

ŞİRKET DENETÇİLİĞİNDEN BAĞIMSIZ DENETÇİLİĞE

Muharrem KARATAŞ*

ÖZET

Ekonomik karar alıcılar finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin bağımsız güvenceye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu kapsamda uluslararası uygulamalar ve düzenlemeler uyarınca kabul gören genel yöntem, finansal bilgilerin bağımsız ve güvenilir kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Yeni TTK uyarınca bağımsız denetçinin, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği hüküm altına alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Murakıplık, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, Türk Ticaret Kanunu

ABSTRACT

Independent assurance is needed by economic decision-makers for the reliability of financial information. In this context, generally accepted implementations are often required that financial information controlled by independent and reliable individuals or organizations in accordance with international practices and regulations. With the new Turkish Commercial Code, in our country commercial life and its rules are defined again with a modern approach and in terms of transparency, accountability and reliability, independent audit is required to companies instead of company audit. According to the Turkish Commercial Code, an auditor can be a certified public accountant, or sworn-in tax advisor, both having been certified according to Law numbered 3568 and authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority in order to perform independent audit, or those corporations, whose partners consist of such persons.

Key words: Company Auditor, Independent Auditor, Auditing, Turkish Commercial Code

* Gazi Üniversitesi Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi - Tez Aşaması, TÜRMOB Uzman (Teknik Danışman), Eski KGK Uzmanı.

1. GİRİŞ

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak ekonomik kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına engel olmakta, bunun sonucunda finansal bilgi kullanıcıları başta olmak üzere toplumun her kesimi zarara uğrayabilmektedir. Bu açıdan, ekonomik karar alıcılar finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin bağımsız güvenceye ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu güvencenin sağlanmasına ilişkin uluslararası uygulamalar ve düzenlemeler uyarınca kabul gören genel yöntem, finansal bilgilerin bağımsız ve güvenilir kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenmesidir.

Son global finansal krizde yaşanan çalkantılı olaylar güvenilir ve dolayısıyla yüksek kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırmış ve bunları sağlamak üzere kaliteli denetimin önemi ortaya çıkmıştır.¹ Ayrıca, işletme faaliyetlerinin ve gerçekleştirdiği işlemlerinin daha karmaşık hale gelmesi ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının farklılaşması finansal raporlama uygulamalarının anlaşılabilirliğinin azalmasına yol açmış olup bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar her zamankinden önemli hale gelmiştir.

Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan Ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Bu çerçevede, çalışmamızda ilk olarak 6762 sayılı Eski TTK'da yer alan murakıplık (şirket denetçiliği) kısaca açıklanacak, daha sonrasında yapılan değişikliklerin etkisi de dikkate alınmak suretiyle başta 6102 sayılı Yeni TTK olmak üzere, KGK, SPK ve BDDK'nın bağımsız denetime ilişkin yetkileri ve düzenlemeleri incelenecek, ardından şirketlerin denetimine ilişkin her iki ticaret kanununda öngörülen denetim sistematiği karşılaştırmaları olarak ele alınacak ve son olarak bağımsız denetim yetkisini haiz olma koşullarına ve şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına ilişkin özellikli ve tartışmalı hususlar açıklanacaktır.

2. 6762 SAYILI ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ŞİRKETLERİN DENETİMİ

Bilindiği üzere, 6762 sayılı Eski TTK'nın 347 nci maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıplı bulunması gerekmekte olup bu murakıpların pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmesi mümkün olmaktadır.

Bu Kanuna göre murakıpların görevi, şirketin iş ve muamelelerini murakabe etmektir. Aynı Kanunun 353 üncü maddesi uyarınca murakıplar özellikle şu vazifelerle mükelleftirler:

1. Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile iş birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek.
2. Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek.
3. Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek.

¹ IFAC, A Framework for Audit Quality, Erişim tarihi: 24/04/2014, <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>

4. En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat, yahut şirketin veznesinde hıfz olunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik etmek.

5. Ana sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek.

6. Bütçe ve bilançoğu murakabe etmek.

7. Tasfiye muamelelerine nezaret etmek.

8. Yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet etmek.

9. Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak.

10. Yönetim Kurulu üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümlerine tamamıyla riayet eylemelerine nezaret etmek.

Yine 6762 sayılı Kanununun 354 üncü maddesi kapsamında murakıpların yıllık rapor düzenleme ve ihbar, 355 inci maddesi uyarınca gerektiğinde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak, 356 ncı maddesine göre şikâyetleri inceleme gibi görevleri de bulunmaktadır.

Ayrıca, 6762 sayılı Eski TTK uyarınca ortaklarının sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde de bir veya birden fazla murakıp bulunmak zorundadır. Bu Kanununun 548 inci maddesi çerçevesinde anonim şirketlerdeki murakıplara ait hükümler limited şirket murakıplarına da uygulanmaktadır. Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da murakıplık kaldırılmıştır. Bunun yerine, Yeni TTK'nın 397 nci maddesine göre denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenerek, bu şirketler bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Bağımsız

denetime tabi olacak şirketteki bağımsız denetçi seçimi ile birlikte 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununa göre görev yapan murakıpların görevleri sona erecektir.²

3. 6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASINDA ŞİRKETLERİN DENETİMİ

İşletmelerimizin uluslararası piyasalara daha rahat entegre olabilmeleri, şeffaflaşabilmeleri ve kurumsal bir yapıda faaliyetlerini yürütebilmeleri için uzun bir hazırlık dönemi sonrası 13/1/2011 tarihinde kabul edilip 14/2/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Yeni TTK ile başta finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında olmak üzere en köklü değişiklikler ticaret şirketleri alanında yapılmıştır.

Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da değişiklik öngören 6335 sayılı Kanun ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanına ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır. İlk haliyle ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2' sini oluşturan KOBİ'ler bağımsız denetime tabi iken 6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi yönünde bir düzenleme değişikliği yapılmıştır.

Diğer taraftan, 28/3/2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba kanun ile TTK'nın "Denetleme Başlıklı" 397 nci maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan "Anonim Şirketlere" ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hükmün eklenmesiyle birlikte Yeni TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer verilen iki ayrı denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. 397 maddeye eklenen beşinci fıkraya uyarınca BKK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde öngörülen denetime ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret

² Emrah Aygül, Anonim Şirketlerde Mevcut Murakıpların Akıbeti, <http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-anonim-sirketlerde-murakiplarin.htm>

Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Hâlihazırda bu Yönetmelik yayımlanmadığı için çalışmamızda bu konu ile ilgili değerlendirmede bulunulmamıştır.

3.1. 6102 sayılı Yeni TTK'nın Bağımsız Denetime ve Bağımsız Denetçiye İlişkin Hükümleri

6102 sayılı Yeni TTK çerçevesinde öncelikle anonim şirketlerin denetimi ile ilgili maddelerde yer alan hükümlere yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararına (BKK) göre denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi gerekli hale gelmiştir. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Bu madde hükümünden anlaşılacağı üzere, Yeni TTK'da şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi bir zorunluluk olarak görülmektedir. Denetimden geçmeyen finansal tablolarının yönetim raporlarının ise geçerli olmayacağı belirtilmektedir.

Bunun yanı sıra, Yeni TTK'nın 399 uncu maddesi denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir. Genel olarak, Yeni TTK'nın 399 uncu maddesine göre denetçi genel kurul tarafından seçilir. Topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Anonim şirketlerin genel kurulunun görev ve

devredilemeyen yetkileri arasında denetçileri seçme ve görevde alma bulunmaktadır. Yeni TTK'nın 408 inci maddesine göre şirket genel kurulu denetçiyi seçer ve görevden alır. Bununla birlikte Yeni TTK'nın 399 uncu maddesi uyarınca denetçinin her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Denetçi seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.³

Kimlerin denetçi olabileceği ise Yeni TTK'nın 400 üncü maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddede yer alan hükümlere göre, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri anonim şirketlerin denetçisi olabilecektir.

Ayrıca, Yeni TTK'nın 400 üncü maddesinde AB uygulamaları ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetçinin bağımsızlığı konusu da dikkate alınmak suretiyle kimlerin denetçi olamayacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu genel bir kanun olmasına rağmen, hükümleri incelediğinde bağımsız denetime ve bağımsız denetçilere ilişkin olarak ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ancak, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (660 sayılı KHK) uyarınca uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye

³ Suat Yıldırım, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss 43-52, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/3%20H%20suat%20yildirim.pdf>

Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK ihdas edilmiş olup, gerek bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi gerekse bunların çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi ile gözetimi ve bunun neticesinde uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin asıl düzenleme yapma yetkisi bu Kuruma verilmiştir.

3.2. 660 sayılı KHK ile KGK'nın Bağımsız Denetime ve Bağımsız Denetçiye İlişkin Düzenlemeleri

Yeni TTK çerçevesinde bağımsız denetim alanında getirilen yeni düzenlemeler ve AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının bir gereği olarak, 660 sayılı KHK yayımlanmış olup, bağımsız denetim alanında tek bir otorite oluşturmak ve dağınık yapıyı sona erdirmek üzere kurulan KGK, bağımsız denetim ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların kurum tarafından incelenmesine, denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ni⁴ yayımlamıştır.

Bağımsız denetim alanında en temel ve önemli düzenleme olan 660 sayılı KHK ile KGK tara-

findan yayımlanan diğer düzenlemelerde, daha önce tanımlanmayan birçok kavrama da açıklık getirilmiş bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de KAYİK tanımı ve kapsamıdır. 660 sayılı KHK'nın 2 nci maddesinin (ğ) bendinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK); *“Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan 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.⁵

KGK tarafından KAYİK kapsamında değerlendirilecek kuruluşlara ilişkin bugüne kadar herhangi bir belirleme yapılmadığı dikkate alındığında⁶, tanımda yer alan kuruluşların birçok yatırımcısı veya paydaşı bulunması nedeniyle zaten düzenleyici ve denetleyici kurumların denetiminde ve gözetiminde bulunan kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır.

Bir şirketin KAYİK kapsamında olmasının birtakım sonuçları bulunmakta olup, bunlar şöyle sıralanabilir:

- Bağımsız denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilmesi.
- Herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın her hâlükârda bağımsız denetime tabi olması.

⁴ 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ Harun Aşa, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetiminde Son Durum: 28 No'lu Tebliğ Üzerine Analitik Bir İnceleme, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2014, Sayı 305, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=5241

⁶ KAYİK'lere ilişkin yapılan duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html) adresinden ulaşılabilir.

- Bağımsız denetime tabi olduğu için münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulaması⁷.
- Bağımsız denetime tabi olduğu için internet sitesi kurması.

3.3. 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu Sonrası Durum

Bilindiği üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁸, 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu⁹ ile yürürlükten kaldırılmıştır. KAYİK'lerin denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşları ile bu kuruluşlarda görev alacak bağımsız denetçilerin yetkilendirilmelerine ve bunların sorumluluklarına ilişkin birçok yeni düzenlemeyi de içerisinde barındıran 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nun getirmiş olduğu yeniliklerden birisi de Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi kuruluş ve ortaklıklarda bağımsız denetim yapacak kuruluş ve denetçiler için ek şart belirleme yetkisi tanımış olmasıdır.

SPK bu konudaki asıl yetkisini 6362 sayılı Kanunun 128'inci maddesinden almıştır. Şöyle ki, *“Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler hâlinde ilan etmek”* Kurulun yetkileri arasında sayılmıştır. Bu yetki maddesinden hareketle, söz konusu Kanun ile

kimi zaman 660 sayılı KHK ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda birtakım değişiklikler yapmak suretiyle,¹⁰ kendi sorumluluk alanlarındaki KAYİK'lerin bağımsız denetiminde ve bu KAYİK'lerin uygulayacakları muhasebe standartlarının kapsamında yeni düzenlemelere gidilmiştir.

Kanunla yapılan en büyük değişikliklerden birisi de SPK ve BDDK'ya diğer düzenleyici ve denetleyici kurumlardan ayrı olarak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi konusunda ek şart belirleme yetkisi verilmesi olmuştur. Kanunun 62 nci maddesinin birinci fıkrasında *“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.”* hükmüne yer verilmiştir.

⁷ Kurulun 14/11/2012 tarihli toplantısında, 6102 sayılı Kanunu'nun 88 inci ve geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK'nın 9 uncu ve geçici 1 inci maddeleri uyarınca, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak düzenlemelerin belirlenmesine yönelik alınan *“Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Karar”*da 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulamalarına karar verildiği belirtilmiştir. Söz konusu karara; http://www.kgk.gov.tr/content_detail-261-595-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesi-ne-iliskin-duyuru.html, adresinden ulaşılabilir.

⁸ 30/7/1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 6362 sayılı Kanunun 23, 26, 27 ve geçici 1 inci maddeleriyle, 660 sayılı KHK'da değişiklikler yapılmış olup, söz konusu değişikliklerin yürürlük tarihi Kanunun yayım tarihi olan 30/12/2012'dir.

Bu fıkrada SPK'ya tanınan yetkileri şöyle sıralanabilir:

- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme yetkisi.
- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme yetkisi.
- İdari yaptırım olarak “listeden çıkarma” cezası verme yetkisi.
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma yetkisi.

Burada merak edilen husus, SPK tarafından verilecek listeden çıkarma cezası karşısında, keyfiyetin KGK'ya bildirilmesi durumunda, aynı fiilin KGK tarafından yetki iptali nedeni sayılıp, Kuruluşun bağımsız denetim yapamaz hale gelip gelmeyeceği hususudur.¹¹

3.4. BDDK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Yetkisi

Sermaye Piyasası Kanun'un 145 inci maddesinin (a) bendiyle; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33 üncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan

bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.”

Yukarıdaki yasal düzenlemeden BDDK'ya tanınan yetkileri şöyle sıralayabiliriz:

- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme.
- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme.
- İdari yaptırım olarak “listeden geçici veya sürekli çıkarma¹²” cezası verme.
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma¹³.

3.5. Bağımsız Denetime İlişkin Yeni Düzenlemelerin Ardından Son Durum

6102 sayılı Yeni TTK, 660 sayılı KHK ve buna bağlı olarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile ülkemizde bağımsız denetimde yeni bir dönem başlamıştır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun çıkarılması ile birlikte aynı zamanda KAYİK tanımı kapsamında değerlendirilen, kendi kanunlarına tabi şirketlerin bağımsız

¹¹ Aşa, s.305

¹² Dikkat edileceği üzere, SPK'da sadece listeden çıkarma cezası verilebilirken, BDDK'ya göre listeden çıkarma haricinde listeden geçici olarak çıkarma (askıya alma) yaptırımı da uygulanabilecektir.

¹³ Aşa, s.305

sız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve bunların denetimi olmak üzere birçok konuda SPK ve BDDK yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiyi halihazırda SPK kullanmış olup, 28/6/2013 tarihli ve Seri:X, 28 no'lu Tebliğ ile birçok konuda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca, son olarak yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yükümlülüğüne İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı” (Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı) ile “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyeti Hakkında Tebliğ Taslağı” (Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı)¹⁴ ile başta 6102 sayılı Yeni TTK, 3568 sayılı Kanun, 660 sayılı KHK olmak üzere, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler açısından tarafımızca incelenmiş olup yapılan inceleme sonucu;

1. Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren ihraççı ve kurumların bağımsız denetim yükümlülüklerinin belirlendiği; Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağıyla ise sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişiler ve kuruluşlar hakkında düzenlemeler yapıldığı, bu çerçevede sermaye piyasası mevzuatının 660 sayılı KHK ve ilgili düzenlemeler ile uyumlu hale getirilmesinin amaçlandığı,

2. Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı'nın 8 ve 11 inci maddeleri ile çeşitli sermaye şirketlerine bağımsız denetimden muafiyetler getirildiği,

3. 660 sayılı KHK sonrası sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti yürütecek denetçilerin ve denetim kuruluşlarının öncelikle KGK tarafından yetkilendirilmesi nedeniyle artık yeni Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı'nda sadece bunlarda aranacak ilave koşullara yer verildiği,

4. Bağımsız denetime ilişkin yaptırılması zorunlu olan mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlendiği,

5. KGK düzenlemelerinde öngörülen sorumlu denetçiler tarafından mühür kullanılması uygulamasına yer verilmediği,

6. Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı'nın beşinci bölümünde mesleki ve etik ilkelere;

- Mesleki şüphecilik
- Bağımsızlık
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar
- Mesleki özen ve titizlik
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Reklam yasağı
- Sır saklama yükümlülüğü
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet
- Etik ilkeler yönergesi

olarak belirlendiği,

7. KGK tarafından öngörülen geçiş dönemi uygulaması nedeniyle sermaye piyasasında denetim yapma yetkisine ilişkin 31/12/2014 tarihine kadar geçiş dönemi öngörüldüğü,

anlaşılmıştır.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62 nci maddesi uyarınca “KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde

¹⁴ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği Taslakları Hakkında Duyuru yapılmış olup, söz konusu duyuru-ya <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c&yanmenuid=1> adresinden ulaşılabilir.

bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir” hükmü çerçevesinde yapılacak belirlemeler ancak bağımsız denetim mevzuatında yer alan düzenlemelere ilave belirlemeler olabilecektir. Bu itibarla, SPK tarafından söz konusu düzenlemelerde bağımsız denetime ilişkin mevzuatta yer alan hükümleri ve yetkileri sınırlandırıcı bir şekilde düzenleme yapılamayacağı değerlendirilmektedir.

KGK'nın kurulması ile ortadan kalkması beklenen farklı uygulamaların yapılması öngörülen düzenlemeler ile daha karmaşık hale geldiği görülmektedir. Bu süreçte, kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kurumlar asıl fonksiyonları olan gözetim mekanizmalarının oluşturulmasından ziyade, meslek mensuplarının staj, eğitim, sınav, sicil, lisans, disiplin, yetkilendirme işlemleri gibi hususların düzenlenmesine yoğunlaşmaktadır.

SPK'nın Tebliğ Taslaklarına ilişkin duyurusunda, sermaye piyasası mevzuatının 660 sayılı KHK ve ilgili düzenlemeler ile uyumlu hale getirildiği belirtilmektedir. Ancak Taslaklar incelendiğinde çeşitli kavram ve uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir.

Örneğin; KGK tarafından sermaye piyasasında denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir meslek mensubu, daha önceden SPK Lisansına sahip değilse veya SPK'ya tabi bir şirketin denetiminde görev almadıysa, diğer alanlardaki iki yıllık denetim tecrübesini veya SPK alanında denetçi yardımcılığı yapmasını müteakip, SPK tarafından bağımsız denetçi olarak tanınacaktır. KGK sorumlu denetçi unvanını, SPK ise sorumlu ortak baş denetçi unvanını kullanmaktadır. Bunun yansıması olarak sorumlu ortak denetçi olabilmek için KGK'ya göre denetim şirketine ortak olma zorunluluğu bulunmazken, SPK düzenlemelerine göre ortak olma mecburiyeti vardır. KGK'ya göre denetim şirketi limited veya anonim şirket şeklinde kurulabilirken, SPK'ya

göre ise anonim şirket olmalıdır. Bu farklılıkların giderilmesi gerek uygulamalarda yeknesaklık sağlanması gerekse bağımsız denetimin etkinliğinin artırılması açısından önem arz etmektedir.

Bunun yanı sıra, Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliğ Taslağı çerçevesinde çeşitli sermaye şirketlerine bağımsız denetimden muafiyetler getirilmesi söz konusudur. Bilindiği üzere, 6102 sayılı Yeni TTK'nın 397 nci maddesi çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı Karar 2013 yılının Ocak ayı içerisinde yayımlanmış ve 1/1/2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Karara Ekli II Sayılı Listenin 5'inci sırası uyarınca; “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.

- Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.”

bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Diğer taraftan, BKK'nın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeyi amaçlayan KGK'nın Kararı 12/3/2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu usul ve esasların 5 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca BKK'ya göre şirketlerin denetime tabi olması için “Kararda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması” gerekmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrası ise; “Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı

listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde ikinci fıkradaki usul uygulanır.” şeklindedir.

Bu çerçevede, Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliğ Taslağının muafiyet hükümlerinin yer aldığı maddesinde Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin beşinci sırasında belirtilen ölçütlerin kullanılmış olduğu ancak denetime tabi olmaya ilişkin usul ve esasın uygulamasının farklı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle muafiyet hükümlerinin gerek BKK hükümleri gerekse BKK'nın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara göre yeniden değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bilindiği üzere, 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçinin sorumlulukları nedeniyle bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu hususun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak KGK tarafından belirlenebilecektir.

Bu çerçevede, Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorunluluğu ilk denetim sözleşmesiyle birlikte başlamakta olduğundan, Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliğ Taslağında öngörülen sigorta yapma zorunluluğunun söz konusu Yönetmeliğe paralel olarak düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca zorunlu mesleki sorumluluk sigortası asgari tutarının 200.000 TL'den az olmak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesinin,

henüz kurumsallaşma aşamasında olan küçük ve orta büyüklükteki denetim firmalarının maddi açıdan zorlanmalarına yol açabilecektir. Bu nedenle, 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılması zorunlu olan mesleki sorumlu sigortasının uygulamalarının yeterli görülmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Gerek 6102 sayılı Yeni TTK gerekse 660 sayılı KHK'da ve bunlara istinaden yürürlüğe konulan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetçilerin meslek mensupları arasından yetkilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin meslek mensubu olduğu göz önüne alındığında mesleki ve etik ilkelere ilişkin mevcut düzenlemelerde yer alan hususların Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliğ Taslağında tekrar edilmesine gerek bulunmadığı değerlendirilmektedir.

4. ESKİ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNLARINDAKİ DENETİM SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bilindiği üzere, 6762 Sayılı Eski TTK'nın 347 nci maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıplı bulunmaktadır. Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmektedirler. Ancak 6102 sayılı Yeni TTK ile murakıplık kaldırılmıştır. Bunun yerine denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenerek, bu şirketler bağımsız denetime tabi hale geleceklerdir.¹⁵

6102 sayılı Yeni TTK, anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak “Denetleme Kurulu”na değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde “denetleme kurulu” organı kaldırılmış; anonim şirketin

¹⁵ Aygül, a.g.m, <http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-anonim-sirketlerde-murakiplarin.htm>

finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, serbest ve bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir. Yeni TTK'ya göre, sözü edilen işlemlerin, bağımsız denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi mecburidir. Öyle ki denetçinin denetiminden geçmemiş “mali tablolar” ile yönetim kurulunun “yıllık faaliyet raporu” düzenlenmemiş hükmündedir.¹⁶

Yeni TTK ile getirilen denetim sistemi bağımsız denetimdir. Bu doğrultuda, 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 etmektedir.

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete aşağıda sıralanan yararları söz konusudur:

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.
- Yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.

- Bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

5. BAĞIMSIZ DENETÇİ OLMA İLE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA KOŞULLARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

5.1. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin Düzenlemeler

Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin genel hususlar 6102 sayılı Yeni TTK'da düzenlenmiş olup, bu Kanunun 400 üncü maddesinin 1 inci bendinde bağımsız denetçinin, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği hüküm altına alınmıştır.

5.1.1. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin KGK Düzenlemeleri

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında ise bağımsız denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların ortakları, yöneticileri ve denetçileriyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

Denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların;

- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması, (13/1-e)

¹⁶ Erdoğan Arslan, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre “Denetçinin” Niteliği, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss 73-108, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/4%20edrogran%20arслан.pdf>

- Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması, (13/1-f)
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması, (13/1-g)
- Yönetmeliğin 28 inci maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması, (13/1-ğ)
- Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27 nci maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması, (13/1-h)
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması, (13/1-ı)
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması, (13/1-i)
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, (13/1-m)

gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte, Yönetmeliğin geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar, 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan %75 şartının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin “Denetim Ekipleri”

başlıklı 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre denetim ekipleri en az üç denetçiden oluşmalı ve denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçinin belirlenmesi gerekmektedir. Yönetmeliğin bu hükmünden ilk bakışta her denetim ekibi için en az 3 denetçi ile bu denetçilerin her biri için birer yedek denetçi olmak üzere en az 6 denetçi gerekeceği anlaşılabilmektedir. Ancak, “sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenmesi” ifadesinden sorumlu denetçi için bir yedek sorumlu denetçi; denetçiler için de bir yedek denetçinin yeterli olacağı değerlendirilmektedir.

5.1.2. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin Özellikli Hususlar

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi” başlıklı 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer verilen hükümler çerçevesinde denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerde aranan koşulların her birine ilişkin özellikli hususlarla ilgili ayrıntılı değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

5.1.2.1. Mezuniyet Şartı

Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmek isteyen meslek mensubunun mezuniyet şartı ile ilgili olarak (Yönetmelik 14/1-a); hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması aranmaktadır.

Bu hüküm, 3568 sayılı Kanun’un 5 inci maddesinde SMMM olmanın özel koşullarına ilişkin mezuniyet şartı ile bire bir uyumludur. Ancak,

uygulamada bu hükmün geçerliliği ile ilgili olarak tereddütlü hususlar görülmektedir. Yönetmeliğe böyle bir hükmün konulması neticesinde, 3568 sayılı Kanuna göre SMMM belgesi almış bazı meslek mensuplarının geçiş dönemi uygulamaları nedeniyle, mezun oldukları bölümlerin bu hükümde belirtilen fakültelere bağlı olmamasından ötürü KGK tarafından yetkilendirilmeleri mümkün olamayacaktır.

5.1.2.2. Uygulamalı Mesleki Eğitim

Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması şartı ile ilgili olarak (Yönetmelik 14/1-d); bağımsız denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. Ancak, Yönetmeliğin 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.

Söz konusu Yönetmeliğin 15 inci maddesi uyarınca, esas olarak,

- (i) Bağımsız denetim faaliyetlerinde (denetim kuruluşları ile denetçiler yanında) geçirilen süreler,
- (ii) 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçirilen süreler,
- (iii) 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler,

uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılmaktadır.

Bunun yanı sıra, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinin 8 inci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince; 3568 sayılı Ka-

nun uyarınca meslek mensupları yanında yapılan staj süresinin bir yılı veya lisansüstü diplomasının ibraz edilmesi şartıyla iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlarda lisansüstü eğitim görenlerin bu eğitimde geçen sürelerinin bir yılı uygulamalı mesleki eğitimden sayılacaktır.

Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla ancak 15 yıldan az olanlar en az 1 yıl, 10 yıldan az olanların en az 2 yıl süre ile denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı mesleki eğitim şartını tamamlamaları gerekir.

Bununla birlikte, geçiş hükümleri çerçevesinde geçiş dönemi eğitimlerine katılarak yetkilendirilecek olan meslek mensuplarından; Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında olanlar açısından mesleki tecrübe süresine göre uygulamalı mesleki eğitim şartı aranabilecektir. Diğer bir deyişle, SPK'dan bağımsız denetim lisansını almış olup mesleki tecrübe süresi 15 yılın altında olanlardan uygulamalı mesleki eğitim şartı aranacaktır. Bu çerçevede, mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla ancak 15 yıldan az olanlar en az 1 yıl, 10 yıldan az olanların en az 2 yıl süre ile denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı mesleki eğitim şartını tamamlamaları gerekmektedir.

Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında olanlar açısından ise uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmayacaktır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim yönetmeliğinin yayımlandığı 26/12/2012 tarihi itibarıyla, Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlardan zaten en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olduklarından uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmayacaktır.

Yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde uygulamalı mesleki eğitim şartının yerine getirilebilmesi için, denetimlere katılımın tevsik edilmesi şartıyla, SMMM faaliyetine devam eden meslek mensuplarının bu faaliyetlerini sonlandırması gerekmediği gibi ekibinde yer aldığı denetim kuruluşu ile ya da yanında çalıştığı denetçi ile hizmet akdi imzalaması gerekli değildir.¹⁷ Bağımsız denetçi olmak için meslek mensubu olmak şarttır. Ancak, uygulamalı mesleki eğitime başlamak için meslek mensubu olmak şart değildir.

5.1.2.3. Denetçilik Sınavında Başarılı Olma

Bağımsız Denetim Yönetmeliğin 16 ncı maddesi çerçevesinde SMMM'ler, (i) Muhasebe Standartları, (ii) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, (iii) Denetim ve (iv) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı, YMM'ler ise (i) Muhasebe Standartları, (ii) Denetim ve (iii) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularından sınava tabi tutulurlar. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmayacak olanların bu alanlarda ayrıca sınava girmeleri zorunlu değildir.

Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinin 13 üncü maddesine göre sınavda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en az altmış puan alınması, tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının da en az yetmiş puan olması gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde sınav sonuçları iki yıl süreyle geçerlidir

denilmekle birlikte, Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinin 13 üncü maddesinde konuları itibarıyla sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren iki yıl geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, sonuçların iki yıl geçerli olma süresi ortalamayı sağlama bakımından aranmakta olup, ortalama koşulunu sağlayarak başarılı olan bir kişinin sınav sonuçlarının geçerliliği iki yıllık bir süre ile sınırlı değildir.

Aynı Yönetmeliğin geçiş dönemine ilişkin uygulamaların düzenlendiği geçici 1 inci maddesinde bağımsız denetçilik sınavında başarılı olma koşulunun sağlanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümlerin uygulanmasına ilişkin özellikli durumlar aşağıda belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin Geçici 1 inci maddesi kapsamında bulunan YMM'ler ile 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olan SMMM'ler, geçiş dönemi eğitim programlarına katılabilmektedir. Bunlardan, 1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından bağımsız denetçiliğe ilişkin yapılan sınavlara girenler, sınavlarda başarılı olmadıkları konulardan geçiş dönemi eğitimine katılabilmektedir.

Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesi uyarınca SPK bağımsız denetçilik lisansını almaya hak kazanmış olan meslek mensuplarından sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim yapmak isteyenler, Sigortacılık Kanunu ve ilgili mevzuatı alanındaki eğitime katılabilirler. Sigortacılık ve özel emeklilik alanında bağımsız denetim yapmak için aranan şartları sağlamış olduklarını belgeleyen meslek mensuplarının bu alana yönelik geçiş dönemi eğitimlerine katılmaları zorunluluğu bulunmamaktadır.¹⁸

¹⁷ Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan sıkça sorulan sorular ve cevaplarda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya http://www.kgk.gov.tr/content_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C adresinden ulaşılabilir.

¹⁸ Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan sıkça sorulan sorular ve cevaplarda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya http://www.kgk.gov.tr/content_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C adresinden ulaşılabilir.

Ayrıca, Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesine göre SPK'dan lisans belgesi almaya hak kazananların geçiş döneminde yetkilendirilebilmeleri için, 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya başvuruda bulunmaları gerekmekte olup, söz konusu tarih Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde öngörülen sınav şartını yerine getirilmesi için öngörülen bir tarihtir. Bu nedenle söz konusu tarih, uygulamalı mesleki eğitim şartının yerine getirilmesini sınırlamamaktadır. Uygulamalı mesleki eğitim bu tarihten sonra da tamamlanabilecektir. Dolayısıyla SPK lisansına sahip olanlar 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya başvuruları halinde sınav şartını yerine getirmiş olup, uygulamalı mesleki eğitimi sonrasında da tamamlayabileceklerdir.

Son olarak belirtmek gerekirse, Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetçilik sınavı ve uygulamalı mesleki eğitim bağımsız denetçi olabilmek için gereken şartlardan olup, birbirini tamamlayan hususlardır. Dolayısıyla aralarında öncelik ilişkisi bulunmamakla birlikte, her iki şartın da karşılanması halinde Bağımsız Denetçi Belgesi almaya hak kazanılabilir.

5.2. Bağımsız Denetime Tabi Olmaya İlişkin Özellikli Hususlar

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Yeni TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede, Yeni TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin BKK 23/1/2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde tedrici bir şekilde genişletilmekte olup, 14/3/2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan BKK'nın değiştirilmesine ilişkin Kararla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmesi suretiyle 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.¹⁹

Bu kapsamda, son değişiklikle birlikte şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hâsılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Tablo – 1: BKK'da Bağımsız Denetime İlişkin Ölçütler

	2013 (Eski Ölçütler)	2014 (Yeni Ölçütler)
Aktif toplamı	150 milyon TL ve üzeri	75 milyon TL ve üzeri
Yıllık net satış hâsılat	200 milyon TL ve üzeri	150 milyon TL ve üzeri
Çalışan sayısı	500 çalışan ve üzeri	250 çalışan ve üzeri

¹⁹ Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesine ilişkin duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf adresinden ulaşılabilir.

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 5 inci maddesine göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Söz konusu BKK'da yer alan kriterlerin değişmesi sonucunda uygulamaya ilişkin özellikli hususları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

5.2.1. Esas Alınacak Ölçütler

2014 yılında bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri çerçevesinde 2012 ve 2013 yılına ilişkin finansal tablolar ile çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

BKK'ya ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabidir. Ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle bağımsız denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde genel ölçütlere göre denetime tabi olunmasındaki usul uygulanır. Bir başka deyişle, listede yer verilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir

5.2.2. Esas Alınacak Finansal Tablolar

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 6 ncı maddesine göre bağımsız 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.

2013 yılında denetime tabi olmayan şirketler açısından 2014 yılında denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, aktif toplamı (75 milyon TL ve üzeri) ve yıllık net satış hasılatı (150 milyon TL ve üzeri) esas alınarak, vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanan 2012 ve 2013 hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar dikkate alınacaktır.²⁰

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 11 nci maddesi uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlar. Bu şirketler daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alır. Bu durumda, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır. Dolayısıyla, bir şirket bağımsız denetime tabi olmasını müteakip hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkıp çıkmayacağını belirlerken TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolara göre değerlendirme yapacaktır.

5.2.3. Ortalama Çalışan Sayısının Hesaplanması

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 8 nci maddesine göre şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların yukarıda belirtilen esasa göre hesaplanan çalışan sayılarının

²⁰ Şirketlerin 2014 yılında bağımsız denetime tabi olup olmadıklarının belirlenmesine ilişkin duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Duyuru_Pdf/BKK_duyuru.pdf adresinden ulaşılabilir.

toplamı dikkate alınır. İştiraklerin çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

2013 yılında denetime tabi olmayan şirketler açısından 2014 yılında denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri esas alınarak, 2012 ve 2013 yılı muhtasar beyannameye bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle, çalışan sayısı bakımından değerlendirme yapılırken, yeni ölçüt olarak 500 çalışan ve üzeri yerine 250 çalışan ve üzeri kabul edilecektir.

5.2.4. Bağımsız Denetim Kapsamından Çıkma

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 10 uncu maddesi uyarınca, denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirtilen ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının art arda iki hesap döneminde altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir.

2013 yılında ilk kez denetime tabi olan şirketler açısından, izleyen yıllarda denetim kapsamından çıkıp çıkmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri esas alınarak, TMS'ye göre hazırlanan 2013 yılı ve 2014 yılı finansal tabloları dikkate alınacaktır. Değerlendirmede dikkate alınacak çalışan sayısı ise 250 olacaktır.

Ayrıca, aynı madde hükümleri çerçevesinde, denetime tabi şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde genel ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar.

Bu itibarla, 2013 yılında denetime tabi olan şir-

ketler açısından 2014 yılının denetime tabi olup olmadığı belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütlerine göre yapılacak değerlendirme sonucu genel ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren (2014 yılı) denetim kapsamından çıkılır.

6. SONUÇ

Küresel ekonomi, içinde bulunduğu sıkıntılı dönemden yeni bir denge noktasına doğru uzanırken ülkelerin ve şirketlerin rekabet gücünün artmasında iş hayatında uygulanan kuralların uluslararası standartlara uyumlu olması her zamankinden çok daha önemli hale gelmiştir. Global rekabetle değişen iş dünyasının gündeminde; şirketlerin büyüme ve gelişme potansiyellerinin değerlendirilmesi, kurumsal yönetim, kamu güveni, kaliteli finansal bilgi ve şeffaflık kavramları öncelikli olmaya başlamıştır.

Ekonomik hayattaki bu gelişmelere paralel olarak, Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından 6762 sayılı Eski TTK'ya göre şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan Ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da değişiklik öngören 6335 sayılı Kanun ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanına ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır. İlk haliyle ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2'sini oluşturan KOBİ'ler bağımsız denetime tabi iken 6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi yönünde bir düzenleme değişikliği yapıl-

mıştır. Son durum itibarıyla, BKK çerçevesinde 3500 civarında sermaye şirketi bağımsız denetim tabidir.

Diğer taraftan, 28/3/2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba kanun ile Yeni TTK'nın "Denetim" başlıklı 397 nci maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan "Anonim Şirketlere" ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hükmün eklenmesiyle birlikte, Yeni TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer verilen iki ayrı denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. BKK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde öngörülen denetime ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Hâlihazırda bu Yönetmelik yayımlanmadığı için çalışmamızda bu konu ile ilgili değerlendirmede bulunulmamıştır.

Yeni TTK çerçevesinde bağımsız denetim alanında getirilen yeni düzenlemeler ve AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının bir gereği olarak, 660 sayılı KHK yayımlanmış olup, bağımsız denetim alanında tek bir otorite oluşturmak ve dağınık yapıyı sona erdirmek üzere KGK kurulmuştur.

KGK'nın kurulması ile ortadan kalkması beklenen farklı uygulamaların yapılan son düzenlemelerle ve yapılması öngörülen diğer düzenle-

meler ile daha karmaşık hale geldiği görülmektedir. Bu süreçte, kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kurumlar asıl fonksiyonları olan gözetim mekanizmalarının oluşturulmasından ziyade, meslek mensuplarının staj, eğitim, sınav, sicil, lisans, disiplin, yetkilendirme işlemleri gibi hususların düzenlenmesine yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla, KGK ve SPK'nın mevcut düzenlemeleri incelediğinde çeşitli kavram ve uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir. Bunun neticesinde, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin birçok tereddütlü durum ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak; adından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim aslında şirket dışından üçüncü bir gözün uluslararası denetim standartları çerçevesinde inceleme yaparak, tüm paydaşların haklarının korunmasını sağlayan sistemsal bir kontrol mekanizmasıdır. Bu nedenle, hem şirketlere hem de kamuya birçok faydası olan bağımsız denetimin, AB düzenlemelerine uyumun da sağlanması için, zaman içerisinde kapsamının genişleyeceği düşünülmektedir. Burada asıl önemli nokta, kapsama yeni giren şirketler tarafından bağımsız denetimin bir zorunluluktan çok Yeni TTK'nın oluşturulma amacına da uygun olarak kurumsallaşmaya geçiş olarak görülmesi durumunda bağımsız denetimin istenen asıl amacına ulaşabileceğidir.

KAYNAKÇA:

- 1) T.C. Kanunlar (06/12/2012), **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (28513 sayılı)
- 2) T.C. Kanunlar (28/7/1981), **2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (17416 sayılı)
- 3) T.C. Kanunlar (13/1/2011), **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- 4) T.C. Kanunlar (29/6/1956), **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- 5) T.C. Kanunlar (19/10/2005), **6102 sayılı Bankacılık Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 25983 sayılı)
- 6) T.C. Kanunlar (1/6/1989), **3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı)
- 7) T.C. Kanun Hükmünde Kararnameler (02/11/2011), **660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK**. Ankara: Resmi Gazete (28103 sayılı)
- 8) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (26/12/2012), **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, Ankara: Resmi Gazete (28509 sayılı)
- 9) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 10) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetçilik Uygulanabilir Mesleki Eğitim Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 11) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 12) Sermaye Piyasası Kurulu (28/5/2013), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik**, Ankara: Resmi Gazete (28660 sayılı)
- 13) Sermaye Piyasası Kurulu (12/6/2006), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)** Ankara: Resmi Gazete (26196 sayılı)
- 14) Sermaye Piyasası Kurulu (28/6/2013), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 28)** Ankara: Resmi Gazete (28691 sayılı)
- 15) Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü (16/5/2013), **Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları**
- 16) Bakanlar Kurulu Kararı, **2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, Ankara: Resmi Gazete (28537 sayılı)
- 17) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı, **2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar**, Ankara: Resmi Gazete (28585 sayılı)
- 18) Arslan, Erdoğan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss 73-108,
- 19) Aşa, Harun, "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetiminde Son Durum: 28 No'lu Tebliğ Üzerine Analitik Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2014, Sayı 305,
- 20) Aygül, Emrah, "Anonim Şirketlerde Mevcut Murakıpların Akıbeti", <http://www.alomaliye.com>
- 21) Yıldırım, Suat, "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss 43-52,

