; denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını açıklar. Eğer böyle bir sistem varsa denetçi bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları KGK tarafından belirlenir.

Deloitte (2006) çalışmasında 398. maddeyi şu şekilde özetlemiştir (Deloitte, 2006: 13);

a) *Spesifik İnceleme Konusu*: Şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, konsolide tablolarının ve yıllık raporlarının denetimidir.

b) *Ölçüt*: Anonim ortaklığın veya topluluğun kayıtlarının, Kanuna, TMS'ye ve esas sözleşmeye uygunluğu değerlendirilecektir.

c) *Karşılaştırma*: Bağımsız denetim kuruluşu, finansal tabloların ve yıllık raporun, inceleme sırasında elde ettiği verilerle uyumu saptanacaktır.

2.3. Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi

TTK'nin 399. maddesi denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmesinin feshi konularına açıklık getirmektedir.

399. maddenin 1. fıkrasına göre; *denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.* Bu maddenin gerekçesinde denetimin bir yanı sıra yönetimin denetlenmesi anlamına geldiği için denetçinin seçiminin genel kurula verildiği belirtilmektedir. Genel kurulun bu yetkisi devredilemez niteliktedir. Böylece teorik olarak 6762 sayılı mülga TTK ile 6102 sayılı TTK arasında tam bir ilkesel uyumlu olduğu vurgulanmaktadır.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (İYMMO) (2012) çalışmasında bu fıkrada geçen “gecikmesizin” ifadesini eleştirmektedir. Denetçinin seçiminde süre belirtilmeksizin şirketin ticaret siciline tescil ettirmesi gerektiğini belirten maddenin, yanlışlıklara ve yanlışlıklara yol açabileceği vurgulanmaktadır. Bunun yerine seçimin yapıldığı tarihten sonraki ilk iş gününde mi yoksa seçimden birkaç gün sonra mı tescil işlemlerinin yapılacağı konusunda daha net bir ifadenin yer alması gerektiği savunulmaktadır (İYMMO, 2012: 4).

399. maddenin 2. fıkrasına göre; *denetçiden denetleme görevi, sadece bu maddenin 4. fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.* Bu fıkranın gerekçesinde denetçi ile yapılan sözleşmenin tek taraflı olarak feshedilmemesi ilkesini kabul

ederek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden uzaklaştırması olanağını ortadan kaldırmıştır. Yalnızca 4. fıkroda öngörüldüğü şekilde ve haklı sebeplerin varlığında denetçi görevden alınabilir. Denetçinin görevden alınmasında mahkeme kararı eşzamanlı olmalıdır. Yani önce denetçi azledilip, daha sonra yenisi atanamaz. Böylece yönetim kurulu veya genel kurul ile denetçi yaptığı sözleşmeyi kendiliğinden fesih edip, yeni denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin bağımsızlığına kesin bir göndermedir. Denetçi açısından şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olması baskıya neden olabilecektir. Feshin 4. fıkradaki şartlara bağlanmış olması, denetçiye sağladığı güvence bakımından yeni ve modern şirketler hukukunun ilham verdiği bir üst hukuk kuralıdır. Bu gerekçeye göre; bu ilke, kanuna hakim olan bağımsız denetimin taşıyıcı kolonlarından birisidir.

399. maddenin 3. fıkrasına göre; *konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.* Bu fıkra akla tek denetçinin diğer şirketleri de denetlemek için yeterli olup olmadığı sorusunu getirmektedir. İYMMO (2012) çalışmasında bu fıkraya eleştiri yaparak, bu hükümden ana şirketin denetçi seçmesi durumunda topluluk şirketinin denetçi seçmesine gerek olmadığını anlaşıldığını belirtmektedir. Her şirketin bir denetçisinin olmasının gerekliliği vurgulanmaktadır (İYMMO, 2012: 4).

399. maddenin 4. fıkrası denetçinin görevden alınması ile ilgilidir. Bu maddede haklı sebep tanımlanmamıştır. Ancak kanunun gerekçelerinde bu terim ile önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmiştir: Mesleki yetersizlik, denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği, itibar kaybı, denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması haklı sebepler arasında sayılmaktadır. Buna rağmen, görüş ayrılıkları somut olaylarla destekleniyorsa haklı sebep olarak kabul edilmektedir. Bu maddeye göre denetçi, ancak haklı bir sebebin, özellikle tarafsızlığı bozan herhangi bir olgu veya davranışın varlığında, ancak mahkeme kararıyla görevden alınabilir.

399. maddenin 5. fıkrasına göre; *görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren 3 hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az 3 aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olma şartı bulunmaktadır.*

399. maddenin 6. fıkrasına göre; *faaliyet döneminin 4. ayına kadar denetçi seçilememişse denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin isteği üzerine, 4. fıkroda gösterilen mahkeme tarafından atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.* Bu fıkranın gerekçesinde, “görevini yapmaktan engellenmesi hallerini” fiziki engelleme, denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumlar olarak

açıklamıştır. Davanın uzamasını engellemek için mahkeme kararının kesin olduğu vurgulanmıştır.

399. maddenin 7. fıkrasına göre; *denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara 3 iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.*

399. maddenin 8. fıkrasına göre; *denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirket tarafından sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınması haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür, bu sonuçlar bir rapor haline getirilerek genel kurula verilir. Bu fıkranın gerekçesine göre; denetçiye karşı görevden alınma davası açılmışsa, denetçinin davanın sonuçlanmasını beklemek zorunluluğu bulunmamaktadır. Haklı sebepler; çalışma şartlarından, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesinden, denetçinin görevi yerine getirmesinin engellenmesinden doğabilir. Bu noktada Bağımsız Denetim Derneği (2005) çalışmasında denetçilerin sözleşmeyi fesih şartlarını genel bağımsız denetim sözleşmesinde açık bir şekilde belirlemeleri gerektiğini vurgulamaktadır (Dural, 2005: 32).*

399. maddenin 9. fıkrasına göre; *denetçi 6. fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.*

2.4. Denetçi Olabilecekler

TTK'nin 400. maddesi denetçi olabilecekleri göstermektedir. Bu maddenin 1. ve 2. fıkraları 6335 sayılı Kanunun 19. maddesiyle değiştirilmiştir. 400. maddenin 1. fıkrasına göre; *denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.*

Aşağıdaki hallerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki 3 yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda %20'den fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin

- yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hımsı ise,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son 5 yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının %30'undan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona %20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

Bu maddesinin 1. fıkrası İYMMO'nun (2012) çalışmasında eleştirilmiştir. Fıkranın ilk cümlesinde yer alan “denetçi... sermaye şirketi olabilir” ifadesindeki kavram karmaşasına dikkat çekilmiştir. Denetçi kavramı ile gerçek bir kişinin tanımlanması beklenirken, cümlenin sonunda gerçek kişilerden farklı bir kuruluştan söz ediliyormuş gibi bir ifade ortaya çıkmıştır (İYMMO, 2012: 2).

400. maddenin 2. fıkrasına göre; *10 yıl içinde aynı şirket için toplam 7 yıl denetçi olarak seçilen denetçi, 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.* Bu fıkranın taslaktaki hali “bir bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için 6 yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, söz konusu bağımsız denetleme kuruluşu veya o şirketin denetimi için özgülediği denetçi ile onunla birlikte çalışan denetleme takımı en az 4 yıl için değiştirilir“ şeklinde iken kanunda sürelerde değişiklik yapılması uygun görülmüştür. Bu fıkraya, 26.06.2012 tarihinde Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) hazırlamış olduğu görüş yazısında da yer verilmiştir. Bu yazıda; bu uygulamayla bağımsız denetçi ile birlikte bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonunun da söz konusu olduğu belirtilmektedir. Bu uygulama dünyada birkaç ülke dışında artık uygulanmayan bir durumdur. Maddenin taslak halinde yalnızca bağımsız denetçinin rotasyonu benimsenmiş olmasına rağmen kanunda hem bağımsız denetçinin hem de bağımsız denetim şirketinin rotasyonu söz konusudur. Dünyada uzun süre denenilen bu yöntemden yarar sağlanmadığı aksine zararları belirlendiği için vazgeçilmiş, yalnızca bağımsız denetçinin rotasyonu benimsenmiştir. Tüm bu nedenlerle TÜSİAD bağımsız denetçinin rotasyonunu benimsenmesini tavsiye etmektedir. Bu yaklaşımda ısrar edilirse başka bir çözüm yolu olarak uygulamada çeşitliliğin olmaması açısından Sermaye Piyasası Kurulunun benimsediği bağımsız denetçi rotasyonunun aynen

kanunda yer alması gerektiğini belirtmiştir (TÜSİAD, 2012: 1). Eleştiriler dikkate alınarak bağımsız denetim kuruluşunun rotasyonundan vazgeçilmiştir.

400. maddenin 3. fıkrasına göre; *denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.* TÜSİAD bu fıkraya; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü”nde yer vermiştir. Raporda; bu fıkra ile esas yapılması amaçlanan denetçinin bağımsızlığının korunması olduğu belirtilmekte ancak denetçinin bilgi birikimini şirket yararına kullanmasının engellendiği vurgulanmaktadır. TÜSİAD bu maddenin şu şekilde değiştirilmesini tavsiye etmektedir (TÜSİAD, 2005: 13-16);

“Denetçi, denetim hizmeti verdiği şirkete bağımsızlığını etkileyecek ek hizmetler veremez. Denetçinin bağımsızlığını etkileme ihtimali bulunan hizmetler özellikle:

- a) Şirket tarafından kendisine sağlanan bilgileri sadece teknik olarak düzene koymak dışında muhasebe kayıtlarının oluşturulması ve finansal tabloların hazırlanması konularında,
- b) Finansal bilgi sistemleri, yazılım ve donanımlarının tasarlanması ve kurulması aşamasında,
- c) Şirketin mali yapısı içinde önemli sayılabilecek değerlendirme ve aktüerya konularında,
- d) Bağımsız denetim dışında iç denetime ilişkin konularda,
- e) Şirkete ilişkin dava veya diğer hukuki uyuşmazlıklarda ve uyuşmazlığın şirket finansal tabloları üstünde etkili olma ihtimalinin bulunduğu durumlarda şirket lehine avukatlık, tahkim avukatlığı veya benzer savunma görevlerini yüklediği hallerde,
- f) Şirketin üst düzey yöneticilerinin seçiminde denetçinin etkili olması durumunda ortaya çıkar.”

TTK'nin 400. maddesinin 4. fıkrası 6335 sayılı Kanununun 19. maddesiyle kaldırılmış, böylece TTK'nin önemli unsurlarından birisi olan işlem denetçileri kanundan çıkarılmış olmuştur. Tasarının gerekçelerinde işlem denetçisi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, yüksek hacimli menkul değer ihracını denetleyen denetçi olarak tanımlanmaktadır. Bu denetçiler de 400. maddenin nitelik şartlarına bağlıdır.

Deloitte (2010) çalışmasında işlem denetçisinin görevlerini şu şekilde sıralamıştır (Deloitte, 2010: 9);

1. Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
2. Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
3. Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi,
4. Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
5. Sermaye artırımının ve azaltılmasının denetlenmesi,
6. Diğer işlemlerin denetimi

İşlem denetçiliğinin kanundan çıkarılmasıyla, işlem denetçilerinin yaptıkları işi kimlerin yapacağı sorusu gündeme gelmiştir. Söz konusu işlemlerin bağımsız denetimden geçmesi, olası hataların önüne geçmekte oldukça önemlidir. Bu noktada işlem denetçiliğinin TTK'de yer almaması tartışma konusudur.

2.5. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı

TTK'nın 401. Maddenin 1., 2. ve 3. fıkraları ibraz yükümü ve bilgi alma hakkını içermektedir. 401. maddenin 1. fıkrasına göre; *şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlar. Dolayısıyla şirket denetçiye şirket ile ilgili her türlü evrakı sunmaktan sorumludur.*

2.6. Denetim Raporu

TTK'nın 402. maddesi denetim raporunun şekline ve içeriğine ilişkin gereklilikleri içermektedir. 402. maddenin 1. fıkrasında; *denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.*

Bu fıkranın gerekçesinde raporun;

(a) açıklık ilkesine uymalı

(b) geçmiş yıl ile karşılaştırmayı içermesi gerektiğini belirtmektedir.

402. maddenin 2. fıkrasında; *ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan incelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.* Bu fıkra denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimiyle ilgilidir. Bu denetim ayrı bir rapora bağlanmaktadır. Bunun nedeni; denetçinin yıllık faaliyet raporunu denetleyememesidir. Bu fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgüleneceğine açıklık getirmektedir (TTK Tasarısı, 2005: 137).

402. maddenin 3. fıkrasında denetim raporunun esas bölümünün içeriğini açıklamaktadır. 402. maddenin 4. fıkrasında *denetim raporunun esas bölümünde;*

a) *Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya uygun olup olmadığı,*

b) *Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamındaki açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.*

Bağımsız Denetim Derneği (2005) çalışmasında bu fıkrada geçen “defterlerin usulüne uygun tutulup tutulmadığı” ifadesine ile ilgili denetimin UDS kapsamında ele alınan bir konu

olmadığı için bu denetimin yapılma şekli ile ilgili standartların belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır (Dural, 2005: 34).

402. maddenin 5. fıkrasında; *finansal tablolar ile defterlerin;*

a) *Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,*

b) *TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunu gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı belirtilir.*

Bağımsız Denetim Derneği (2005) bu fıkranın UDS ile örtüşen bir raporlama olmadığı için çıkarılması gerektiğini belirtmiştir (Dural, 2005: 34).

402. maddenin 6. fıkrasında; *denetim çerçevesinde bir değerlendirme yapılmışsa, yapılan değerlendirmenin sonucu ayrı bir raporda gösterilir.* 402. maddenin 7. fıkrasında; *denetçi hazırladığı raporu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.*

2.7. Görüş Yazıları

TTK'nın 403. maddesi denetçi görüşü ile ilgilidir. Maddenin gerekçesinde görüş yazısı ifadesinin seçilmesinin sebeplerini şu şekilde sıralanmaktadır;

1. Görüş raporu ifadesi kullanılsaydı eğer 402. maddedeki denetçi raporuyla karışabilir veya bağlantılı sanılmasına yol açabilirdi.

2. “Görüş” sözcüğü öznel bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre varılan sonucu ifade etmektedir.

403. maddenin 1. fıkrasında; *denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Görüş yazısı, KGK'nin belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde ettiği bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğruluğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun olduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.*

403. maddenin 2. fıkrasında; *görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa bu sorumluluğa dikkat çekilir. Görüş KGK'nin belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.*

403. maddenin 3. fıkrasında; *denetçi eğer çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş olumsuz bir görüş olarak kabul edilmemektedir.*

403. maddenin 4. fıkrasında; *şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasını sağlamaya imkan vermeyecek belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması durumunda denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.*

403. maddenin 5. fıkrası 6335 sayılı Kanununun 20. maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre; *olumsuz görüş yazılarının varlığında yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren 4 iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu 6 ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen durumda genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.*

Kanunun 403. maddesi özetle denetçinin vereceği görüş yazıları hakkında bilgi vermektedir. Buna göre denetçi;

1. Olumlu Görüş Yazısı,
2. Sınırlandırılmış Olumlu Görüş Yazısı,
3. Olumsuz Görüş Yazısı,
4. Kaçınma Yazısı, olmak üzere 4 farklı görüş yazısı verebilmektedir.

Bu haliyle görüş yazılarının UDS ile uyumlu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

2.8. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları

TTK'nın 404. Maddenin 1-6. fıkraları denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluklarını bildirmektedir. "Davranış" sözcüğü dürüstlüğü, tarafsızlığı ve şirket sırrına bağlılığı ifade eder. "Dürüstlük" ise her türlü ahlaki kuralı içine alır. Denetleme sırasında öğrenilen tüm bilgiler "sır" olarak anılır. Sorumluluğun şartı sırrın kullanılmasıdır. Sorumluluk için kullanma sonucunda bir menfaat elde edilmiş olması gerekmektedir. Kullanmanın anlamını öğretti ve mahkeme kararları belirler. "Kullanma" içeriden öğrenenlerin ticaretine ve borsaya özgü değildir. Sırrın izin ile kullanılması sorumluluğu ortadan kaldırır (TTK Tasarı, 2005: 139).

Bu maddenin 1. fıkrası 6335 sayılı Kanununun 21. maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre; *denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.*

404. maddenin 2. fıkrasına göre; *denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluklarını yerine getirmekte ihmali olan kişiler hakkında verdikleri zarar nedeniyle her bir denetim için 100.000 Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. Bu durum denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması halinde geçerli olduğu gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da uygulanmaktadır.* Maddede ihmâl sonucu zarara sebebiyet verenler üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınır yoktur. Bu fıkradaki sorumluluk halleri dürüstlüğü, tarafsızlığı ve sır saklama yükümünün ihlalidir. Aykırılık için denetim sırasında öğrenilen işletme sırlarının kullanılmış olması yani 3. kişiye aktarılmış olması gerekmektedir. Herkes tarafından bilinen olgular hükmün kapsamına girmez. İzin, sorumluluğu kaldırır (TTK Tasarı, 2005: 140).

404. maddenin 2. fıkrası Bağımsız Denetim Derneği tarafından eleştirilmektedir. Bu fıkrada parasal cezalar konusunda maddi bir tavan belirlemek yerine uluslararası uygulamalarda görülen denetim ücretinin katlarını temel alarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu cezanın denetim ücretinin 2 ila 4 katını aşmayan sınırlama yönteminin daha uygun olacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca tek düzeliği bozmamak açısından halka açık olsun olmasın tüm şirketler için ortak bir oranda ceza belirlenmesi daha doğrudur (Dural, 2005: 35).

2.9. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

TTK'nin 405. maddesi şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmünün yorumlanmasında, şirket ile denetçi arasındaki görüş ihtilaflarının mahkeme kararı ile çözüme bağlanmasına ilişkindir. Bu maddenin 1. fıkrasına göre; *şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin talebine istinaden şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Verilen bu karar kesindir.* 405. maddenin 2. fıkrası; *söz konusu davanın giderlerinin şirket tarafından karşılanacağını bildirmektedir.*

2.10. Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi

TTK'nin 406. maddesi özel denetçi denetimi ile ilgilidir. Bu maddeye örneğin şirket ile topluluk şirketi arasındaki ilişki denetçilerin sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmalarına neden olabilir. Bu ilişkiler kanunlara aykırı bulunabilir. Bu maddeyle sermayedarlar bu durumun açıklığı kavuşması için özel denetçi atanması hakkını edinmiş olmaktadır. Bu yeni ve güçlü bireysel hakkın genel kurul tarafından reddedilmesi mümkün değildir (TTK Tasarısı, 2005: 140). Buna göre;

a) Denetçi, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,

b) Yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapmadığını açıklamışsa,

herhangi bir pay sahibinin talebi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından özel denetçi atanabilir.

3. YAŞANAN DEĞİŞİMLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YANSIMALARI

KGK, 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından 26.9.2011 tarihinde kurulmuştur. 660 sayılı KHK ile bu kuruma uluslararası standartlarla uyumlu TMS oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme, bunların faaliyetlerini denetleme, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma görevleri verilmiştir (KHK Madde 1). KHK'nin 3.maddesine göre; Başbakan, KGK'nin yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilmektedir. Bu kurum, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 9. ve 27. maddelerindeki yetkiye istinaden Bağımsız Denetim Yönetmeliğini (BDY) 26 Aralık 2012 tarihinde 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır.

660 sayılı KHK'nin 2/a maddesine göre; YMM ve SMMM ruhsatına sahip olan meslek mensuplarının bağımsız denetçi olabileceği belirtilmiştir. TTK'nin 400. maddesine göre de YMM ve SMMM unvanına sahip meslek mensupları denetçi olabileceklerdir. 660 sayılı KHK yürürlüğe girmeden evvel bağımsız denetim ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esaslar Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) çıkardığı tebliğlerle belirlenmekte idi.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22'ye göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarıdır. Bu Tebliğin 4. maddesine göre bağımsız denetçilerin şu şartları taşımaları gerekmektedir;

- 3568 sayılı Kanuna göre SMMM veya YMM unvanını almış veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansına sahip olmaları,
- Sorumlu ortak baş denetçilerin fiilen en az 2 yıl süreyle SPK listesinde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi olarak çalışmış

olmaları ya da SPK üyesi olarak 2 yıl, SPK meslek mensubu olarak 5 yıl çalışmış olmaları, (Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)

- Türkiye’de yerleşik olmaları,

- Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat gereği bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kurumlarda sorumlulukları saptanmış, bağımsız denetimden süreli olarak yasaklanmamış ve yasaklananların süresi sonunda SPK tarafından yasakları kaldırılmış olması, (Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)

- Yüz kızartıcı bir suçtan mahkum olmamaları, Sermaye Piyasası Kanununa muhalefetten haklarında verilmiş mahkumiyet kararının olmaması,

- Çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev almaları,

- Faaliyet yetki belgeleri iptal edilmiş ya da borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde sorumluluğu bulunmaması,

- 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun ilgili maddelerine göre sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmamaları.

Bu Tebliğin 4/2 maddesine göre; SPK’de meslek personeli olarak en az 10 yıl çalışmış olanlar ve SPK üyesi olarak görev yapanlarda SMMM ve YMM olma şartı aranmamaktadır.

SPK’nin gerçekleştirdiği Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavları;

- Finansal Sistem, Sermaye Piyasaları ve Sermaye Piyasası Mevzuatı,
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları,
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim gibi konuları içermektedir.

Bu lisansı hak etmek için bu derslerin her birinden en az 60, tüm derslerin ortalamasının da en az 70 puan olması gerekmektedir².

Öte yandan KGK’nin 26 Aralık 2012’de yayınladığı BDY’nin 14. maddesinin 1. fıkrasına göre;

- Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenler hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denklerinden, veya alan dışındaki fakültelerden mezun olmasına rağmen söz konusu bilim dallarından en az lisansüstü eğitim almış olanlar,

- Meslek mensubu olanlar,
- Türkiye’de yerleşik olanlar,
- Uygulamalı mesleki eğitimini tamamlamış bulunanlar,
- Denetçilik sınavında başarılı olanlar,
- Herhangi bir yüz kızartıcı suça sahip olmayanlar,

² http://www.spl.com.tr/sermaye_piyasasinda_bagimsiz_denetim_lisans.asp

- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olanlar,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmayanlar, denetim faaliyetinde bulunabileceklerdir.

SPK'nin yayınladığı tebliğlerde bağımsız denetçi olmak için meslek mensubu şartı aranmazken, BDY ile bağımsız denetçi olmanın temel şartı meslek mensubu olmaktır.

BDY'nin 15. maddesine göre; denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle finansal tablo denetimi de dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşlarında uygulamalı eğitim almaları şarttır. En az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. Bu yönetmelikte, mesleki tecrübe bağımsız denetimde fiilen geçirilen süredir. Dolayısıyla bağımsız denetim mesleğinde fiilen 15 yıl geçirmiş bağımsız denetçiler için mesleki eğitim şartı bulunmamaktadır.

Ancak 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya bu Kanuna göre staj ve stajdan sayılan hizmetlerde geçen süreler de bu sürenin hesabında dikkate alınır. Aynı zamanda 4 yılı aşmamak kaydıyla adı geçen alanlarda lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye eklenmektedir. Söz konusu hesaplamada 1 yıldan fazla süreyle ara verilmesi durumunda ara verilen süreler dikkate alınmaz. 15 yıllık süreler hesaplanırken; SMMM için mesleğe Serbest Muhasebeci (SM) olarak başlayarak sonrasında SMMM olanlar, SM olarak staja başlama tarihi, mesleğe SMMM olarak başlayan meslek mensupları için staja başlama tarihi dikkate alınmaktadır.

BDY'nin 13. maddesinin (ğ) fıkrasına göre bağımsız denetim şirketinin en az 2 sorumlu denetçi bulundurması zorunludur. Yönetmeliğin 28. maddesine göre; sorumlu denetçiler denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisine sahiptir. Sorumlu denetçilerin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için yapılan denetimlerde 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az 2 yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi ya da baş denetçi unvanı ile mevzuatta denetimi bildirilen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması gerekmektedir. Diğer denetimler için de 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olan ve bu sürenin en az 1 yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi ya da baş denetçi unvanı ile denetlemiş olması şartı bulunmaktadır.

BDY'nin 16. maddesi denetçilik sınavıyla ilgilidir. Bu sınav, sınava gireceklerin ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya dair bilgilerini ölçmek amacıyla KGK tarafından yapılmaktadır. Denetçilik sınavının ana konuları madde 16/3'te belirtilmiştir. Bunlar;

- Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),
- Muhasebe Standartları (TMS, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),
- Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,

- Denetim (TDS, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat),
- Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),
- Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı.

Bu konulardan, SMMM'ler muhasebe alanından muaf tutulurken, YMM'ler ise hem muhasebe hem de kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim başlıklarından muaftır.

Denetçilik sınavı sonuçları 2 yıl geçerlidir. Yani bağımsız denetçiler 2 yılda bir sınava tabi olacaktırlar.

BDY'nin Geçici 1. maddesine göre; aşağıdaki durumda bulunan kişiler için 31.12.2014 tarihine kadar başvuruda bulunmaları halinde sınav şartı aranmamaktadır. Bunlar;

- 26.12.2012 tarihinden önce ilgili mevzuatına göre kamu kurumlarında bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini sınav sonucunda ya da mevzuatında sınava ilişkin istisnadan faydalanarak lisans belgesini almaya hak kazanmış olanlar,

- Kamu kurumları tarafından, 660 sayılı KHK'nin yayımlandığı gün 02.11.2011 tarihinden önce bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ve bunlara ilişkin 31.12.2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar sonucunda lisans belgesi almaya hak kazanmış olanlar.

Bu maddeye göre sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim yapabilmeleri için; 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve ilgili mevzuata göre aranan şartları sağlamış olmaları ya da KGK tarafından bu alana özgü yapılacak sınavda başarılı olmak veya KGK'nin düzenlediği eğitimi tamamlamış olmaları gerekmektedir.

BDY'nin Geçici 1. Maddesinin 4. fıkrasına göre; 26.12.2012 tarihi itibarıyla, YMM olmaya hak kazananlar ile SMMM olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, 31.12.2014 tarihine kadar ruhsatları ile başvurmaları halinde, eğitim programlarını başarıyla tamamlayarak BDY'nin 14. maddesindeki şartları yerine getirmeleri durumunda "Bağımsız Denetçi Belgesi" almaya hak kazanırlar.

KGK ile protokol imzalayarak eğitim vermeye hak kazanan üniversitelerin hazırlamış olduğu eğitim programında denetim ve muhasebe standartları dersleri örgün verilirken, diğer konular uzaktan eğitim yoluyla verilmektedir. Bu eğitime katılan meslek mensupları başarılı olduğu derslerden söz konusu üniversitenin lisansüstü programında muaf tutulmaktadır.

2013 yılı Haziran ayı itibarıyla KGK'nin protokol imzaladığı üniversitelerden İstanbul Üniversitesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Gazi Üniversitesi, İnönü Üniversitesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Gaziantep Üniversitesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İzmir Ekonomi Üniversitesi, Başkent Üniversitesi, Çukurova Üniversitesi, Dumlupınar Üniversitesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi, Muğla

Sıtkı Koçman Üniversitesi, Pamukkale Üniversitesi, Uludağ Üniversitesi, Uşak Üniversitesi, Yeditepe Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi eğitim vermeye hak kazanmışlardır³.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Dünyada son yıllarda yaşanan yolsuzluklar, bağımsız denetime verilmesi gereken öneme dikkat çekmiştir. Bu durum bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerin güncellenmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Türkiye’de son dönemde bağımsız denetim adına olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Bu alanda atılan adımların en önemlisi 6102 sayılı TTK’dır.

1999 yılında hazırlıklarına başlanan ve 2005 yılından itibaren yoğun bir şekilde tartışılan Türk Ticaret Kanunu nihayet 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesi Kanun ile ilgili tartışmaları sona erdirmeye yetmemiştir. 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce bu Kanunda değişiklik yapan 6335 sayılı Kanun, 6102 sayılı TTK’nin 50 maddesini değiştirerek 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlamak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu ani karar bazı eleştirilere de maruz kalmıştır.

2011 yılı Nisan ayında KGK’nin kurulmasıyla Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yetkiler bu kurumda toplanmıştır. Bu kurum 26 Aralık 2012’de Bağımsız Denetim Yönetmeliğini yayımlamıştır. Bu yönetmelik ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetçilerin eğitimleri ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre bağımsız denetçi olmanın temel şartı SMMM veya YMM olmaktır. Bağımsız denetçi olabilmek için staj ve öğrenim süresi dahil olmak üzere 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip SMMM veya YMM’ler uygulamalı mesleki eğitim alarak bağımsız denetçi belgesi almaya hak kazanacaklardır. Bu kurum bağımsız denetim eğitimlerini işbirliği protokolü imzaladığı üniversitelere vermiştir. Bağımsız denetim eğitimleri ile ilgili halen birçok farklı görüş ve eleştiri bulunmaktadır. TÜRMOB, bağımsız denetçi olma şartına sahip SMMM ve YMM’lerin meslek odası olarak bağımsız denetim eğitimlerini vermeyi talep etmektedir. Bunun ötesinde bağımsız denetim eğitimlerinin farklı lokasyonlarda üniversitelere devredilmesi yeni bir uygulama olması sebebiyle bazı soru işaretleri barındırmaktadır. KGK tarafından yapılan eğitimleri denetlemesi eğitimlerin sağlıklı yürütülmesi açısından çok önemlidir. Kurumun eğitimi verecek olan öğretmenleri, eğitim öncesinde akreditasyona tabi tutması eğitimlerin sürekliliği ve kalitesi açısından büyük öneme sahip olacaktır.

Ayrıca BDY ile getirilen şartlarla, geçiş sürecinde bağımsız denetçi olmak isteyen bir adayın en iyi ihtimalle 35-40 yaş civarında bağımsız denetim eğitimlerine katılmaya hak kazandığı görülmektedir. Böylece meslek mensupları, mesleklerinin en verimli döneminde bağımsız denetçi olma şansı yakalayabileceklerdir. Öte yandan genç meslek mensuplarının sürekli gelişime ihtiyaç duyulan bağımsız denetim mesleğini gerçekleştiremeyecek olmaları,

³ http://www.kgk.gov.tr/content_detail-320-603-gecis-donemi-egitimine-baslama-yetkisi-verilen-universiteler-listesi.html

taze kandan yoksun kalacak bağımsız denetim mekanizması için bir dezavantaj olacağı kanısındayız.

TTK tasarısı halindeyken bağımsız denetim mekanizmasına Türkiye’de faaliyet gören tüm şirketlerin dahil olması beklenmekte idi. Ancak tasarısı kanunlaştığında görüldü ki; bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulunun kararına göre ise; şirketlerinin %99’u KOBİ olan Türkiye’de bağımsız denetime tabi şirket olma şartlarını yerine getiren şirketler, toplamın neredeyse %1’ini oluşturmaktadır. Kanaatimizce bu yetkinin Bakanlar Kurulu’na verilmiş olması bağımsız denetime tabi şirketlerin kademeli olarak bağımsız denetim sistemine dahil edileceği anlamına gelmektedir. TÜRMOB’un verilerine göre 2012 yılı itibariyle Türkiye’de 89.512 adet meslek mensubu bulunmaktadır. Bu meslek mensuplarının kaçının bağımsız denetçi şartlarını taşıdığı ya da bu konuda istekli oldukları belirsizdir. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi şirketleri belirlerken, bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak olan meslek mensubunun sayısının da dikkate alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak Türkiye’de bağımsız denetim alanında bir çok başlılığın varlığından söz etmek yanlış olmayacaktır. Bu noktada KGK’nin bağımsız denetim alanında çatı niteliğinde olması beklenmektedir. Kurumun üzerine düşen görevleri yerine getirmesi, bağımsız denetim olgusu adına hayati önem taşımaktadır. Kurum bu görevleri yerine getirirken, Türkiye’de mevcut düzendeki meslek mensuplarının faaliyet alanlarının belirlenmesi, bu alanda bir boşluğa sebebiyet verilmemesi, aynı zamanda bağımsız denetim ile ilgili altyapının kontrollü olarak sağlam bir zemine oturtulması konularındaki sorumluluğu büyüktür. Türkiye’de bağımsız denetim mekanizmasının sağlıklı işlemesi için bağımsız denetim eğitimlerini verecek olan üniversitelere, meslek odalarına ve bağımsız denetime tabi olsun olmasın tüm işletmelere önemli görevler düşmektedir. Mevcut uygulamaların birbiriyle eşgüdümlü hale getirilmesi ve çok başlılığın ortadan kaldırılması etkin işleyecek bağımsız denetim mekanizmasının yararına olacaktır.

KAYNAKLAR

- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, Bakanlar Kurulu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği
- DELOITTE (2006). Türk Ticaret Kanun Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Anonim%20Ortakl%C4%B1klar%20Alan%C4%B1nda%20Getirdi%C4%9Fi%20Yenilikler.pdf> (21.01.2013)
- DOĞAN, Hayrullah (2012). Bağımsız Denetçi Kim Olacak
- DURAL, Fatih (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, **Mali Çözüm**, Sayı 70, ss.29-35.

- İstanbul Sanayi Odası (İSO) Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu-2011
<http://www.iso.org.tr/tr/web/BesYuzBuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html> (01.02.2013)
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (2012) 6102 Sayılı TTK'de Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hükümler, **Mali Mevzuat Platformu**, Nisan 2012.
http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/2012266102-sayili-ttknda-yer-alan-bagimsiz-denetim-ile-ilgili-hukumler.pdf (01.02.2013)
- SELİMOĞLU, Kardeş Seval ve GÖKTEPE, Hülya (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, **Mali Çözüm**, Sayı 81, ss. 17-44.
- SGK Sosyal Güvenlik Kurumu (2012). Sosyal Güvenliğe İlişkin Temel Göstergeler.
http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/ffad38c8-583c-46b1-9b2a-18fa9a47658/201210_sigortali_gostergeler.pdf?MOD=AJPERES&CSRT=3572943310084263057 (01.02.2013)
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2011) Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri.
<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13146> (31.01.2013)
- TÜRMOB (2012). Faaliyet Raporu 2012 Yılı.
<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfPiba/jgd4AK2fiWURki9INKNmrS5GwlhpYfyZQAQH49sy7FaotVpyBfi28ox1t7D4=>
(31.01.2013)
- TÜSİAD (2012) http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/TUSIAD---TTK-Degisiklik-Teklif-Paketi-Gorus-HY.pdf (31.01.2013)
- TÜSİAD (2005). Türk Ticaret Kanun Tasarısı Hakkında 2. TÜSİAD Görüşü, Şirket İşleri Komisyonu, Şirketler Hukuku Çalışma Grubu
http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7B3dd13532-5946-4141-ad36-c59359ac1dc7%7D/Files/TUSIAD_Ikinci%20Gorus.pdf (31.01.2013)
- TTK Tasarısı (2005).
- T.C. Yasalar (09.07.1956). **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011). **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
http://www.spl.com.tr/sermaye_piyasasinda_bagimsiz_denetim_lisansasi.asp (01.02.2013)
- <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/Pages/anasayfa.aspx> (11.02.2013)
- http://kgk.gov.tr/content_detail-317-603-gecis-donemi-egitim-dokumani-kurumumuzca-onaylanan-universiteler-listesi.html (18.03.2013)

