


BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRILMAMASININ FİNANSAL VE HUKUKİ SONUÇLARI

Yusuf Bağatır * 

Özet

Global ölçekte gerçekleşmiş olan yolsuzluk, hile ve suiistimal kaynaklı olaylar bağımsız denetime olan talebi artırmıştır. Her geçen gün şirketlerin artması ve muhasebe bilgi sistemlerinin karmaşıklığı da göze alındığında bağımsız denetim mesleğine duyulan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Hile, yolsuzluk ve çalışanların yapmış olduğu hatalar, başta şirketler olmak üzere kamuoyunu, bilgi kullanıcılarını ve yatırımcıları olumsuz etkilemektedir. Bağımsız denetim uygulanmamış şirketler, faaliyette oldukları diğer şirket ve kurumlar içinde tehlike arz etmektedir. Bu çalışmada amaç bağımsız denetimin yapılmaması durumunda oluşabilecek finansal ve hukuki sonuçların ortaya çıkarılmasıdır. Kanun ve finansal veriler üzerinden analiz yapan çalışmamız sonucunda bağımsız denetim yaptırmayan şirketlerin, hükümsüzlük, idari para cezası ve fesih gibi yaptırım oluşturabilecek durumlarla karşı karşıya kalacakları ve finansal anlamda sıkıntılar yaşayacakları tespit edilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetimden önce şirketlerin iç kontrol sistemlerini oluşturmaları öneri olarak sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Bağımsız Denetim, Uluslararası Denetim Standartları, Finansal ve Hukuki Sonuçlar*

Jel Sınıflandırması: *M42, M41*

FINANCIAL AND LEGAL CONSEQUENCES OF NON-IMPLEMENTATION OF INDEPENDENT AUDIT

Abstract

Globally occurred fraud and lawlessness issues result in increased independent auditing request. While the complexity of accounting information and number of corporations / institutions are increasing, independent auditing is becoming more important and necessary day by day. Accounting fraud and faults by employees affect negatively not only companies and institutions but also investors, information users and public opinion. The company or institutions that are not audited from independent auditor will be crucial and risky to the corporations make accounting operations with them. The aim of this study is to reveal the financial and legal consequences that may occur if independent audit is not performed. As a result of the analysis on financial and legal datas; companies or institutions that provides regulations but not audited from an independent auditor, may face to face with fiscal and legal sanctions. In this context, before an independent audit, companies should implement an internal control systems.

Keywords: *Independent Audit, International Auditing Standards, Financial and Legal Consequences*

Jel Classification: *M42, M41*

* Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi yusufbagatir@gmail.com

1. Giriş

Dünyada ve ülkemizde gerçekleşen değişim ve olaylar neticesinde denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaç günden güne artmıştır. İşletme ve kurumların denetlenmeye olan ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Kamuoyunun ve yatırımcıların bilgilendirilmesi ve şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla denetim prosedür ve uygulamaları geliştirilmiştir. Hileli ve gerçeği yansıtmayan finansal tablo ve verilerinin, önüne geçilmesi ve yaşanabilecek olumsuzlukların gerçekleşmeden önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Hile, yolsuzluk ve çalışanlarca yapılabilecek hataların sonucunda ortaya çıkabilecek olumsuzlukların önceden tespit edilebilmesi ve gerekli önlemlerin alınarak, etkin ve sürdürülebilir iç kontrol sisteminin oluşturulması şirketlerin başlıca ihtiyaçlarındandır.

Denetim prosedür ve uygulamalarının güncellenmesiyle işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasının yanı sıra, kamuoyunun da doğru bir şekilde bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Dünya genelinde meydana gelmekte olan yolsuzluk ve hileli işlemlerin önüne geçilebilmesi için bağımsız denetim mesleğine olan talep artmıştır. İşletmelerde kontrol faaliyetlerinin olmaması olumsuz sonuçları tetiklemektedir. Bu nedenle denetimin başlıca amaçlarından biri olan iç kontrol mekanizmasının kurulması, denetlenmesi ve işleyişinin sağlanması büyük önem taşımaktadır.

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim faaliyetinin uygulanmazsa, işletme ve kurumların ne gibi olumsuzluklarla karşılaşabileceği ve karşılaşılabilecek mali ve hukuki sonuçların işletme ve kurumları ne yönde etkileyeceği incelenmiştir. Bu doğrultuda bağımsız denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyacın önemi ve gerekliliği belirtilmiştir. İşletmelerin, kurumların ve kamuoyunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesi bu nedenle önem taşımaktadır.

Dünya genelini kapsayacak şekilde denetim standartları geliştirilmiş ve gerekli kanunlar uygulamaya konulmuştur. Denetçilerin bu standartlar ve kanunların ışığında denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri hedeflenmiş, etik ve ahlaki kurallara bağlı kalınarak bu faaliyetlerin gerçekleştirilmeleri zorunlu hale getirilmiştir.

Kamu Gözetimi Kurumunun yayınlamış olduğu standartlar ile denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Kamu Gözetimi Kurumunun güncelleyip, geliştirdiği denetim standartlarının denetim mesleğinin yetki alanını genişletmektedir. Belirlenmiş olan yükümlülüklerle ve kurallara uyulması, sürdürülmekte olan denetimin kalitesini de beraberinde getirmektedir. Denetim kalitesinin sağlanabilmesi ve üst seviyelerde tutulabilmesi için denetçiye ve denetlenmekte olan şirket veya kurumda önemli sorumluluklar düşmektedir. Denetim kalitesi, denetim faaliyetinin sonucunu da etkilemektedir. Bu gibi durumlar gözlemlediğimizde bir şirketin denetime olan ihtiyacını da gözlemleyebilmekteyiz. Bağımsız denetim yapılmamasının sonucunda karşılaşılabilecek finansal ve hukuki sonuçlar çalışmada incelenmiş ve açıklanmıştır.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünün devamında, ikinci bölümde, bağımsız denetimin amacı, kapsamı ve denetim türleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetime tabi olma kriterleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Dördüncü bölümde, bağımsız denetim yaptırmayan şirketlere uygulanabilecek finansal ve hukuki yaptırımlarla ilgili bilgilere yer verilmiştir. Son bölümde ise, çalışmayla ilgili değerlendirme yapılmıştır.

2. Bağımsız Denetim ve Denetim Türleri

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal raporlama standartları ışığında, finansal tablo ve verilerinin, etik kurallar çerçevesinde, makul bir görüş bildirilmesi amacıyla denetim faaliyetlerinin sürdürülerek gerekli ve uygun denetim tekniklerinin uygulanarak işletme bilgi, belge ve faaliyetlerinin incelenmesi kapsamında, gerekli değerlendirmelerin yapılarak bir görüş bildirilmesi ve rapora bağlanması sürecidir (Selimoğlu vd., 2017).

2.1. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin faaliyet ve finansal durumlarının, görevli bağımsız denetçilerin inceleme ve değerlendirmelerinin sonucunda gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ve bilgi kullanıcıların doğru bir şekilde aydınlatılması amaçlanmaktadır.

Aynı zamanda finansal tabloların, denetim standartları ve mevzuatlar ışığında işletmelerin faaliyet durumlarını tamamıyla ele alarak, gerçeğe uygunluğun değerlendirilerek doğruluğun incelenmesi amaçlanmaktadır (Bayram, 2011).

Bağımsız denetçi, kamuoyunun ve bilgi kullanıcılarının doğru bir şekilde bilgilendirilmesini amaçlamaktadır. Yatırımcıların ve hissedarların doğru bir şekilde bilgilendirilmesi büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirliği açısından bağımsız denetim faaliyetleri önemli bir yer teşkil etmektedir. İşletmelerde devamlılığın sağlanması ve kamuoyunun şeffaf ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesi başlıca amaçlardandır.

İşletmenin faaliyetleri denetlenerek işletme çevresinin doğru ve şeffaf olarak bilgilendirilmesi güven ortamını da beraberinde getirecektir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin etik ve ahlaki kurallarla birlikte, bağımsız denetim standartlarının ışığında denetim faaliyetlerini uygulayarak gerekli, uygun denetim görüşünü bildirmeleri işletme ve işletme çevresi açısından önemli bir husustur.

Kamu Gözetimi Kurumunun geliştiren, güncellemekte olduğu denetim standartları ile denetçi, görüşünü bildirmeye yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşmayı amaçlamakta ve bu yönde doğru bir görüş bildirmeyi amaçlamaktadır.

Denetlenmemiş bir şirketin yatırım alabilmesi ve karşılaşılabileceği hukuki olumsuzluklarında eklenerek şirketin sürdürülebilirliğine zarar verebilmesi oldukça mümkündür.

Karşılaşılabilecek mali olumsuzluklarla birlikte hukuki olumsuzluk ve cezai müeyyidelerde eklendiğinde şirketin devamlılığı sekteye uğrayacak ve faaliyette olduğu diğer şirketler, yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları da olumsuz etkilenecektir. Tüm bu olumsuzlukların engellenebilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç doğmuştur.

Yaşanabilecek olumsuzlukların sonradan değerlendirilmesi yerine yaşanabilecek sorunların önceden tahmin edilerek denetim sistemlerinin etkin bir şekilde kullanılmasıyla bu sorunların önlenmesi amaçlanmaktadır. Şirket ve kurumlar dahil olmak üzere faaliyette oldukları diğer şirket ve kurumların zarara uğramaları ve şeffaflık esasıyla bilgi edinme hakkının sağlanması amaçlanmaktadır.

2.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı

Bağımsız denetimin kapsamı, denetçinin denetlemekte olduğu şirketin finansal tablo ve verilerinde herhangi bir hile, hata ve yolsuzluk gibi istenmeyen durumların olmadığına dair kesin bir dille olmamakla birlikte denetçi görüşüne dayanak oluşturabilecek denetim kanıtlarının çerçevesinde makul bir güvence vermesi zorunludur. Bağımsız denetim standartlarında da belirtildiği üzere denetçi makul bir güvence vermekle yükümlüdür. Bu güvence kesin bir dille hata, hile ve yolsuzluk gibi durumların olmadığına dair güvence anlamına gelmemektedir.

Elde edilen belge, bilgi ve bulguların doğrultusunda denetim faaliyetleri sürdürülmekte ve denetçi tarafından makul bir görüşün bildirilmesiyle birlikte denetim faaliyetleri son bulmaktadır. Denetçi, başta denetim standartları olmakla birlikte etik ve ahlaki kuralları dikkate alarak denetim faaliyetlerini sürdürür. Herhangi bir arkadaşlık, ortaklık ve benzeri yakınlık oluşturabilecek bağların olmaması denetimin başlıca kurallarındandır (Bağımsız Denetim Standardı 200).

Finansal tablo ve finansal verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uygunluğu dikkate alınarak mevzuata da uygunluğun sağlanması değerlendirilmektedir. Finansal

tabloların denetlenmesi, muhasebe defterleri, doküman ve muhasebe kayıtlarını kapsamaktadır. Finansal tabloların denetimi bu belgeler üzerinden yapılmaktadır (Çelik, 2005).

Denetim faaliyetinden önce denetim firmasıyla, denetlenecek olan şirketin bir sözleşme üzerinde anlaşmaları ve denetimin hangi yönde olacağı kararlaştırılmış olmalıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da ifade edildiği üzere, denetimin kapsamı bakımından, finansal tablolarla beraber yönetim kurulunca hazırlanan yıllık faaliyet raporu da denetimin kapsamına girmektedir. Böylelikle denetimin kapsam ve alanı, bütün muhasebe sistemlerini içine alacak şekilde geniş tutulmuştur.

Bunlara ek olarak denetçiler, muhasebe faaliyet ve kayıtlarıyla beraber denetim komitesi risk raporunu da inceleyip denetleyebilmektedirler.

2.3. Denetim Türleri

Denetim türlerini amaç bakımından sınıflandırmak mümkündür. Denetimi kimin yaptığı, denetimin amacı bakımından da çeşitlendirmek mümkündür (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ISMMMO), 2015). Denetimi sürdüreceği olan denetçinin unvanına göre denetim türleri değişiklik gösterebilmektedir. Denetimde amacın ne olduğu da denetimin türünü belirleyebilmektedir. Denetçi unvanına göre denetim türleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ISMMMO), 2015),:

- Bağımsız denetim
- İç denetim
- Kamu denetimi

2.3.1. Bağımsız Denetim

Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır, şirketin finansal tablolarını standartlara uygun ve doğru bir şekilde, denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak ve gerekli değerlendirmelerin yapılmasıyla bir neticeye varılması ve bu yönde bir rapor oluşturulması durumudur.

Denetim faaliyetini sürdürmekte olan denetçi, denetlenmekte olan şirketin bünyesinde çalışamaz ve yakın bir bağ kuramaz. Bağımsız bir şekilde denetim faaliyetlerini sürdürür ve makul bir güvence belirtir. Denetçinin yükümlülüğü, standartlara bağlı kalmakla birlikte bağımsız olarak denetim faaliyetlerini sürdürmektir.

2.3.2. İç Denetim

Şirketler ve kurumlar faaliyetlerini denetleme amacıyla iç denetim faaliyetini yapabilmektedirler. Sürdürmekte oldukları faaliyetlerin değerlendirilmesi amacıyla iç denetim gerekli bir denetim türüdür. Şirket bünyesinde çalışan kişilerce, şirket veya kuruma bağımlı olarak faaliyet gösteren kimselerce sürdürülen bir denetim türüdür.

Şirketin gelişim durumu, amacı ve kârlılık durumunun belirlenmesi ve gerekli tespitlerin yapılabilmesi için uygun bir denetim türüdür (Selimoğlu vd., 2017).

2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu kurumlarında çalışmakta olan ve aynı zamanda bağımlı olarak faaliyet gösteren kimselerce yapılmakta olan ve aynı zamanda kamu yararının amaçlandığı bir denetim türüdür.

Kamu denetimini yürüten kamu denetçilerini şu şekilde sıralayabilmek mümkündür (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ISMMMO), 2015);

- Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde olan müfettişler,
- Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan denetçiler,

- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu bünyesinde bulunan denetçiler,
- Sermaye Piyasası Kurulu bünyesinde bulunan denetçiler,
- Maliye Bakanlığı bünyesindeki Vergi Denetim Kurulunda görevli vergi müfettişleri
- Devlet Denetleme Kurulu ve Sayıştay bünyesinde bulunan denetçiler

Yapılış zamanına göre denetim türleri,

- Yıllık Denetim
- Sınırlı Denetim
- Özel Denetim (Solak, 2016).

2.3.4. Yıllık Denetim

Türk Ticaret Kanunu'nda da ifade edildiği üzere bağımsız denetim faaliyetini yaptırması zorunlu olan şirketler finansal tablo ve verilerini yıl sonunda denetim faaliyetinden geçirmekle yükümlüdürler.

2.3.5. Sınırlı Denetim

Şirketlerin ara dönemdeki finansal tablo ve finansal verilerinin, yıllık olarak denetim faaliyetini sürdürmekte olan denetim firması tarafından ara dönem halinde denetlenmesi ve incelenmesi olarak tanımlanabilmektedir (Solak, 2016).

2.3.6. Özel Denetim

Türk Ticaret Kanunu'nun 207. maddesinde ifade edildiği üzere, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetim komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse bağlı şirketin her pay sahibi bu konunun açıklığa kavuşturulması amacı ile şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanması isteyebilir. Bu hakka izin vermiş ve pay sahiplerinin şirket merkezinin bulunduğu yerde asliye ticaret mahkemesinden başvurularıyla özel denetçi talep edebilecekleri mümkündür.

2.4. Amaca Göre Denetim Türleri

Amaçlara göre denetim türleri dörde ayrılır, bunları şu şekilde sıralamak mümkündür,

- Faaliyet Denetimi
- Finansal Tabloların Denetimi
- Uygunluk Denetimi (Çelik, 2005).

2.4.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimindeki amaç, şirketlerin önceden belirlemiş oldukları hedef ve vizyonlara karşı sağlanmış olunan başarının incelenerek durum tespitinin yapılması hedeflenmektedir. Şirketin kârlılığı ve önceden istişare edilmiş politikaların durumuyla ilgili fikir edinebilmek ve gerekli stratejileri geliştirmek için faaliyet denetimi, şirketlerin sürdürülebilirliği açısından faydalı bir denetim olarak karşımıza çıkmaktadır (ISMMMO, 2015).

Şirketler faaliyette buldukları süre boyunca bu denetim türüne ihtiyaç duymaktadırlar. Önceden belirlenmiş strateji ve prosedürlerin ne denli başarı gösterdiği bu denetim türünde açıklığa kavuşabilmektedir. Şirketin faaliyette bulunduğu piyasa göz önüne alınarak ortaya konmuş plan ve projelerin başarısı, bu denetim türüyle incelenerek, denetlenebilmektedir.

2.4.2. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo ve finansal verilerin, denetim standartlarına uygun bir şekilde incelenerek, gerçeğe uygun olarak düzenlendiklerine dair tespitlerde bulunma amacıyla sürdürülen denetim faaliyetleridir.

Kapsam olarak, gelir tabloları, bilançolar, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu gibi finansal tablo ve bilgileri kapsamaktadır. Kamuoyunun, doğru ve gerçek bilgilerle aydınlatılması amaçlanmaktadır. Finansal tabloların denetimi başta denetlenen şirket olmak üzere, faaliyette buldukları diğer şirketler içinde çeşitli faydalar sağlamaktadır. Finansal tabloların, başta denetim standartları olmak üzere mevzuat ve hükümlere uygun olarak hazırlanmış olması, yatırımcıları ve hissedarları ilgilendirmektedir.

2.4.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, şirket ve kurumların faaliyetleri esnasında mevzuat ve hükümlere bağlı kalıp kalmadıklarını inceleyip, denetleyen bir denetim türüdür (Selimoğlu vd., 2017). Şirket ve kuruluşların, mevzuat ve kurallara uygunluğunun tespiti bakımından uygunluk denetimi karşımıza çıkmaktadır. Şirket ve kamu kurumlarının faaliyetlerini kural, hüküm ve mevzuat bakımından uygunluğunun tespiti amacıyla yapılmaktadır.

Uygunluk denetiminde, şirket ve kurumdaki muhasebe faaliyet ve organizasyonlarının, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara uygunluğunun incelenmesi uygunluk denetiminin kapsamına girmektedir. Örneğin, vergi kanun ve uygulamalarına şirketin uyum sağlayıp sağlayamadığının tespitinin yapılması, uygunluk denetiminin kapsam alanındadır (ISMMMO, 2015).

Denetim türleri, yapılış zamanı, yapılış amacı ve denetçi türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Denetim türleri kapsam olarak, ortak bir amacı hedefliyor olsa bile sorumluluk alan ve kapsamı arasında değişiklikler görülebilmektedir. Bağımsız denetimin, bağımsız olan kişiler tarafından yapılıyor olması gerekmektedir. Herhangi bir yakınlık oluşturabilecek bağın olmaması etik ve ahlaki kural olarak önem taşımaktadır. Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki en büyük fark bağımsızlık kavramıdır. İç denetimin şirkete bağımlı olarak faaliyet gösteren çalışanlarca yapılıyor olması, denetimin kapsam ve sorumluluk alanını değiştirmektedir.

3. Bağımsız Denetime Tabi Olma Kıstasları

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtildiği üzere, denetim kıstasları belirlenmiş ve denetim şartlarının belirlenmesinde Bakanlar Kurulu görevlendirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesinde belirtildiği üzere, bağımsız denetime tabi olma usul ve esasları, Bakanlar Kurulunca belirlenmiş ve uygulamaya konmuştur.

2012 yılında ilk kez bağımsız denetime tabi olma kıstasları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiştir. Bu kıstaslar şunlardır,

- Aktifler toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık Net Satış Hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası
- Personel sayısı 500 kişi ve üstü

Bu usul ve esasların en az ikisini yerine getiren şirketler bağımsız denetim kapsamına tabi tutulmuştur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018).

Daha sonra Bakanlar Kurulu tarafından, 26 Mayıs 2018 tarihinde bağımsız denetime tabi olma usul ve esaslarında değişikliğe gidilmiştir. Belirlenen usul ve esaslar şu şekilde sıralanabilmektedir,

- Aktifler toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık Net Satış Hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası
- Personel sayısı 200 kişi ve üstü

14 Şubat 2019 tarihli karar ile bağımsız denetime tabi olma usul ve esasları revize edilmiştir. Buna göre revize edilen usul ve esaslar şu şekilde sıralanabilmektedir,

- Aktifler toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası

- Yıllık Net Satış Hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası
- Personel sayısı 175 kişi ve üstü

Tablo 1’de bağımsız denetime kıstasları yer almaktadır. En az iki hesap dönemini kapsayacak şekilde, belirtilen usul ve esaslardan en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Tablo 1’de birinci referans yılda usul ve esaslardan yalnızca, aktifler toplamı sağlanmıştır. Bu nedenle şirket bağımsız denetime tabi değildir. İkinci referans yılda ise, aktifler toplamı ve yıllık net satış hasılatı kriterleri şirket tarafından sağlanmıştır. Şirketin bağımsız denetime tabi tutulması mümkün görülmemektedir. Tek hesap dönemi yerine iki hesap dönemi boyunca belirtilen kıstasların sağlanmış olması gerekmektedir.

Tablo 1: Bağımsız Denetime Tabi Olma Usul ve Esasları

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X9	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Tabidir

Kaynak: (Kamu Gözetimi Kurumu, 2019)

Bu kıstaslardan en az ikisini yerine getiren şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Hesap dönemi olarak iki dönem boyunca en az iki kıstasın aşılması bir sonraki dönemde bağımsız denetim faaliyetinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Şirketler ile şirketlere bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin aktifleri toplamı, yıllık net satış hasılatı hesaplanırken kamu kurumlarına sunulma amacıyla hazırlanmış olan bilanço ve gelir tablosu dikkate alınmaktadır. Son iki hesap döneminde, bağımsız denetim kıstaslarını sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. (Kamu Gözetimi Kurumu, 2019).

3.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

Kamu Gözetimi Kurumu’nun belirlemiş olduğu kıstaslar, Büyük ve Orta boy işletmeleri de kapsamaktadır. Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Muhasebe Standartlarını hâlihazırda uygulamayan şirketleri ilgilendirmektedir. Büyük boy işletmeleri bağımsız denetimin kapsam alanında tutan kriter ve esaslar şu şekilde sıralanabilmektedir,

- Aktifleri Toplamı 75 Milyon ve üstü
- Yıllık Net Satış Hasılatı 150 Milyon ve üstü
- Ortalama Personel Sayısı 250 kişi ve üstü (Kamu Gözetimi Kurumu, 2017).

Büyük boy şirketlere ek olarak, Orta boy işletmelerde bağımsız denetim faaliyetine tabidir. Orta boy işletmeler için aranmakta olan usul ve esaslar genel bağımsız denetim kıstaslarını kapsamaktadır. Genel kriterleri sağlayan işletmeler, orta boy işletmeler olarak denetime tabi tutulacaklardır (Ataman ve Cavlak, 2017).

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı kapsamında olan şirketlerin, düzenlemeleri gereken finansal tablolar şu şekildedir,

- Kar/Zarar Tablosu
- Öz Kaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Finansal Durum Tablosu
- Dipnotlar

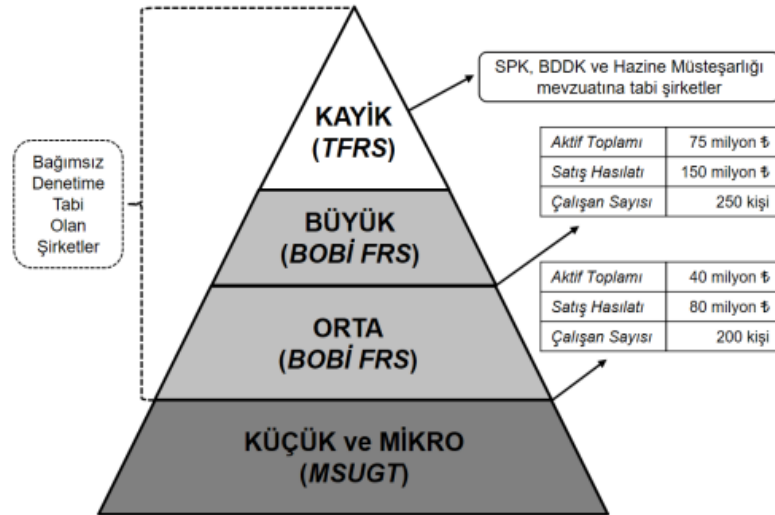
Olarak bağımsız denetim faaliyeti kapsamında tutulacaklardır (ISMMMO, 2018).

3.2. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar şu şekilde sıralanmaktadır,

- Halka Açık Şirketler,
- Sigorta Reasürans ve Emeklilik Firmaları
- Bankalar
- Faktöringler
- Finans Kuruluşları
- Finansal Kiralama Firmaları
- Varlık Yönetim Kuruluşları
- Emeklilik Fonları
- İhraççılar ve Sermaye Piyasası Kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri personel sayısı ve bunun gibi ölçütlere göre kamu yararını ilgilendirdiği için Kamu Gözetimi Kurumu tarafından şirketler ve kurumlar bu kapsam alanında tutulmaktadır.

Şekil 1: Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirket ve Kurumların Kapsamı



Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017)

Şekil 1’de görüldüğü üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Türkiye Finansal Raporlama Standardı farklı alanlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel kriterleri sağlayan şirketler Orta boy işletmeler olarak kapsam alanına girerken, genel kriterleri aşan şirketler ise Büyük boy işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye Finansal Raporlama Standardı kapsamında olan kuruluşlar ise Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine tabi tutulan işletmeler ise, küçük ve mikro düzeyde bulunan şirketler olarak Şekil 1’de görülebilmektedir.

4. Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları

4.1. Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal Sonuçları

Bağımsız denetim faaliyeti, 01 Ocak 2013 tarihiyle yürürlüğe girmiş ve zorunlu hale getirilmiştir. Bağımsız denetim faaliyeti kapsamında tutulan şirketler, limitet şirketler, anonim şirketler ve komandit şirketler olarak kapsam alanına alınmışlardır (Arslan, 2015). Belirlenmiş olan usul ve esasların en az iki tanesini sağlamış olan şirketler, bir sonraki dönemde bağımsız denetim faaliyetini yapma zorunluluğu alanına girmişlerdir. Bağımsız denetim faaliyeti şirketler tarafından uygulanmaz ise, şirketleri bekleyen sorunlar şu şekilde sıralanabilmektedir,

- Şirketler önceden belirlemiş oldukları hedef ve amaçları gerçekleştiremezler, şirket ve kurum yöneticilerine doğru bilgi akışı sağlanamaz ve olumsuzluklar tespit edilemez,
- Şirketlerle ilgili önemli analiz ve tespitlerin yapılamaması sebebiyle yanlış politika ve uygulamalar tercih edilebilir, doğru stratejiler yerine yanlış ve tutarsız projeler uygulanabilir, bu da şirketin devamlık ve kârlılığını olumsuz yönde etkileyebilir,
- Şirketlerin düzenlemiş oldukları finansal tablolarda hile, yolsuzluk ve hata kaynaklı bir davranıştan dolayı, başta şirket olmak üzere finansal tablolardan bilgi edinen kişi ve kurumlarında olumsuz yönde etkilenebilmeleri mümkündür,
- Şirketlerde hile ve yolsuzluk gibi olayların yaşanabilmesinin önü açılacak ve zamanında tespit edilemeyerek mağduriyetlere mahal verebilecektir.

Bağımsız denetim faaliyetini yaptırmayan şirketlerin ortak ve yatırımcıları doğru bilgi alamayacaklardır. Güven ortamının sağlanamaması nedeniyle mağduriyetler oluşarak, şirket yatırımcılar tarafından yatırım alamayacak nokta gelebilecektir (Selimoğlu vd., 2017). Gerekli yatırımları alamayan şirket ve kurumun faaliyetlerini sürdürmeleri sekteye uğrayabilecektir. Böylelikle irtibatla oldukları diğer şirket, kurum ve kuruluşları da olumsuz yönde etkileyebileceklerdir.

Bağımsız denetim, şirket yönetimine doğru bilgi akışının sağlanmasına katkı sağlar. Aksayan yönler ve eksiklikler zamanında tespit edilir ve böylelikle finansal durumu tespit etmek daha kolay olabilmektedir. Devlet tarafından vergi denetiminin yapılma olasılığı azalacaktır. Denetimden geçmiş finansal tablolar şirketin ileriye dönük işleyişiyle ilgili güven ortamının sağlanmasına katkı sağlar. Böylece, gerekli analiz ve bütçe tahminlerinin yapılmasında kolaylık sağlar. Doğru bir analiz ile şirketlerin sürdürülebilirliği sağlanır ve aynı zamanda kârlılık oranını da pozitif yönde etkiler. Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar ile düşük maliyet ile finansman ihtiyacı karşılanabilmektedir. Bağımsız denetim ayrıca, şirketler için gerekli olan kurumsallaşma seviyesini artırır ve katkı sağlar (Yılmaz, 2016).

Bu durumda, müşteri portföyü genişler ve kalite durumu artar. Finansal açıdan pozitif getiriler sağlar. Şirket kârlılığı arttığında ise sürdürülebilirlik esası olumlu yönde ilerler. Denetlenmiş olan şirketin muhasebe kayıtlarındaki hata, hile ve benzeri durumların ortaya çıkarılmasına katkı sağlar. Böylece, gelir ve giderlerin daha doğru bir şekilde gösterilebilmesine yardımcı olur. Güven ortamının sağlanması ile birlikte daha şeffaf bir ortam sağlanabilecektir. Bu durum şirketlere finansal açıdan faydalar sağlayabilmektedir. Şirket ile iş ilişkisi içerisinde olan müşterilere ve diğer şirketlere güvenilir bilgi akışı sağlanır. Böylelikle yatırımcılar, doğru ve güvenilir bilgi akışıyla finansal olarak zarara uğramayacaklardır.

Bağımsız denetim ayrıca, ülke için bilgi üretimi ve planlamalar açısından faydalar sağlayacaktır. Doğru ve sağlıklı bilgiler ile yapılacak olan planlamalar, kamu gelir ve harcamaları, kredi politikaları ve genel ekonomik politikaların daha doğru ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır. Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar, vergi denetimini yapacak olan kamu denetçilerinin daha az zaman ayıracıklarından başka bir vergi kayıp ve kaçak durumlarına

yönelebileceklerdir. Böylece denetçilerin iş yükü hafifleyecektir. Ayrıca, ülkeye ekonomik olarak zarar oluşturabilecek olayların önüne geçilebilecektir (Çelen, 2001).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinde belirtildiği üzere, “anonim şirketler ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.”

Böylesi bir durumda şirketler, sermaye artış veya azalışı ve kâr dağıtımını gibi faaliyetleri yapamayacaklardır. Aynı zamanda kredi ve fon sağlayan finans kuruluşlarından, ihtiyaç halinde kredi alamayarak, sürdürülebilirlik sağlanamayacaktır. Kredi ve fon sağlayan finans kuruluşları bilindiği üzere, finansal tabloları şirketlerden talep etmektedir. Bağımsız denetimden geçmemiş finansal tabloların yok hükmünde sayılacağı yani hükümsüz olacağı kanunlarca belirtilmektedir. 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince, bağımsız denetim faaliyeti kapsamında olmasına rağmen bağımsız denetim faaliyeti yaptırmayan şirketlerin uğrayacağı zarardan ayrıca şirketlerin yönetim kurulu sorumlu tutulacaktır.

Karşılaşılabilecek risk durumlarına karşı şirketler savunmasız duruma düşebilmektedirler. Risk durumunun azaltılıp makul bir seviyeye indirgenebilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerine şirketler ağırlık vermelidir. Bağımsız denetim yaptırmamış şirketlerin, finansal tablolarının geçerli sayılmayacağı bilinmektedir. Buna ek olarak, yıllık faaliyet raporu da genel kurulda değerlendirilemeyecektir. Türk Ticaret Kanunu’nda da belirtildiği üzere, finansal tablo ve yıllık faaliyet raporu batıl sayılacaktır. Böylesi bir durumda, bağımsız denetim yaptırmamış olan şirketin faaliyetini sürdürmesi mümkün görülememektedir.

4.2. Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları

Bağımsız denetim faaliyetine tabi olduğu halde denetim yaptırmamış olan şirketleri, mali olumsuzluklar beklediği gibi hukuki olumsuzluklarda beklemektedir. Bağımsız denetim faaliyetini yaptırmamış ve yaptırmayacak olan şirketleri bekleyen cezai müeyyideler şu şekilde sıralanabilmektedir (Türkmen, 2017),

- Hükümsüzlük
- İdari Para Cezası
- Fesih

4.2.1. Hükümsüzlük

Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, “Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”

Denetime tabi olduğu halde denetlenmemiş finansal tabloların yok hükmünde sayılacağı ve bununla beraber, yönetim kurulu faaliyet raporunun da düzenlenmemiş olarak yani, batıl olarak sayılacağı bilinmektedir. Karşılaşılabilecek olumsuzluk ve zararlardan, yönetim kurulu sorumlu tutulabilecek ve ek cezalar uygulanabilecektir.

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirilmemiş olan şirket ve kurum yöneticilerine şirket ortakları, dava açabileceklerdir. Bağımsız denetim yaptırmamış olan şirket yönetimi ve üyeler sorumlu tutulabileceklerdir.

4.2.2. İdari Para Cezası

Bağımsız denetim kapsamındaki düzenlemeler, Türk Ticaret Kanunu, Sigortacılık Kanunu, Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Sermaye Piyasası Kanunu ile devam etmektedir (Arslan, 2015).

Sigortacılık Kanunu'nun 18. maddesine göre, "Sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri, hesaplarını ve mali tablolarını, Müsteşarlıkça belirlenecek esaslara ve örneğe uygun olarak düzenlemek, ilan ettirmek ve müsteşarlığa göndermek zorundadırlar. 18. maddeye aykırı davranılması ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucunda ise on iki bin Türk Lirası idari para cezası uygulanacaktır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda belirtildiği üzere,

- **Madde 14;** "ihraççı, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde kurulca istenecek finansal tablo ve raporları şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında tam ve doğru olacak şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır."
- **Madde 103:** "Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden kişilere kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından iki yüz elli bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir." şeklinde müeyyide uygulanacaktır.

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'na göre, "Şirketin yıl sonu mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi zorunludur. Fonların hesap ve işlemleri ayrıca yılda en az bir defa bağımsız dış denetime tabidir." Hükmü yer almaktadır. Bu yükümlülüğe uymayanlara, on beş bin Türk Lirası idari para cezası uygulanacaktır.

Yine 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre,

- **Madde 39:** "Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır." Buna göre bu hüküm ve kurallara uyulmaması halinde, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 39. maddesine aykırı davranılması halinde, 146. madde de belirtildiği üzere, on bin Türk Lirasından yirmi beş bin Türk Lirasına kadar, idari para cezası uygulanabilmektedir.

4.2.3. Fesih

Tüzel kişilik altında faaliyetlerini sürdürmekte olan kişiler için fesih kararı alınır, faaliyet gösterdikleri tüzel kişilikleri sona erdirilmiş olacaktır. Fesih kararı ise, bağımsız denetim yaptırmayan şirketler için en ağır cezaların başında gelebilmektedir (Arslan, 2015). Fesih kelime itibarıyla, devamlılığı olan hukuki bir ilişki veya ilişkilerin sona erdirilmesi anlamını taşımaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti yaptırmamış olan şirket ortakları, bilgi alamadıklarını ve şeffaflık ilkesinin ihlal edildiğini bildirirlerse, bilgi edinme hakkının ihlalinden doğan, şirketin feshi hakkını ellerinde bulundurabilir ve mahkemelerden fesih talebinde bulunabilirler.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre,

- **Madde 437:** "Finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi genel kurulun toplantısından en az on beş gün önce şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur."

Genel kurul toplantısından en az 15 gün önce, pay sahiplerine ait olan bilgi edinme hakkı gereğince, şirkete ait olan şube ve merkezler kanun gereğince açık tutulmak zorundadır. Buna bağlı olarak pay sahipleri, bilgi edinemediklerinde şirketin feshini isteyebilmektedirler. Şirket yönetiminin bağımsız denetim yaptırmaması sonucunda mağduriyet yaşanmaması için pay sahipleri, yönetimin sorumlu olacağı şekilde şirket feshini mahkemelerden talep edebileceklerdir.

5. Sonuç

Günümüzde şirketler ve kurumlar, hata, hile ve yolsuzluk olaylarından dolayı ekonomik anlamda büyük tahribata uğrayabilmektedir. Şirket varlıklarının çalışanlar tarafından kötüye kullanılması, hileli işlem ve yolsuzluklar, gerçeği yansıtmayacak şekilde hazırlanmış olan ve yanıltıcı beyan içeren finansal tablolar, günümüzde iş piyasası ve yatırımcılar için tehlike arz etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları usul ve esaslarına uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ışığında denetlenmesi zorunlu hale getirilmiştir.

İlk olarak 2012 yılında Bakanlar Kurulunca, bağımsız denetime tabi olma şartları belirlenmiş ve kanunlaştırılmıştır. Son olarak ise 2019'un şubat ayında usul ve esaslar revize edilmiştir. Çalışmada da anlatıldığı üzere, usul ve esasları sağlayan şirketler gelecek dönemde bağımsız denetime tabi olmaktadır. Güven ortamıyla beraber sürdürülebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Buna ek olarak, kamuoyu ve bilgi kullanıcılarına doğru bilginin sağlanması, bağımsız denetimin başlıca amaçlarından biridir. Bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetim yaptırmayan şirketleri mali ve hukuki müeyyideler beklemektedir. Mali açıdan zarara uğrayacakları gibi, şirket içerisinde yaşanan hile kaynaklı bir olayın ortaya çıkarılmaması da şirketler için risk ve tehdit oluşturabilmektedir. Ayrıca, finansman ihtiyacı duyan şirketler finans kuruluşlarına, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını sunarak kredi ve finans sağlayabilmeyi amaçlayabilmektedirler.

Bağımsız denetimden geçmemiş olan finansal tabloların, kredi ve finans kuruluşlarına sunulması ayrı bir suç oluşturmakla beraber, bu finansal tabloları sunan şirketlere kredi sağlayan finans kuruluşları da ayrıca suç işlemiş olmaktadır. Bağımsız denetim yaptırmayan şirketleri mali olumsuzluklarla beraber hukuki yaptırımlarda beklemektedir. Bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetim yaptırmayan şirketler, hükümsüzlük, idari para cezası ve fesih gibi yaptırım oluşturabilecek durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Şeffaflığın ve güven ortamının sağlanabilmesi için ve aynı zamanda şirketlerin sürdürülebilirliklerini sağlayabilmek için bağımsız denetim yaptırılmalıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin denetim faaliyetlerine sağlayabileceği faydalar ile ilgili bir çalışmanın literatüre katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda, iç kontrolün önemiyle ilgili yapılabilecek bir çalışmanın literatüre katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Arslan, Ö., (2015). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayfa:73-85, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/132malicozum/007_%C3%B6zkan_ARSLAN_.pdf, (Erişim Tarihi: 06.02.2019).
- Ataman, B., & Cavlak, H., (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 3, Cilt: 2, Sayfa: 153-163
- Bankacılık Kanunu. (2005). 5411 Sayılı, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete.
- Bayram, G., Bağımsız Denetim Ve Süreçleri Slayttı, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu. (2001). 4632 Sayılı, 07.04.2001 tarih ve 24366 sayılı Resmî Gazete.
- Çelen, E., (2001). İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:55, Sayfa:122-124, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%2055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc>, (Erişim Tarihi: 09.03.2019).
- Çelik, A., (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ISMMMO, (2015). Denetim Türleri, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Yayın:130, 2015, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- ISMMMO, (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Neler Getiriyor? http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/BOB%C4%B0FRS_Sorular.pdf_172.pdf, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD_S%20200-Site.pdf (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standartları, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5164/Standartlar-ve-I%CC%87Ike-Kararlar%C4%B1> (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BKK%20Kar%C5%9F%C4%B1a%C5%9Ft%C4%B1rma%20Tablosu%2011_06_2018.pdf (Erişim Tarihi: 08.03.2019).
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, Yeni Karar, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurul u%20Karalar%C4%B1/BKK_Usul%20ve%20Esaslar1.pdf (Erişim Tarihi: 09.03.2019).
- Kamu Gözetimi Kurumu, BOBİ FRS Kapsamı, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6791/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimde-Uygulanacak-Yeni-Standartlar-BOBI%CC%87-FRS-> (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- Selimoğlu, Özbirecikli & Uzay, (2017). Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara
- Sermaye Piyasası Kanunu. (2012). 6362 Sayılı, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmî Gazete.
- Sigortacılık Kanunu. (2007). 5684 Sayılı, 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete.
- Solak, B., (2016). Bağımsız Denetçilerin İş Yükü İş Performansı Ve Denetim Kalitesi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Türk Ticaret Kanunu. (2011). 6102 Sayılı, 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
- Türkmen, N., (2017). Bağımsız Denetim Yaptırmayanı Kötü Günler Bekliyor, *Sözcü Gazetesi*, <https://www.sozcu.com.tr/2017/yazarlar/nedim-turkmen/bagimsiz-denetim-yaptirmayani-kotu-gunler-bekliyor-1872752/>, (Erişim Tarihi: 06.02.2019).

Yılmaz, H., (2016). Bağımsız Denetimin Şirketlere Fayda ve Avantajları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hikmetyilmaz/002/> (Erişim Tarihi: 09.03.2019)