

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA YER ALAN BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ HUSUSLAR HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNE YÖNELİK ORDU İLİNDE BİR ARAŞTIRMA\*

**Abitter ÖZULUCAN<sup>1</sup>**  
**Dursun KELEŞ<sup>2</sup>**  
**Seçkin ARSLAN<sup>3</sup>**

## Özet

Bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar alabilmek için işletmeyle ilgili şeffaf, doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bilgilerin güvenilirliğinin ve doğruluğunun sağlanması noktasında, bağımsız denetim en önemli araçtır. Son zamanlarda Amerika Birleşik Devletleri ve diğer ülkelerde ortaya çıkan denetim skandalları, bilgi kullanıcılarının bağımsız denetime olan güvenlerini kaybetmelerine neden olabilmektedir. Bağımsız denetime olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla birçok ülkede düzenlemeler yapılarak, yeni denetim sistemleri oluşturulmuştur. Bu çerçevede Türkiye'de de ticari hayata yön veren mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Uzun bir yasalaşma süreci geçirerek hazırlanan yeni kanun, 1 Temmuz 2012 tarihinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu adıyla yürürlüğe konulmuştur. Bu Kanun ile birlikte sermaye şirketlerini konu alan zorunlu bir denetim sistemi getirilmiştir. Ayrıca, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetimin gözetimindeki dağıtım yapı ortadan kaldırılarak, bağımsız denetimin gözetimini yapmak ve denetim standartlarını belirlemek üzere tek yetkili otorite olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu gelişmeler çerçevesinde yapılan bu araştırmanın amacı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime yönelik getirdiği yeniliklerin ortaya konulması ve bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarının, yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşlerinin tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, Ordu ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerine anket araştırması yapılmıştır. Anket verilerinin analiz sonuçlarına göre meslek mensuplarının genel olarak yapılan düzenlemelerin doğruluğundan ve gerekliliğinden yana oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Yeni Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Kamu Gözetimi Kurumu

**Jel Kodları:** M41, M42, K22

\* Bu çalışma, Dursun Keleş tarafından Prof. Dr. Abitter Özulucan danışmanlığında hazırlanan ve 2013 yılında Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda kabul edilen "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak ve bilgiler güncellenerek hazırlanmıştır.

<sup>1</sup>Prof.Dr., Niğde Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, Niğde (abitter42@hotmail.com)

<sup>2</sup>Doktora Öğrencisi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Ordu (dursun.keles@adalet.gov.tr)

<sup>3</sup>Yrd.Doç.Dr., Niğde Üniversitesi İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, Niğde (seckin\_arslan@hotmail.com)

## A RESEARCH STUDY IN ORDU PROVINCE ON THE OPINIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS FOR THE ISSUES PERTAINING TO INDEPENDENT AUDIT THAT ARE COVERED IN TURKISH COMMERCIAL LAW NO.6102

### Abstract

Users of information require reliable and accurate information in order to make healthy decisions about the business loans. The most important tool in maintaining the reliability of the information is independent audit. Recently, auditing scandals in United States of America and some other countries caused a decline in confidence in the independent audit of financial information users. In order to re-establish that confidence in the results of the independent audit, in many countries radical arrangements were made and a new control mechanisms have been created. In this context, also in our country, some changes have been made in the current Turkish Commercial Law. Passing a long legislative process with the name of the new law came into force on 1 July 2012. With this law, a mandatory control system is introduced taht covers capital companies. Moreover, by the Legislative Decree No. 660 dispersed structure of independent audit oversight eliminated and identify the auditing standards and to conduct an independent audit oversight Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board which is the only competent authority has been formed. Within the study of these developments the general boundary of the independent audit has been drawn the innovations that brought about audit by Turkish Commercial Law's Code No. 6102 and given place to the independent audit oversight arrangements Legislative Decree No. 660. A questionnaire survey has been conducted on accounting profession for this purpose. According to questionnaire survey, it was concluded that arrangements are generally true and required for accounting professions.

**KeyWords:** New Turkish Commercial Law, Independent Audit, Public Oversight Board.

**Jel Codes:** M41, M42, K22

### GİRİŞ

Denetim, işletmelere ait finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin yasal mevzuatlara uygun olup olmadığının araştırıldığı bir süreçtir. Bu süreçte kullanılan en önemli araç bağımsız denetimdir. Sermaye piyasalarında güven ortamının oluşturulması noktasında, önemli bir rol üstlenen bağımsız denetimin önemi gittikçe artmaktadır. Özellikle küreselleşmenin etkisiyle ticari işlemlerin çeşitlenerek karmaşık bir hale gelmesi, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında bağımsız denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyacın artmasına neden olmuştur.

2000'li yılların başlarında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve bazı ülkelerde yaşanan bağımsız denetim skandalları sonucunda, finansal bilgi kullanıcılarının denetimin sonuçlarına ilişkin güven kayıplarının telafi edilmesi amacıyla, ABD başta olmak üzere, ekonomik yönden gelişmiş bazı ülkelerdeki yetkili otoriteler tarafından köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, bağımsız denetimle ilgili yeni kanunların hazırlanması ve bağımsız denetimin gözetimini gerçekleştirecek kurumların kurulması şeklinde yapılmıştır.

Uluslararası alanda yapılan bu düzenlemeler, Avrupa Birliği'ne (AB) uyum süreci içerisindeki Türkiye'de de bazı değişikliklerin yapılması ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu kapsamda mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) yeniden ele alınmış ve özellikle sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin kural ve standartlar yeniden düzenlenmiştir. 6102 Sayılı TTK ile yürürlüğe giren bu yeni düzenlemeler, şirketlerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, kamu güveninin oluşturulması ve finansal bilgilerin şeffaflığı açısından son derece önemlidir. Bu düzenlemeler arasında en kapsamlı ve dikkat çekici olan hususlardan biri de, sermaye şirketlerinde yapılacak olan bağımsız denetimdir. 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim görevini şirket bünyesinde yer alan denetleme kurulundan alarak, şirket dışında yer alan bağımsız bir denetçiye

vermiştir. Buna göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, 19 Aralık 2012 tarihli ve 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, bu kapsamdaki şirketlerin Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan bu dış denetçilerin ise 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip olması zorunlu kılınmıştır.

Bunların yanında, ticari hayatın, özellikle de bağımsız denetimin daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla denetimin gözetimiyle ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. Bu çerçevede hazırlanan 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile batılı ülkelerdeki örnekleriyle benzerlik gösteren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu Kurumun kurulması ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı'nın denetim kuruluşları üzerindeki gözetim yetkileri sona ermiştir.

Yaşanan bu gelişmeler ışığında hazırlanan çalışmada, 6102 Sayılı TTK'nın ve KGK'nın bağımsız denetim alanında getirdiği yeniliklerin ve denetçilerin yetkilendirilme sürecine ilişkin yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Bu inceleme kapsamında, Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yapılan düzenlemelere yönelik görüşleri, yapılan anketler ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

## **I.6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK DÜZENLEMELER**

Sermaye piyasalarında ve teknolojiye yaşanan hızlı değişimin, ülkeleri birbirine yaklaştırması sonucu dünya tek bir pazar haline gelmiştir. Küreselleşme adıyla anılan bu değişim, farklı ülke ekonomileriyle hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan Türkiye'de de etkilerini göstermeye başlamıştır. Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği gelişmelerin etkisiyle birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de bazı değişikliklerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Güler, 2012: 82). Bu ihtiyacın karşılanması ve özellikle de TTK, muhasebe, finansal tablolar ve denetim konusunda ülkeler arasında ortaya çıkan uygulama farklılıklarının giderilmesi adına Türkiye'de de bazı çalışmalara başlanmıştır.

Bu kapsamda, 1999-2005 yılları arasında yapılan kapsamlı çalışmalar neticesinde yeni TTK'nın tasarısı hazırlanmıştır. 1535 maddeden oluşan bu kanun, 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu'nda görüşülmüş ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu adıyla kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukuna yönelik birçok yenilik getirmektedir (Altaş, 2011, 143). 6102 Sayılı TTK'nın getirdiği bu yenilikler, ticaret hayatını ve muhasebe uygulamalarını derinden etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeniden ele alınmıştır. İlgili oldukları alanlarda önemli fayda ve katkılar sağlayacak düzenlemeler içeren yeni TTK, Türk şirketlerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat ve zemin hazırlamaktadır. Dolayısıyla, bu fırsatı en iyi şekilde değerlendirmek ve yeni TTK'yı Türk Şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerekmektedir (Uluşahin, Eren ve Köylü, 2012: 12).

Yeni TTK, sermaye şirketleri olan Anonim Şirket (AŞ), Limited Şirket (LTD ŞTİ) ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket (SPBKŞ)'lerin ve bunların oluşturduğu şirketler

topluluğunun denetiminde, reformcu bir anlayış ve çağdaş bir açılımla köklü bir sistem değişikliği yapmıştır (Şengel, 2011: 29).

Yeni TTK'nın denetim alanında yaptığı bu sistem değişikliği, mesleki yönden yeterli, teknik ve hukuki anlamda donanımlı, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'na uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan şeffaf ve güvenilir bir bağımsız denetimi öngörmektedir (Sanlı, 2011: 3).

1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren bağımsız denetim uygulamaları konusunda önemli düzenlemeler içeren yeni TTK, her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sermaye şirketlerinin bünyesindeki murakıplık sistemini ortadan kaldırarak, denetimin şirket dışında yer alan bağımsız denetçiler tarafından yapılmasını öngörmektedir. Yeni TTK'da bağımsız denetim alanında yapılan bu yenilik ve değişiklikler, ulusal ve uluslararası piyasalarda şeffaflığı sağlayarak güven ortamını oluşturacak ve Türkiye'ye yeni bir bakış açısı kazandıracak niteliktedir (Sanlı, 2011: 3).

Eski TTK'ya göre sermaye şirketlerinin denetimi, şirketin yasal organlarından biri olan denetim kurulunda görev yapan ve herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olma zorunluluğu bulunmayan murakıplar tarafından yerine getirildiğinden, yapılan denetim çalışmalarının etkili ve sonuçlarının da güvenilir olduğunu ifade etmek pek fazla mümkün değildir. Yeni TTK ile birlikte denetim mesleği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve denetim mesleğinin gereksinimleri net bir şekilde ortaya konulmuştur (Keleş, 2013: 58).

Eski TTK'nın yıllarca değiştirmedeği alanlardan birisi olan bağımsız denetim, diğer bir ifadeyle şirketlerin hesap ve işlemlerinin şirket dışındaki bağımsız denetçiler tarafından UDS'lere göre denetlenmesi, AB ülkelerinde uzun yıllardır uygulanmaktadır. Bu bağlamda, denetçilerin görev yaptığı denetim kurulu, şirketin bir organı olmaktan çıkarılarak, şirketlerin denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarına ve Kurum tarafından yetkilendirilecek kişilerin YMM ve SMMM yetkisine sahip olması gerekmektedir. (Altaş, 2012: 122-123).

## **I.I. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı**

Yeni TTK'nın 397'nci maddesinin birinci fıkrasında bağımsız denetim; “denetime tabi olan A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan UDS'lerle uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre denetlenir” şeklinde hüküm altına alınmıştır (Büyükepeççi, 2012: 291).

Yeni TTK'ya göre şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet denetimi;

- Envanterler dahil olmak üzere, finansal tabloların, TDS kapsamında muhasebe iç denetimlerinin,

- TTK'nın 378'inci maddesi uyarınca riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi tarafından hazırlanan raporların denetimi,

- Yönetim Kurulu'nun yıllık faaliyet raporlarının denetimini kapsayacaktır (TTK, m. 398/1, Bilgili ve Demirkapı, 2013: 258).

Bu denetim, TDS'ye, Türkiye Muhasebe Standartları'na, yeni TTK'ya ve şirket esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır. Bunun yanında, denetleme, şirketin ve şirketler topluluğunun malvarlığı ve finansal durumunun “dürüst resim ilkesine” uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa nedenlerini dürüstçe belirtecek şekilde yapılır (TTK, m. 398/1). Burada sözü edilen dürüst resim ilkesi; AŞ'lerin finansal tablolarını, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, işletmenin niteliğine uygun, gerçeği dürüst ve aslına sadık kalarak yansıtacak şekilde hazırlaması olarak ifade edilmektedir (TTK, m. 515/1).

Yine denetçinin yapılacak olan denetim kapsamında, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için, riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemi ile ilgili yetkili komitenin kurulup kurulmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, hazırlanacak denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunması zorunludur (TTK, m. 398/4).

## I.II. Bağımsız Denetçi ve Görevlendirilmesi

6762 Sayılı eski TTK'da yer alan "murakıplık" sistemi gereği, denetim faaliyeti için en az bir, en fazla beş kişiden oluşan murakıpların seçilmesi gerekmekte ve seçilen bu murakıplar için mesleki yönden hiçbir özellik aranmamaktaydı. Dolayısıyla yapılan bağımsız denetim çalışmalarının tam olarak etkin ve verimli olduğu tartışılabilir hale gelmekteydi. Yeni TTK ile şirket yönetiminde denetim organı içerisinde yer alan "murakıplık" sistemi kaldırılarak, bağımsız denetime tabi sermaye şirketlerinin konularında uzman olan bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi zorunlu kılınmıştır. Yeni TTK'da yapılan düzenlemelere göre, bağımsız denetim yapmak üzere 01.06.1989 tarihli ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış, YMM veya SMMM unvanını taşıyan, KGK tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen kişiler ile ortakları bağımsız denetçi olan sermaye şirketleri bağımsız denetçi olabilmektedir (Keleş, 2013: 77).

Yeni TTK, denetçi olabilecek kişilerin kimler olacağını belirlemekle birlikte, denetçi olamayacak kişilerin de kimler olduğunu açıkça ifade etmiştir. Buna göre; YMM, SMMM, bağımsız denetim kuruluşu ve bunların ortaklarından biri veya bunların ortaklarının yanında çalışan ya da bu kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişilerin bazı hallerinde varlığında denetim yapılacak şirkette denetçi olamayacakları belirlenmiştir. Ayrıca süre konusunda getirilen bir kısıtlama da bulunmaktadır. 10 yıl içinde aynı şirkette toplam 7 yıl denetçi olarak seçilen bir denetçi, 3 yıl geçmedikçe yeniden denetçi olarak seçilememektedir.

Bağımsız denetçinin seçimi ve atanması konusunda ise, üç farklı yöntem belirlenmiştir. Bunlar;

- I. Şirket genel kurulu tarafından seçilme,
- II. Şirket yönetim kurulu tarafından seçilme,
- III. Mahkeme tarafından atanmadır.

Bu görevlendirme yöntemlerinden, şirket genel kurulu tarafından seçilme asıl yöntemi oluştururken, yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanma istisnai hallerde uygulanmaktadır. Buna göre, bağımsız denetçinin genel kurul tarafından faaliyet döneminin ilk üç ayı içerisinde seçilmesi gerekmektedir. Şirket genel kurulu tarafından seçilen denetçinin, ücretinin ödenmemesi, şirkete girişinin ve denetim yapmasının engellenmesi gibi haklı sebeplerin varlığı halinde denetçinin denetim sözleşmesini feshetmesi durumunda, yeni denetçi şirket yönetim kurulu tarafından seçilmektedir. Mahkeme tarafından atanma ise, bağımsız denetçinin genel kurul tarafından faaliyet döneminin ilk üç ay içerisinde seçilmemesi ya da genel kurul tarafından seçilen denetçinin, görevini yerine getirmemesi, şirketten bilgi sızdırması gibi haklı sebeplerin varlığı halinde hakkında görevden alınma davası açılması durumlarında ortaya çıkmaktadır.

## I.III. Bağımsız Denetçilerin Kamu Gözetimi, Muhasebeve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yetkilendirilmesi

ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası'nın 2002 yılında kabul edilmesi ve AB'nin bağımsız denetime ilişkin 8'inci Direktifi'ni 2006 yılında güncellemesi sonucu, Türkiye'de bağımsız denetim ve bu denetimin gözetimi daha yoğun bir şekilde tartışılmış ve bu konuda somut adımlar atılmaya başlanmıştır. Yeni TTK'da öngörülen özellikli ve nitelikli denetimin amacına ulaşabilmesi ve AB ile yapılan müzakereler çerçevesinde ticari hayatın ve dolayısıyla sermaye

piyasalarının daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili kurumsal düzenlemeler de yapılmıştır. Bu kapsamda 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile KGK kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi sistemi getirilmiştir (Yavuz, 2011: 148).

660 Sayılı KHK kapsamında KGK’nın, bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme görevinin yanında, bağımsız denetçileri yetkilendirme, bunların faaliyetlerini denetlemek suretiyle bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetki ve sorumluluğu da bulunmaktadır. KGK bu yetki ve sorumluluğu yerine getirmek amacıyla Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’ni yayınlamıştır. 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan BDY, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri içermekle birlikte, esas itibarıyla KGK’nın bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, sicil kayıtlarının tutulması ve bunların denetlenmesine ilişkin ayrıntıları düzenlemektedir (Keleş, 2013:116).

Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının ve denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerinin, KGK tarafından yapılacağı belirtilmiştir. KGK tarafından hazırlanan BDY’de, denetçilik sınavında başarılı olan ya da yukarıda belirtilen istisnalardan yararlanarak denetçiliğe hak kazanan meslek mensuplarının veya denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. BDY dışında yetkilendirme işlemlerinin nasıl yapılacağına yönelik ayrıntıların bulunduğu Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği (BDYT) 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 Sayılı Resmi Gazetede de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda, denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin öncelikle aşağıdaki şartları yerine getirmeleri gerekmektedir (BDY, m. 14);

• Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu’na onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber sayılan bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

- Meslek mensubu olmak,
- Türkiye’de yerleşik olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak,

• 26 Eylül 2004 tarih ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 53’üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlardan mahkûmiyeti olmamak,

- Faaliyet izni daha önceden kurum tarafından iptal edilmemiş olmak,

• Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumu bulunmamak, olumsuz bir itibara sahip olmamaktır.

Yukarıdaki şartların tamamını sağlayan meslek mensuplarının, sağladıkları bu şartları gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK’ya başvurmaları gerekmektedir. Kurum tarafından yapılan inceleme sonucunda gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri, gerekli harç ve giderleri ödemeleri halinde bağımsız denetçi siciline kayıt edilerek KGK tarafından ilan edilmektedir. Tescil işleminden sonra bu kişilere denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilmektedir.

Anılan yönetmelik çerçevesinde yetkilendirilme işlemi yapılacak olan denetim kuruluşlarında ise durum biraz farklıdır. Faaliyet izni talebinde bulunan denetim kuruluşlarının yetkilendirilebilmeleri için sağlaması gereken şartlar aşağıda belirtilmiştir.

- Faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,

- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 Sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin olması,
- Esas sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin her birinin Bağımsız Denetçi Belgesi'ne sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, asgari olarak denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olmak üzere, çoğunluğunun kadrosundaki denetçilerden olması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak veya denetçi olmaması ve kendi adına denetim faaliyetinde bulunmaması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması,
- Esasları KGK tarafından belirlenen, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Denetim faaliyetini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen, KGK tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen şartları sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerde olduğu gibi sağladıkları şartları gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvurmaları gerekmektedir. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen denetim kuruluşlarının, gerekli harç ve giderleri ödemeleri ve tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilmekte, tescil işleminden sonra da bu kuruluşlara, bağımsız denetim kuruluşu belgesi verilmektedir.

Ayrıca denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitime katılma zorunlulukları da bulunmaktadır. Bu zorunluluk, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan BDY'de düzenlenmiştir. Buna göre, denetçi olmak isteyenlerin en az üç yıl süreyle finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı bir eğitim almaları zorunluğu bulunmaktadır.

Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısı sayılmakta ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılabilmektedir. Yanında denetçi yardımcısı çalıştıran denetim kuruluşları ya da denetçiler, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri almak durumundadır. Ayrıca, uygulamalı mesleki eğitimin başlayabilmesi için gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, denetim kuruluşu, denetçi ya da denetçi yardımcısı tarafından KGK'ya bildirilmesi gerekmektedir (BDY, m. 15/1-4).

BDY'nin uygulamalı mesleki eğitime ilişkin şartları düzenleyen 15. maddesinde, uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılacak hususlara ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre, 15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan muhasebe meslek mensupları için uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır (BDY, m.15/2-3).

Denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitim haricinde denetçilik sınavına girmeleri ve bu sınav sonucunda başarılı olmaları gerekmektedir. Bu sınava girebilmek için ön şart olarak daha önce belirtildiği gibi; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olunması veya herhangi bir lisans seviyesinde eğitim veren yükseköğretim kurumlarından mezun

olmakla beraber hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarından birinde en az lisansüstü seviyesinde öğrenim görülerek mezun olunması zorunluluğu bulunmaktadır. Eğitim şartını yerine getirmiş bulunanlar için KGK tarafından yapılacak denetçilik sınavı ise aşağıdaki konuları içermektedir (BDY, m.16);

- Muhasebe (Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi)
- Muhasebe Standartları
- Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim
- Denetim (Türkiye Denetim Standartları, Mesleki Etik Kuralları, Bağımsızlık, Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Denetimle İlgili 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

Yapılacak sınavın değerlendirilmesine yönelik hazırlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği'ne (BDST) göre, sınavda başarılı sayılabilmek için sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan alınması ve tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması şartı bulunmaktadır (Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m. 13).

Bazı şartları sağlayan meslek mensuplarına ise bağımsız denetçilik sınavından muafiyet tanınmıştır. BDY'de sınav şartı aranmayan bu hususlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir. (BDY, g.m. 1);

- BDY'nin Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 26 Aralık 2012 tarihinden önce ilgili mevzuatına göre bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini almaya hak kazanmış olanlar,
- Kamu kurumları tarafından 31 Aralık 2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlardan, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat edenler,
- BDY'nin yayımlandığı 26 Aralık 2012 tarihi itibarıyla YMM olmaya hak kazananlar ile SMMM olmaya hak kazananlar arasından 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlardan, 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat edenler.

Yapılan bu son düzenleme ile yukarıdaki kriterlere sahip olanlar için bağımsız denetçilik sınav şartı aranmamaktadır. Bu kişilerin belirlenen süreler içerisinde KGK'ye başvurmaları durumunda doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmiştir.

## **II. MESLEK MENSUPLARININ YENİ TTK KAPSAMINDA YAPILACAK BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

### **II.I. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının TMMM tarafından kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27864 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK'daki bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler ve 660 Sayılı KHK kapsamında kurulan KGK tarafından denetçilerin yetkilendirilme sürecine yönelik yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşlerini tespit etmektir.

### **II.II. Araştırmanın Evreni**

Araştırmanın kapsamını, TÜRMÖB'dan ruhsat almış olan ve Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Ordu Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (OSMMMO)'na kayıtlı 269 SMMM ve 76 SM bulunmaktadır (turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx, 13.01.2013). OSMMMO yetkililerinden alınan bilgiye göre meslek odasına kayıtlı olan SMMM ve SM'lerden 197'si fiili olarak görev



yapmaktadır. Bu anket çalışması, muhasebe meslek mensuplarından bir tanesi YMM olmak üzere 97'sine uygulanabilmiştir.

### II.III. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket araştırmasında veriler toplanırken, yüz yüze görüşme tekniği kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin amacı, anket sorularının cevaplanmama oranını azaltmak ve anketin cevaplanması sırasında cevaplandırıcının anlayamadığı noktaları sorarak, daha doğru ve tutarlı bilgiler elde edilmesini sağlamaktır.

### II.IV. Araştırmanın Analizi ve Bulguları

Araştırma kapsamında toplanan veriler SPSS (Statistical Packages For The Social Sciences) 16.0 paket programı ile analiz edilmiştir. Bu program aracılığıyla veriler üzerinde güvenilirlik analizi, frekans analizi, onewayanova analizi ve t-testi analizi yapılmıştır.

Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach's Alfa katsayısı 0,804 olarak hesaplanmıştır.

Cronbach's Alfa katsayısı, sorular arası korelasyona bağlı uyum değerini ifade etmektedir. Cronbach's Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değer almakla birlikte, bu değer 0.70 ve üstü olduğu durumlarda anketin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kayış, 2008, 405). Güven aralıkları dikkate alındığında anket çalışmasında hesaplanan 0.804 değeri anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Yapılan analizlerde ise, meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mezuniyet bölümleri, unvanları ve meslekte geçirdikleri sürelerle ilişkin frekans değerleri ile meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik düzenlemeler hakkındaki görüşlerine ilişkin hesaplanan puanların aritmetik ortalamaları sunulmaktadır. Meslek mensuplarından elde edilen verilere ilişkin frekans analizi sonuçları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1. Ankete Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Erkek	76	78,4	78,4
Kadın	21	21,6	100
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 1'e göre ankete katılan meslek mensuplarının % 78,4'ü erkek, % 21,6'sı kadındır. Mesleği icra eden kadınların oranının erkeklere göre daha az olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca, erkek meslek mensuplarının muhasebecilik mesleğini kadın meslek mensuplarına göre daha yüksek oranda seçtikleri anlaşılmaktadır.

**Tablo 2. Ankete Katılanların Yaşa Göre Dağılımı**

Yaş	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
20-29 Arası	8	8,2	8,2
30-39 Arası	40	41,2	49,5
40-49 Arası	28	28,9	78,4
50 ve Üzeri	21	21,6	100
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 2'ye göre ankete katılan meslek mensuplarının % 8,2'si 20-29 yaş aralığında, % 41,2'si 30-39 yaş aralığında, % 28,9'u 40-49 yaş aralığında, % 21,6'sı 50 ve üzerinde bir yaş aralığındadır. Katılımcılardan % 78,4 oranındaki kesimin 50 yaşın altında olması, Ordu ilindeki meslek mensuplarının çoğunun genç ve orta yaşlı olması, diğer bir ifade ile meslek mensuplarının dinamik bir yapıya sahip olabileceklerini göstermektedir.

**Tablo 3. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeyine Göre Dağılımı**

Öğrenim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Lise	15	15,5	15,5
Önlisans	11	11,3	26,8
Lisans	66	68	94,8
Yüksek Lisans	5	5,2	100
Doktora	0	0	
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 3'e göre ankete katılan meslek mensuplarının % 15,5'i Lise, % 11,3'ü Önlisans, % 68'i Lisans, % 5,2'si ise Yüksek Lisans eğitime sahiptir. Ankete katılanların öğrenim düzeylerine göre dağılımı incelendiğinde, % 68 ile lisans mezunlarının en yüksek orana sahip oldukları, % 5,2 ile yüksek lisans mezunlarının ise en düşük orana sahip oldukları gözlemlenmektedir.

**Tablo 4. Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı**

Mezun Olunan Bölüm	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
İşletme	55	56,7	56,7
İktisat	19	19,6	76,3
Maliye	4	4,1	80,4
Kamu Yönetimi	0	0	80,4
Diğer	19	19,6	100
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 4'e göre ankete katılan meslek mensuplarının % 56,7'si İşletme, % 19,6'sı İktisat, % 4,1'i Maliye Bölümü'nden mezunken, % 19'u diğer bölümlerden mezun olmuştur. İşletme Bölümü mezunları bu dağılımda en yüksek orana sahipken, Maliye Bölümü mezunları ise en düşük orana

sahiptir. Muhasebe mesleğini tercih etme noktasında İşletme Bölümü mezunlarının diğer bölüm mezunlarına göre daha istekli oldukları ifade edilebilir.

**Tablo 5. Ankete Katılanların Unvana Göre Dağılımı**

Unvan	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
SM	7	7,2	7,2
SMMM	89	91,8	99
YMM	1	1	100
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 5'e göre ankete katılan meslek mensuplarının % 7,2'si SM, % 91,8'i SMMM ve % 1'i YMM unvanına sahiptir. Ankete katılan meslek mensupları arasında SMMM'lerin % 91,8'lik bir oranla ankete katılanlar arasında en yüksek paya sahip oldukları gözlemlenmektedir.

**Tablo 6. Ankete Katılanların Meslekte Geçen Çalışma Süresi Göre Dağılımı**

Meslekte Geçen Çalışma Süresi	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
0-5 Yıl Arası	13	13,4	13,4
6-10 Yıl Arası	24	24,7	38,1
11-19 Yıl Arası	32	33	71,1
20 Yıl ve Üzeri	28	28,9	100
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	

Tablo 6'ya göre ankete katılan meslek mensuplarının % 13,4'ü 0-5 yıl arasında, % 24,7'si 6-10 yıl arasında, % 33'ü 11-19 yıl arasında, % 28,9'u 20 yıl üzerinde mesleki tecrübeye sahiptir. 11-19 yıl arasında tecrübeye sahip olan katılımcılar, meslek mensupları arasında % 33 ile en fazla yüzdeye sahipken, 0-5 yıl arasında çalışma süresine sahip olan katılımcılar, meslek mensupları arasında % 13,4 ile tecrübesi en az olan kesimi oluşturmaktadır.

6102 Sayılı Yeni TTK'da yer alan denetime yönelik düzenlemelerin yeterliliği ve gerekliliği konusunda meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymak amacıyla hazırlanan anketin ikinci bölümünde 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış önermeler bulunmaktadır. Meslek mensuplarının bu önermelere, "Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kesinlikle Katılmıyorum" seçeneklerinden uygun buldukları herhangi birini seçerek katılım düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Bu önermelere verilen cevaplar "5: Kesinlikle Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde puanlandırılmıştır. Meslek mensuplarının önermelere katılım düzeylerini belirtmek suretiyle verdikleri puanlara göre hesaplanan aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 7'de gösterilmektedir.

**Tablo 7. Ankete Katılanların Önermelere Katılım Düzeylerine Göre Hesaplanan Puanların Aritmetik Ortalamaları**

Önermeler	Ortalama	Standart Sapma
1.Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	4,11	,840
2.TTK'da yer alan denetime ilişkin düzenlemeler, denetimin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi için yeterlidir.	2,70	1,300
3.TTK'ya göre, finansal tabloların, KGK'ca yayımlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.	4,14	,866
4.Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.	4,33	,718
5.Yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	3,93	,916
6.Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.	3,71	1,080
7.Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.	4,04	,749
8.Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.	3,89	,888
9.A.Ş.'ler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, Limited Şirketler ile Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlere de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.	4,01	,963
10.Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.	4,20	,897
11.TTK'ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.	4,63	,682
12.Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.	3,62	1,185
13.Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.	3,80	,886
14.Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.	4,11	,734
15.3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.	1,93	1,235

16.KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.	1,94	1,135
17.KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.	4,06	,944
18.Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.	4,36	,562
19.Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	4,31	,667
20.İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.	3,95	,961
21.Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.	4,23	,604
22.Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.	4,27	,743
23.Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	3,89	1,069
24.Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.	3,76	1,125
25.KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	3,81	,950
26.Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.	3,98	1,108
27.Meslek mensuplarının denetim konusunda niteliklerini artırmaları için uygulamaya yönelik eğitim almaları gerekmektedir.	3,64	1,120
28.Meslek Odaları, yeni TTK ve denetimle ilgili kanunun getirdiği yenilikler noktasında, meslek mensupları için yeterli düzeyde bilgilendirme seminerleri düzenlemektedir.	4,10	,952
29.Meslek Odaları tarafından düzenlenen seminerler, meslek mensuplarının denetimle ilgili yapılan düzenlemelere ilişkin farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini artırmaktadır.	4,27	,836
30.Meslek Odaları tarafından düzenlenen ve belirli süre devam eden bağımsız denetim kursları, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak açısından yeterlidir.	3,78	1,033

Tablo 7'ye göre önermelere verilen puanların 4'e yakın ve 4'ün üzerinde olması meslek mensuplarının önermelerdeki ifadelerine katıldıklarını göstermektedir. Buna göre, meslek mensuplarının birkaç düzenleme haricinde yeni TTK ve KGK tarafından yapılan düzenlemelere genel olarak katılım gösterdikleri ve bu düzenlemelerin gerekliliğinden yana oldukları görülmektedir. Bu önermeler arasında meslek mensuplarının 4,63 ortalamasıyla en fazla katılım gösterdikleri önerme 11'inci sıradaki "TTK'ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir." önermesidir. Önermeye katılım düzeyinin bu kadar yüksek olması, meslek mensuplarının görevlendirilecek denetçilerin sadece YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasından duydukları memnuniyeti göstermektedir.

Meslek mensuplarının 1,93 ortalamasıyla en az katılım gösterdikleri önerme ise, 15'inci sıradaki "3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir." önermesidir. Önermeye katılım düzeyinin bu kadar az olması, meslek mensuplarının sınavla değil de doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmek istediklerini göstermektedir.

Anketi cevaplayan meslek mensuplarının ankette yer alan önermeler arasında en fazla katılım göstermiş oldukları 11'inci önerme ile en az katılım göstermiş oldukları 15'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, meslek unvanları ve öğrenim durumları bakımından istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediği konusunda durum tespiti yapmak amacıyla "OneWayAnova" ve "T Testi" analizleri gerçekleştirilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, unvan ve öğrenim düzeyi faktörleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan OneWayAnova Testi analiz sonuçları Tablo 8'de yer almaktadır.

**Tablo 8. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Unvana Göre Anova Testi Sonuçları**

Önermeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
<b>11. Önerme</b>	Gruplar Arası	1,008	2	,504	1,086	<b>,342</b>
	Grup İçi	43,631	94	,464		
	Toplam	44,639	96			
<b>15. Önerme</b>	Gruplar Arası	4,617	2	2,308	1,529	<b>,222</b>
	Grup İçi	141,878	94	1,509		
	Toplam	146,495	96			

\*p<0,05

Tablo 8'e göre meslek mensuplarının görüşlerinin, mesleki unvanlarına göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p=0,342>0,05 ve p=0,222>0,05).

Ankette yer alan 11'inci ve 15'inci önermelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin, öğrenim düzeyleri faktörü açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenebilmesi için yapılan OneWayAnova Testi analiz sonuçları ise Tablo 9'da yer almaktadır.

**Tablo 9. Önermeler Hakkındaki Görüşlerin Öğrenim Düzeyine Göre Anova Testi Sonuçları**

Önermeler		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	*P
<b>11. Önerme</b>	Gruplar Arası	4,466	3	1,489	3,447	<b>,020</b>
	Grup İçi	40,173	93	,432		
	Toplam	44,639	96			
<b>15. Önerme</b>	Gruplar Arası	9,198	3	3,066	2,077	<b>,109</b>
	Grup İçi	137,297	93	1,476		
	Toplam	146,495	96			

\*p&lt;0,05

Tablo 9'a göre muhasebe meslek mensuplarının 15'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, öğrenim düzeylerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermediği tespit edilmiştir ( $p=0,109>0,05$ ). 11'inci önerme hakkındaki görüşlerinin ise, öğrenim düzeylerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ( $p=0,020<0,05$ ).

11'inci önermeyle ilgili öğrenim düzeyleri arasında oluşan bu farklılığın hangi öğrenim düzeyleri arasında olduğunu belirlemek için Post-Hoc Çoklu Karşılaştırma testlerinin yapılması gerekmektedir. Yapılan çoklu karşılaştırma testlerinden Bonferroni testi analiz sonuçları Tablo 10'da yer almaktadır.

**Tablo 10. 11'inci Önermeye İlişkin Öğrenim Düzeylerindeki Farklılığın Kaynağını Belirlemek Üzere Uygulanan Bonferroni Testi Sonucu**

Öğrenim Düzeyi (I)	Öğrenim Düzeyi (J)	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	*P	
<b>11. Önerme</b>	Lise	Önlisans	,442	,261	,560
		Lisans	-,179	,188	1,000
		Yüksek Lisans	-,467	,339	1,000
	Önlisans	Lise	-,442	,261	,560
		Lisans	-,621*	,214	<b>,028</b>
		Yüksek Lisans	-,909	,354	,072
	Lisans	Lise	,179	,188	1,000
		Önlisans	,621*	,214	<b>,028</b>
		Yüksek Lisans	-,288	,305	1,000
	Yüksek Lisans	Lise	,467	,339	1,000
		Önlisans	,909	,354	,072
		Lisans	,288	,305	1,000

\*p&lt;0,05

Tablo 10'da da görüldüğü üzere yapılan Post-Hoc Testleri'nden Bonferroni çoklu karşılaştırma testine göre meslek mensuplarının 11'inci önerme hakkındaki görüşlerinin, önlisans ve lisans seviyesindeki öğrenim düzeylerine sahip meslek mensupları arasında farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ( $p=0,028<0,05$ ).

## SONUÇ

Bağımsız denetim, bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve doğru bilgilere olan ihtiyacın ortaya çıkmasıyla birlikte gündeme gelmiştir. Günümüz ekonomisinde işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi, rekabetin artması, teknolojiye gelişmelerin ve uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla birlikte ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, kendisini eskiden olduğundan daha yoğun bir şekilde hissettirmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar alabilmek için kendilerine sunulan bilgilerin güvenilir, doğru ve şeffaf olmasını arzu etmektedirler. Her ne kadar bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu konusunda denetim iyi bir araç olarak görünse de, yapılan denetim çalışmalarının yasal mevzuatlara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve bağımsız bir şekilde yapılıp yapılmadığının araştırılması da büyük önem arz etmektedir.

ABD ve AB ülkelerinde yaşanan Enron, Worldcom ve Parmalat gibi denetim skandalları, bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenlerinin azalmasına neden olduğundan, başta ABD olmak üzere AB ülkelerinde bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçilerin gözetiminin yapılmasına yönelik gözetim kurumları kurulmuştur. Kurulan bu kurumlar, bağımsız denetçilerin faaliyetlerinin ilgili otoriteler tarafından belirlenen ilke ve standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi noktasında zorlayıcı bir güç olmuştur.

Bu gelişmeler sonucunda, özellikle uluslararası alandaki standartları yakalamak amacıyla Türkiye’de de düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, çağın gerekleri karşısında yetersiz kalan mevcut TTK yeniden ele alınarak, reform niteliğinde sayılabilecek değişiklikler yapılmış ve günümüz şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetim konusunda da önemli ölçüde değişikliklere gidilerek 6102 Sayılı TTK yürürlüğe konulmuştur. Böylece, her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen AŞ, LTD ŞTİ ve SPBKŞ’lerden oluşan sermaye şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Bu çerçevede hangi büyüklükteki sermaye şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı 19 Aralık 2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. 1 Ocak 2015 tarihinden geçerli olmak üzere; aktif toplamı 50 Milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 100 Milyon Türk Lirası ve 200 çalışan sayısı kriterlerinden en az iki tanesini karşılayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı açıklanmıştır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamı zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. 1 Şubat 2015 günlü Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler yukarıda ifade edildiği gibi yeniden belirlenmiş ve 2015 yılı için bağımsız denetim kapsamı daha da genişletilmiştir. Büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında yaklaşık 2 bin 500, 2014 yılında 3 bin 500 şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2015 yılında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 5 bin civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edilmektedir.

Sadece yukarıda belirtilen ölçütleri karşılayan şirketlerin denetime tabi tutulması ve diğerlerinin denetimsiz bir şekilde bırakılması yoğun eleştirilere neden olmaktadır. Bu kapsamda, belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin değil de, büyüklük ölçülerine bakılmaksızın sermaye şirketlerinin tamamının gelecekte kademeli olarak bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmesi, denetimden beklenen faydanın daha da artmasına katkıda bulunmanın yanında, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin de artmasına katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de yapılan bu köklü değişiklikler sonucunda 01 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren bağımsız denetime yönelik düzenlemeler ve denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemeler hakkında Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupların görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucu yapılan analiz neticesinde; denetçi olarak yetkilendirilecekler için sınav şartının zorunlu kılınmasına ve 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasına yönelik düzenlemelere meslek mensuplarının katılmadıklarını beyan ederek karşı



çıkmalarının haricinde, yeni TTK'nın bağımsız denetime yönelik düzenlemelerinin ve KGK'nın denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemelerinin doğruluğuna inandıkları ve denetimin kalitesi ile etkin bir şekilde yapılması noktasında bu düzenlemelerin gerekliliğinden yana oldukları sonucuna ulaşmıştır.

## KAYNAKÇA

- Altaş, S. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre şirket denetimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Altaş, M. B. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirketler*. Retrieved December 2, 2012 (de indirildi) from the World Wide Web: [http://www.alomaliye.com/2011/mustafa\\_balta\\_slimited .htm](http://www.alomaliye.com/2011/mustafa_balta_slimited.htm)
- Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2013). *Ticaret hukuku bilgisi*, Bursa: Dora Yayınları.
- Büyükipişçi, S. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun iş hayatına yansımaları-muhasebe uygulamalarına etkileri ve muhasebe meslek mensuplarında algı değerlendirmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, Türkiye.
- Güler, E. (2012). Muhasebe mensuplarının yeni TTK'da yer alan denetim uygulamaları hakkındaki farkındalıklarına yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 3, 81-104.
- Keleş, D. (2013). *6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim göreviyle yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının denetimle ilgili görüşlerinin tespitine ilişkin Ordu ilinde bir araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, Türkiye.
- KGK (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Ankara: 28509 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK.(2013). *Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK. (2013). *Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK. (2013). *Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete.
- Kayış, A. (2008). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Sanlı, N. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdikleri*. Retrieved December 10, 2012 (de indirildi) from the World Wide Web: [http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK'n%C4%B1n%20Getirdikleri\\_%C3%96zel%20B%C3%BClten.pdf](http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK'n%C4%B1n%20Getirdikleri_%C3%96zel%20B%C3%BClten.pdf).
- Şengel, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi. *ZeitschriftfürdieWelt der Türken*, 3( 2), 21-40.
- TBMM (2011). *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- TBMM (2011). *660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*. Ankara: 28103 Sayılı Resmi Gazete.
- Uluşahin, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 11-34.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 147-162.

TÜRMOB. (tarihsiz). *İstatistikler*. Retrieved January 13, 2013 (de indirildi) from the World Wide Web: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>