



T.C

**İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM**

**TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN
ESASLARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NAZLI YAVUZBİLGE

155140112

DANIŞMAN: YRD.DOÇ.DR. DİĞDEM GÖÇ GÜRBÜZ

İSTANBUL, 2018



T.C

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM

**TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ
DENETİMİN ESASLARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: **NAZLI YAVUZBİLGE**

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetimin Esasları” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

NAZLI YAVUZBİLGE

ÖZET

TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM ESASLARI

Nazlı YAVUZBİLGE

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Diğdem GÖÇ GÜRBÜZ

Ocak, 2018 – 110 Sayfa

İşletmelerin gelişmesi daha iyi bir düzen içinde ilerleyebilmesi için gerekli hukuk düzenine sahip olması gerekmektedir. Bu düzenin sağlanması hem işletme içinde hem de işletme dışında yürütülmesi gereken belli başlı kurallar çerçevesinde desteklenmiş ve kabul görmüş hukuk kuralları ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim de bunlardan bir tanesidir. Daha önce sınırlı alanlarda uygulaması olan bağımsız denetim, çağın gereklilikleri ve teknolojinin hızlı gelişmesiyle birlikte işletmelerde bir ihtiyaç haline gelmiştir. 2012 yılında yeni bir düzenleme yapılarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile de bağımsız denetime verilen önem arttırılmış, denetim genişletilmiştir. Yapılan düzenlemeye dayanılarak bu tez çalışmasında genel olarak bağımsız denetim esasları ana hatlarıyla ele alınıp, açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Şirketler, Türk Ticaret Kanunu.

ABSTRACT

PRINCIPLES OF INDEPENDENT AUDITING BY TURKISH TRADE LAW

Nazlı YAVUZBİLGE

Master Thesis, Business Department

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Diğdem GÖÇ GÜRBÜZ

January, 2018 - 110 Page

The companies should have a good law order in order to grow more properly. Maintaining this order requires law rules acknowledged within the frame of certain rules to be followed both inside and outside the company. Independent audit is one of them. Independent control, which had previously been applied in limited areas, has become a requirement in enterprises with the rapid development of the requirements of the time and technology. Independent audit become more important with the new arrangement of no.6102 Turkish Trade Law accepted in 2012 and audit area has been expanded. The essentials of independent audit were tried to be handled and explained based on current regulations.

Key Words: Audit, Independent Audit, Companies, Turkish Trade Law.

ÖNSÖZ

Günümüzde hızla ilerleyen ve büyüyen teknoloji ile gerek ülkemizde gerekse dünyada hukuk alanında da çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Daha verimli ve sistemli bir süreç içerisine girilmiş, denetime olan önem arttırılmış, özellikle bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler yapılmış yeni maddeler eklenmiştir.

Bağımsız denetim faaliyetleri; bilgilerin doğru aktarılması, kuralların belirlenen esaslar çerçevesinde yerine getirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketler hukuk kuralları ile belirlenmiş, bu sayede kontrol edilmelerini kolaylaştırmak, oluşacak risklerin en aza indirilmesini sağlamak ya da erken teşhis edilmesi için, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile de denetim genişletilmiş, bağımsız denetimin önemi arttırılmıştır.

Bu çalışmada yapılan değişiklikler ile birlikte Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetimin esasları üzerinde durulmuş, başlıklar halinde incelenmeye çalışılmıştır.

Bana bu çalışmayı hazırlarken yardımcı olan ve yol gösteren danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Diğdem Göç Gürbüz'e teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Ayrıca, bugünlere ulaşmamda büyük emekleri olan, verdikleri destekler ile yanımda olduklarını bildiğim aileme, beni ikna eden, her daim yanımda olup yalnız bırakmayan ablalarım Yasemin ve Özlem'e de şükranlarımı sunarım. Tezime katkılarından dolayı Şirin Tilki'ye ve Ferhat Demir'e de teşekkür ederim. Hepinize minnettar olduğumu belirtmek isterim.

İSTANBUL, 2018

Nazlı YAVUZBİLGE

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi

1. BÖLÜM

GİRİŞ

1. ÇALIŞMANIN AMACI.....	1
2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ.....	1

2. BÖLÜM

DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI.....	3
A. Denetimin Tanımı.....	3
B. Denetimin Amacı.....	4
2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ.....	5
A. Denetim Bir Süreçtir.....	5
B. Denetim Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsar.....	5
C. İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar.....	5
D. Önceden Saptanmış Ölçütler.....	6
E. Muhasebe Denetimi Kanıtların Toplanması ve Değerlendirme Çalışmasıdır.....	6
F. Denetim Uzman ve Bağımsız Bir Kişi Tarafından Yapılır.....	6

G. Uygunluk Derecesi.....	7
H. İlgili Duyanlara Bildirme.....	7
İ. Sonuç Bildirme.....	7
3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	8
A. Bağımsız Denetim Kavramı.....	8
B. Bağımsız Denetim Amacı.....	8
C. Bağımsız Denetim Kapsamı.....	9
4. BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE GENEL BAKIŞ.....	9
5. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM.....	10
A. Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim Düzenlemesine Genel Bakış.....	10
B. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda 6335 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesi Bağımsız Denetim Düzenlemesinin Felsefesi.....	12
C. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Yeri.....	13
6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARININ YERİ VE TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN DENETİM STANDARTLARININ BELİRLENMESİNİN ESASLARI.....	15
A. Genel Olarak.....	15
B. Türk Ticaret Kanunu Açısından Denetim Standartlarının Belirlenmesinin Esasları.....	17
7. DÜRÜST RESİM İLKESİ VE ÖNEMİ.....	19
8. 6335 SAYILI KANUNLA TÜRK TİCARET KANUNU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM HÜKÜMLERİNDE VE MADDE 397'DE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.....	21
9. 6455 SAYILI KANUNLA DENETİM HAKKINDA TÜRK TİCARET KANUNUNA EKLENEN HÜKÜMLER.....	27
10. 660 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDENİN BAĞIMSIZ DENETİM.....	29

3. BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM ESASLARI

1. 6335 VE 6455 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ SONRASI TÜRK TİCARET KANUNU'NDAKİ GENEL YAPI.....	33
2. TÜRK TİCARET KANUNU MADDE 397/4 HÜKMÜ GEREĞİNCE KAMU GÖZETİM KURUMU GÖZETİMİNDEKİ DENETİM.....	34
A. Denetimin Esasları.....	35
1. Bağımsız Denetimin Niteliği.....	35
2. Bağımsız Denetim Üzerinde Kamu Gözetim Sistemi.....	36
B. Bağımsız Denetimin Esasları.....	38
1. Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği Düzenlemesi.....	38
a. Genel Olarak.....	38
b. Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	38
2. Bağımsız Denetimin Unsurları.....	42
a. Bağımsız Denetimin Konusu.....	42
b. Bağımsız Denetimin Tarafları.....	44
c. Bağımsız Denetim Kıstası.....	46
d. Bağımsız Denetim Kanıtı.....	48
e. Bağımsız Denetim Raporu.....	49
3. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM.....	50
A. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim Esasları.....	52
B. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Amaçları.....	53
1. Kontrol.....	54
2. Bilgilendirme.....	54

3. Geçerlilik İşlevi.....	54
C. TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI.....	55
1. Genel Olarak.....	55
2. Konu ve Kapsam.....	59
3. Denetim Raporu.....	63
4. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA GİREN DİĞER HUSUSLAR.....	69
A. Envanter Ve Muhasebe Denetimi.....	70
B. Türkiye Denetim Standartlarında Öngörüldüğü Ölçüde İç Denetimin Denetimi.....	70
C. Riskin Erken Teşhisi Ve Yönetimi Komitesi Raporlarının Denetimi.....	71
5. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN TÜRK TİCARET KANUNU'NDAKİ TEMEL İLKELER.....	72

4. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

1. GENEL AÇIKLAMA.....	74
2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE DAİR BAKANLAR KURULU KARARI.....	75
3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN ŞİRKETLER İÇİN GENEL KRİTERLER.....	75
A. I Sayılı Liste.....	77
1. Birinci Bentte Sayılanlar.....	77
2. İkinci Bentte Sayılanlar.....	82
3. Üçüncü Bentte Sayılanlar.....	83
4. Dördüncü Bentte Sayılanlar.....	84
5. Beşinci Bentte Sayılanlar.....	85

6. Altıncı Bente Sayılanlar.....	85
B. II Sayılı Liste.....	86
1. Birinci Bente Sayılanlar.....	87
2. İkinci Bente Sayılanlar.....	88
3. Üçüncü Bente Sayılanlar.....	88
4. Dördüncü Bente Sayılanlar.....	90
5. Beşinci Bente Sayılanlar.....	91
6. Altıncı Bente Sayılanlar.....	91
7. Yedinci Bente Sayılanlar.....	92
4. UYGULAMAYA İLİŞKİN ESASLAR.....	93
5. DENETİME TABİ OLMA.....	94
A. Ölçütler.....	94
B. Esas Alınacak Finansal Tablolar.....	96
C. Aktif Toplam ve Yıllık Net Satış Hasılatı.....	97
D. Çalışan Sayısının Hesaplanması.....	99
E. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri.....	99
6. DENETİM KAPSAMINDAN ÇIKMA.....	100
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA.....	103
ÖZGEÇMİŞ.....	110

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants/ Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AO	: Anonim Ortaklık
BankK	: Bankacılık Kanunu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul Anonim Şirketi
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
ESHS	: Elektronik Sertifika Hizmet Sağlayıcısı
GK	: Genel Kurul
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants/ Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISA/ISAs	: International Standards on Auditing/ Uluslararası Denetim Standartları
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü

İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
K	: Kanun
KAMUDESİK/ KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu/ Kurulu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KEPHS	: Kayıtlı Elektronik Posta Hizmet Sağlayıcıları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
m.	: Madde
MKK	: Merkezi Kayıt Kuruluşu
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board/ Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes-Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı/ Standartları
TDS	: Türkiye Denetim Standardı/ Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı/ Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YK	: Yönetim Kurulu

1. BÖLÜM

GİRİŞ

1. ÇALIŞMANIN AMACI

Araştırmanın genel amacı, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetim Esasları”nı detaylı bir şekilde incelemektir. Kanunda denetim konusunu, kapsamını, önemini ve yerini, denetime tabi olan şirketleri çıkarılan maddeler içerisinde irdelemektir.

Araştırma sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre bağımsız denetim esaslarına yönelik değişikliklerin açıklanması, yapılan değişikliklerin sebepleri ve bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi doğrultusundaki ölçütlerde göz önünde bulundurularak araştırmaya kaynaklık etmesi öngörülmüştür.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı, amacı, özellikleri anlatılmış, bağımsız denetim kavramı, amacı ve yeni Türk Ticaret Kanunu ve bağımsız denetim kapsamı irdelenmiştir. Bağımsız denetimde denetim standartlarının yeri ve Türk Ticaret Kanunu açısından denetim standartlarının belirlenmesi ele alınmıştır.

İkinci bölümde yapılan değişiklikler ve sonrasında Türk Ticaret Kanunu’ndaki genel yapı, konusu ele alınmıştır. Türk Ticaret Kanunundaki madde 397/4 hükmü gereğince KAMUDESK’in gözetimindeki denetime değinilmiş, denetim esasları açıklanmış, sırasıyla unsurları anlatılmıştır. Bağımsız denetime ilişkin Türk Ticaret Kanunu’ndaki temel ilkelerden bahsedilmiştir.

Tezin üçüncü ve son bölümünde ise, bağımsız denetime tabi olan şirketler, bunlar hakkındaki düzenlemeler ele alınmış, denetime tabi olacak şirketlere ait Bakanlar kurul kararı sıralı bentler halinde açıklanmıştır.

2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Günümüzde meydana gelen küresel değişmeler ile değişim sürecine girilmesi kaçınılmaz olmuştur. Küresel krizin ardından dünya da yeni bir pazar arayışında ve daha büyük bir rekabet ortamında yer almaya başlamıştır. Bu çerçevede ülkemizde uygulanan yasalar yetersiz kalmış, özellikle uluslararası düzeyde ülkeler arası farklılıklar mevcut olan kanunların yenilenmesini gerektirmiştir.

Dolayısıyla artan rekabet ortamı ile gelişim süreci de göz önünde bulundurularak risklerin ve fırsatlarında farkında olarak yapılan yeni kanun değişikliği ile önemli bir sürecin içine girilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile büyüme mücadelesinde Türkiye’de yeni bir döneme imza atılmıştır.

Eski kanuna nazaran felsefesi ve yaklaşımı ile önemli ölçüde değişiklik içeren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim alanında günümüz gelişmelerine cevap verecek kapsamlı bir şekilde hazırlanmıştır.

2. BÖLÜM

DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI

A. Denetimin Tanımı

Denetim kelimesinin aslı Latince de “Contra Rotulus” kelimesine dayanmaktadır (Toroslu, 2014: 1). Denetim yönetim biliminin temel işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespit edilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar. Denetim, örgüt içerisinde önceden saptanmış bir takım ölçütlere aykırılık olasılığının olabileceği düşüncesine dayanır. Literatürde çeşitli denetim tanımları bulunmaktadır.

Bu tanımlardan birine göre denetim;

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılacak üzere raporlanması sürecidir (Toroslu, 2014: 1).

Bir başka tanıma göre ise, denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Denetimin Tanımı, Anonim, b.t.). Kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir (Denetimin Tanımı, Anonim, b.t.).

Denetim tanımı itibariyle, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş kurallara, muhasebe ve denetim ilke ve kurallarına uygun olup olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş olan kriterlere uygunluğunu belirlemek amacıyla kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir (Toroslu, 2014: 2).

Uluslararası kuruluşlardan olan, Amerika Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi'ne göre de denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere göre uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Toroslu, 2014: 2-3).

Bütün bu tanımlardan yola çıkarak görüşümüze göre denetim, ekonomik faaliyetler sonucunda finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanarak oluşturulması ile güvence sağlayarak ve öngörülen denetim teknikleri de uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelemeler yapılması ve bu incelemelerin sonucunda rapora bağlanması şeklinde tanımlanabilir.

B. Denetimin Amacı

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşların, işletme yönetiminden işletme ile ilgili bazı bilgileri talep etme hakları bulunmaktadır. Ancak bu kişiler işletme yönetimi tarafından kendilerine verilen bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olmayabilirler. Ayrıca işletme ile ilgili kişiler, işletmeye ait bilgileri kaynağından inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip değillerdir. Ancak, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı olarak (hile) ya da kasıtlı olmadan (hata) yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması olasılığı ya da endişesi yüksektir (Toroslu, 2014: 3).

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak işletme ile ilgili sağlıklı kararlar verilemez. Bu risklerin azaltılması gerekmektedir. İşletme ile ilgili bilgilerin

yayımlanmadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gerekliliği “Denetim” mesleğini ortaya çıkarmıştır. Denetim mesleğinin amacı, işletmenin hazırladığı finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarına sunulmadan önce denetlenmesi ve bu tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvence sunulmasıdır (Toroslu, 2014: 3).

2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

A. Denetim Bir Süreçtir

Başlangıç ve sonuç arasındaki faaliyetler bir plan dahilinde yapılır (Denetimin Tanımı, Anonim, b.t.). Denetim ilgilendiği olaylar doğrultusunda başlangıç ve bitişe sahip bir süreçtir. Anlık işlemler sonucu değildir.

B. Denetim Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsar

Denetim kapsamı genellikle belli bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlanır. Çoğu kez ekonomik birim, devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olabilir. Fakat bazı denetim türlerinde denetim kapsamı, bir işletmenin bir bölümü, bir kısmı, hatta işletmede çalışan bir kişi ile sınırlanabilir. Denetimin kapsadığı dönem genellikle bir yıldır. Fakat günümüzde bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibariyle denetimler de yapılmaktadır. Bazı durumlarda birkaç yıl, hatta bir işletmenin tüm ömrü denetim konusu yapılabilir (Toroslu, 2014: 23).

Denetim kapsamı belirlenmeden, rakamlaştırılabilir bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığı anlaşılamaz. Değerlendirmenin yapılabilmesi için ana ilke, denetlenen döneme veya ekonomik birime uygun olmasıdır (Toroslu, 2014: 23).

C. İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar

Mali tablolar, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili mali iddialarıdır (Denetimin Tanımı, Anonim, b.t.). İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar, muhasebenin iktisadi olaylarla ilgili bilgileri, belirleme, ölçme, kaydetme, raporlama

ve yorumlama işlevlerini belirtmektedir. Denetim sürecinin özü bu ifade içinde aranmalıdır. Denetçi bir denetim faaliyetine başlarken, denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur (Toroslu, 2015: 317). Sunulan mali tablolar dönem içerisindeki iktisadi faaliyetler hakkında bilgileri içermektedir. Denetçi, gerekli incelemelerini yaparak işletme yönetiminin kendisine sunduğu bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar (Toroslu, 2014: 23).

D. Önceden Saptanmış Ölçütler

Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir (Başpınar, b.t.).

E. Muhasebe Denetimi Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi Çalışmasıdır

Bir işletme içerisinde denetim yapılabilmesi için gerekli olan mali tabloların, belgelerin, raporların toplanması gerekmektedir. İşletmeye ait kayıtlar olmadan denetim yapılamaz.

Denetim kanıtları, denetlenecek işletme ve üçüncü kişilerden sağlanacak her türlü yazılı ve sözlü bilgiler olabileceği gibi, doğrudan denetçi tarafından sağlanan bilgiler de olabilir. Denetim kanıtlarının toplanması muhasebe denetimi çalışmalarının en önemli konusudur. Denetçi topladığı bu kanıtları inceleyip değerlendirerek, denetim konusu; başka bir anlatımla incelediği konu hakkında bir görüşe ulaşır (Toroslu, 2014: 24).

F. Denetim Uzman Ve Bağımsız Bir Kişi Tarafından Yapılır

Denetimi yapacak olan kişi, rakamlarla ifade edilebilecek bilgileri ve bunların karşılaştırılacağı ölçütleri çok iyi bilmelidir. Denetim süreci boyunca yeterli miktar ve kalitede kanıt toplayabilmeli ve bir kanaat oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi,

yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bir uzman olmalıdır. Denetçi ayrıca bağımsız bir kişi olmalıdır (Toroslu, 2014: 24).

G. Uygunluk Derecesi

Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen ölçüdür (Denetimin Tanımı, Anonim, b.t.).

H. İlgili Duyanlara Bildirme

İlgi duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Bunlar bilgi kullanıcıları olarak da nitelendirilir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır. İşletmenin ilgili tarafları; ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları, çalışanlar ve kamuoyu olabilir. Denetim sonuçlarının bu ilgili taraflara bildirilmesi gerekir (Toroslu, 2014: 25).

Denetçi hazırladığı raporunda, yaptığı incelemelerin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar. Denetçi, raporunda hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüzlük doğruluğunu onaylamaz ve bu konuda açıkça bir güvence vermez. Yayımlanan denetim raporları farklı türde olabilir. Bir denetim raporunun türü ve içeriği, tamamlanan denetimin niteliğine, amacına, inceleme sonuçlarına, denetçi bulgularına ve raporu kullanacakların gereksinimlerine göre farklılık gösterir (Toroslu, 2015: 320).

İ. Sonuçları Bildirme

Denetçi, işletme yönetiminin ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili

bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı rapor ile olur (Toroslu, 2014: 25).

3. BAĞIMSIZ DENETİM

A. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetimdir. Bu tür denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının ağırlıklı kısmını finansal tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır (Toroslu, 2015: 329).

Genel olarak, uzman ve ortaklıktan tamamen bağımsız kişilerce denetim standartlarına uygun olarak yürütülen; ortaklıkların finansal bilgilerinin muhasebe standartlarına uygunluğunun incelendiği bir süreç olarak tanımlanabilir (Bahtiyar, 2017: 249-250).

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablolarının, uluslararası ya da ilgili ülkenin belirlediği kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılan standartlara bağlanmış denetimlerdir. Standartları belirlenmiş olan bağımsız denetim teknikleri kullanılarak şirket mali kayıt ve belgeleri üzerinden denetlenme yapıldıktan sonra ilgili sonuçlar raporlanır. Bu raporlar aracılığı ile finansal tabloların doğruluğu ya da hataları saptanır (Bağımsız Denetim, Anonim, b.t.).

B. Bağımsız Denetim Amacı

Bağımsız denetimin amacı; şirketlerin mali tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluğunun denetimidir. Böylece şirketlerin mali tablolarında tam bir standart sağlanmış ve mali tabloların anlaşılabilirliği artmış olacaktır (Ateş, b.t.).

C. Bağımsız Denetimin Kapsamı

Bağımsız denetim kapsamında şirketlerin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı denetlenir.

Finansal tablolar ile yönetim kurulu faaliyet raporunun denetimden geçip geçmediği ve denetimden geçti ise, denetçinin görüşü finansal tablo ile faaliyet raporunun başlığında belirtilmelidir. Finansal tabloların denetimi, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak; Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenir (6102 Sayılı TTK Uyarınca Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi, Anonim, b.t.).

4. BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİNE GENEL BAKIŞ

Türk hukukunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ilâ 406. maddeleri arasında yer alan bağımsız denetime ilişkin düzenlemesine kadar parçalı bir yapı göstermiş bulunmaktaydı. Bu parçalı yapı içinde Türkiye'de, sermaye piyasası kurumları ile Sermaye Piyasası Kanunu'na (RG. 30.12.2012, S. 28513) (SerPK) tabi anonim şirketler (halka açık anonim şirketler), bankalar, sigorta şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler, tarımsal üretici birlik ve merkez birliklerinin bağımsız denetimlerine ilişkin düzenlemelerin varlığı göze çarpmaktaydı. Özellikle 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı Kanun ile TTK'da bağımsız denetim hükümlerine ilişkin yapılan değişiklikler ve daha önce 02 Kasım 2011 tarihinde çıkarılmış bulunan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KAMUDESK) kuruluşuna ilişkin 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG. 02.11.2011, S. 28103) ile birlikte Türkiye'de bağımsız denetimin bugüne kadar ki düzenleniş şekli yeni bir görünüm kazanma yoluna girmiş bulunmaktadır (Özkorkut, 2013: 8).

5. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM

A. Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim Düzenlemesine Genel Bakış

Cumhuriyet Döneminde ilk olarak 1926 yılında yürürlüğe giren eski Türk Ticaret Kanunu çeşitli ülkelerin ticaret kanunlarından yararlanılarak oluşturulmakla beraber kullanılan dilin ağır olması ve ülkemizdeki diğer kanunlar ile uyum sağlayamaması nedeni ile yetersiz kalmıştır. 1 Ocak 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ise, ticari işletme sistemini benimsemesi bakımından önceki döneme nazaran modern sistemde hazırlanan bir kanundur. Günümüze doğru baktığımızda 6762 sayılı Kanunun da yetersiz olduğu görülmüştür (Akdoğan, Bozkurt Yazar, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler).

Dünya ticaretinde yaşanan küresel gelişmeler neticesinde mevcut yasa ve kanunlar yetersiz kalmıştır. Emek, sermaye ve üretimin coğrafi ve siyasi bir sınır tanımaması, her geçen gün artarak şiddetlenen bir rekabet olgusu ve hepsinden daha önemlisi dünya pazarının aslında gördüğümüz en büyük yerel pazar olduğunun gerçekliği gündeme gelmiştir. Söz konusu gelişmelere paralel olarak Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum süreci nedeniyle başta temel kanunların değiştirilmesi, ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirilmesi zorunluluk arz etmiştir. Ayrıca teknolojik gelişmelerle beraber özellikle internetin de günlük ve mesleki hayatımızın geniş bir alanını etkili bir şekilde değiştirmesi, mesleki uygulama ve yasaların yenilenmesi ihtiyacını doğurmuştur (Akdoğan, Bozkurt Yazar, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler).

Bu sebepler ile eski TTK'da denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliğinden dolayı kanunda değişikliğe gidilmiş, yeni eklemeler yapılmış ve bazı maddeler de kanundan çıkartılmıştır. Özellikle, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun getirmiş olduğu yeni düzenlemelerde bağımsız denetim konusuna büyük önem verilmiş yeni kanunlar getirilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın sermaye şirketlerinde, özellikle de anonim şirketlerde denetime ilişkin düzenlemesinde, -Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketlerine ilişkin kamu denetimi bir yana (m. 210/1)- iki tür denetim ortaya çıkmaktadır. 1- Bağımsız denetim (m. 397-406) ve 2- Özel denetim (m. 438-444). Aslında TTK kanunlaşırken, bu iki denetim düzenlemesine ek olarak bir de işlem denetiminin düzenlenmiş olduğu görülmekteydi. Ancak işlem denetimi ve işlem denetçilerine ilişkin yaklaşık yirmi sekiz maddede yer alan hükümler 6335 sayılı Kanun ile Türk Ticaret Kanunu'ndan çıkarılmış ve Türk hukukuna özgü olması beklenen işlem denetçiliği kurumu uygulanmadan hukuk tarihindeki yerini almış bulunmaktadır (Özkorkut, 2013: 9-10).

Nisan 2013'te 6455 sayılı "Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanun" ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler için denetim öngören iki yeni fıkra eklenmiştir (RG. 11.04.2013, S. 28615).

TTK'nın 635. maddesindeki düzenleme ile anonim şirketlerin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketlere de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Böylelikle anonim şirketlerde mevcut olan bağımsız denetim dahil denetim hükümlerinin –Nisan 2013'te 6455 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine eklenen beşinci ve altıncı fıkralardaki denetim hükümleri hariç olmak üzere (bkz. 6455 sayılı Kanun m.82, RG. 11.04.2013, S. 28615), (TTK m. 124/2 hükmünde de açıkça belirtildiği üzere) bir başka sermaye şirketi olan limited şirketlere de doğrudan uygulanması kabul edilmiştir (Özkorkut, 2013: 10).

Sermaye şirketlerinden bir diğeri olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler hakkında da TTK m.565/2 hükmü atfıyla, anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümlerin tamamının uygulanması söz konusudur (Özkorkut, 2013: 10).

TTK'nın 1534. maddesine göre, özel denetime ilişkin hükümler 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olmakla birlikte bağımsız denetime ilişkin 397 ilâ

406. maddelerin yürürlüğe giriş tarihi 01 Ocak 2013 olmuştur. 6455 sayılı Kanun ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine eklenmiş olan beşinci ve altıncı fıkralarda düzenlemeye kavuşturulmuş olan denetimin yürürlüğe giriş tarihi ise, 11 Nisan 2013'tür (bkz. 6455 Sayılı Kanun m. 90, RG. 11.04.2013, S. 28615).

B. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda 6335 Sayılı Kanun Değişikliği Öncesi Bağımsız Denetim Düzenlemesinin Felsefesi

Yeni düzenlemenin amacı, kurumsal yönetim ilkeleri ile 515. maddede bir üst hukuk normu olarak düzenlemesini bulan “dürüst resim ilkesi” çerçevesinde hazırlanmış finansal tabloların tam bir denetiminin yapılması ve bu denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulmasının sağlanmasıdır. Bu sayede, Bölüm gerekçesinde açıkça ifade edildiği üzere, TTK'nın ticari defterlere ilişkin olan 64 ilâ 88. madde hükümleri ve anonim şirketlerin finansal tabloları ve yedek akçelere ilişkin 514 ilâ 528. maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarını tamamlayan ve gerek içerik, gerek amaç yönünden onlarla uyumlu nitelik taşıyan denetlemenin Türkiye'nin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getireceği düşünülmüştür. Bu sayede beklenen, Türkiye'deki işletmelerin dış pazarlarda rekabet güçlerinin artırılmasıdır. Kanunda açıkça ifade edildiği üzere, kabul edilen bu yeni sistemde denetim işlevi, hiçbir kısmı veya yönü ile sermaye şirketlerinden başka bir organa devredilemez veya doğrudan ya da dolaylı kullanılamaz. Denetim, bütünü ile denetçilere ait bir fonksiyon olarak düzenlenmiştir. Başka bir ifade ile 397 ve devamı maddelerinde öngörülen denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez nitelikte olup denetçilere aittir (Özkorkut, 2013: 33).

6102 sayılı Kanunun 6335 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramasındaki bir başka sebep ise, şahıs şirketleriyle sermaye şirketleri arasındaki ortakların sorumluluğuna ilişkin farklılıktır. Şahıs şirketlerinde ortakların sorumluluğunun, şirket borçlarından dolayı ikinci derecede olsa da, tüm malvarlığıyla sorumluluk olarak mevcudiyeti; hatta şirket borçlarından dolayı tacir olmadıkları halde şirketle birlikte iflaslarının istenebilecek olması, [anonim şirketlere ilişkin olarak bazı özel

kanunlardaki (örn. SerPK, Bankacılık Kanunu) ve limited şirketlerde sorumluluğu genişletebilecek haller hariç olmak üzere] ortağın sadece şirkete karşı, sermaye koyma borcu yerine getirme yönünden sorumlu olması (sınırlı sorumluluk) karşısında, şahıs şirketlerini sermaye şirketleri karşısında oldukça dezavantajlı duruma düşürmektedir (Özkorkut, 2013: 34-35).

C. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Yeri

Bağımsız denetim günümüz işletmeleri için vazgeçilmez bir zorunluluk haline gelmiştir. Teknoloji ile birlikte hızla gelişen bir ülke olarak kanunlara uygun, açık ve anlaşılır bilgilere hızlı ve güvenilir bir şekilde ulaşma ihtiyacı ile birlikte denetim alanında da değişimler yaşanması kaçınılmaz olmuştur.

Bu değişim 13.01.2011 tarihinde 6102 Kanun numarası ile kabul edilen ve 14.02.2011 tarihli Resmi Gazete de yayınlanarak 01.07.2012 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gerçekleşmiştir.

Bağımsız denetim, 6102 sayılı TTK'nın anonim şirketler kısmının üçüncü bölümünde "Denetleme" başlığı altında 397 ilâ 406. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

TTK'da özellikle anonim şirketler alanında pek çok temel ve önemli değişiklik yapılmış bulunmaktadır. Bu değişikliklerden biri de anonim şirket denetimi ve denetçileri hakkındadır. Bu değişiklik ile anonim şirketlerde 6762 sayılı Kanunda üç zorunlu organdan biri olan denetçiler (ya da birden fazla kişiden oluşuyorsa denetim kurulu) kaldırılarak yerine profesyonel bağımsız denetçi seçilmesi esası getirilmiştir (Özkorkut, 2013: 36).

Denetim işlevinin şirket organları arasından çıkarılmasının en önemli nedenlerinden biri; denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine sahip olması gerektiği ve bu gerekliliklerin şirket organı olma niteliği ile bağdaşmamasıdır. Diğer bir nedeni ise, işletme içerisinde gerçekleşen işlemlerin daha profesyonel ve gerçekçi

bir şekilde topluma ve çıkar gruplarına sunulması olup yatırımcıların ve karar vericilerin yanlış bilgilerle yanıltılmamasının engellenmesidir (Toroslu, 2015: 345).

TTK'nın anonim şirketlerin denetimine ilişkin 397 ve devamı hükümlerinde “denetleme” başlığı altında düzenlenen denetimin içeriğini, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık raporları ve bunlar çerçevesinde tüm şirket muhasebesi teşkil etmektedir. (TTK m. 397, 398 ve bu maddelere ilişkin gerekçeler). Anonim şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu TTK'nın 514, 515 ve 516. maddelerinde düzenlenmiştir. 517 ve 518. maddeler şirket topluluğunun finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporu hakkındadır. Anonim şirketlerde denetim, bir anlamda yönetimin denetlenmesidir.

6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce bir anonim şirket TTK'ya göre bağımsız denetçi seçip denetleme yaptırmaz ise, bunun sonucu 397. maddenin ikinci fıkrasında gösterilmiştir. Bu düzenlemeye göre, “Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde” idi. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, denetimden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun faaliyet raporu geçersiz (batıl) olacaktı. Bu hüküm TTK'yı hazırlayanların bağımsız denetime ne kadar büyük önem verdiklerini gösteren düzenlemelerden biriydi (Özkorkut, 2013: 39).

Bu hüküm de 6335 sayılı Kanun ile “ Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, geçmiş ise, denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.” şeklinde değiştirilmiştir.

TTK yürürlüğe girmeden önce, tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetimi öngörürken, 6335 sayılı Kanununun 18. maddesi ile 6102 sayılı TTK'nın 397.

maddesine eklenen dördüncü fıkrasına göre, denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenecektir (Vergi Sirküleri, No: 2012/83).

6102 sayılı TTK, mülga 6762 sayılı TTK'ya göre anonim şirketlerin üç zorunlu organından biri olan denetçiyi (birden çok kişiden oluşuyorsa denetim kurulunu) kaldırıp kurum olarak (bağımsız) denetimi getirirken köklü bir değişime de imza atmış bulunmaktadır. Bu değişimin önemli bir ayağını da Türkiye Muhasebe Standartlarına dayalı finansal raporlama uygulaması teşkil edecektir. Zira (bağımsız) denetçi TMS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların gerçekten Standartlara göre hazırlanıp hazırlanmadığını ve şirketin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını değerlendirerek raporunu hazırlayacak; bu bilgi usulünce hazırlandığı takdirde şirket ortakları, yöneticileri ve yatırımcılar için karar alma süreçlerinde güvenilir ve kullanılabilir bir kaynak halini almış olacaktır (Özkorkut, 2013: 40).

Yapılan yenilikler 6335 sayılı Kanun ile birlikte kıyaslanıp, değerlendirildiğinde eski hükümlere göre önemli değişikliklerin olduğu ortaya çıkmaktadır. Denetim süreçleri, denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi ve kimler tarafından belirleneceği tek tek maddeler ile hükümlere bağlanmıştır.

6. BAĞIMSIZ DENETİMDE DENETİM STANDARTLARININ YERİ VE TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN DENETİM STANDARTLARININ BELİRLENMESİNİN ESASLARI

A. Genel Olarak

Bağımsız denetime duyulan ihtiyaç sermaye piyasaları regülatörlerini meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturmaya yönlendirmiştir (Uluslararası Denetim Standartları, Anonim, b.t.).

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını belirler (Uluslararası Denetim Standartları, Anonim, b.t.).

Tüm mesleklerde, standartlar, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Meslek standartları yapılan işin kalitesi hakkında bir model oluşturur. Standartlar, mesleğin kaliteli olarak yürütülmesi için kabul edilen ve yol gösteren ölçütlerdir (İSMMMO, Denetim Standartları, b.t.).

Denetim standartları, önce genel kabul görmüş denetim standartları olarak ele alınmış ve uygulamada rehber olarak kullanılmış; küreselleşme ile birlikte denetim faaliyetlerinde uluslararası düzeyde kabul gören denetim ilkelerine ihtiyaç duyulması üzerine de IFAC (International Federation of Accountants/ Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesinde uluslararası denetim rehberi olarak yayımlanmıştır. Rehber niteliği taşıyan bu ilke ve kurallar, IFAC bünyesinde, üye ülkelerce meslek örgütleri tarafından gösterilen adaylar arasından belirlenmiş meslek mensupları ile ilgili tarafların temsilcilerinden oluşan IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board/ Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) oluşturularak “Uluslararası Denetim Standartları”na (International Standards on Auditing/ ISAs) dönüştürülmüştür. Bu dönüşümü takiben ISA’ların sürekli olarak geliştirilmesine ve gözden geçirilip yayımlanmasına devam edilmiş ve halen de devam edilmektedir (Özkorkut, 2013: 75).

IAASB tarafından yayımlanan ISA’lar küresel düzeydeki bir denetim sürecinin tüm aşamalarını ayrıntılı olarak düzenleyen, açıklayan ilkeler ve kurallar bütünüdür. Denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yapılabilmesi ve beklenen güvenceyi sağlayabilmesi için, yaygın bir şekilde benimsenen ve uygulanan denetim standartlarıyla muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Denetim standartlarından bazıları kavramsal düzeyde iken bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir. Muhasebe denetimi alanındaki standartlaşma ülkeler arasında farklılıklar gösterebilmektedir. Bunlar arasında

uyumlaşmayı sağlamak IAASB tarafından ISA'ların yayımlanmasındaki önemli amaçlardan biridir. Çeşitli ülkelerde denetim alanında uygulanması benimsenmiş olan temel prensipler, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak nitelendirilmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants/ Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür. Bu standartlar bazı küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, "genel standartlar", "çalışma alanı standartları" ve "raporlama standartları" olmak üzere üç ana bölümde toplanmış olup 10 tanedir (Özkorkut, 2013: 75-76).

- 1- Genel Standartlar
 - a- Mesleki eğitim ve yeterlilik
 - b- Bağımsız davranabilme
 - c- Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi
- 2- Çalışma Alanı Standartları
 - a- Denetimi planlama ve gözetim.
 - b- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme
 - c- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama
- 3- Raporlama Standartları
 - a- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk
 - b- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde değişmezlik (Devamlılık)
 - c- Mali tablolardaki açıklama yeterliliği
 - d- Görüş bildirme (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Anonim, b.t.)

B. Türk Ticaret Kanunu Açısından Denetim Standartlarının Belirlenmesinin Esasları

Günümüzde uluslararası denetim standartları, "IFAC" bünyesinde, üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır (Başpınar, b.t.).

Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı ülkelerde, başka bir deyişle Dünyanın her tarafında, muhasebe mesleğinin denetim boyutuna ilişkin çalışma usul ve esaslarını çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle tanımlayan "Denetim Standartları"; her ülkenin meslek mensupları tarafından mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde genel kabul görmüş bir demokratik anlayışla belirlenmektedir (Başpınar, b.t.).

“ Türkiye’de IAASB tarafından yayımlanmış olan “ Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları” ilk olarak telif ücreti ödenerek muhasebe meslek mensuplarının Meslek Birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yayımlanmıştır. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu tarafından telif ücreti ödenmesi söz konusu olmaksızın, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları”nın tercümesi yapılarak, bu tercüme, SPK’nın “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” i Seri:X No:16 ile birleştirilerek “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri:X No:22) çıkarılmıştır.

6102 sayılı TTK 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce 397. maddesinin birinci fıkrasında, “Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.” hükmünü içeriyordu. Yine değişiklik öncesinde TTK’nın Geçici 2. maddesi Türkiye Denetim Standartlarının nasıl belirleneceğini şu şekilde hükme bağlıyordu: “Kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Denetim Standartları Kurulu kuruluncaya kadar, 397. maddede belirtilen Türkiye Denetim Standartları; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir.”

02 Kasım 2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 660 sayılı KHK ile KAMUDESK’in kurulup, Türkiye’de Muhasebe Standartlarıyla Denetim

Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak yetkisinin de bu Kuruma verilmesi üzerine, henüz TTK 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmeden önce, 6335 sayılı Kanunda, 660 sayılı KHK'ya uygun değişiklikler yapılarak, TTK'nın Geçici 2. maddesi yürürlükten kaldırılmış (bkz. 6335 sayılı K. m. 43/24), 397. maddesinin birinci fıkrası da, "Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir" şeklinde değiştirilmiştir.

02 Kasım 2011 tarihinde yürürlüğe giren 660 sayılı KHK'nın Geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasındaki, "Denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükümünde Kararname'ye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmaz." hükmü ile bu KHK dışındaki denetim standartları ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin bu KHK'ya aykırı hükümleri uygulanamaz hale getirilmiştir. Bu sayede KAMUDESİK'in Türkiye'de bağımsız denetim alanında ve bağımsız denetim standartlarının belirlenmesinde tek yetkili otorite olması tescillenmek istenmiştir (Özkorkut, 2013: 78)."

7. DÜRÜST RESİM İLKESİ VE ÖNEMİ

Yeni TTK m. 515, dürüst resim ilkesini düzenler. Anglo-Sakson hukuku kökenli bir kavram olan "true and fair view", Yeni TTK kapsamında "dürüst resim" olarak ifade edilir (Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tablolar Ve Yedek Akçelere İlişkin Yenilikler, Anonim, b.t.).

TTK'nın 515. maddesinde, "Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır." şeklinde düzenlenmiştir (Türk Ticaret Kanunu, Madde 515).

Dürüst resim ilkesinin incelemesi, denetlemenin amacı, topluluğun finansal durumunu, tabloların belirtilen ilke doğrultusunda dürüst şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirtmesidir. Eğer bu ilke çerçevesinde denetim incelemesi yapılmamışsa rapora sebepleriyle birlikte yazılmalıdır.

515. maddenin madde gerekçesinde; Madde, dört emredici ilkeyi içerir: (a) Yıl sonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına (m. 88, geçici m. 1) göre çıkarılır. (b) Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır. (c) Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır. (d) Şirketin durumunun resmini vermelidir; bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır. Anglo-Sakson hukukunun ünlü üst hukuk kuralı "true and fair view" ilkesi bu suretle "dürüst resim" ilkesi olarak ifade edilmiştir. Dürüst resim ilkesi kanunî terimdir. Dürüst resim ilkesinin içeriği ve alt ilkeleri IFRS'yi aynen yansıtan Türkiye Muhasebe Standartları, öğretisi ve mahkeme kararlarınca doldurulur. Dürüst resim ilkesi bir üst hukuk kuralıdır. Yani bu ilkeye uymayan, bu ilkeyi yeteri kadar temsil etmeyen standart ve hükümleri bertaraf eder ve tabloyu çıkarandan ilkeye uygun hareketin yerine getirilmesini ister (Türk Medenî Kanunu 1. maddesi) (www.basbakanlik.gov.tr).

Dürüst resim ilkesi, finansal tabloların şirketin finansal durumunu aslına uygun, doğru, eksiksiz ve dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmasına yönelik bir ilkedir. Bu madde, şirketin finansal tablolarının TMS'ye göre çıkarılacağını belirtir. Finansal tablolar; tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf ve güvenilir olmalıdır. Böylece, şirketin içinde bulunduğu şartlar açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya konulur. Finansal tablolar yoluyla şirketin mali durumunun fotoğrafı çekilir (Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tablolar Ve Yedek Akçelere İlişkin Yenilikler, Anonim, b.t.).

8. 6335 SAYILI KANUNLA TÜRK TİCARET KANUNU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM HÜKÜMLERİNDE VE MADDE 397'DE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6335 sayılı Kanunla TTK'da bağımsız denetime ilişkin yapılmış olan değişiklikler 397, 400, 403, 404, 554 ve Geçici 6. maddede kendini göstermektedir.

6335 sayılı Kanun değişikliği ile 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesinde bağımsız denetimin kapsamı daraltılmıştır. 6335 sayılı Kanunla 397. maddenin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve maddeye yeni 4. fıkra eklenmiştir.

397. maddenin birinci ve ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ve eklenen dördüncü fıkra ile maddenin son hali şu şekildedir:

“ Madde - 18- (1) Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan 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 yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) 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 için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.

(4) 398. madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir (RG, 30.06.2012, S. 28339).”

Bu değişiklikte iki husus dikkat çekicidir. İlki, maddeye eklenen dördüncü fıkrayla TTK'nın tüm sermaye şirketlerini bağımsız denetime tabi tutan anlayışının terk edilmesidir. Artık sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. İkincisi ise, maddenin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik sonucu, (bağımsız) denetçinin yaptığı denetimin sonunda hazırlayacağı görüş yazısı ile ilgilidir. Hüküm gereğince denetime tabi olan şirketler, hazırlamış oldukları finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise, denetçinin görüşünü ilgili finansal tablolarının başlığında belirtmek zorunda tutulmuşlardır (Özkorkut, 2013: 83).

6102 sayılı Kanunun 400. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

“ Madde – 19 - (1) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu

üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıya,

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

(2) On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkra da belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir (RG, 30.06.2012, S. 28339).”

400. maddenin birinci fıkrasında yapılan değişikliğe bakıldığında yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyanların “ruhsat almış” olmaları ifadesinin eklendiği dikkat çekmektedir. Yapılan vurgu ile yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşımaları gerekmektedir. İkinci fıkrasında ise, “ en az iki yıl” ibaresi “üç yıl” olarak değiştirilmiştir.

6102 sayılı Kanunun 403. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “geçici 3. maddede öngörülen kurumun” ibareleri “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun”, dördüncü fıkrasında yer alan “Geçici 3. maddede öngörülen kurum” ibaresi “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” şeklinde ve beşinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“ Madde – 20- (5) Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (RG, 30.06.2012, S. 28339).”

Değişiklik ile denetçinin olumsuz görüş verdiği veya görüş vermekten kaçındığı hallerde genel kurulun söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan kararlar alamayacağı şeklindeki hüküm ile yönetim kurulunun istifa edeceğine dair hüküm maddeden çıkarılmıştır. Bu değişikliğin gerekçesinde “olumsuz görüş verilmesi halinde şirketin en yetkili karar organı konumundaki genel kurulun karar verme yetkisini daraltmaması ve organ boşluğunun ortaya çıkmaması amacıyla” değişiklik yapıldığı belirtilmektedir (Özkorkut, 2013: 84).

6102 sayılı Kanununun 404. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde ve üçüncü fıkrasında yer alan “bir bağımsız denetleme kuruluğu” ibaresi “bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi” şeklinde değiştirilmiştir.

“ Madde – 21 - Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür (RG. 30.06.2012, S. 28339).”

6102 sayılı kanununun 554. maddesi ise, başlığı ile birlikte şu şekilde değiştirilmiştir:

“ Madde – 29 - VI – Denetçinin sorumluluğu - MADDE 554 – (1) Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur (RG, 30.06.2012, S. 28339).”

Madde değişikliğine bakıldığında ilk olarak 554. madde değiştirilmeden önce “denetçinin ve işlem denetçisinin sorumluluğu” olarak yer alan başlık da genel bir ifade kullanılarak “ denetçinin sorumluluğu” olarak değiştirilmiştir. İkinci olarak da birinci maddenin önceki halinde bulunan “kusuru iddia eden ispatlar” şeklindeki ifade maddeden çıkarılmıştır.

6102 sayılı Kanununun geçici 6. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

“ Madde – 37- (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler 01.01.2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve

konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanır.

(2) 400. maddede öngörülen denetçi, 397. maddenin dördüncü fıkrasına göre denetime tabi tutulan şirketlerin yetkili organı tarafından en geç 31.03.2013 tarihine kadar seçilir. Seçim ile birlikte 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçinin görevi sona erer. 397. maddenin dördüncü fıkrasına göre denetime tabi olmayan şirketlerin 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçilerinin görevi de 31.03.2013 tarihinde sona erer. Bu tarihe kadar 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçi veya denetçilerin herhangi bir sebeple vazifelerinin sona ermesi hâlinde 6762 sayılı Kanunun 351. maddesi uygulanır. 31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, 6762 sayılı Kanun hükümleri uyarınca 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetlenir. 01.01.2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılmış bulunan açılış bilançosu, bu Kanuna göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu Kanun hükümleri uyarınca denetlenir. Bu Kanun hükümlerine göre seçilen denetçi, denetimini bu Kanun hükümlerine göre yapar. Ancak, denetçi bu Kanunun 402. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için, 6762 sayılı Kanuna veya diğer mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara raporunda yer verir. Bu fıkra hükümleri uyarınca görevleri ve organ sıfatları son bulan denetçinin veya denetçilerin, 6762 sayılı Kanuna göre toplantıya çağırdıkları genel kurullar toplanır ve azlık, 6762 sayılı Kanunun 367. maddesine göre görevleri sona eren denetçilere başvurmuşsa, o usule devam olunur.

(3) Bu fıkranın yürürlük tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri 400. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerin hesaplanmasında dikkate alınır (RG, 30.06.2012, S. 28339).”

(“Bağımsız denetime ilişkin Geçici 6. madde ile yapılan değişiklikte de yeni TTK’ya göre denetçi seçme tarihi (01 Mart 2013 tarihi yerine) en geç 31 Mart 2013 olarak değiştirilmiştir. 397. maddenin dördüncü fıkrası gereğince çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında olmadığı için denetime tabi olmayacak şirketlerin 6762 sayılı TTK’ya göre görev yapmakta olan denetçilerinin görev süreleri de 6335 sayılı Kanunla değişen Geçici 6. maddenin ikinci fıkrasına göre 31 Mart 2012 tarihinde sona ermiştir. Bu tarihe kadar 6762 sayılı TTK’ya göre görev yapan denetçi veya denetçilerin herhangi bir sebeple görevlerinin sona ermesi hâlinde de boşalan denetçilik için ayrı fıkra hükmüne göre 6762 sayılı TTK’nın 351. maddesinin uygulanması öngörülmüştür. 31 Aralık 2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosunun, 6762 sayılı TTK hükümleri uyarınca 6762 sayılı TTK hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetleneceği de aynı fıkroda hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı gereğince denetime tabi olan şirketlerde 01 Ocak 2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılacak olan açılış bilançosu, 6102 sayılı yeni TTK’ya göre seçilmiş denetçi tarafından ve yeni TTK hükümleri uyarınca denetlenecektir. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında olmayan şirketlerde ise, bu tarihte eski TTK’ya göre seçilmiş denetçilerin görevi sona erecek, yeni TTK’nın dördüncü fıkrasına göre denetçi seçmeleri de söz konusu olmayacaktır (Özkorkut, 2013: 86-87). ”)

6353 sayılı Kanun – Madde –64 – 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun geçici 6. maddesinin dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır (RG. 12.07.2012, S. 28351).

9. 6455 SAYILI KANUN İLE DENETİM HAKKINDA TÜRK TİCARET KANUNU’NA EKLENEN HÜKÜMLER

6455 sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 11.04.2013, S. 28615)” ile

6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine, madde kapsamında bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler için denetim öngören beş ve altıncı fıkralar eklenmiştir.

6455 sayılı Kanunla 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesine eklenen beşinci ve altıncı fıkralar şu şekildedir:

“ Madde – 80- (5) Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır.

(6) Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (RG. 11.04.2013, S. 28615).”

6455 sayılı Kanunla 6102 sayılı TTK'nın 400. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi şu şekilde değiştirilmiştir:

“ Madde- 81- On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkroda belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir (RG. 11.04.2013, S. 28615).”

10. 660 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME DE BAĞIMSIZ DENETİM

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı 1. maddede şu şekilde ifade edilmektedir (Arıkan, 2011):

“ Madde ile, Kanun Hükmünde Kararname amacı; ülkemizde bağımsız denetim alanında mevcut olan parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin, denetimde gerekli güven ve kalitenin sağlanması ve bu alanda Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması amacıyla uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına paralel Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruluş ve görevleri ile ilgili esasları düzenlemektir (KGK, 2011).”

KHK hazırlanırken geniş kapsamlı bir Genel Gerekçe yazılmıştır. Genel Gerekçenin ilk kısmında finansal tablolara, bunlar üzerinde bağımsız denetimin gerekliliğine ve denetim standartlarının taşıdığı öneme vurgu yapılmakta olduğu görülmektedir. Genel Gerekçenin devamında denetim standartlarının belirlenmesi konusundaki dünya uygulamaları değerlendirilmiştir. Genel Gerekçe sonrasında, Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki parçalı yapıyı ortaya koymuş, Türkiye'de kamu gözetimi fonksiyonunu yerine getirecek yetkili bir otoritenin bulunmadığını ve böyle bir otoriteye ihtiyaç duyulduğunu vurgulamıştır. Genel Gerekçede Türkiye'de kamu gözetim sisteminin gerekliliğine, Avrupa Birliği ile ilişkiler ile muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi açısından yapılması gerekenlere de değinilmiş; son olarak KHK'nın amaçları sıralanmıştır (Özkorkut, 2013: 89-90).

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin hükümler tamamen değişmiştir. 660 sayılı KHK'nın 2. maddesine göre,

bağımsız denetim, “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder” (Karasu, b.t.).

660 sayılı KHK’da “kamu yararını ilgilendiren kuruluşların” denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, bu kuruluşlarda bağımsız denetçilerin (YMM, SMMM) denetçilik yapma yetkisi bulunmamaktadır. “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar”, KHK’nın 2/I-ğ maddesinde; “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır (Karasu, b.t.).

660 sayılı KHK’nın Geçici 1. maddesinde; “Madde ile uygulamada boşluk oluşmaması amacıyla Kurum tarafından bağımsız denetim ve kamu gözetimi alanında yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar ilgili alandaki mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca, denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerden bu Kanun Hükmünde Kararname’ye aykırılık teşkil eden hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmektedir (KGK, 2011).”

660 sayılı KHK’nın 2. maddesinde bağımsız denetçi; “ Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre bağımsız denetçi olmak için öncelikle yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir

(SMMM) olmak gerekir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının kimler olacağı belirtilmemiştir. Ancak 660 sayılı KHK'nın 31. maddesinde, bu Kanun Hükmünde Kararname'de hüküm bulunmayan hallerde 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanır, hükmüne yer verildiğinden, bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının da YMM ve/veya SMMM olması zorunludur. 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK, YMM veya SMMM mesleğine mensup olmayı, denetlemede temel bir ilke olarak kabul etmiştir (Karasu, b.t.).



3. BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN ESASLARI

Türk hukuk tarihinin ilk ticaret kanunu olma özelliğini haiz 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'te denetim konusuna yer verilmemişti.

(“ Denetim konusu ilk olarak, cumhuriyet tarihinin ilk ticaret kanunu olan 1926 tarihli ve 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, “Anonim Şirket” başlıklı dördüncü fasılın “Murakıplar” başlıklı üçüncü kısmında 13 maddede (m.348-360) düzenlenmiştir. 865 sayılı Kanun, bağımsız denetime ve bağımsız denetçiye değil, yalnızca anonim şirketlerin uygulayacağı iç denetime ve bu denetimi gerçekleştirecek murakıplara yönelik düzenleme yapmıştır. 865 sayılı Ticaret Kanunu 31 yıl uygulama alanı bulduktan sonra 1956'da günün koşullarına uygun olarak revize edilmiş ve 6762 kanun numarası ile 29 Haziran 1956 tarihinde Türk Ticaret Kanunu adıyla yeniden yayımlanmıştır. Türk Hukuk Tarihinin üçüncü Ticaret Kanunu olan 6762 sayılı Kanun, denetim konusunda fazlaca bir yenilik getirmemiş, 865 sayılı Kanunun 348-360. maddelerini güncel Türkçeye aktarmakla yetinmiştir. Bu bağlamda 6762 sayılı Kanun da yalnızca iç denetim düzenlemiş, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapmamıştır. Hazırlandığı dönemin koşullarına uygun, kapsamlı ve çağdaş bir düzenleme niteliğine sahip olan 6762 sayılı Kanun, Türkiye'nin küresel ekonomide üstlendiği rol ile zaman içerisinde çok taraflı uluslararası ticaretin önemli bir aktörü haline gelmesi, dünya ülkeleri ile ekonomik etkileşimin artması, teknolojinin hızla gelişmesi, internet kullanımının ve e-ticaret uygulamalarının yaygınlaşması, özel teşebbüslerin sayılarının ve işlem hacimlerinin artması, AB üyelik sürecinde müzakere eden ülke sıfatı ile ulusal hukuku Avrupa müktesebatıyla uyumlaştırma gereksinimi gibi pek çok gelişme neticesinde gerekli revizyonlar yapılamadığı için günün ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaklaşmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilme amacı ile 1999 tarihinde çağdaş, Türk ekonomisine yön verecek yeni bir ticaret kanunu hazırlama girişimleri başlamıştır. Yaklaşık 11 yıllık çalışma neticesinde hazırlanan kanun taslağı 6102

kanun numarası ile 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiştir. Türk mali sisteminde küreselleşme sürecini başlatan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 865 sayılı ve 6762 sayılı Ticaret Kanunlarının aksine kurumsal yönetim, şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine inşa edilmiştir. Kanun, uygulanmaya başlanmasıyla muhasebe uygulamaları, finansal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikleri, yenilikleri ve yükümlülükleri de beraberinde getirmiştir (Uzay, Bayat, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.)”)

1. 6335 VE 6455 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ SONRASI TÜRK TİCARET KANUNU'NDAKİ GENEL YAPI

6102 sayılı TTK'nın 397 ilâ 406. maddeler arasında düzenlenmiş olan anonim şirketlerin bağımsız denetime ilişkin hükümleri 6335 sayılı Kanunla özellikle TTK m. 397, anonim şirketlerde denetimi düzenler. Maddenin değişiklikten önceki hali; “anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceğini öngörür”. 6335 sayılı kanun ise, ilgili maddenin “denetime tabi olan anonim şirketler bakımından uygulanacağını” düzenledi. Denetime tabi olacak anonim şirketler ise, Yeni TTK m. 397/4 uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir (6335 Sayılı Kanun ile Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler, H. Ercüment Erdem, b.t.).

6455 sayılı Kanun değişikliği ile 397. maddeye iki yeni fıkra eklenmesine yol açmış ve özellikle eklenen beşinci fıkra hükmü ile 397. maddenin dördüncü fıkrası kapsamına girmeyen anonim şirketlerin tamamına bu fıkra hükümlerine göre bir denetim getirilmiş ve bu denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmesi hükme bağlanmıştır (Özkorkut, 2013: 193-194).

2. TÜRK TİCARET KANUNU MADDE 397/4 HÜKMÜ GEREĞİNCE KAMU GÖZETİM KURUMU GÖZETİMİNDEKİ DENETİM

Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumunun oluşumu; 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KAMUDESK/ KGK) oluşturulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo hazırlanmasının ve bu finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesinin zorunlu olmasını içeren hükümler kamu gözetiminin oluşma sürecini hızlandırmıştır. Türk Ticaret Kanunu’nun kabul edildiği yılın sonunda 02.11.2011 tarih 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir (Sağlar, Yüce, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi).

Denetçinin, ortaklığın veya topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun, KGK tarafından oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartlarına (660 sayılı KHK. 9), kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine aykırı olup olmadığını incelemesi de denetimin kapsamındadır. Denetçi, denetlenen bilgi ve belgelerin gerçeğe uygun olarak, dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS’ye) uygun olarak denetler. TDS’yi hazırlama görev ve yetkisi, 660 sayılı KHK ile KGK’ya bırakılmıştır (660 s.lı KHK. 9) (Bahtiyar. 2017: 257).

Kamu Gözetim Kurumu’nun gözetimine tabi olan bağımsız denetim TTK’da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Uygulamaya ait hükümleri 660 sayılı KHK’da yer alan bu denetimin beş temel ilkesi vardır (Tekinalp, 2014: 454).

- Denetçinin her yıl seçilmesi ilkesi (TK m. 399.1, c.1)
- Denetçi teminatı ilkesi [Haklı sebep bulunması hali hariç denetçi görevden alınamaz (TK m. 399.2)].

- Görev bırakılmaz ilkesi [Denetçinin haklı sebep bulunmaması hali hariç denetlemeyi bırakmayacağı, yani istifa edemeyeceği ilkesi] (TK m. 399.8)].
- Denetime tabi olduğu halde denetlenmemiş finansal tablo ve YK yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiştir [tablonun yokluğu ilkesi] (TK m. 397.2).
- Olumsuz görüş almış, görüş verilmesinden kaçınılmış finansal tablolar batıldır ilkesi (TK, m. 403.4).

A. Denetimin Esasları

1. Bağımsız Denetimin Niteliği

Bilindiği üzere bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere ve genel kabul görmüş kurallara dayanarak bağımsız ve objektif, uzman bir kişi ya da kuruluşlar tarafından doğru ve güvenilir denetim kanıtlarının elde edilmesi, tüm denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgelerin denetlenerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Bağımsız denetim niteliklerini, bir taraftan denetlemenin, Türkiye Muhasebe Standartları bağlamında Türkiye Denetleme Standartlarına göre yapılmasından, diğer taraftan, denetçiyi gözetim altında tutan kamu kurumunun varlığından, nihayet denetlemede pahasıpları ve menfaat sahiplerinin yararlarının ön planda tutulmasından alır. Pahasıpları denetim raporu ile AO'nun finansal tabloları hakkında bilgi edinir ve tablolarda açıklanan sonuç üzerinde tasarrufla bulunurlar; sonuç olumlu ise, dağıtılacak kâra katılırlar. Menfaat sahipleri (stakeholder) ise, sermaye piyasası aktörleri, başta olmak üzere müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar ve alacaklılardır. Bağımsız denetim, yapılan işlemlerin sürekli, yani adım adım denetlenmesini gerektirir (Tekinalp, 2014: 455).

Bağımsız denetim, ruhsat almış yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler ile bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılabilmektedir.

660 sayılı KHK’da bağımsız denetim, “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını...” ifade eder (RG, 02.11.2011, S. 28103).

Bağımsız denetim niteliklerinin ortaya çıkmasında işletmelerin belirlenen kriterlere göre denetlenmesi, denetlemeyi yapan denetçi veya kurumların incelenmesi ve gözetim altında tutulması, denetim otoritesinin varlığı ön plandadır.

2. Bağımsız Denetim Üzerinde Kamu Gözetim Sistemi

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (KGK, b.t.).

Yapılan denetime müdahale edilmeden, denetim işlemlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenen aşamalar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını, standartlara ve kanun hükümlerine göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin izlenmesidir.

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur (KGK, b.t.).

660 sayılı KHK ile kurulmuş olan KAMUDESİK’e bu düzenleme ile sadece bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve denetçilerin faaliyetlerini denetlemek yetkisi verilmekle kalmadı; bu Kurum’a aynı zamanda uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, yine uluslararası standartlarla uyumlu bağımsız denetim standartlarını

belirlemek ile bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek yetki ve görevleri de tanınmış oldu (Özkorkut, 2013: 199).

Bağımsız denetim üzerinde kamu gözetim faaliyeti, kurulan sisteme uygunluğu ve bu sistemin getirmiş olduğu uluslararası standartlarla uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediğini kontrol altında tutmaktır.

KGK'nın amacında da belirtildiği gibi denetim faaliyetlerinin denetim ilke ve esaslarına uygun yapıp yapılmadığını ve bu faaliyetler yapılırken yeterli, güvenilir ve kaliteli, sunulacak olan raporda değerlendirmenin doğru yapılmasını ifade eder.

Kamu gözetiminin bağımsız denetim üzerinde gelişimi ekonomideki gelişmeler ile beraberinde aktif bir şekilde büyüyen teknolojiyle hızlı bir yol almıştır. Hukuki düzenlemeler açısından bakıldığında dünyada kurulmuş olan kamu gözetim sisteminin ilk örneği ABD'de yaşanan Enron skandalından sonra bağımsız denetçilerinde suçlanmasıyla, bağımsız denetim kurallarının değiştirilmesine ve bu konuda yeni düzenleme getirilmesine karar verilmiştir. Yaşanan skandal sonrası ABD'de Sarbanes-Oxley Kanunu (SOA) çıkarılmıştır. Sarbanes-Oxley Kanunu ile Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. Bu yasa ile birlikte hedeflenen kaybolan güven ortamının yeniden kazanılması, kamu çıkarını ve yatırımcıları korumaktır.

ABD'de yaşanan Enron olayı denetime ilişkin getirilen düzenlemelere bir sebep olmuştur. Kurulan Kamu Gözetim Kurumu da hem bir ilk olup büyük yankı uyandırmış hem de diğer ülkelere de örnek olmuştur.

Avrupa Birliği'nde de ilk olarak denetim hakkında yayınlanan 1984 yılında çıkartılan Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesi denetçiye ilişkin esasları düzenlemektedir. Daha sonra yayınlanan bir rapor ile birlikte yetersizliği ve kapsamı yüzünden bu yönergeye eleştiriler getirilmiş yeni düzenlemeler ve eklemeler

yapılarak geliştirilmiştir. 2006 yılında değiştirilerek “ Sekizinci (Denetim) Direktifi” yayınlanmış ve kamu gözetim kurumlarının kurulmalarında ve gelişmelerinde etkili olmuştur.

Türkiye de ise, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete de yayınlanarak çıkartılan 660 sayılı KHK’da KGK’nın bağımsızlığı hakkında “İkinci Bölüm – Kurum ve Kurul” kısmında düzenlemeler bulunmaktadır. “Kurumun Çalışma Esasları” başlıklı 8. madde de “Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

B. Bağımsız Denetimin Esasları

1. Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği Düzenlemesi

a. Genel olarak

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde çıkartılan yönetmeliğin amacı, “bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (RG, 26.12.2012, S. 28509).” şeklinde hükme bağlamıştır. Bu yönetmeliğin “İkinci Bölüm”ü “ Denetim Esaslarını” konu almaktadır.

b. Denetimin Amacı ve Kapsamı

Çıkarılan Yönetmeliğin 5. maddesinin birinci fıkrasına göre denetimin amacı; “Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır (RG, 26.12.2012, S. 28509).”

Yönetmeliği göre denetimin kapsamı 5. maddenin ikinci fıkrasında ise; “Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya

denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise, denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.”

26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, “660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (KGK, Bağımsız Denetim Standartları Tebliğ Taslağı Duyurusu).”

Sermaye Piyasasında da “Makul Güvence” ye değinilmiştir. Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22 de “Makul Güvence” Birinci Kısım 6. madde de düzenlenmiştir.

“ Madde 6 - (1) Bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.

(2) Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve aşağıda örneklerine yer verilen kısıtlamaların bulunması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir. Bu kısıtlamalar;

a) Örneklemeye yönteminin kullanılması.

b) İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya muvazaalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar.

c) Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması.

ç) Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması.

d) İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalardır.

(3) Bu sınırlamaların söz konusu olması halinde; finansal tablolarda normal koşullarda beklenenin ötesinde önemli ölçüde yanlışlık riskini artıran olağandışı durumlar veya önemli bir yanlışlık olduğunu gösteren herhangi bir belirti bulunmasa dahi, ilave bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilir (SPK, Tebliğ).”

Bağımsız Denetim Standartları 200’de de “makul güvence” den bahsedilmiştir. BDS 200’ de “makul güvencenin tanımı” şu şekilde yapılmıştır: “Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir (RG, 13.10.2013, 28794, Ek Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standardı 200, Tanımlar, s. 7).”

13.10.2013 tarihli 28794 Sayılı Resmi Gazete’de Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun “ Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun olarak Yürütülmesi (BDS 200) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 2” yayımlandı. Bu tebliğin eki Türkiye Denetim Standartları Ek’de yer alan Bağımsız Denetim standardı 200 (Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız

Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı) 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde (13.10.2013) yürürlüğe girmiştir (Topuz, Bağımsız Denetim Standardı 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi).

“ Denetçinin Genel Amaçları

11. Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:

(a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve

(b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün) hedeflenen finansal tablo kullanıcılarına raporlama amaçları bakımından yetersiz kaldığı durumlarda BDS’ler, denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya (ilgili mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirir (RG, 13.10.2013, 28794, Ek Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standardı 200, Denetçinin Genel Amaçları, s. 5).”

Genel olarak bakıldığında bağımsız denetimin kapsamı; denetimin konusunu, belirlenen kurallara göre, meslekte şüphencilik içinde yaklaşarak, standartlar çerçevesinde denetim kanıtlarının toplanması, toplanan kanıtlar doğrultusunda bir görüş oluşturulması ve bu görüşün raporlanmasıdır.

2. Bağımsız Denetimin Unsurları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, İkinci Bölüm “Denetim Esasları”, Denetimin Amacı ve Kapsamı, 5. maddenin 4. fıkrasına göre bağımsız denetim unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

a. Bağımsız Denetimin Konusu

Bağımsız denetim yönetmeliğine bakıldığında, denetimin konusu 6. maddenin birinci fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır:

“6102 sayılı Kanun, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat uyarınca denetime tabi tutulan hususlar denetimin konusunu oluşturur.”

Bu maddenin devamındaki ikinci fıkra ile; “6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, risklerin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem ile doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi mevzuat uyarınca öngörülen diğer hususlar denetim konularıdır.” şeklinde belirlenmiştir.

(Özkorkut’a göre;

“ Yönetmelik, bir hususun bağımsız denetimin konusuna girmesi bakımından, diğer mevzuatta doğrudan ya da dolaylı olarak bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesinin öngörülmüş olmasını da yeterli görmüştür. Bu şekilde, bağımsız denetim kuruluşlarıyla bağımsız denetçilerden bu sıfatla yapılması istenen her işin bağımsız denetimin konusunu oluşturacağı ilk bakışta makul ve doğru gibi görünmektedir. Ancak TTK’nın 397. maddesinin ikinci fıkrasında iki ayrı denetimden bahsediliyor olmasının yarattığı sıkıntı, bu yaklaşımın uygulamaya geçirilmesinde de kanaatimizce sorunlar doğurabilecek niteliktedir.

Şöyle ki; bu yaklaşım yönünden bakıldığında, 6455 sayılı Kanunla TTK'nın 397. maddesine eklenen beşinci fıkra hükmü gereğince Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gözetiminde anonim şirketlerde yapılacak denetimin, bu Yönetmeliğe göre yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarıyla bağımsız denetçiler tarafından yapılması, bu denetimin konusuna giren hususları da –bu Yönetmelik kapsamında tartışmasız- bağımsız denetimin konusu haline getirecektir. Esasen TTK m. 397/5 hükmü kapsamında da anonim şirketle organik bağı olmayan uzman meslek mensuplarının, ister bu yönetmeliğe göre yetkilendirilmiş olsunlar, ister Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın hazırlayıp Bakanlar Kurulu kararı ile çıkarılacak Yönetmeliğe göre yetkilendirilsinler, yapacakları denetim, bazı düzenleme farklılıkları olsa da özünde bağımsız denetim niteliği taşıyacaktır. Meslek mensuplarından bir kısmının KAMUDESK'in Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yetkilendirilmiş olması ya da olmaması, onların bu Yönetmelik kapsamında bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi sıfatını taşıyıp taşıyamamasına sebep olsa da, kanaatimizce, yapılan işin, niteliği gereği bağımsız denetim kapsamında olmasını engellemeyecektir. Bu Yönetmeliğe göre bağımsız denetimin konusunu sadece bu Yönetmeliğe göre denetçi sıfatı almış kişi ve kuruluşların yapacağı işlerle sınırlandırmak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Yönetmeliği çıkınca, KAMUDESK'in Yönetmeliği kapsamında yetkilendirilenlerce TTK m. 397/5 hükmüne göre yapılacak denetimi ve bunun konularını bağımsız denetim kapsamında saymak, Bakanlık Yönetmeliğine göre yetkilendirilenler tarafından TTK m. 397/5 hükmüne göre yapılacak denetim ve konularını bağımsız denetimden saymamak gibi bir ayırıma bizleri götürür ki, işin niteliğine bakmayı gözardı eden bu yaklaşımı kabul etmek kanaatimizce mümkün değildir (Özkorkut, 2013: 209-210). ”)

Özkorkut'un açıklamasına katılmakla birlikte, görüşümüze göre bizi bu ayırıma götüren yönetmelik ve kanun kapsamında, uygulamada karışıklıkları ortaya çıkaracağı kanaatimizce düşünülmektedir.

b. Bağımsız Denetimin Tarafları

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 7. maddesinde belirtildiği üzere denetimin üç tarafı vardır; “Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).”

TTK açısından denetlenen madde 397/4 hükmü gereğince, madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir. Burada denetlenecek şirketlerin çoğunluğu anonim şirkettir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda “Ölçeklerine Göre Sermaye Şirketleri” kısmına bakıldığında madde de belirlenmiş ölçekleri geçen şirketler büyük ölçekli sayılıp, limited şirketler de denetlenen konumunda olacaktır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 4/f hükmünde denetlenen işletme, “Bağımsız denetim yaptırmak üzere bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ile sözleşme imzalamış olan işletmeleri” ifade etmektedir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).

Bağımsız denetimin ikinci tarafı denetimi yapandır. Denetimi yapan “denetçi” olarak adlandırılır. TTK’da “Denetçi olabilecekler” kısmında madde 400/1 de; “Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

660 sayılı KHK’nın Dördüncü Bölümü, Denetim ve İnceleme kısmında da “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetiminden” söz edilmiştir. Madde 23’ de şu şekilde açıklanmıştır:

“Madde 23 – (1) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır.

(2) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde Kurum, bunların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşların görüşünü alır.

(3) Kurum, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine yönelik olarak 9. maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca yapılacak düzenlemelerde, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların ilgili olduğu sektörü düzenleme ve denetleme yetkisini haiz kurul, kurum veya kuruluşlarca talep edilmesi halinde, bunların görüşünü almak suretiyle sektörün özelliğine göre farklı ölçütler belirleyebilir (RG, 02.11.2011, S. 28103).”

Yönetmeliğin 23/3 atfı ile “Kurulun görev ve yetkileri” madde 9/ç bendinde; “Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.” olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız Denetim Standardında da bağımsız denetimi yapan taraflara değinilmiştir. Yönetmeliğin Üçüncü Bölümü, Yetkilendirme kısmında Denetim Yapmaya Yetkililer madde 11 de tanımlanmıştır:

“ Madde 11 – (1) Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıla başlar.

(3) KAYİK’lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim

kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise, denetim kuruluşları veya denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilir (RG, 21.07.2017, S. 30130).”

Denetimin bir diğer ve son tarafında ise, ilgili mevzuatta hedeflenen finansal tablo kullanıcıları vardır. Bağımsız denetim yapılıp ve bunun sonunda da denetçinin hazırlayacağı raporun kendileri için güvence sağlamasını hedefleyen bu kişiler, pay sahipleri, ortaklar, menfaat sahipleri, yatırımcılar bu kullanıcıları kapsamaktadır.

c. Bağımsız Denetim Kıstası

Kıstas, ölçüt olarak kullanılan, bir yargıya veya bir değere varmak için başvurulacak ilkelerdir. Denetimde de kıstas daha önceden belirlenmiş kriterler olup bu kriterler esas alınarak bir denetim gerçekleştirilir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 8. maddesinde denetimde esas alınan konular, bu konuların hangileri olacağı, nelerin denetim kıstası olarak belirleneceği açıklanmıştır.

“ Madde 8 – (1) Denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise, denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturur (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).”

Yönetmeliğin 8. maddesinin ikinci fıkrasında ise dolaylı ya da doğrudan denetim kuruluşlarının veya denetçilerin denetim yapması öngörülse de direkt olarak uyulacağı kapsam ve kıstas belli olmadığı durumlarda Kurum denetim ölçütlerini belirler.

“ Madde 8 - (2) Diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngöröldüğü ancak denetim konularının hangi kıstaslara uyumunun aranacağının belirtilmediği durumlarda, denetim kıstası Kurum tarafından belirlenir. İsteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise, bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılır (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na bakıldığında denetim kıstası olarak ayrı bir başlık bulunmasa da dolaylı olarak denetim hükümleri üzerinden bu ölçütlere değinilmiştir. Kanun incelendiğinde özellikle 398. madde de kıstas olarak direkt belirtilmese de maddeler üzerinden atıf yapılmıştır.

Kanunun “Konu ve Kapsam” bölümünde 398. maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde şu şekilde bahsedilmiştir:

“ şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere TTK açısından da bakıldığında konu ve kapsam bakımından Türkiye Denetim Standartlarına tabi olup şirket ve topluluğun yıllık faaliyet raporlarının denetimi, esas sözleşmeye uyulup uyulmadığını kapsamaktadır. Kapsam ve uyum bakımından TTK da denetim kıstasını oluşturmaktadır.

398. maddenin devamındaki ikinci fıkrasında ele alınan hükümler de denetçinin, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve finansal tablo denetimi sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını beyan etmesi de denetimde bir kıstas olarak nitelendirilecektir.

Şöyle ki;

“ Madde - 398/2 - a) Şirketin finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

d. Bağımsız Denetim Kanıtı

Yapılan denetimin güvenilir bir sonuca bağlanabilmesi, toplanan verilerin kıyaslanabilmesi, ulaşılan bilgileri destekler sonuçların elde edilmesi ve geçerliliğinin dayandırılabilmesi için gerekli belgeler, denetimde kanıtları oluşturmaktadır. Denetim kanıtları, denetim kıstası çerçevesinde ele alınır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 9. maddenin birinci fıkrasında “Denetim Kanıtı” şu şekilde ifade edilmiştir:

“ Madde 9 – (1) Denetim kanıtı, denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır. Bu kanıtlar, denetimin TDS çerçevesinde ve mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi suretiyle elde edilir ve tevsik edilir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).”

9. maddenin devamındaki ikinci fıkrada da,

“ (2) Denetim, denetimin konusunda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların mevcut olabileceği göz önünde bulundurularak mesleki şüphecilik içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır.” hükmüne yer verilmiştir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel), 22.12.2015).

Denetim kıstasında belirtilen finansal tablolar, bilgiler ve ulaşılan sonuçlar arasında uyumsuzluklarında olabileceği düşünülerek bir denetim kanıtı oluşturulmalıdır. Mevcut durum ve koşullar göz önünde bulundurulmalıdır. Denetlenen belgelere mesleki şüphecilik ile yaklaşılmalıdır. Denetim sırasında hile yapıp yapılmadığına dair bir kanaat oluşturulabilmesi açısından mesleki şüphecilik önemlidir.

e. Bağımsız Denetim Raporu

Denetim raporu, denetçinin ulaştığı sonuçların, topladığı kanıtların denetim sürecindeki son evresini oluşturur. Yargısını belirttiği, objektif olarak sunduğu bir rapordur.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, denetim raporu hakkında 10. maddede açıklama yapmıştır. Bu hükme göre;

“ Madde 10 – (1) Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (RG, 21.07.2017, S. 30130).”

3. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİM

Son yıllarda her alanda hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girilmiş olması içinde bulunulan durumda özellikle de mali ve hukuksal alanda gerekli olan yasal değişimleri beraberinde getirmiştir. Bu gelişim ve değişim denetim alanında da kendini göstermiş bu alandaki mevzuatta ve uygulamalarda önemli derecede değişimler olmuştur.

Türkiye de bağımsız denetimin gelişimi, bu konulardaki düzenlemeler kanunların gelişen ve değişen süreç açısından uygulamalarda yer alması bir dönüm noktası olmuştur.

Türkiye'de denetim kavramı ilk olarak Türk Ticaret Kanunu'nda yerini almıştır. Zamana uygun olarak ülkemizde uygulama alanı oluşturuluncaya kadar uzun süreler üzerinde düşünülüp, görüşülerek oluşturulmuş çeşitli kanunlar yürürlüğe girmiş ve uygulanmıştır.

Son olarak 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilerek, 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren yeni TTK ile hakim olan kavramsal çerçevede denetim ilkelerini ve bunların denetçi tarafından denetlenip, yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olup olmadığı hususunda, hükümlere bağlı kalarak yorumlamak ve bunları uygulatmak için bir yasal dayanak olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan finansal tablo denetiminden beklenti, şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi, yansıtılmamışsa bunun sebeplerinin açıklanmasıdır (Gün, 2014).

6102 sayılı TTK'da hâkim olan anlayış, kurumsal yönetim ilkelerini tesis etmektir. Özellikle pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde, pay sahipleri başta olmak üzere, tüm ilgililerin menfaatlerini korumaya yönelmiş yeni bir kurallar sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu kuralların temellerini, şeffaflık, iyi ve

hesabı verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetim oluşturmaktadır (Genel Gerekçe). Bu çerçevede yeni TTK'da birçok düzenleme yapılmıştır (Nazlıoğlu, Özerhan, Bankacılık ve Finansal Araştırmalar Dergisi (BAFAD), Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemelerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi).

TTK'nın yürürlüğe gireceği tarihten bir gün önce; yani 30.06.2012 tarihinde Kanunda önemi değişikliklerden biri de, TTK. 398'de düzenlenen bağımsız denetime tabi olacak ortaklıkların Bakanlar Kurulu kararı ile belirleneceğine ilişkin getirilen düzenlemedir (m. 397/4). Yapılan bu değişiklikte, bütün sermaye ortaklıklarının bağımsız denetime tabi olacağına ilişkin sistem terk edilmiştir (Bahtiyar, 2017: 251).

Yeni Türk Ticaret Kanunu 26.06.2012 tarihli 6335 sayılı değişiklik yapılmasını öngören kanunda işletmelerin büyüklüklerine göre bağımsız denetime tabi olup olmamaları belirlenmiştir. Buna göre küçük ve orta ölçekli işletmeler bağımsız denetim dışında tutulacak olup; bu işletmelerin denetimi en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci ve mali müşavirlerce yapılacaktır (Akdoğan, Bozkurt Yazar, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler).

Kanunun kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde işletmeler için öngördüğü yeniliklerden birisi elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri kapsamında internet sitesi açma zorunluluğudur (Akdoğan, Bozkurt Yazar, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler).

Kanunun denetim ile ilgili getirmiş olduğu düzenlemelerin denetimin kalitesini arttıracığı ve finansal raporlama sürecinde şeffaflığı sağlayacağı açıktır. Diğer taraftan yeni TTK işletmelerin muhasebe sistemlerinde şeffaflaşmanın önemli ölçüde sağlanmasını öngörmektedir. Bu bağlamda özellikle evrak ve kayıt düzeninin ve ticari defterlerin denetime elverişli bir biçimde saklanmasını ve gerektiğinde

ibrazı zorunludur (Akdoğan, Bozkurt Yazar, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler).

A. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim Esasları

Denetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde ve denetçi sıfatında temel ilke bağımsızlıktır. Denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması ve denetlenen şirketle herhangi bir ilişkisinin olmaması gerekir (Topçuoğlu, 2012: 16).

Bağımsız denetimi bu kadar önemli hale getiren ve değerini arttıran en temel neden ilgili çıkar gruplarına güvenilir bilgi akışını temin etme işlevidir. Ayrıca bağımsız denetimi önemli kılan unsurlardan bir diğeri de yönetime finansal tablolara dair tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi hususlarda gelecek ile ilgili kararların alınması ve uygulanması hususunda yol gösterici bir harita olmasıdır (Kara, 2016).

Kanunun ilk düzenlemesinde her büyüklükteki anonim şirketin (limited ve paylı komandit şirketler dâhil) denetiminin bağımsız denetim kuruluşlarına veya serbest muhasebeci mali müşavire ya da yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştü. Ancak 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, bağımsız dış denetime ilişkin hükümlerin, tüm sermaye şirketlerine uygulanması esastan vazgeçilmiş ve denetim sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek sermaye şirketleri ile sınırlandırılmıştır (Bilgili, Demirkapı, 2017: 298).

Bunun doğal sonucu olarak, bazı anonim şirketler (ve ayrıca limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) bakımından bağımsız dış denetim söz konusu olmayacağı gibi bunlar açısından eski Ticaret Kanunu hükümlerine göre görev yapacak bir denetim sistemi de ortadan kalkmıştır (Bilgili, Demirkapı, 2017: 298).

TTK'da öngörülen bağımsız dış denetimin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dâhil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, TTK'ya ve Türkiye Muhasebe Standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar (TTK m. 398) (Bilgili, Demirkapı, 2017: 299).

TTK'da denetim yükümlülüğüne uyulmaması hali için ağır bir hukuki sonuç da öngörülmüş ve denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlememiş hükmünde sayılacağı belirtilmiştir. Ancak tüm şirketler denetime tabi olmadığından, bu husus sadece denetime tabi bulunan şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları için söz konusu olacaktır (Bilgili, Demirkapı, 2017: 300).

B. Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmak ve bu görüşü ilgi duyan taraflara raporlamaktır. Özellikle halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde, denetimin bu amacı daha büyük önem kazanmaktadır. Bilginin stratejik öneminin ve değerinin artması, sermaye ve para piyasalarında ülkeler arası sınırların ortadan kalkması, yaşanan küresel finansal kriz sonrası alınan önlemler gibi birtakım gelişmeler sonucunda halka açık olmayan işletmeler için de bağımsız dış denetim oldukça önemli bir hale gelmiştir (Solak, 2015).

Bağımsız denetimde, denetim çeşitleri amaçlar doğrultusunda yapılmaktadır. Her bir amaç birbirinden farklı ve bağımsız gibi gözükse de her biri birbirini tamamlayan amaçlardır.

1. Kontrol

Bağımsız denetimin ilk amacı kontroldür. Buradan anlaşılması gereken, ortaklığın ve hesapların kontrol edilmesidir. Denetimde kontrol bu kapsamda, başta pay sahipleri olmak üzere devamında menfaat gruplarının da şirket ile ilgili düşünceleri de göz önüne alınarak oluşturulur.

2. Bilgilendirme

Denetimin diğer bir amacı da şirket ortaklarının ve diğer menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesidir. Bazı hallerde denetim sonucu ortaya çıkan sonuçlar, kontrol amaçlı değil, bilgilendirme amaçlı kullanılır. Bağımsız denetim sonrasında ortaya çıkan doğru bilgiler sayesinde şirket ortaklarının, genel kurullara bilinçli bir şekilde katılımı sağlanacaktır. Bağımsız denetim sonrasında ortaya çıkarılan bilgiler, aynı zamanda yönetim kuruluna karşı açılacak sorumluluk davalarında da önem kazanır (Toroslu, 2015: 347).

Bağımsız denetimin yapıldığı şirketin internet sayfasında denetime ilişkin bilgilerin yayınlanması, şirketin diğer şirketlerle ve hukuksal konularda işleme girecek çevrenin kararlarında yardımcı olacaktır. Güvenilir bir bilgilendirme işlevine sahip olabilmesi için belirlenen kıstaslar da dikkate alınarak, kanuna uygun olarak açık, şeffaf ve anlaşılabilir olmalıdır. Bu sayede hem şirket ortaklarına hem de menfaat sahiplerine etkin bir bilgi akışı sağlayacaktır.

3. Geçerlilik İşlevi

Denetim raporunun bir diğer amacı da geçerlilik işlevidir. Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetimden geçmemiş finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Finansal tabloların geçerliliği, güvenilir ve etkin olarak yapılacak olan bağımsız denetim ile mümkün olacaktır.

C. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Denetim konusu olanlar, şirketin finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir. Denetçinin incelemesi öncelikli olarak şirket muhasebesinin (hesapların doğruluğu, defter ve diğer belgelerin eksiksiz olduğu) usulüne uygun olduğuna ve genel kabul gören muhasebe ilke ve kurallarına dayanır (Pulaşlı, 2017: 515).

Şirketin ve topluluğun finansal tablolarının ve yönetim kurullarının yıllık raporlarının denetimi; Türkiye Muhasebe Standartları ile Kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsayacak ve denetleme sırasında elde edilecek bilgilerle finansal tabloların ve yönetim kurulu yıllık raporlarının uyum içinde olup olmadığı düzenlenecek raporda açıklanacaktır (Bilgili, Demirkapı, 2017: 302).

Denetçi, TTK'nın 378. maddesi uyarınca, riskin erken saptanması ve yönetimi amacıyla bir komitenin kurulup kurulmadığını; kurulmuş ise, komite tarafından verilmiş bulunan raporları da inceleyerek, komitenin yapısını ve uygulamalarını açıklayan bir rapor hazırlar ve raporuna ekler (Bahtiyar, 2017: 257).

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi bazı sınırlar çerçevesinde yapılır. Denetim, noktasal değil bütünseldir, zaman zaman değil sürekli (Pulaşlı, 2017: 515).

1. Genel Olarak

Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin ilgi alanı bilgi risklerini azaltmak için denetim faaliyetlerinden yararlanmak bir gereklilik olmaktadır. Bunu uygulamaya koymanın yolu ise, denetimin kapsam ve içeriğinin yasal düzenlemelerdeki varlığı ile sağlanacaktır.

Denetim faaliyetlerinin nasıl yerine getirileceği, kanıtların nasıl toplanacağı ve rapor olarak sunulacağı mevzuatta karşımıza çıkmaktadır. Denetime tabi olan finansal tabloların ne şekilde denetleneceği, hangi şartlar altında ve hangi şirket topluluğunu kapsayacağı 397. maddede açıkça belirtilmiştir.

TTK 397/1 gereğince, denetçiler, yönetim kurulunun yıllık raporunun tamamını denetleyemezler. Denetçiler, yönetim kurulunun yıllık raporunu, sadece raporda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bakımından denetlerler. Bu şekilde denetçinin yıllık raporun tamamını denetleyememesi normal bir sonuçtur. Çünkü bu raporda sadece denetçinin inceleyeceği finansal tablolara ilişkin bilgiler değil, aynı zamanda ortaklığın gelecek planları, istihdam durumu, pazar payı gibi hususlar da yer alır (Şener, 2017: 449).

397. maddenin birinci fıkrası incelendiğinde, bağımsız denetimde kapsam olarak anonim şirketlerden ve şirketler topluluğundan söz edilmektedir. Finansal tabloların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları tarafından denetleneceği hükme bağlanmıştır. Denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve geçerliliği de denetim kapsamı içinde değerlendirilmiştir.

“ Madde 397- (1) (Değişik: 26.06.2012-6335/18 m.) Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan 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 yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

TTK anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğu kanuni bir yüküm olarak öngörmektedir. Denetlenecek olan, şirketin finansal

tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir (Toroslu, 2015: 368).

397. maddenin devamındaki ikinci fıkra kapsamında denetime tabi tutulmuş ve tutulmamış olan finansal bilgilerin hangi şartlarda ve nasıl bir hüküm içinde rapora bağlanacağı ele alınmıştır. Bilgilerin erişimine izin verilmemiş, denetime konu olmamış finansal tabloların düzenlenmemiş hükmünde sayılacağı maddede açık bir şekilde belirtilmiştir.

“ (2) (Değişik: 26.06.2012-6335/18 m.) 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 için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına bakıldığında, incelemesi yapılan finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının sonucunda oluşturulan denetim raporunun değiştirilmesini gerekli kılan ve denetim raporunda sunulan görüşü tamamen etkileyebilecek derecede ise, yeniden denetime tabi tutulmasının sebeplerinin açıklanması bunları destekler kanıtların görüşte yer alması doğru ve güvenilir bir denetim raporunun sunulmasını sağlayacaktır. Bunun sonucunda da denetçinin yeniden bir görüş bildirmesi gerekmektedir.

“ (3) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Değişiklik, yıllık kârın kullanılmasından, büyük bir müşterinin veya iştirakin iflâsından veya ödeme güçlüğüne düşmesi vb. nedenlerden doğabilir. Yeniden denetleme, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının hepsini kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülenmesi mümkündür (Toroslu, 2015: 369).

398. maddeye atıfta bulunularak, madde kapsamında söz konusu şirketlerin denetiminin “Bakanlar Kurulu” tarafından yapılacağı 397. maddenin dördüncü fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Dördüncü fıkrada denetim dışında bırakılan anonim şirketler ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun kapsamında olan kooperatifler ve bunların denetime tabi olmayan üst kuruluşları 397. maddenin beşinci fıkrasına göre denetlenir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının hazırladığı, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelik kapsamında, denetim raporlarının içeriği, göreve getirilme, yetkilendirme, görevden alınma veya atanma gibi konular mevzuatta yer alır. Kanunda denetçinin sorumluluğuna da değinilmiş olup bu fıkra kapsamında denetçilere de uygulanır.

“ (5) (Ek: 28.03.2013-6455/80 m.) Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Denetime ilişkin usul ve esaslar ile bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Kanunun denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu fıkra uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

TTK'da, 397/4 kapsamına giren sermaye ortaklıklarının bağımsız denetimi yanında, bu kapsam dışında kalan ortaklıkların 397/5 hükmü uyarınca denetimi öngörülmüştür (Bahtiyar, 2017: 252).

397. maddenin altıncı ve son fıkrasında finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmemesinden doğan sonuçlar hükme bağlanmıştır. Beşinci fıkrada dile getirilen denetim kapsamına tabi olup denetimi yapılmayan, denetçinin denetleyeceği hususlar olan finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Şöyle ki:

“ (6) (Ek: 28.03.2013-6455/80 md.) Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Sonuç olarak, TTK denetçinin denetlemesini gerektiren bilgi ve belgeleri belirtmiştir. İncelemeye tabi olan finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarıdır. Belgeler arasında tutarsızlığın olup olmamasına ve gerçeği yansıtmadıklarını da objektif bir şekilde belirlenen hususlar doğrultusunda denetimlerini yapmalıdır. Denetimi yapıldıktan sonra rapor halinde sunulmalıdır. Denetime konu olup denetimi yapılmamış finansal tablo ve raporların düzenlenmemiş sayılacağı mevzuatta açıkça belirtilmiştir.

2. Konu ve Kapsam

Bağımsız denetim çalışmasını belirlenen hedefler doğrultusunda yapmak için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri, bağımsız denetimin kapsamını oluşturur (Kara, 2016).

TTK'da denetim konusu açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş, kapsamı ortaya konulmuştur. Bağımsız denetim alanında kanunlar içerisinde ihtiyaç duyulan bilgiye, tarafsız ve kapsamlı bir şekilde ulaşılması hedef alınarak oluşturulmuştur.

Bağımsız denetimin konusuna girecek olan finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetimi, Türkiye Denetim Standartlarının kapsamında denetime alınacağı belirtilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayınladığı esaslar incelenerek oluşturulacak olan denetim, 515. madde göz önüne alınarak “dürüst resim ilkesine” uygun olarak gerçekleştirilecektir. Yani, denetim kapsamında denetime konu olan bilgi ve belgeler aslına uygun, doğru ve eksiksiz hazırlanmalı, tam, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Denetimin gerçekleştiği süreç ve içinde bulunulan durum açıkça ortaya konulmalıdır.

Şirketin denetimi 398. madde hükmünde oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir (Pulaşlı, 2017: 515).

“ Madde 398- (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515. madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

398. maddenin birinci fıkrasında denetim konusu hükme bağlanmıştır.

Maddenin birinci fıkrasından anlaşıldığı üzere, esas olarak finansal tablo denetimi ile belirli ölçüde yönetim kurulu faaliyet raporu denetimini kapsamına alan TTK'daki bağımsız denetim bünyesinde, envanter ve muhasebenin denetlenmesini de zorunlu olarak barındırmaktadır. Bu denetim hem Türkiye Muhasebe

Standartlarına hem de TTK'nın 66 ve 67. maddelerine göre gerçekleştirilmelidir. Envanter, bir tacirin işletmesinin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren bir liste olup, belirli bir zamandaki durumu ortaya koymaktadır. Envanter tam ve doğru olmalıdır ki bu sayede işletmenin hesapları ve sonuçlarının doğruluğundan söz edilebilir. Bilanço envantere dayalı olduğuna göre, envanterin bilançodan önce çıkarılmış olması gerekmektedir (Özkorkut, 2013, s. 218-219).

Denetimi kapsayacak olan tablolar ve faaliyet raporlarının hangileri olacağı ise, tek tek maddeler halinde TTK'da belirtilmiştir. 398. maddenin ikinci fıkrasında ortaya konmuştur.

“(2) Denetim;

a) Şirketin finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır (RG, 14.02. 2011, S. 27846).”

Fıkranın son cümlesine bakıldığında elde edilen bulgular ile toplanan bulguların karşılaştırılmaya tabi tutulup sonuçların doğruluğuna karar verilir. Denetimin sonucunda denetçi, aralarında uyum olup olmadığını açıklayacak şekilde denetimini sonlandırır.

“(3) Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkrada anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna,

merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Maddenin devamındaki üçüncü fıkraya bakıldığında; Merkezi yurt dışında olup bulunduğu yer ikametinde denetime tabi olsa da, denetime tabi tutulmuş olması halinde de madde kapsamında değerlendirilecek, denetim sürecinden geçecektir.

398. maddenin dördüncü ve son fıkrasındaki düzenlemeye göre, denetim sırasında incelemesi yapılan yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları arasında şirketi etkileyecek büyük farklılıklar varsa bunlar risk oluşturabilecek nitelikte ise, denetçi bunu zamanında tespit etmeli ve oluşabilecek sorunlara karşı risk yönetimini gerçekleştirebilmelidir.

“ (4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

TTK'nın 378. maddesi “ riskin erken saptanması ve yönetimi” başlığı yukarı da sözü geçen kurulacak olan komiteyi düzenlemektedir. Şöyle ki;

“ Madde 378 - (1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

(2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

398. maddenin son fıkrasında 378. maddeye yapılan atıf doğrultusunda, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde risk yönetimi üzerine komitenin kurulması bir zorunluluktur. Diğer şirketlerde ise, bu zorunluluk denetçiye bırakılmış, gerekli gördüğü durumda yönetim kuruluna yazılı bir şekilde bildirmesiyle ortaya çıkacaktır.

Risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Burada kastedilen, risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporda buna işaret edilip edilmediğinin ve 378. maddede öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir (Nazlıoğlu, Özerhan, Bankacılık ve Finansal Araştırmalar Dergisi (BAFAD), Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Düzenlemelerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi).

3. Denetim Raporu

Rapor: Herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme, araştırma sonucunu, düşünceleri veya tespit edilenleri bildiren yazıdır (TDK).

Raporun sözlük anlamına da bakıldığında araştırmanın sonucunda elde edilen bulguların yazılı bir şekilde sunulması olduğu görülmektedir.

Denetim raporu da; incelemesi yapılmış olan raporların ve tabloların sonucunda ulaşılan bilgilerin açık ve doğru bir şekilde, ayrıntılı olarak hazırlanmasıdır. Sunulacak olan raporda, denetime olan güvenilirliği sarsacak herhangi bir yanıltıcı, tereddüte düşürecek ifadeye yer verilmemelidir. Yanlış terimler kullanılmamalı mümkün olan en basit ifade ile herkesin kolayca anlayacağı şekilde rapor hazırlanmalıdır.

Denetim faaliyet dönemi finansal tablolarının denetimini içine alan sürekli bir faaliyet olup bu faaliyetin sonunda denetçi denetim raporunu hazırlar ve buna görüş yazısını da ekleyerek genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna verir (Özkorkut, 2013: 289).

Denetçinin denetleme sonrasında, temel görevi denetim raporları düzenlemektir. Denetlemenin temel kapsamını, ortaklığın finansal tabloları ve yönetim kurulunun hazırladığı, yıllık faaliyet raporu teşkil eder. Denetçinin düzenleyeceği raporlar bakımından da, kanun bu kapsamı esas alarak düzenlemeler yapmıştır (Şener, 2017: 453).

Türk Ticaret Kanunu'nda çıkarılan maddelere bakıldığında 402. madde denetim raporunu yedi fıkrada açıklamıştır.

402. maddenin birinci fıkrasına bakıldığında; Denetçi raporuna ilişkin hüküm, denetim raporunun şekline ve içeriğine ilişkin gereklilikleri içermekte olup raporun kaleme alınmış şeklini ve karşılaştırmalı olmasına ilişkin şartları ortaya koymaktadır (Pulaşlı, 2017: 516).

“ (1) Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Denetçi, yapmış olduğu denetimi tüm detayları ile açıklayan bir rapor oluşturur. Denetimin neden yapıldığını, denetim yaparken hangi süreçlerin izlendiğini, ulaşılan sonuçları kapsamlı bir şekilde yazılı olarak hazırlar. Hazırladığı bu raporda, geçmişten bugüne gelinceye kadar tutulan tablolar ve faaliyet raporlarını karşılaştırdığı bilgiler bulunur. Aranılan bilgilere kolay ve hızlı bir erişim sağlanabilmesi adına basit ve anlaşılır bir dille bu raporu sunar.

Maddeden de anlaşıldığı gibi, denetçi raporu yazılı olmalı ve ortaklığın içinde bulunduğu durumu tam olarak göstermelidir. Ayrıca denetçi raporu geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmalıdır. Böylelikle ortaklığın gelişmesi ve işlerinin durumu kolaylıkla anlaşılabilir (Şener, 2017: 453).

Burada, denetim raporuna ilişkin iki temel zorunluluğa yer verilmektedir. Rapor, açıklık ilkesine uymalı ve geçmiş yıllarla karşılaştırmayı içermelidir (Toroslu, 2017: 419).

TTK 402. maddesinin 2. fıkrası, denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimiyle ilgilidir. Bu denetim, ayrı bir rapora bağlanır (Pulaşlı, 2017: 516).

Şirketin yıllık raporunun denetiminde, şirketin ve topluluğun yılsonu finansal tablolarıyla ve denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını ve şirketin yıllık raporunun, şirketin genel durumu hakkında isabetli bir takdim niteliğini taşıyıp taşımadığını belirtir şekilde gerçekleştirmelidir (Pulaşlı, 2017: 516).

Yıllık faaliyet raporu, ilgili olduğu yıla ait finansal ve finansal olmayan bilgileri (diğer bilgileri) içerir (Topçuoğlu, 2012: 147).

“ (2) Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Denetim sürecinin anlatıldığı rapor tamamlandıktan sonra şirketin genel durumunun, yönetiminin yer aldığı rapor hazırlanmaya başlar. Burada tabloların tutarlılığı ve gerçeğe uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı değerlendirmeye alınır.

Şirketin denetimi yapılırken bağlı olduğu ana şirket de denetime alınıyorsa öncelikle şirketin ve ana şirketin finansal durumu değerlendirmeye alınır.

Buna da yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetleme raporu diyebiliriz. Kuşkusuz bu raporun da denetçi raporu gibi, açık, anlaşılır ve basit bir dille kaleme alınması gerekir (Şener, 2017: 454).

TTK 402/3 ve 402/4’de denetçi raporunun neleri içermesi gerektiğine ilişkin kanun koyucu önemli düzenlemeler yapmıştır. Buna göre denetçi raporunda öncelikle ortaklığın finansal durumuna ilişkin yönetim kurulunun yapmış olduğu değerlendirme hakkındaki görüş açıklanır. Bu başlangıçtan sonra denetçi raporunun esas bölümünde, ortaklığın defter tutma düzeninin ve finansal tablolarının kanun ve ana sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği belirtilir (Şener, 2017: 454).

Şöyle ki;

“ (3) Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Denetim süreci belirli bir sıralama dahilinde incelemeye konulur. Bu sıralamanın başında şirket ve ana şirket gelmektedir. Söz konusu şirketin finansal durumu öncelikle değerlendirmeye tabidir. Bu değerlendirme sürecinde finansal durum hakkında yönetim kurulunun değerlendirmesi de bir görüşe bağlanır. Bu görüş içerisinde şirketin geçmiş finansal durumundan söz edilmesinin yanı sıra gelecekte

de varlığını devam ettirip ettiremeyeceği hakkında bir analiz oluşturulur. Varlığını sürdürebilmesi adına da şirketin finansal durumu ortaya konur ve bunun üzerinden bir karara bağlanır. Denetimin konusunu oluşturan şirketin sermayesi, defter ve kayıtları, bunları oluşturan belgeler, şirketin faaliyetleri ve ekonomik durumu, piyasa içerisinde göstermiş olduğu performansı bu kararı belirlemedeki temel etkenlerdir.

Denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetimi ayrı bir rapora bağlanacaktır. Bunun sebebi, denetçinin, kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olanaklara sahip bulunmamasıdır. Çünkü, yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte bu rapor aynı zamanda, plân ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı vb. konuları da içermektedir. Finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak yoktur (Toroslu, 2015, s. 420).

Denetim raporu içerisinde yer alacak olan bilgiler daha önce belirlenmiş olan kurallar çerçevesinde oluşturulur. İncelemesi yapılacak olan belgelerin neler olduğu, hangi düzen ve kayıt içerisinde tutulduğu, işletme varlığını sürdürürken yaptığı işlemlerin belirlenen kıstas ve hükümlere uyup uymadığı da raporda açıkça yazılır. 402. maddenin dördüncü fıkrasında denetim raporunun esas bölümünde yer alması gereken bilgi ve belgeler maddeler halinde açıklanmıştır.

“ (4) Denetim raporunun esas bölümünde;

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

b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,

açıkça ifade edilir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Sonucunda elde edilmek istenen yapılan denetimin bütünüyle önemli yönlerini açıklamak, görüş oluşturmaktır. Denetçinin varacağı görüşte topladığı kanıtların güvenilir, eksiksiz ve yeterli düzeyde olması gerekmektedir ki hem denetimi sağlıklı bir şekilde sonuçlandırabilsin hem de denetimi yapılan tarafa bu güveni sağlayabilmelidir. Rapor da denetçi tarafından, denetim esnasında istenen belgelere kolayca ve sorunsuz ulaşım ulaşmadığı, gereken açıklamaların da yapılıp yapılmadığı sunulacak olan görüşte açıkça ifade edilmelidir.

Denetçi yönetim kurulundan bilgi ve belge ister, ancak bunlar denetçiye sunulmazsa, o zaman bu durumu denetçi, raporunda belirtmek zorundadır (Şener, 2017: 454).

Defter tutma düzeninin, belirlenen kanun ile esas sözleşmeye uygun olarak denetiminin yapılması bittiğinde finansal tablolar ve bunların dayandığı esaslar çerçevesinde denetime devam edilir.

“(5) Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

a) Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,

belirtilir (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Denetim sürecinde esas konuya tabi tutulacak alanlar öngörülen hesap planına uygunluğu ve TMS çerçevesinde malvarlığı, kâr ve zarar tablosu, finans da şirketin durumu dürüst bir şekilde objektif ve gerçeği yansıtarak belirtilir. Şirketin durumunun gelecekte varlığını sürdürülebilir olup olmadığı hakkında da gerekli açıklama eksiksiz ve açık bir dille ortaya konulmalıdır.

Şirket durumuna dair yapılacak olan denetim süreci tamamlandıktan sonra 402. maddenin altıncı fıkrası hükmünde atıf yapılan 398. maddenin dördüncü

fıkrasına göre şirketin finansal durumunu, kâr veya zararını, gelecekteki varlığını etkileyecek büyük farklılıklar varsa bunlar risk oluşturabilecek boyuttaysa bunun sonucu ve dayandığı esaslar ayrı bir raporda gösterilir.

Denetçi şayet ortaklıkta risklerin erken teşhisi komitesi varsa, bunun yapısı ve uygulamalarıyla ilgili olarak da ayrı bir rapor hazırlamak zorundadır (Şener, 2017: 455).

Son düzenlemeler yapıp bunlar da rapora işlendikten sonra, denetçi yazdığı raporu gözden geçirip varsa eksiklikleri tamamladıktan sonra raporunu imzalar ve bunu yönetim kuruluna sunar.

“ (7) Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (RG, 14.02.2011, S. 27846).”

Denetim raporu yapılan denetim sonucunda bir kanıya varılmasını sağlamakta dolayısıyla denetim faaliyetinin en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Yapılan denetimin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi belirlenen kurallara uygun bir denetim raporunun varlığı ile mümkündür. Denetim raporunda kesin olmayan, doğruluğu ya da yanlışlığı kanıtlanamayan bilgilere yer verilmez. Belirlenen esaslar doğrultusunda yazılmayan denetim raporları kabul edilmez.

4. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA GİREN DİĞER HUSUSLAR

Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesinin birinci fıkrasında da açıkça dile getirildiği üzere, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve 6102 sayılı TTK'nın Geçici 1. maddesinde somutlaştırılmış olan Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, denetleme bölümü hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi raporlarının ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.

A. Envanter ve Muhasebe Denetimi

398. maddenin birinci fıkrasında konu olan finansal tablo denetimi ve yönetim kurulunun faaliyet raporu denetimini kapsayan TTK, envanterin ve muhasebenin denetlenmesini de zorunlu kılmıştır.

398. maddenin birinci fıkra gerekçesinde belirtildiği üzere, “ finansal tablolarla yönetim kurulu faaliyet raporlarının denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler (müsbet evrak) ile denetlenmesidir. Bu denetleme özel değil geneldir; kısmî veya bazı işlemlerin ya da halka açılma, menkul değer çıkarma, sermaye artırımı gibi bazı olayların denetimi olmayıp, tüm veya tümün denetimidir. Denetim sondaj usulü ile de yapılamaz; meğerki uluslararası denetim standartları, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) izin vermiş olsun (Özkorkut,2013: 218).”

Bağımsız denetim, envanterin ve muhasebenin denetimini zorunlu olarak kapsamaktadır. Bu denetim bir taraftan Türkiye Muhasebe Standartları diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu'nun 66. ve 67. maddeleri yönünden gerçekleştirilir. Envanter, belirli bir zamanki durumu ortaya koyacağı için, tam ve doğru olmalıdır ki bu sayede hesaplarının ve sonuçlarının doğruluğundan söz edilebilsin.

B. Türkiye Denetim Standartlarında Öngörüldüğü Ölçüde İç Denetimin Denetimi

398. maddenin birinci fıkra gerekçesinde belirtildiği üzere, “ Uluslararası denetim standartları kapsamında iç denetim ile kastedilen, şirket içerisindeki çeşitli komiteler, özellikle halka açık şirketlerde denetim komitesi veya müfettişler aracılığıyla yapılan veya holdinglerde bütün topluluğu kapsar şekilde yapılan denetimlerdir. Ancak bu denetimin tanımı uluslararası denetim standartlarında yer alır.” İşte bu iç denetim de Türkiye Denetim Standartlarında öngörüldüğü ölçüde denetime tabi tutulacaktır. İç denetimin denetiminden ne anlaşılması gerektiğini tamamen Denetim Standartlarına bırakmıştır. Seri: X No: 22 Tebliğinin Kısımlara ayırıp madde numarası ile belirlediği Standartlara ilişkin Tebliğin yirmiyedinci

kısımının “iç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi” başlığı taşıyan 7. maddesinin birinci fıkrasında da bağımsız denetçinin belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, bu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygunluğunu değerlendirmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Özkorkut, 2013: 219-220).

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi gerçekleştirirken konusu, kapsamı ve zamanlamasının kendisiyle benzer yöntemler taşıyan iç denetimden faydalanarak, daha önce belirlenmiş olan faydalı olabilecek bilgileri de dikkate alarak denetimi gerçekleştirmelidir. İç denetimin sonuçları bağımsız denetimin kapsamında değildir. Denetçi bu konuda sadece iç denetim sisteminin kurulup kurulmadığını ve işleyip işlemediğini raporlar.

C. Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Komitesi Raporlarının Denetimi

398. maddenin dördüncü fıkrasında değinildiği üzere, şirketi tehdit eden veya edebilecek bir durum, risk varsa bunları zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. madde kapsamında öngörülen sistemi ve komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenler ve denetim kuruluna sunar. TTK'nın 378. maddesi “riskin erken saptanması ve yönetimi” altında anonim şirketlerde yönetim kurulu bünyesinde kurulacak olan komiteyi düzenlemektedir.

Kanuna göre bu komitenin kurulması pay senetleri ve borsada işlem gören şirketlerde kurulması zorunludur. Diğer şirketler için ise, bu komitenin kurulması denetçiye bırakılmış, denetçi gerekli gördüğü takdirde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesiyle komitenin kurulmasını isteyebilir. Komite kurulduğunda ise, bunun işleyip işlemediğinin belirlenmesi ve belirtilmesi zorunluluğu kanunda mevcuttur. Kanun denetçiye de, bu komitenin kurulmuş olup olmadığını ve mevcut ise işleyip işlemediği hakkında raporlama görevi vermektedir.

5. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN TÜRK TİCARET KANUNU'NDAKİ TEMEL İLKELER

Bağımsız denetim ile ilgili hususlar TTK'da bir maddede düzenlenmemiştir. Tekinalp'e göre, KAMUDESİK'in gözetiminde olan bağımsız denetim kapsamında, uygulamaya dair hükümlerde 660 sayılı KHK'da yer alan temel ilkeler olarak ortaya koymuştur.

- Denetçinin her yıl seçilmesi ilkesi (TTK m. 399/1/c).
- Denetçi teminatı ilkesi [Haklı sebep bulunması hali dışında denetçinin görevden alınamayacağı ilkesi (TTK m. 399/2)].
- Görev bırakılmaz ilkesi [Denetçinin haklı sebep bulunması hali dışında denetlemeyi bırakamayacağı, yani istifa edemeyeceği ilkesi (TTK m.399/8)].
- Tablo ve raporun yokluğu ilkesi [Denetime tabi olduğu halde denetletirilmemiş finansal tablo ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde sayılması (TTK m. 397/2).
- Olumsuz görüş almış ya da görüş verilmesinden kaçınılmış finansal tabloların geçersizliği ilkesi (TTK m. 403/5).

(“ Tekinalp'in türettiği bu ilkelerden ilk dördü halen varlığını korumakla birlikte, son ilke, kanaatimizce 6335 sayılı Kanunla 403. maddenin beşinci fıkrasında yapılmış olan değişiklikle birlikte ortadan kalkmıştır. TTK m. 403/5 hükmü 6335 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce fıkranın ilk cümlesi, “ Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili karar alamaz.” şeklinde olup, açıkça bu ilkeyi ortaya koymaktaydı. Ancak 6335 sayılı Kanun değişikliği ile bu cümle 403. maddenin beşinci fıkrasından çıkarılmıştır. Bu şekilde olumsuz görüş alan ya da görüş vermektan kaçınılan finansal tablolara dayalı olarak genel kurulun karar almasını engelleyen hüküm ortadan kaldırılmıştır. 6335 sayılı Kanunun, TTK'nın 403. maddesinin beşinci

fikrasını değiştiren 20. maddesinin gerekçesinde de “olumsuz görüş verilmesi halinde şirketin en yetkili karar organı konumundaki genel kurulun karar verme yetkisini daraltmama”dan söz edilmektedir. Bu gerekçeden çıkan anlam genel kurulun olumsuz görüş almış ya da hakkında görüş vermekten kaçınılmış finansal tablolara göre karar verebileceği yönündedir. Böyle bir durumda şirketin finansal tablolarında ve büyük ihtimalle de finansal durumunda çok ciddi bir sorun olduğu ortada olsa da, 6335 sayılı Kanunda kanun koyucu böyle bir tercihte bulunmuştur. Ancak kanun koyucu bu tür finansal tabloların kullanılması tehlikesini de göz önünde bulundurarak bu duruma da ilginç bir çözümler getirmiştir. Bu çözümler TTK’nın 397. maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Çözümler, denetçi görüşünün ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtilmek zorunda olmasıdır. Daha somut bir ifade ile denetçi olumsuz görüş vermişse ya da görüş vermekten kaçınılmışsa yönetim kurulu genel kurula sunacağı finansal tabloların başlığında denetçinin bu görüşünü açıkça belirtmek zorunda olacaktır. Kanun koyucu, adeta bu şirket bir kredi kuruluşuna başvurup kredi için finansal tablolarını kullanmaya kalkmayacaksa diye düşünüp, genel kurulun bu finansal tablolara göre karar almasında, gerekçeden açıkça görüldüğü üzere, bir sakınca görmemiştir. Ancak kanun koyucu, finansal tablo kullanıcıları bakımından bir tedbir almayı da ihmal etmemiş; bu yönde, finansal tabloların başlıklarında denetçi görüşünün bir uyarı olarak bulunmasını hükme bağlamıştır”) (Özkorkut, 2013: 221-223).

4. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

1. GENEL AÇIKLAMA

TTK m. 398 hükmü kapsamında hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları konusunda 397. maddenin dördüncü fıkrasında kısa bir düzenleme yapılmış ve bu kapsamda bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır (Özkorkut, 2013: 111).

Bakanlar Kurulu tarafından “2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (RG, 23.01.2013, S. 28537)” ile bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri belirlenmiştir. “2012/4213 sayılı Karar ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar (RG, 12.03.2013, S. 28585)” yayımlanmıştır.

Daha sonra Bakanlar Kurulu tarafından yapılan yeni düzenleme ile 2016/8549 (RG, 19.03.2016, S. 29658) sayılı Karar ile bağımsız denetime tabi olma şartlarında değişiklikler yapılmıştır.

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”ın yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı’nın 12.02.2016 tarihli ve 216 sayılı yazısı üzerine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nca 16.02.2016 tarihinde kararlaştırılmıştır (KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar).

2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE DAİR BAKANLAR KURULU KARARI

Bakanlar Kurulu Kararına göre bu kararın amacı, 13.01.2011 tarihli ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemektedir (RG, 23.01.2013, S. 28537). Bu usul ve esaslar hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını, taşıması gereken ölçütleri, esas alınacak finansal tabloları, hasılatların hesaplanmasını, çalışan sayılarının belirlenmesini ve denetim kapsamından çıkmasına ilişkin hususları kapsar.

3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN ŞİRKETLER İÇİN GENEL KRİTERLER

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 19.03.2016 tarihli 29658 Sayılı Resmi Gazete de yapılan değişiklik ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler, madde 3 de üç fıkrada düzenlenmiştir.

“ Madde 3 – (1) “Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.”

- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı seksenmilyon ve üstü Türk lirası.
- c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü.

Fıkra incelendiğinde, (I) sayılı listede sayılan şirketler ile, (II) sayılı listeye girmeyen ve tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte fıkra

kapsamında belirtilen üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketlerin, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK hükümlerince bağımsız denetime tabi oldukları görülmektedir.

Madde devamındaki ikinci fıkraya bakıldığında, (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalarda dikkate alınarak, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaktır.

Üçüncü maddenin son fıkrasına gelindiğinde farklı bir düzenleme göze çarpmaktadır.

“ (3) Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24.11.1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.”

Bu fıkra kapsamına göre sermayenin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketlerde sadece istisna kapsamında sayılanlar için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bu istisna (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar haricinde ve 24.11.1994 tarihli 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlardır.

Buna göre Bakanlar Kurulu şirketlerin bağımsız denetim kapsamında olmasını sağlayan genel ölçütler, (I) sayılı listede ve (II) sayılı listede sayılan şirket ve kuruluşlar için ayrı başlıklar altında değerlendirilmiştir.

A. (I) Sayılı Liste

1. Birinci Bentte Sayılanlar

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketler için bir liste yapılmıştır.

“ 1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Yatırım kuruluşları,

b) Kolektif yatırım kuruluşları,

c) Portföy yönetim şirketleri,

ç) İpotek finansmanı kuruluşları,

d) Varlık kiralama şirketleri,

e) Merkezi takas kuruluşları,

f) Merkezi saklama kuruluşları,

g) Veri depolama kuruluşları,

ğ) Derecelendirme kuruluşları,

h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler

i) (Ek İbare: RG – 14.03.2014 – 28941) Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler (RG, 19.03.2016, S. 29658).”

Bu listenin başında yer alan “yatırım kuruluşları”, SerPK'nın 35. maddesinde sermaye piyasası kurumları arasında sayılmış olup, aynı Kanunun 3. maddesinin (v) bendinde, “aracı kurumlar ile yatırım hizmeti ve faaliyetlerinde bulunmak üzere kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumlarını ve bankaları” ifade eder (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa

Mahkemesi'nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali).

SerPK'nın 37. maddesinde düzenlenmiş bulunan yatırım hizmeti ve faaliyetlerinde, aracı kurumlar ve bankalar haricinde bulunacak yatırım kuruluşu niteliğindeki diğer kuruluşlar SPK tarafından belirlenecektir. Bu kuruluşlar belirlendikleri takdirde de Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında doğrudan bağımsız denetime tabi olacaklardır (Özkorkut, 2013: 132-133).

SerPK'nın 43 ve 44. maddelerinde yatırım kuruluşlarına ve kurucularına ilişkin şartları düzenlenmiş olup tamamı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında bağımsız denetime tabidir.

Birinci bendin (b) alt bendinde sayılan “kolektif yatırım kuruluşları” , SerPK'nın 3. maddesinin (m) bendinde, “yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarını” şeklinde tanımlanmıştır (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi'nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali). Ancak kolektif yatırım kuruluşları arasında yer alan yatırım fonları, tüzel kişiliği bulunmayan malvarlıklarıdır (Özkorkut, 2013: 134). Daha sonra SPK bunu fark ederek bir düzenlemeye gitmiş, yeni çıkarmış olduğu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de (Seri: X No: 22) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” (Seri: X No:28) ile Seri: X No: 22 Sayılı Tebliğin Başlangıç Hükümlerinin, “Bağımsız denetime ve incelemeye (sınırlı bağımsız denetime) tabi işletmeler”i düzenleyen 5. maddesini değiştirmiş ve şu şekilde düzenlenmiş: “TTK m. 397/4 hükmü uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar” şeklinde hükme bağlanmıştır (RG, 28.06.2013, S. 28691).

Birinci bendin devamında (c) alt bendine bakıldığında “portföy yönetim şirketleri” yer aldığı görülmektedir. 6362 sayılı SerPK'nın 55. maddesinde düzenlenmiş, “portföy yönetim şirketi, ana faaliyet konusu yatırım fonlarının

kurulması ve yönetimi olan anonim şirkettir” (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali). Portföy yönetim şirketleriyle bu şirketlerin faaliyetlerine ilişkin esaslar SPK’nın III-55.1.a sayılı Tebliği ile düzenlenmiştir (RG, 22.06.2014, S. 29038).

(ç) bendinde sayılan “ipotek finansmanı kuruluşları” da bağımsız denetime tabi olanlar arasında yer almaktadır. İpotek finansmanı kuruluşları SerPK’nın 60. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “ İpotek finansmanı kuruluşları, konut ve varlık finansmanı kapsamında, türleri ve nitelikleri Kurulca belirlenen varlıkların devralınması, devredilmesi, devralınan varlıkların yönetimi ve varlıkların teminat olarak alınması ve Kurulca uygun görülen diğer faaliyetlerin yerine getirilmesi amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır” şeklinde ifade edilmektedir (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali). İpotek finansmanı kuruluşlarına ilişkin esaslar SPK’nın III-60.1 sayılı Tebliği ile düzenlenmiştir (RG, 17.07.2014, S. 29063).

Bağımsız denetime tabi şirketlerden bir diğeri de listede yer alan (d) bendindeki “varlık kiralama şirketleri”dir. Varlık kiralama şirketleri, “münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere kurulan anonim ortaklıklardır” (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali).

Yeni SerPK ile finansal altyapı kuruluşları olan (financial markets infrastructure) merkezi takas, merkezi saklama ve veri depolama kuruluşları yasal düzenlenmeye kavuşturulmuş olup, bu kuruluşlarda Bakanlar Kurulu Kararının (I) Sayılı Listesinin birinci bendinde sayılan bağımsız denetime tabi kuruluşlar arasında yerlerini almışlardır (Özkorkut, 2013: 135).

Sermaye Piyasası Kurumları arasında sayılan “merkezi takas kuruluşları”, SerPK’nın 77. maddesinde düzenlenmiştir. Madde 77/1’de, “borsalarda ve teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören sermaye piyasası araçlarının

teslimi, bedellerinin ödenmesi ve bu işlemlere ilişkin teminat yükümlülüklerinin ifası ile ilgili işlemleri yürüten anonim ortaklık şeklindeki özel hukuk tüzel kişiliğini haiz kurumlardır” (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali). SPK, takas kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları hakkında bir yönetmelik çıkarmıştır (RG, 30.05.2013, S. 28662). SPK ayrıca, İstanbul Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketinin (TakasBank) merkezi takas kuruluşu olarak Kurul’un uygun göreceği piyasalarda vereceği takas hizmetine ilişkin usul ve esasları düzenleyen bir Yönetmelik de yayımlamıştır (“İstanbul Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi Merkezi Takas Yönetmeliği”, RG, 18.07.2013, S. 28711).

“Merkezi saklama kuruluşları” da listenin (f) bendinde sayılmış olup doğrudan bağımsız denetime tabidirler. SerPK’nın 80. maddesinde hükme bağlanmıştır. SerPK’nın 80. maddesine göre; “sermaye piyasası araçlarının merkezi saklanması ve bunlara ilişkin hakların kullanımı hizmetlerini veren anonim ortaklık şeklindeki özel hukuk tüzel kişiliğini haiz kurumlardır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Listenin (g) bendine gelindiğinde doğrudan bağımsız denetime tabi olacaklar arasında “veri depolama kuruluşları” da sayılmıştır. SerPK, veri depolama kuruluşlarını 87. maddesinde; “sistemik riskin gözetimi ve finansal istikrarın korunması amacıyla, Kurul, sermaye piyasasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak, bu işlemleri gerçekleştirenlerden, bu işlemlere ilişkin bilgilerin, belirleyeceği şekil ve içerikte, doğrudan kendisine veya yetkilendireceği bir veri depolama kuruluşuna bildirilmesini isteyebilir” şeklinde tanımlanmıştır (RG, 30.12.2012, S. 28513, Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2013 tarihli ve E.: 2013/24, K.: 2013/133 sayılı Kararı ile değişik hali). Bu işlemleri gerçekleştirenlerce SPK’nın belirleyeceği şekil ve içerikte kendisine bildirileceği ve Kurul’un belirleyeceği şekil ve ortamda o bilgileri tutacak olan kuruluşlar olacaktır.

Bu kapsamda Sermaye Piyasası Kurulu, Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) veri depolama kuruluşu olarak yetkilendirmiştir. Kurul’un yapmış olduğu görevlendirme çerçevesinde, MKK tarafından "e-VEDO: Elektronik Veri Deposu"

Projesi başlatılmıştır. e-VEDO Projesinin ilk aşamasında tezgahüstü piyasalarda gerçekleştirilecek türev işlemlerin uluslararası standartlarda MKK'ya raporlanması amaçlanmaktadır. İlgili verilerin sistemik riskin ölçülmesi amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumlarla; özet bilgilerin ise, kamuoyu ile paylaşılması amaçlanmaktadır (Merkezi Kayıt Kuruluşu).

Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, SerPK'nın 35. maddesinin c bendinde sermaye piyasası kurumları arasında sayılmıştır. 6362 sayılı SerPK'nın 62 ile 64. maddelerinde bu kuruluşlara ilişkin “ faaliyet esasları, sorumluluk ve yükümlülükleri” bir arada hükme bağlanmıştır. Fakat, Bakanlar Kurulu Kararı'nın (I) Sayılı Listesinin birinci bendinde “derecelendirme kuruluşlarıyla”, “ değerlendirme kuruluşlarına” yer verilmiş, sermaye piyasası kurumları arasında sayılan “bağımsız denetim kuruluşları” alınmamıştır.

Listenin (1) bendine gelindiğinde, “sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler” doğrudan bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

SerPK yönünden, payları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören halka açık anonim şirketlerle birlikte teknik olarak, sadece borçlanma araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören halka açık olmayan (Sermaye Piyasası Kanununa tabi) anonim şirketlerin doğrudan bağımsız denetime tabi oldukları anlaşılmaktadır (Özkorkut. 2013: 141).

(I) Sayılı Listenin birinci bendinin son kısmına 14.03.2014 tarihli 28941 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak (i) bendi eklenmiştir. Buna göre; “nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler” de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

2. İkinci Bente Sayılanlar

“ 2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,

b) Derecelendirme kuruluşları,

c) Finansal holding şirketleri,

ç) Finansal kiralama şirketleri,

d) Faktoring şirketleri,

e) Finansman şirketleri,

f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler (RG, 19.03.2016, S. 29658).”

Mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını, doğrudan bağımsız denetime tabi tutmaktadır (RG, 01.11.2005, S. 25983).

Bankacılık Kanunu (BankK) Kapsamında derecelendirme yapan “derecelendirme kuruluşları” da doğrudan bağımsız denetim kapsamında sayılmıştır.

BankK madde 3 de “finansal holding şirketleri” için, “İçlerinden en az bir tanesi bir kredi kuruluşu olmak şartıyla bağlı ortaklıklarının tümü veya çoğunluğu kredi kuruluşu veya finansal kuruluş olan şirketi..” şeklinde tanımlanmış ve bağımsız denetime tabi olma yönünden listedeki yerini almıştır (RG, 01.11.2005, S. 25983). BankK göre, finansal holding şirketlerinin kapsamını belirlemeye ve kurulmasını zorunlu tutmaya; sermaye yeterliliği, iç sistemler, konsolide denetim ve denetimin koordinasyonuna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye BDDK yetkilidir.

Listenin devamında bağımsız denetime tabi olanlar arasında sayılan, “finansal kiralama şirketleri”, “faktöring şirketleri” ve “finansman şirketleri” 6361 sayılı Kanununun 14. maddesinin beşinci fıkrasında, “Şirketin bağımsız denetimi 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılır. Düzenlenen bağımsız denetim raporları Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kuruma gönderilir” şeklinde ifade edilmiştir (RG, 13.12.2012, S. 28496). Bağımsız denetim raporlarının BDDK’ya gönderileceği hükme bağlanmıştır.

“Varlık yönetim şirketleri” de (f) bendinde yerini almış, BankK’nın 143. maddesinde, Bankalar ve Fon dâhil diğer malî kurumların alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması, tahsili, yeniden yapılandırılması ve satılması amacıyla, kuruluş ve faaliyet esasları BDDK tarafından belirlenen kuruluşlar olarak doğrudan bağımsız denetime tabi şirketler arasında sayılmıştır.

İkinci bendin son alt bendinde sayılan “finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanun da tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler” , BankK’nın 3. maddesinde “nitelikli pay” konu başlığında düzenlenmiştir. Kanuna göre; “Bir ortaklığın sermayesinin veya oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yüzde on veya daha fazlasını teşkil eden paylar ile bu oranın altında olsa dahi yönetim kurullarına üye belirleme imtiyazı veren payları” olarak tanımlanmış olup bağımsız denetime tabi olan şirketler arasında sayılmıştır (RG, 01.11.2005, S. 25983).

3. Üçüncü Bente Sayılanlar

(I) Sayılı Listenin üçüncü bendinde sigortacılık sektörü ele alınmış ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren “sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri” bağımsız denetime tabi şirketler kapsamında belirtilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununda (RG, 14.06.2007, S. 26552) sigorta ve reasürans şirketleri düzenlenmiştir. Sigorta şirketleri, Kanunun ikinci maddesinde, “Türkiye’de kurulmuş sigorta şirketi ile yurt dışında kurulmuş sigorta şirketinin Türkiye’deki teşkilâtı” ; reasürans şirketleri de, “Türkiye’de kurulmuş reasürans şirketi ile yurt dışında kurulmuş reasürans şirketinin Türkiye’deki teşkilâtı” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda, Sigorta şirketlerinin ve reasürans şirketlerinin kuruluşuna ilişkin 3. maddenin birinci fıkrasında, “Türkiye’de faaliyet gösterecek sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin anonim şirket veya kooperatif şeklinde kurulmuş olması şarttır.” şeklinde ifade edilmiştir. Ve aynı maddenin devamındaki beşinci fıkrasında da, “Yabancı sigorta şirketlerinin ve reasürans şirketlerinin Türkiye’de faaliyet göstermesine ilişkin usûl ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir.” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu 2007/12467 sayılı “Sigortacılık Sektöründeki Uluslararası Faaliyetlere İlişkin Kararı (RG, 03.08.2007, S. 26602)” nı yayımlamış, kararın 1. maddesine göre, “yabancı sigorta şirketleri ile yabancı reasürans şirketleri, Türkiye’de ancak şube açmak suretiyle faaliyet gösterebilir.” şeklinde hükme bağlamıştır.

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun da bağımsız denetime tabi şirketler arasında sayılmış olan “emeklilik şirketleri” düzenlenmiştir. Kanunun 8. maddesine göre, “kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere bu Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirketi ifade eder” denilmektedir (RG, 07.04.2001, S. 24366).

4. Dördüncü Bentte Sayılanlar

Borsa İstanbul üyesi olarak belirlenen “Kıymetli Madenler ve Taşlar Piyasasında” faaliyet göstermesine izin verilen , (I) Sayılı Listenin dördüncü bendinde sayılan “Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler” bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

5. Beşinci Bente Sayılanlar

(I) Sayılı Listenin beşinci bendinde sayılan “10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketlerin” bağımsız denetime tabi olarak sayıldığı görülmektedir.

5300 sayılı Kanuna göre, “tarım ürünleri: depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerini”, bir ürünün teslim ve kabul edilmesi halinde söz konusu ürün için “ ürün senedinin: Ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehinini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeven durumlarda Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tâbi olan kıymetli evrakı” ve “Lisanslı depo işletmesi veya lisanslı depo işleticisi: Tarım ürünlerinin depolanmasıyla iştigal eden ve bu Kanun kapsamında geçerli bir lisans belgesine sahip anonim şirketi” olarak düzenlenmiştir (5300 Sayılı Kanun, 10.02.2005). Bu kapsamda sayılan şirketler bağımsız denetime tabidir.

Bente sayılan diğer şirketler ise, 2699 sayılı Kanun kapsamında madde 1’de , “Makbuz ve rehin senedi verme karşılığında serbest, gümrüklenmemiş veya tekel altında bulunan malları vedia olarak kabul etmek ve mudilerine de bu senetlerle tevdi olunan malları satabilmek veya terhin edebilmek imkanını vermek üzere faaliyette bulunan” ve madde 3’de “Umumi mağazalar, memleketin genel ekonomik şartları göz önünde bulundurularak Ticaret Bakanlığınca verilecek izinle anonim şirket şeklinde kurulur.” olarak hükme bağlanmış olup bağımsız denetime tabidir.

6. Altıncı Bente Sayılanlar

Listenin son bendinde, “Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler” sayılmış olup bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bu bent, “6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluşu ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun (RG, 03.03.2011, S. 27863)” da düzenlenmiştir. Kanun kapsamında 2. maddenin birinci fıkrasına bakıldığında, “Türkiye Cumhuriyeti Devletinin yargı yetkisi altında, her türlü teknik, usul ve araçlarla ve her ne isim altında olursa olsun elektromanyetik dalgalar veya diğer yollarla yapılan radyo, televizyon ve isteğe bağlı yayın hizmetleriyle ilgili hususları kapsar. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin yargı yetkisi altındaki medya hizmet sağlayıcılar, ikinci fıkra gereğince Türkiye’de yerleşik kabul edilenler ile üçüncü fıkra hükümlerine tabi olanlardır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanunda “medya hizmet sağlayıcısı”, “Radyo, televizyon ve isteğe bağlı yayın hizmeti içeriğinin seçiminde editoryal sorumluluğu bulunan ve bu hizmetin düzenlenme ve yayınlanma biçimine karar veren tüzel kişiyi” ifade etmektedir.

Bağımsız denetim açısından (I) Sayılı Listenin altıncı bendinde sayılanlar “medya hizmet sağlayıcı şirketler” olarak ifade edildiğine göre, kastedilen bu Kanunun 19. maddesinde kuruluş ve hisse oranları düzenlenmiş olan anonim şirket şeklindeki “özel medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar”dır. Altıncı bent medya hizmet sağlayıcı şirketleri, “ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi” olarak nitelendirilerek, 6112 sayılı Kanunun kapsamındaki tüm özel medya hizmet sağlayıcı kuruluşları bağımsız denetim kapsamına almış bulunmaktadır. Özel medya hizmeti sağlayıcı kuruluşlar, bu Kanunun 19. maddesinde, şirket yapıları ve hisse oranları ile ilgili uymaları gerekli hususlar yönünden düzenlenmiştir (Özkorkut, 2013: 153).

B. (II) Sayılı Liste

(II) Sayılı Listede bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin yedi bent halinde genel ölçütteki gibi şirketin aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı esas almakla birlikte, ölçütteki miktar ve sayıların farklı belirlendiği görülmektedir. Bu bentteki ölçütlerde beş farklı büyüklükte miktar ve sayı yer almaktadır (Özkorkut, 2013: 154).

(II) Sayılı Liste kapsamında yer alan şirketler, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulunun 3. maddesinin ikinci fıkrası gereğince birinci fıkradan ayrı olarak, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacaklardır.

1. Birinci Bente Sayılanlar

Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar,

- a) Aktif toplamı otuzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

bağımsız denetime tabidir (RG, 19.03.2016, S. 29658).

Bakanlar Kurulu Kararının, bağımsız denetime tabi olacak şirketler başlıklı 3. maddesinin ikinci fıkrasında gereğince, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Sermaye yapısına dikkat çekilerek oluşturulmuş bente, bağımsız denetime tabi olacak şirketler için en az %25 sermaye ile birlikte kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, sendikaların, derneklerin, vakıfların kooperatiflerin ve bunların üst kuruluşlarının sahip olması gerekir.

2. İkinci Bente Sayılanlar

(II) Sayılı Listenin ikinci bendinde, “Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar” bağımsız denetime tabi olacaktır.

- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı altmışmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü şeklinde düzenlenmiştir (RG, 19.03.2016, 29658).

3. Üçüncü Bente Sayılanlar

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 2016/8549 Sayılı Karar ile değişikliğe uğramış bente sayılan şirketlerin genel ölçütleri hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

(II) Sayılı Listenin üçüncü bendinde sayılan, “Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.01.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 05.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 1525. maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar” bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

- a) Aktif toplamı otuzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı altmışmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü olarak belirlenmiştir (RG, 19.03.2016, S. 29658).

5070 sayılı Elektronik İmza Kanununda, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi şirket olarak “elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı”nın

(ESHS) düzenlendiği görülmektedir. 5070 sayılı Kanunun 8. maddesinin birinci fıkrasında ESHS, “elektronik sertifika, zaman damgası ve elektronik imzalarla ilgili hizmetleri sağlayan kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri” olarak ifade edilmiştir (RG, 23.01.2004, S. 25355).

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununda (RG, 10.11.2008, S. 27050 (Mükerrer)), “işletmeci” kavramına geniş yer verildiği görülmektedir. İşletmeci de Kanunun 3. maddesinin (z) bendinde işletmeci, “Yetkilendirme çerçevesinde elektronik haberleşme hizmeti sunan ve/veya elektronik haberleşme şebekesi sağlayan ve alt yapısını işleten şirket” olarak tanımlanmıştır. Kanunun 9. maddesinde yetkilendirme düzenlenmiş olup; birinci fıkrasında, yetkilendirmenin bildirim veya kullanım hakkının verilmesi yoluyla yapılacağı; ikinci fıkrasında, elektronik haberleşme hizmeti sunmak ve/veya şebekesi veya alt yapısı kurup işletmek isteyen şirketlerin faaliyete başlamadan önce Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu’nun düzenlemeleri çerçevesinde Kurum’a bildirimde bulunacaklarını; üçüncü fıkrasında da, Kurum’a bildirimde bulunan şirketlerin, sunmak istedikleri elektronik haberleşme hizmeti ve/veya işletmek istedikleri elektronik haberleşme şebekesi veya alt yapısı için numara, frekans, uydu pozisyonu gibi kıt olan kaynakların tahsisine ihtiyaç duymuyorlar ise, Kurum’un belirlediği usul ve esaslara uygun bildirimle birlikte; kaynak tahsisine ihtiyaç duymuyorlar ise, Kurum’dan kullanım hakkı alınması kaydıyla yetkilendirileceklerini hükme bağlamaktadır. Kaynak tahsisine ihtiyaç duymayan Kurum’ca yetkilendirilmiş şirketler, üçüncü bentte bağımsız denetimden muaf tutulmuşlardır. Kaynak tahsisi almış şirketler ise, üçüncü bent kapsamındaki ölçütleri sağlıyorsa bağımsız denetime tabi olacaklardır (Özkorkut, 2013: 158).

6102 sayılı TTK’nın 1525. maddesinin ikinci fıkrasında da kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarından (KEPHS) bahsedilmekte ve bunların yetkilendirilmelerine ilişkin Kurumca bir yönetmelik çıkarılacağı hükme bağlanmaktadır. Kurum tarafından Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır (RG, 25.08.2011, S. 28036). Bu yönetmelikte KEPHS, TTK kapsamındaki yetkilendirme çerçevesinde KEP sistemi kurmak ve işletmek için kurulan anonim şirketler ile başvuru yapması ve gerekli koşulları sağlaması halinde 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun hükümlerine göre

elektronik ortamda tebligat yapmaya yetkili kılınmış idare (Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü/ PTT) olarak tarif edilmiştir. Bu yönetmelikte düzenlenmiş olan anonim şirket şeklindeki KEPHS'ler de üçüncü bentteki ölçütleri sağladıkları takdirde bağımsız denetime tabi olmaktadır (Özkorkut, 2013: 159).

4. Dördüncü Bentte Sayılanlar

(II) Sayılı Listenin dördüncü bendine bakıldığında, Enerji Piyasasındaki şirketlerin yer aldığı görülmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında sayılan şirketlerin belirlenen ölçütlerden en az ikisini sağlayanlar bu çerçevede bağımsız denetime tabi olacaklardır.

20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18.04.2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (24.11.1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabi olacaklardır.

- a) Aktif toplamı otuzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı altmışmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü olarak belirlenmiştir (RG, 19.03.2016, 29658).

Dördüncü bentte belirtilmiş olan 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun birçok maddesinde değişiklik yapılmış olup, "14 Mart 2013 tarihli 6446 sayılı yeni Elektrik Piyasası Kanunu (RG, 30.03.2013, S. 28603)" yürürlüğe girmiştir.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun maddelerinde değişiklik yapılarak 12 Aralık 2014 tarihli 29203 sayılı Resmi Gazete de son hali ile yayımlanmıştır.

5. Beşinci Bente Sayılanlar

(II) Sayılı Listenin beşinci bendi, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen halka açık anonim şirketlere ilişkindir. Benden düzenlemesi şu şekildedir:

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

bağımsız denetime tabi tutulacaktır (RG, 23.01.2013, S. 28537).

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı halka açık anonim şirketlerden olan payları borsada işlem gören halka açık anonim şirketleri, (I) Sayılı Listenin birinci bendinin (1) alt bendinde düzenlemiş olup doğrudan bağımsız denetime tabi tutmuştur. Sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görmeyen halka açık anonim şirketleri ise, (II) Sayılı Listenin beşinci bendinde belirlenen sınırlamaları dikkate aldıkları takdirde bağımsız denetime tabi tutmaktadır.

6. Altıncı Bente Sayılanlar

Türkiye Muhasebe Standartları Fonu tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden, söz konusu üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını ard arda iki hesap döneminde sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Faal olmayan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş

olanlar dahil) iştirak ve şirketler altıncı bentte hariç tutulmuş ve bağımsız denetim kapsamında olmayacağı hükme bağlanmıştır.

Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı otuzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı altmışmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü şeklinde düzenlenmiştir (RG, 19.03.2016, S.29658).

7. Yedinci Bentte Sayılanlar

(II) Sayılı Listenin son bendinde Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimine yer verilmiştir.

08.06.1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı otuzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü olarak hükme bağlanmıştır (RG, 19.03.2016, S. 29658).

Bu bentte KİT'ler ile birlikte bağı ortaklıkları ve sermayenin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler kapsama alınmış, bentte yer alan ölçütlerden en az ikisi sağlandığı takdirde bağımsız denetime tabi olacakları belirtilmiştir.

4. UYGULAMAYA İLİŞKİN ESASLAR

2012/4213 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.01.2013 tarihli 28537 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır. Bu esaslar, kararın dördüncü maddesinde düzenlenmiştir.

Yayımlanan karar ile birlikte şirketlerin belirtilen ölçütlerin en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda bağımsız denetime tabi olacakları, söz konusu ölçütlerin en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerin en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacağı hükme bağlanmıştır.

Belirlenen ölçütlerin en az ikisinin sınırlarının aşılmadığını, şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ve mevzuat uyarınca hazırlanan önceki yıllara ait olan (son iki yıl) finansal tablolar, çalışan sayıları bakımından ise, şirkette önceki yıllardaki (son iki yıl) ortalama çalışan sayıları baz alınacaktır.

Bağı ortaklığı ve iştirakleri bulunan şirketler için Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarının aşılmadığının belirlenmesi, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayıları bakımından ise, ana ortaklık ve bağı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıl) ortalama çalışan sayıları dikkate alınarak hesaplanır. İştirakler için ise, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır.

Bağımsız denetim kapsamında olan şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, mevzuatta hüküm bulunmadığı takdirde Kurum tarafından belirlenir. Bu kararda düzenlenmemiş hususlar TMS hükümlerine göre uygulanır.

Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, bunların belirlenmesi ve ortaya çıkabilecek sorunları gidermeye Kurum yetkilidir.

5. DENETİME TABİ OLMA

A. Ölçütler

Denetime tabi olma, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar da belirlenmiş, beşinci maddesinde düzenlenmiştir.

Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Aktif toplamı: 50 milyon TL ve üzeri

Yıllık net satış hasılatı: 100 milyon TL ve üzeri

Çalışan sayısı: 200 çalışan ve üzeri şeklinde hükme bağlanmıştır (RG, 20.02.2015, S. 29273).

Bakanlar Kurulu Kararına göre, yukarıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin iki hesap döneminde üst üste sağlanması gerekmektedir. Bu hesap dönemlerinden iki ölçütün de aynı ölçütler olması şart değildir.

Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle denetime

tabi olacaktır. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılp aşılmadığının belirlenmesinde ikinci fıkradaki usul uygulanacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise, herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabi olacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararındaki ölçütlerin bu şekilde uygulanması sonucunda bir şirketin münferit finansal tabloları bağımsız denetime tabi olacaktır. Ancak bağımsız denetime tabi olan bu şirket aynı zamanda bir şirketler topluluğunun ana (hakim) şirketi ise, o takdirde topluluğun konsolide finansal tablolarının da ana şirket tarafından TTK 398. maddesi kapsamında bağımsız denetime tabi tutulması gerekmektedir. 6102 sayılı TTK 399. maddesinin birinci fıkrasında, konsolide finansal tabloların denetimi için ana şirket genel kurulunun topluluk denetçisi seçmesi hükme bağlanmaktadır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da; “Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir” hükmüne yer verilmek suretiyle, ana şirket bünyesinde şirketin finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarının esasen, ayrı ayrı denetçiler (şirket denetçisi ve topluluk denetçisi) tarafından bağımsız denetime tabi tutulacağı; ana şirket genel kurulu tarafından tek bir denetçi (şirket denetçisi) seçilmesi halinde de, bu denetçinin aynı zamanda topluluk finansal tablolarının da denetçisi (topluluk denetçisi) olarak görev yapacağı düzenlenmektedir (Özkorkut, 2013: 170). Bu durum Usul ve Esasların 5. maddesinin beşinci fıkrası, “Denetim, şirketin konsolide finansal tablolarının yanında münferit finansal tablolarını da içerir” şeklindeki hükme bağlanmıştır.

“Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Bu durum, topluluk denetçisinin konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve TDS çerçevesindeki yükümlülüklerini

ortadan kaldırmaz” şeklinde Usul ve Esasların beşinci maddesinin altıncı fıkrasında düzenlenmektedir.

B. Esas Alınacak Finansal Tablolar

Esas alınacak finansal tablolar, Usul ve Esasların 6. maddesinde hükme bağlanmıştır.

“Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Denetim kapsamına girildikten sonra 11. madde hükmü uygulanır. Yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır.”

Şirket ancak bağımsız denetim kapsamına girdikten sonra TMS uygulamak ve finansal tablolarını bu standartlara göre çıkarmak zorunda olacaktır. Usul ve Esasların 11. maddesinde bu durumda esas alınacak finansal tablolar düzenlenmiştir.

“Denetime tabi olan şirketler, daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında varsa TMS’ye uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarda yer alan tutarları esas alır. TMS’yi uygulayan şirketler açısından, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve TMS’deki anlamlarıyla dikkate alınır. Bu durumda, ölçütler belirlenirken bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise, özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır. TMS’ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların bulunmaması durumunda ise, kendileri ile bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırladıkları bilanço ve gelir tablolarındaki son iki hesap dönemine ilişkin tutarlar dikkate alınarak 7. ve 9. madde

hükümleri uygulanır. Ortalama çalışan sayısının hesabında 8. madde hükümleri uygulanır.”

Usul ve esasların 13. maddesine göre, “Denetime tabi olunan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar denetimden geçmiş olarak sunulur. Geçmiş hesap dönemi veya dönemlerine ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı olarak sunulması esastır. Geçmiş hesap dönemlerinde denetime tabi olunmamış ise, denetimden geçmiş finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak sunulan geçmiş dönem finansal tablolarının denetimden geçmiş olması zorunlu değildir.

C. Aktif Toplamı ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasına ilişkin olarak 7. maddede dikkat çeken husus özellikle bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarlarının hesaplanmasında kendini göstermektedir (Özkorkut, 2013: 172).

Aktif toplamın ve yıllık net satış hasılatının hesabında, vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır (Toroslu, 2015: 380).

Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasların 7. maddesinin ikinci fıkrasına göre, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarının hesabında aşağıdaki işlemler yapılır.

a) Aktif toplamının hesabında, şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

c) Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise, hisselerine düşen payı elimine edilir. Grup içi işlemlerin kısmen veya tamamen elimine edilmesi ihtiyaridir.

Usul ve Esasların 7. maddesinin devamındaki üçüncü fıkraya göre, şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıklar ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirilir.

Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %70, B Şirketinin ise, C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, C Şirketini bağlı ortaklığı, D Şirketini de %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.

Maddeye devam edildiğinde dördüncü fıkrada, “şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Örneğin; A Şirketinin B Şirketinde %40, B Şirketinin ise, C ve D Şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A Şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, sadece B Şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D Şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D Şirketlerinin A ve B Şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyona dahil edilmez.

Ve son olarak, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında, şirketin yurtdışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

D. Çalışan Sayısının Hesaplanması

Çalışan sayısının hesaplanması, Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasların 8. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz.

Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısı ise, şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Çalışan sayısının hesabında, 7. madde çerçevesinde şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.

E. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri

Denetime tabi olmada aranan şartlara ek olarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da hesaplanır. Bu aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir.

a) Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları dikkate alınmaz.

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.

c) İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 nolu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

6. DENETİM KAPSAMINDAN ÇIKMA

Denetim kapsamına girmiş şirketlerin denetim kapsamından çıkmaları için, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, Usul ve Esasların beşinci maddesinde denetime tabi olma hususunda belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların ya da art arda iki yıl boyunca bu ölçütlerden en az ikisinin altına düşmeleri ya da sadece bir yıl düşmekle birlikte bu düşüşün en az yüzde yirmi ve daha fazlası olması gerekmektedir. Bu birbirini takip eden hesap dönemlerinin iki ölçütünün de aynı olması şart değildir.

Denetime tabi şirketlerden Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) Sayılı Liste kapsamında bulunan şirketler açısından denetim kapsamından çıkma durumu söz konusu değildir.

SONUÇ

Değişen ve gelişen bir ülke olarak denetim işletmeler açısından son derece önemli bir konuma gelmiştir. Bir şirketin içerisinde denetim yapılması hem gerekli bir faaliyet olup hem de zorunluluk olmuştur.

Bağımsız denetimde amaç hem güvenilir bilgi akışı sağlamak hem de denetimi yapılan finansal tablolara dair analizler yapmaktır. Yapılan analizlerle şirket hakkında gelecek tahminlerinde bulunulup şirketin devamlılığına dair bir plan oluşturmaktır. Denetimi yapılan şirketin, finansal tablolarının doğruluğunu tespit etmektir. Finansal tablolar gerçeği yansıtmıyorsa bunun sebeplerini sunulacak olan raporda açıklamaktır. Sunulan rapor doğrultusunda şirketin varlığını tehdit edecek bir risk unsuru varsa teşhis edilip gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Raporun yol gösterici niteliğe sahip olması gerekmektedir.

Denetimden beklenti, şirket ile kullanıcılar arasında bilgi akışını sağlamaktır. Bağımsız denetim sadece denetlenen firmaya değil, ortaklara, yatırımcılara, işletmeye, borç verenlere, çalışanlara, kamuya ve ilgili kurumlara da yarar sağlamaktadır. Bunlar işletmelerde doğrudan ya da dolaylı olarak söz sahibi olabilirler. İlgililer finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda kullanabilir, güven ortamını teşhis edebilirler. Bu sayede etkin bir denetim sistemi sağlanabilir ve ortakların, çalışanların, firmaların şirkete olan güvenilirliği artırılabilir. Bununla birlikte verimlilik ve kalitenin de artmasına yardımcı olur. Finansal tabloların daha anlaşılır, şeffaf olmaları ve uygulanabilirliği açısından kolaylık sağlar. Daha hızlı ve kolay bir denetim yapılmasına da zemin hazırlar.

Denetimden etkin bir fayda sağlayabilmek için bu süreç eksiksiz olarak yerine getirilmelidir. Şüphe oluşturacak, güvenilirliği sarsacak herhangi bir bilgiye yer verilmemelidir.

Belirlenen şartlar doğrultusunda çıkarılan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”nda da belirtildiği üzere belirli bir büyüklüğü geçen şirketler her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenecektir. Bağımsız denetim kapsamında olmasını sağlayan genel ölçütler listeler halinde şirket ve kuruluşlar için ayrı başlıklarda değerlendirilmiştir. Her bir şirket için farklı ölçütler belirlenmiştir. Denetime tabi olacak şirketler, belirlenen en az üç ölçütten ikisini sağladığı takdirde denetim kapsamına alınacaktır. Ölçütleri sağlamadığı takdirde denetim kapsamından çıkmış sayılacaktır.

Şirketlerin kendileri dışındaki şirketler ile ilişkileri arttıkça denetim ihtiyacının da artması söz konusudur. Büyüdükçe, rekabet ortamı geliştikçe, şirketin finansal durumu iyiye gittikçe denetime tabi olacak şirketlerde ve ihtiyaçları da buna doğru orantılı olarak artacaktır. Özellikle güvene dayalı şirketlerde bu bir gereklilik olacaktır.

Sonuç olarak bağımsız denetimin sadece denetlenen şirket için yararları söz konusu değildir. İlgililerine doğru bilgi akışı, yapılan tahmin ve analizlerle gelecek kararları, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, çalışanların bunlar üzerinde hile ve hata yapıp yapmadığı tespitine de yardımcı olur. Ayrıca, işletmenin büyüklüğünün artması, kuvvetlenmesi, rekabet ortamındaki gücü gibi hususlar da bağımsız denetim ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinin ölçütleri de etkin rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Bahtiyar, M. (2017). *Ortaklıklar Hukuku*. 12. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık

Bilgili, F. Demirkapı, E. (2017). *Şirketler Hukuku*. 5. Baskı. Bursa: Dora Yayıncılık

Özkorkut, K. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*. 1. Baskı. Ankara: Bankacılık Enstitü Yayınları.

Pulaşlı, H. (2017). *Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. 5. Baskı.
Ankara: Adalet Yayınevi

Şener, O. (2017). *Teorik Ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*. 3. Baskı.
Ankara: Seçkin Yayıncılık

Tekinalp, Ü. (2014). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*. 13. Baskı.
İstanbul: Vedat Kitap.

Topçuoğlu, M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Toroslu, M. (2014). *İç Kontrol Ve İç Denetim*. 1. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Toroslu, M. (2015). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim*.
1. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Bildiri – Makale

Ateş, K. *Bağımsız Denetim Nedir, Bağımsız Denetim 2012 Uygulamaları*.

Deloitte. (2012). *Vergi Sirküleri No: 2012/83*.

Erdem, H. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tablolar Ve Yedek Akçelere İlişkin Yenilikler*.

Erdem, H. (2012). *6335 Sayılı Kanun İle Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler*.

Erdem, H. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi*.

Topuz, G. *Bağımsız Denetim Standardı 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*.

Tezler

Gün, L. (2014). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi*.
İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kara, H. (2016). *Bağımsız Denetim Raporunun İlgililerine Sağladığı Fayda Ve Bunlar Üzerindeki Rolü, Yüksek Lisans Tezi*.
Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Solak, B. (2015). *Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına Ve Denetim Kalitesine Etkisi, Doktora Tezi*.
Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnternet Kaynakları

Bağımsız Denetim. (t.y.) www.piyasarehberi.org/sozluk/bagimsiz-denetim (17 Eylül 2017)

Denetimin Tanımı. (t.y.) www.muhassebeuygulama.com/denetimin-tanimi.html (15 Eylül 2017)

Deloitte, Uluslararası Denetim Standartları.(t.y.)
www.denetimnet.net/Papes/uluslararasidenetim_standartlari.aspx (3 Ekim 2017)

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları. (t.y.)
www.smmmdershanesi.com/genel-kabul-gormus-denetim-standartlari.html (7 Ekim 2017)

İSMMMO, Denetim Standartları. (t.y.)
www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf (11 Ekim 2017)

KGK (2011), 660 Sayılı KHK Gerekçesi Genel Gerekçe. (t.y.)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/GEREKCE.pdf> (17 Ekim 2017)

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Güncel). (22.12.2015)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bağımsız_Denetim_Yonetmeliği_Guncel.pdf (22 Ekim 2017).

KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar Değişikliği. (t.y.)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/2016BakanlarKuruluKarar%C3%84%C2%B1.pdf> (8 Aralık 2017)

KGK, Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standartları Tebliğ Taslağı Duyurusu. (t.y.)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/V1/BDS/BDSbilgoinu.pdf> (10 Ekim 2017)

Merkezi Kayıt Kuruluşu, Veri Depolama Yetkisi Aldı. (t.y.)
<https://www.mkk.com.tr/tr/content/Haber-ve-Gelismeler/MKK-Veri-Depolama-Kurulusu-yetkisi-aldi> (13 Aralık 2017)

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (t.y.)
www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590 (13 Ekim 2017).

TDK, Rapor. (t.y.)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=RAPOR (8 Kasım 2017)

6335 Sayılı Kanun. (t.y.)
www.verginet.net/Dokumanlar/2012/haberler/6335-Sayili-Kanun.pdf (23 Eylül 2017)

www.basbakanlik.gov.tr (11 Ekim 2017)

Dergiler

Akdoğan, H. , Bozkurt Yazar, B. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. Cilt: 4. No: 2. Sayfa Aralığı: 27-29.

<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/85284>

Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler/ Saptamalar/ Öneriler. *ISMMMO, Mali Çözüm*. Sayfa No: 7.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/2%20yahya%20arikan.pdf>

Başpınar, A. Türkiye'de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. Sayfa Aralığı: 36- 42.

dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/turkiyedevedunyada.pdf

Karasu, R. (2014). Yeni Bir Düzenleyici Ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*. Cilt: 47. Sayı: 1. Sayfa Aralığı: 81-84.

http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/1c385ffb60b89c3_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi

Nazlıoğlu, B. , Özerhan, Y. (2016). Yeni Türk Ticaret Kanununda Yapılan Düzenlemelerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Bankacılık Ve Finansal Ve Finansal Araştırmalar Dergisi (BAFAD)*. Cilt: 3. Sayı: 2. Sayfa Aralığı: 20-23.

<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275633>

Sağlar, J. , Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma.

Niğde Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.

Cilt- Sayı: 8(3). Sayfa Aralığı: 45- 47.

<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/185168>

Uzay, Ş. , Bayat, S. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Vol. 21. No. 5. Sayfa No: 1505-1506.

<http://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi1-03112016.pdf>

Gazeteler

Resmi Gazete, “Anayasa Mahkemesi’nin 14 Kasım 2013 Tarihli Ve E. 2013/24, K. : 2013/133 Sayılı Kararı İle Değişik Hali”, 30 Aralık 2012, Sayı: 28513.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”, 23 Ocak 2013, Sayı: 28537.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar”, 12 Mart 2013, Sayı: 28585.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”, 20 Şubat 2015, Sayı: 29273.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”, 26 Aralık 2012, Sayı: 28509.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”, 21 Temmuz 2017, Sayı: 30130.

Resmi Gazete, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı Değişikliği İle”, 19 Mart 2016, Sayı: 29658.

Resmi Gazete, “Bakanlar Kurulu Kararı, Sigortacılık Sektöründeki Uluslararası Faaliyetlere İlişkin Karar 2007/12467”, 3 Ağustos 2007, Sayı: 26602.

Resmi Gazete, “Bankacılık Kanunu, 5411 Sayılı Kanun”, 1 Kasım 2005, Sayı: 25983.

Resmi Gazete, “Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 6353 Sayılı Kanun”, 12 Temmuz 2012, Sayı: 28351.

Resmi Gazete, “Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu, 4632 Sayılı Kanun”, 7 Nisan 2001, Sayı: 24366.

Resmi Gazete, “Ek Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliğ No: 2, 13 Ekim 2013, Sayı: 28794.

Resmi Gazete, “Elektrik Piyasası Kanunu, 6446 Sayılı Kanun”, 30 Mart 2013, Sayı: 28603.

Resmi Gazete, “Elektronik İmza Kanunu, 5070 Sayılı Kanun”, 23 Ocak 2004, Sayı: 25355.

Resmi Gazete, “Elektronik Haberleşme Kanunu, 5809 Sayılı Kanun”, 10 Kasım 2008, Sayı: 27050 Mükerrer.

Resmi Gazete, “Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu, 6361 Sayılı Kanun”, 13 Aralık 2012, Sayı: 28496.

Resmi Gazete, “Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 6455 Sayılı Kanun”, 11 Nisan 2011, Sayı: 28615.

Resmi Gazete, “İstanbul Takas Ve Saklama Bankası Anonim Şirketi Merkezi Takas Yönetmeliği”, 18 Temmuz 2013, Sayı: 28711.

Resmi Gazete, “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, 2 Kasım 2011, Sayı: 28103.

Resmi Gazete, “Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 25 Ağustos 2011, Sayı: 28036.

Resmi Gazete, “Portföy Yönetim Şirketleri Ve Bu Şirketlerin Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Tebliği (III.55.1.a)”, 22 Haziran 2014, Sayı: 29038.

Resmi Gazete, “Radyo Ve Televizyonların Kuruluşu Ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun, 6112 Sayılı Kanun”, 3 Mart 2011, Sayı: 27863.

Resmi Gazete, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri: X No: 28”, 28 Haziran 2013, Sayı: 28691.

Resmi Gazete, “Sermaye Piyasa Kanununda İpotek Finansmanı Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (III.60.1)”, 17 Temmuz 2014, Sayı: 29063.

Resmi Gazete, “Sermaye Piyasa Kanunu, Merkezi Takas Kuruluşlarının Kuruluş Ve Çalışma Esasları Hakkında Genel Yönetmelik”, 30 Mayıs 2013, Sayı: 28662.

Resmi Gazete, “Sermaye Piyasası Kanunu, 6362 Sayılı Kanun”, 30 Aralık 2012, Sayı: 28513.

Resmi Gazete, “Sigortacılık Kanunu, 5684 Sayılı Kanun”, 14 Haziran 2007, Sayı: 26552.

Resmi Gazete, “Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 6335 Sayılı Kanun”, 30 Haziran 2012, Sayı: 28339.

Resmi Gazete, “Türk Ticaret Kanunu, 6102 Sayılı Kanun”, 14 Şubat 2011, Sayı: 27846.

5300 Sayılı Kanun, 10.02.2005, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Nazlı YAVUZBİLGE
Doğum Yeri : İstanbul/ Bakırköy
Doğum Tarihi : 21/05/1992
Medeni Hal : Bekar
E-Mail : yavuzbilgenazli@gmail.com
Adres : Celaliye Mahallesi Simla 1
Sokak No: 5 Celaliye/
Büyüçekmece
Telefon : 0542 281 77 98

EĞİTİM DURUMU

1998 – 2002 Celaliye İlköğretim Okulu
2002 – 2006 Selimpaşa Ahmet Zıylan İlköğretim Okulu
2006 – 2010 Silivri Lisesi
2011 - 2015 Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi – Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri
2016 – 2018 İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Muhasebe ve Denetim Bölümü

İŞ TECRÜBESİ

Metin Yazarlığı
Satış ve Pazarlama



