

**DENETİM UYGULAMALARI AÇISINDAN YENİ TÜRK TİCARET  
KANUNU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Projesi  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Programı**

---

**Özgür KARAMİL**

**Danışman : Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN**

**Aralık 2017  
DENİZLİ**

**YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU**

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı öğrencisi Özgür KARAMİL tarafından Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN yönetiminde hazırlanan “Denetim Uygulamaları Açısından Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Değerlendirilmesi” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.



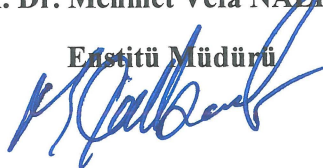
Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

**Danışman**

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun  
27/12/2017 Tarih ve 49/08 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

**Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT**

**Enstitü Müdürü**



## TEŐEKKÖR

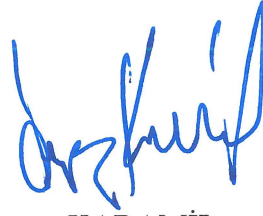
Projemin hazırlanmasında, maddi manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen başta eşim Yurdanur KARAMİL olmak üzere tüm aileme; çalışmalarımı yönlendiren ve her aşamasında bilgi, tecrübe ve yardımlarını esirgemeyerek gelişimimde katkıda bulunan danışman hocam Sayın Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN 'a; çalışma sürecinde beni destekleyen Sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet UTKU 'ya ve emeği geçen herkese en derin duygularla teşekkür ederim.

**BİLİMSEL ETİK SAYFASI**

Bu projenin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

:



Öğrenci Adı Soyadı : Özgür KARAMİL

## ÖZET

### DENETİM UYGULAMALARI AÇISINDAN YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Karamil, Özgür  
Yüksek Lisans Dönem Projesi  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Programı  
Proje Danışmanı: Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

Aralık 2017, 136 sayfa

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerinin çeşitliliği sonucu oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı finansal bilgi kullanıcıları için bağımsız denetimi vazgeçilmez bir hale getirmiştir. Söz konusu finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında kullanılan en önemli araç bağımsız denetimdir. Ancak Dünya'da yaşanan muhasebe hile ve yolsuzlukları biçiminde kendini gösteren denetim skandalları sonucunda finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetime olan güvenleri azalmıştır.

Bağımsız denetime olan güveni yeniden pekiştirebilmek amacıyla birçok ülkede yeni düzenlemeler gerçekleştirilerek, yeni denetim araçları oluşturulmuştur. Bu amaçla Türkiye'de mevcut Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklikler yapılmış, uzun bir çalışma süreci sonucunda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu gelişme çerçevesinde hazırlanan çalışmada, bağımsız denetimin genel bir çerçevesi çizilerek, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin getirdiği yeniliklere yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde, Denizli ilindeki bağımsız denetim lisansına sahip olan meslek mensuplarının, bağımsız denetimle ilgili yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşleri tespit edilerek değerlendirilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** (Yeni Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Kamu Gözetimi Kurumu)

**ABSTRACT****THE EVALUATION OF THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE IN  
REGARDS TO AUDIT PRACTICE**

Karamil, Özgür

Term Project

Business Management Department

Accounting and Finance Programme

Adviser of Project: Associated Prof. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

December 2017, 136 Pages

**Because there are too many and complicated transactions, which arise as a result of companies' various operations today, the need for accurate and trustworthy information has caused independent audit to be indispensable for the users of financial statements. The most important tool to ensure the reliability of the financial statements is independent audit. However, the users of financial statements has lost confidence in independent audit because of audit scandals which show themselves as accounting frauds and malpractices in the world.**

**In many countries, by making new arrangements, new audit tools have been designed in order to regain confidence in independent audit. For this purpose, current Turkish Commercial Code was changed and, after a long process, Turkish Commercial code Law No. 6102 came into force on July 1, 2012. In the study prepared in this context, the framework of independent audit has been defined and innovations in the new Turkish Commercial Code on Independent audit have been mentioned. In the last part of the study, professionals with audit licence in Denizli Province have been asked to give their opinions about new arrangements in independent audit and they are evaluated.**

**Key Words:** ( The New Turkish Commercial Code, Independent Audit, Independent Auditor, Public Surveillance Institution)

## İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

1.1.DENETİM.....	3
1.1.1.Denetimin Tanımı.....	3
1.2.DENETİMİN TÜRLERİ.....	4
1.2.1.Denetimin amacına ve konusuna göre denetim türleri.....	4
1.2.1.1.Muhasebe denetimi (finansal tablolar denetimi).....	4
1.2.1.2.Uygunluk denetimi.....	5
1.2.1.3.Faaliyet denetimi (performans denetim).....	5
1.2.2.Denetimin niteliğine göre denetim türleri.....	5
1.2.2.1. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi).....	5
1.2.2.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi).....	6
1.2.2.3. Özel Denetim.....	6
1.2.3.Denetçinin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	6
1.2.3.1. İç Denetim .....	6

1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim) .....	7
1.2.3.3. Kamu Denetimi.....	7
1.3.DENETÇİ TÜRLERİ.....	7
1.3.1.İç Denetçi.....	8
1.3.2.Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi).....	8
1.3.3.Kamu Denetçisi.....	9
1.4.DENETİM STANDARTLARI.....	9
1.4.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	9
1.4.1.1.Genel Standartlar.....	10
1.4.1.1.1.Bağımsızlık Standardı.....	10
1.4.1.1.2. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı .....	10
1.4.1.1.3. Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	11
1.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	11
1.4.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı.....	11
1.4.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	11
1.4.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı.....	12
1.4.1.3. Raporlama Standartları.....	12
1.4.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	12
1.4.1.3.2. Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı .....	12
1.4.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı .....	13
1.4.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	13
1.4.2.Türkiye Denetim Standartları.....	13
1.4.3.Uluslararası Denetim Standartları.....	14

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI

2.1.İÇ DENETİM.....	15
---------------------	----



2.1.1.İç denetimin tanımı.....	15
2.1.2.İç denetimin amacı ve kapsamı.....	15
2.1.3.İç denetimin alanı.....	16
2.1.3.1.Uygunluk denetimi.....	16
2.1.3.2. Performans Denetimi.....	16
2.1.3.3. Mali Denetimi.....	17
2.1.3.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	17
2.1.3.5. Sistem Denetimi.....	18
2.1.4.İç Denetimin Unsurları.....	18
2.1.4.1. Değer Katma.....	18
2.1.4.2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık.....	18
2.1.4.3. Standartlara Uygunluk.....	19
2.1.4.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	19
2.1.4.5. Risk Odaklı Denetim.....	20
2.1.4.6. Meslek Ahlak Kuralları.....	20
2.1.5.İç denetim ve iç kontrol ilişkisi.....	21
2.2.VERGİ DENETİMİ.....	21
2.2.1.Vergi denetimi kavramı.....	21
2.2.2.Vergi denetiminin Türleri.....	22
2.2.2.1.Yoklama.....	22
2.2.2.2.Vergi İncelemesi.....	23
2.2.2.3.Arama.....	23
2.2.3.Vergi Denetiminin Amaçları.....	24
2.2.3.1. Mali Amaçlar .....	24
2.2.3.2. Ekonomik Amaçlar .....	24
2.2.3.3. Sosyal Amaçlar .....	25

2.2.3.4. Hukuki Amaçlar.....	25
2.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri ve Fonksiyonları.....	25
2.2.4.1. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu .....	25
2.2.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu .....	25
2.2.4.3. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu .....	26
2.3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	26
2.3.1. Bağımsız denetimin tanımı.....	26
2.3.2. Bağımsız denetimin amaçları.....	27
2.3.3. Bağımsız denetim türleri.....	31
2.3.3.1. Sürekli denetim.....	31
2.3.3.2. Sınırlı denetim.....	31
2.3.3.3. Özel denetim.....	31
2.3.4. Bağımsız denetimin yararları.....	32
2.3.4.1. Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar.....	32
2.3.4.2. İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar.....	33
2.3.4.3. Kamu kuruluşlar açısından sağlanan yararlar.....	33
2.3.5. Bağımsız Denetim Süreci.....	34
2.3.5.1. Müşteri seçimi ve işin alınması.....	35
2.3.5.2. Denetimin kapsamı ve planlaması.....	35
2.3.5.2.1. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi.....	35
2.3.5.2.2. İç kontrol yapısının incelenmesi.....	36
2.3.5.2.3. Risk düzeyinin belirlenmesi.....	36
2.3.5.2.4. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Oluşturulması.....	37
2.3.5.3. Denetimin Programının Yürütülmesi.....	38
2.3.5.3.1. Denetim Kanıtları.....	38
2.3.5.3.2. Denetim Teknikleri.....	38

2.3.5.3.3.Çalışma Kağıtları.....	39
2.3.5.4.Denetim Raporunun Oluşturulması.....	40

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLER

3.1.DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI.....	45
3.1.1.Bağımsız denetimin konusu ve kapsamı.....	46
3.1.1.1.Bağımsız denetim raporu.....	47
3.1.1.1.1.Şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu.....	47
3.1.1.1.2.Yönetim kurulunun faaliyetlerin ilişkin denetim raporu.....	48
3.1.1.1.3.Riskin erken teşhisi ve yönetimine ilişkin denetim raporu.....	49
3.1.1.2.Bağımsız denetim sonucunun görüş yazısı ile belirtilmesi.....	49
3.1.1.2.1.Olumlu Görüş yazısı.....	49
3.1.1.2.2.Sınırlı Olumlu Görüş yazısı.....	50
3.1.1.2.3.Olumsuz Görüş yazısı.....	50
3.1.1.2.4.Görüş bildirmekten kaçınma.....	51
3.1.1.3.Bağımsız denetim raporunun ilan edilmesi.....	51
3.2.YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETÇİ TÜRLERİ.....	52
3.2.1.Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi.....	52
3.2.1.1. Bağımsız Denetçinin Seçimi ve Atanması .....	54
3.2.1.2. Bağımsız Denetçinin Azli.....	55
3.2.1.3. Bağımsız Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi.....	55
3.2.1.4. Bağımsız Denetçilere Getirilen Sınırlamalar .....	56
3.2.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Özel Denetçi.....	56
3.2.2.1. Özel Denetçi Olabilecekler.....	57
3.2.2.2. Özel Denetçinin Atanması.....	57

3.3. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI.....	58
3.3.1. Denetçinin hukuki sorumlulukları.....	58
3.3.1.1. Şirket sırlarını açıklama.....	58
3.3.1.2. Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması.....	58
3.3.1.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulması ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi.....	59
3.3.1.4. Müteselsil Sorumluluk.....	59
3.3.2. Denetçinin Cezai sorumlulukları.....	59
3.3.2.1. Şirket sırlarını açıklama.....	59
3.3.2.2. Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması.....	60
3.3.2.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulması.....	61
3.4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE ve DENETİM STANDARTLARI KURUMU TARAFINDAN DENETÇİ OLARAK ETKİLENDİRİLMESİ.....	61
3.4.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Oluşumu.....	62
3.4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Görev ve Yetkileri.....	63
3.4.3. Denetçilerin Yetkilendirilme Süreci.....	65
3.4.3.1. Denetim Kuruluşu Olarak Yetkilendirme Şartları.....	65
3.4.3.2. Denetçi Olarak Yetkilendirme Şartları.....	66
3.4.3.3. Uygulamalı Mesleki Eğitim.....	67
3.4.3.4. Denetçilik Sınavı.....	68
3.4.4. Faaliyet İzninin Askıya Alınması ve İptal Edilmesi.....	70
3.4.5. Denetçilerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından İncelenmesi ve Denetlenmesi.....	72
3.4.6. Denetçilerin Yükümlülükleri.....	73

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM****DENİZLİ İLİNDE BAĞIMSIZ DENETİM LİSANSINA SAHİP MESLEK  
MENSUPLARININ YENİ TÜRK TİCARET KANUN KAPSAMINDA  
YAPILACAK DENETİMLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN  
BİR ARAŞTIRMA**

4.1.ARAŞTIRMANIN KONUSU AMACI VE KAPSAMI.....	75
4.2.ARAŞTIRMADA KULLANILAN MATERYAL VE YÖNTEM.....	75
4.3.ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ.....	76
4.4.ARAŞTIRMANIN VERİLERİ VE YORUMLANMASI.....	76
<b>SONUÇ</b> .....	110
<b>KAYNAKÇA</b> .....	114
<b>EKLER</b> .....	117
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	121

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 2.1. Bağımsız Denetim ve Hizmet Verdiği Sosyo-Ekonomik Çevre Arasındaki İlişki.....	30
Tablo 2.2. Bağımsız Denetim Süreci.....	34
Tablo 2.3. Denetçi Görüşü Türleri.....	40
Tablo 4.1. Anketin Güvenilirlik Katsayısı.....	76
Tablo 4.2. Ankete Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı.....	77
Tablo 4.3. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı.....	77
Tablo 4.4. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeyine Göre Dağılımı.....	78
Tablo 4.5. Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı.....	78
Tablo 4.6. Ankete Katılanların Unvana Göre Dağılımı .....	78
Tablo 4.7. Ankete Katılanların Meslekteki Deneyimlerine Göre Dağılımı .....	79
Tablo 4.8. Ankete Katılanların Meslekte Çalışma Durumuna Göre Dağılımı.....	79
Tablo 4.9. Ankete Katılanların UFRS, TFRS, KOBİ-TFRS İle İlgili Seminer ve Kurs Gibi Eğitimlere Katılım Durumlarına Göre Dağılımı.....	79
Tablo 4.10. Ankete Katılanların Denetim İşi Yapıp Yapmadıklarına İlişkin Dağılım.....	80
Tablo 4.11. Ankete Katılanların 1. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	80
Tablo 4.12. Ankete Katılanların 2. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	81
Tablo 4.13. Ankete Katılanların 3. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	82
Tablo 4.14. Ankete Katılanların 4. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	83
Tablo 4.15. Ankete Katılanların 5. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	84
Tablo 4.16. Ankete Katılanların 6. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	85
Tablo 4.17. Ankete Katılanların 7. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	86
Tablo 4.18. Ankete Katılanların 8. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	87
Tablo 4.19. Ankete Katılanların 9. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı...	88
Tablo 4.20. Ankete Katılanların 10. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	89
Tablo 4.21. Ankete Katılanların 11. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	90

Tablo 4.22. Ankete Katılanların 12. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	91
Tablo 4.23. Ankete Katılanların 13. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	92
Tablo 4.24. Ankete Katılanların 14. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	93
Tablo 4.25. Ankete Katılanların 15. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	94
Tablo 4.26. Ankete Katılanların 16. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	95
Tablo 4.27. Ankete Katılanların 17. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	96
Tablo 4.28. Ankete Katılanların 18. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	97
Tablo 4.29. Ankete Katılanların 19. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	98
Tablo 4.30. Ankete Katılanların 20. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	99
Tablo 4.31. Ankete Katılanların 21. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	100
Tablo 4.32. Ankete Katılanların 22. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	101
Tablo 4.33. Ankete Katılanların 23. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	102
Tablo 4.34. Ankete Katılanların 24. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	103
Tablo 4.35. Ankete Katılanların 25. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	104
Tablo 4.36. Ankete Katılanların 26. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	105
Tablo 4.37. Ankete Katılanların 27. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	106
Tablo 4.38. Ankete Katılanların 28. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	107
Tablo 4.39. Ankete Katılanların 29. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	108
Tablo 4.40. Ankete Katılanların 30. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı..	109

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
A.Ş.	Anonim Şirket
ATM	Asliye Ticaret Mahkemesi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BK	Bakanlar Kurulu
DMK	Devlet Memurları Kanunu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TTSG	Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YÖK	Yükseköğretim Kurulu



## GİRİŞ

01.01.1957 tarihinde yürürlüğe giren ve 54 yıl boyunca Türkiye ticari hayatını düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve geneli itibariyle 01.07.2012 tarihinde, tamamıyla 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte yürürlükten kalkacaktır.

Dönemi itibariyle modern bir kanun olan Eski TTK özellikle 20’nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren dünya ekonomisinde meydana gelen siyasi ve ekonomik gelişmeler sonucunda serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlaşması sermayenin uluslararası alanda serbestçe hareket etmesi ve teknolojik gelişmelerin ışığında ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir.

Ayrıca Türkiye’nin Avrupa Birliği uyum süreci nedeniyle başta temel kanunları olan Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu ve Hukuk Mahkemeleri Kanunun’ da yapılan köklü değişiklikler ile finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Bu amaçla yerel ihtiyaçlara cevap verebilmek ve küresel ekonomik düzenin getirdiği koşullara ayak uydurabilmek için başlatılan çalışmalar sonucunda Yeni TTK kanunlaştırılmıştır.

Yeni TTK ile getirilen yeniliklerin başında etkin bir denetim sisteminin varlığı ön plana çıkmaktadır. Özellikle muhasebenin temel ilkelerinden olan şeffaflık ve tutarlılık ilkelerine önem verildiği görülmektedir.

Buna göre bir ülkenin uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi ve ülkeye yabancı sermaye getirisinin arttırılabilmesi ve rekabet piyasasında büyük bir güç haline gelebilmesi tam şeffaflığa dayalı, uluslararası alanda ortak bir anlaşma biçimi olarak kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolara yer veren raporlara ihtiyaç duyulmaktadır.

Dolayısıyla yeni düzenleme ile UFRS ve muhasebe ilkelerine önem verilmesi daha şeffaf şirket yapılarının oluşması sağlayarak, şirketler hakkında daha gerçekçi veriler ışığında küresel piyasalara adaptasyon aşamasında kolaylıklar sağlayacaktır.

“Denetim Uygulamaları Açısından Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Değerlendirilmesi” başlıklı bu projemin birinci bölümünde denetim kavramının tanımı ve denetimin türlerine yer verilmektedir.

Projemin ikinci bölümünde, iç denetim, vergi denetimi ve bağımsız denetim kavramları arasındaki farklar, üçüncü bölümde ise; Yeni TTK ile muhasebe ve denetim uygulamalarına getirilen yenilikler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Projemin son bölümünde ise; Denizli’de faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik uygulama anketi ve değerlendirilmesi yer almaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

#### 1.1.DENETİM

##### 1.1.1.Denetimin Tanımı

Kurumsal ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, bunun yanında işletme yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir.<sup>1</sup>

Denetime ilişkin bu çerçevede ışığında denetimin işlevlerini açıklayan bazı tanımlara aşağıda yer verilmiştir.

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını finansal tablo kullanıcılarına bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlemeye yönelik bir süreçtir.<sup>2</sup>

Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanıma göre 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 süreçtir.<sup>3</sup>

Bu tanımlardan hareketle denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir: <sup>4</sup>

- a) Denetim bir süreçtir.
- b) İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar denetlenir,
- c) Önceden belirlenmiş ölçütler esas alınır,
- d) Uygunluk derecesi saptanır,
- e) Tarafsızca kanıt toplanır ve toplanan kanıtlar değerlendirilir,

---

<sup>1</sup> Celal KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, s.1

<sup>2</sup> Celal KEPEKÇİ, s.1

<sup>3</sup> Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11.Baskı, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, s.11

<sup>4</sup> Ersin GÜREDİN, s.11

f) Denetçi denetim faaliyetleri sonucunda bir denetim görüşüne ulaşır,

g) Ulaşılan görüş bir rapor aracılığıyla ilgililere duyurulur.

## **1.2.DENETİMİN TÜRLERİ**

Muhasebe ve finans biliminde denetim çok farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır.

Denetimi yapan birimler ile bu birimlerin denetlenen şirketle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu ve özel sektör tarafından yapılmasına, denetlenen konu, denetimin yapıldığı zaman ile denetim çalışmalarında benimsenen yaklaşımlar bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür.

Genel olarak kullanılan sınıflandırma ise; denetimin amacı ve konusuna göre, denetimin niteliğine göre ve denetimi yapan kişilerin niteliği ve statüsüne göre yapılan sınıflandırmadır.<sup>5</sup>

### **1.2.1.Denetimin Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri**

#### **1.2.1.1.Muhasebe Denetimi ( Finansal Tablolar Denetimi )**

Muhasebe denetimi, bir işletmenin mali, tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.<sup>6</sup>

Muhasebe denetiminde finansal tablolar incelemeye alındığı için bu denetime finansal tablolar denetimi de denilmektedir.

Finansal tabloların amacı TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında açıklanmıştır. Finansal tablolar dediğimiz bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar setinden oluşan tablolar geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almasına yardımcı olan, işletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamayı amaçlayan tablolardır.

<sup>5</sup> Hasan KAVAL, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.9

<sup>6</sup> Hasan KAVAL, s.10

### **1.2.1.2.Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi kanunları, iş kanunları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimi tarafından işletmeyi daha kolay ve verimli yönetmek için geliştirilen yönetmelik, emir ve talimatnamelere uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir.<sup>7</sup>

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir.<sup>8</sup>

### **1.2.1.3.Faaliyet Denetimi ( Performans Denetimi)**

Faaliyet denetimi işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir.<sup>9</sup>

Faaliyet denetimi bu yönüyle işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini ve iş akışlarının saptamaya çalışan geniş kapsamlı bir faaliyetler bütünüdür.

Faaliyet denetimi yapılırken denetçi tarafından kullanılacak olan kıstaslar işletme bütçeleri, sektör ortalamaları veya işletmenin belirlemiş olduğu başarı ölçütleri olabilir.

## **1.2.2.Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri**

### **1.2.2.1.Sürekli Denetim**

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Hasan KAVAL, s.11

<sup>8</sup> Nejat BOZKURT, Muhasebe Denetimi, 5.Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, s.28

<sup>9</sup> Ersin GÜREDİN, s.17

<sup>10</sup> Hasan KAVAL, s.13

### **1.2.2.2.Sınırlı Denetim**

Bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin ara mali tablolarının yıllık denetimini yapan denetim şirketi tarafından denetlenmesine sınırlı denetim adı verilmektedir.

### **1.2.2.3.Özel Denetim**

Özel denetim, belirli konularda örneğin işletmelerin birleşme, devir, bölünme, tasfiye gibi durumlarında, karar vericilere bilgi sağlamak ve tafsiyede bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür.

## **1.2.3.Denetimin Niteliğine ve Statüsüne Göre Denetim Türleri**

### **1.2.3.1.İç Denetim**

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olup, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmada yardımcı olur.<sup>11</sup>

İşletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir denetleme aracı vazifesi gören iç denetim konu olarak hem finansal nitelikli işlemler hem de finansal nitelikte olmayan işlemler ile ilgilenmektedir.<sup>12</sup>

İç denetimin finansal denetim yönü, mali tablolara temel oluşturan muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini kontrol eder. Bu yönüyle iç denetim aynı zamanda bir uygunluk denetimidir.

<sup>11</sup> Ömer DUMAN, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, 2.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.15

<sup>12</sup> Ömer DUMAN, s.15

İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermediğini belirler. Bu yönüyle ise iç denetim faaliyet denetimini yerine getirmiş olur.

### **1.2.3.2.Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, finansal tabloların uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebiyle ve hazırlanacak bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, belirli bir ücret karşılığında yapılan denetim faaliyetidir.

Bağımsız denetimin diğer denetim türlerinden ayrılan en önemli özelliği, denetçinin serbest meslek icra ediyor olmasıdır.

### **1.2.3.3.Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, yürütme organına bağlı çeşitli birimler tarafından gerçekleştirilen, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına bu görevi ihtiva eden birimler tarafından uygunluk ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır.

Denetim görevini yerine getiren kamu kurumları arasında; Devlet Denetleme Kurumu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu, Vergi Denetim Kurulu, Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu vb. sayılabilir.

## **1.3.DENETÇİ TÜRLERİ**

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.<sup>13</sup>

Başka bir tanıma göre denetçi; denetim faaliyetlerini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Ersin GÜREDİN, s.19

<sup>14</sup> Nejat BOZKURT, s.31

Denetçiler, yerine getirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin içeriğine ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçileridir.

### **1.3.1.İç Denetçi**

Bir işletmenin personeli olarak, işletme içerisinde denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan personele iç denetçi denir.

Temel amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerinin yürütmektir. İşletmede olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkarabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevleri arasındadır.

Son yıllardaki değişimler sonucunda iç denetçiler işletmelerde risk unsurunun değerlendirilmesinde önemli bir yer edinmiştir.

### **1.3.2.Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetçi, denetimini yaptıkları işletmeler ile işçi-işveren ilişkisi içinde olmayan, işletmelere profesyonel olarak hizmet sunan uzman kişilere veya denetim şirketleri şeklinde örgütlenen kişilere denir.

### **1.3.3.Kamu Denetçisi**

Kamu kurumlarına bağı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi adı verilir.<sup>15</sup>

Kamu denetçilerinin kendi kurumlarına yapmış oldukları denetim iç denetim olarak adlandırılırken, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları denetim faaliyeti ise kamu denetimidir.

---

<sup>15</sup> Nejat BOZKURT, s.33



## 1.4.DENETİM STANDARTLARI

Finansal tablolar denetiminin, finansal tablo kullanıcıları açısından önem arz etmesi sebebiyle denetim faaliyetlerinin belirli bir kalite çerçevesinde ve seviyesinde yürütülmesi gerekmektedir.

Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir. Çünkü gerçekte, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan yararlanan kişilerin, çoğu zaman bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda, yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmadıkları düşünülmektedir.<sup>16</sup>

Denetim standartları, yapılan denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin bir kurallar bütünü olup, denetçinin denetim faaliyetini yerine getirirken izlemesi gereken yolu belirtmekte ve denetim faaliyetinin başından sonuna kadar bütün denetim sürecini kapsamaktadır.

### 1.4.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür.<sup>17</sup>

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bir yasada hüküm bulmamasına rağmen değişik meslek kuruluşları denetim standartlarına yönelik çalışma yapmakta ve çalışmalarını bir raporla sonuçlandırmaktadırlar. Diğer ülkeler de bu raporlardan bilgi edinerek kendi mevzuatlarında denetim standartlarına ilişkin kuralları belirlemektedirler.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, kendi içerisinde üç ana başlık altında toplanan on adet standarttan oluşmaktadır. Bu üç ana başlık genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır.

<sup>16</sup> Adnan DÖNMEZ, vd. , Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2005-9, s.53

<sup>17</sup> Ömer DUMAN, s.44

### **1.4.1.1.Genel Standartlar**

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından hedeflenen sonuçların alınabilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsar. Bunlar denetimin üstlenilmesinde, planlamasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kurallardır. Bu bakımdan genel standartlar denetçinin kendisine has kurallar olup, kişinin mesleki ehliyeti ve yaptığı işin kalitesiyle ilgilidir.

Genel standartlar, mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen standardı olmak üzere üç standarttan oluşur.

#### **1.4.1.1.1.Bağımsızlık Standardı**

Denetçinin bağımsızlığı, denetçinin tarafsız düşünme yeteneğine, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak objektif davranma becerisine sahip olmayı ifade etmektedir.<sup>18</sup>

Muhasebenin en temel kavramı sosyal sorumluluktur. Sosyal sorumluluk, muhasebe ve denetim uygulamalarında belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesini ifade etmektedir. Bu kavrama bağlılık, muhasebe uygulamalarının ve bu sürecin sonunda ortaya çıkan muhasebe bilgisinin, hiç kimsenin çıkarını öne çıkarmadan, adil ve dürüstçe ortaya konulmasının bir göstergesidir.<sup>19</sup>

Denetçi açısından başka bir meslek üyesinin ortaya koyduğu bilginin doğruluğunun, bir uzman sıfatıyla genel kabul görmüş denetim standartlarına ve diğer ölçütlere göre araştırıp onaylayan ve böylece bilgisinin doğruluğuna güven duyulmasını sağlayan kişi olarak önem kazanmaktadır.

#### **1.4.1.1.2.Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

Mesleki dikkat ve titizlikten anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlanmasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına ve denetlenen işletme ile ilgili bazı ticari sınırların

<sup>18</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, 1.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, s. 19

<sup>19</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , s. 19

saklanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır.<sup>20</sup>

#### **1.4.1.1.3.Eğitim ve Yeterlilik Standardı**

Mesleki eğitim ve yeterlilik, muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli olan meslek bilgisi ve bu bilgiye sahip olunduğunu kanıtlayan belgenin yanında, denetim birikimi ve deneyimine sahip olmayı ifade etmektedir.<sup>21</sup>

#### **1.4.1.2.Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının belirlenmesi, denetim işlemlerinin nasıl yerine getirileceğinin belirlenmesi ve denetim sonuçlarının raporlanmasına kadar geçen süredeki uygulamaların nasıl gerçekleştirileceğini belirleyen standartlardır.

Çalışma alanı standartları, denetimin planlanması ve gözetimi standardı, iç kontrolün incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardı olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

##### **1.4.1.2.1.Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı**

Denetimin planlanması ve gözetimi standardı, denetim çalışmasının yeterli bir biçimde planlanmasını ve denetçi yardımcılarının uygun bir şekilde gözlemlenerek kontrol edilmesini ifade etmektedir.

Denetim uygulamalarında kullanılacak zaman, işgücü ve benzeri diğer kaynaklarının belirlenmesi anlamına gelen denetim planı, denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için gereklidir.

##### **1.4.1.2.2.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı**

Denetim faaliyetinin planlanması ve kapsamının belirlenebilmesi için denetim faaliyetine konu olan şirketin iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecinde belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Güçlü bir iç kontrole sahip işletmelerde denetim

<sup>20</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , s. 19

<sup>21</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , s. 18

kapsamı daha dar tutulur, denetim süresi kısalmır, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir.<sup>22</sup>

#### **1.4.1.2.3.Kanıt Toplama Standardı**

İncelenen finansal tablolar hakkında bir sonuca ve görüşe varılablmesine yardımcı olmak amacıyla, birtakım kanıtların toplanması gerekmektedir.

Denetçinin toplayacağı kanıtların sayısı, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğine, genel olarak denetlenen işletmenin durumuna göre belirlenmektedir.

Kanıt toplama aşamasında, gözlem, soruşturma, belge incelemesi, yeniden hesaplama gibi teknikler kullanılmaktadır.

#### **1.4.1.3.Raporlama Standartları**

Denetim faaliyetleri sonucunda oluşan denetim sonuçlarının ilgili taraflara ne şekilde açıklanacağı belirlendiği standartlardır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, muhasebe ilkelerinde tutarlılık, yeterli açıklama ve görüş bildirme standartları olmak üzere dört adet standarttan oluşur.

##### **1.4.1.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Bu standart, denetlenen işletmenin finansal tablolarının GKGMİ' ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetim raporunda belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini tümüyle belgelemiş, muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde kaydetmiş ve mali tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak o tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin belirler ve bu sonucu denetim raporunda açıklar.

##### **1.4.1.3.2.Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı**

Muhasebe bilgilerinin incelenerek, değerlendirilmesi aşamasında dönemler itibariyle elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir. Dönemler

---

<sup>22</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , s. 21

itibariyle muhasebe uygulamalarında farklı ilkelerin belirlenmesi, karşılaştırma yapabilme olanağını ortadan kaldırdığı için bilgi kullanıcıları gerekli finansal analizleri yapamayacaklardır.

Denetçi, böyle bir değişiklik yapıp yapılmadığını araştırmalı ve herhangi bir değişiklik var ise bunun mali tablolara etkilerinin ne olduğu konusuna denetim raporunda bilgi vermesi gerekmektedir.

#### **1.4.1.3.3.Yeterli Açıklama Standardı**

Denetim raporunda aksi ifade edilmedikçe, incelenen finansal tablolarda bulunan açıklayıcı bilgilerin yeterli düzeyde olduğu kabul edilir.

Bilgilerin yeterli olmadığı durumlarda denetçi ek bilgiler ile yetersiz gördüğü açıklamalara raporunda yer vererek bilgi akışını yeniden düzenlemelidir.

#### **1.4.1.3.4.Görüş Bildirme Standardı**

Denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan sonuç denetim raporunda, mali tabloların bütünü ile ilgili bir görüş ortaya koymalı ve bu görüş olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır.<sup>23</sup>

#### **1.4.2.Türkiye Denetim Standartları**

Ülkemizde genel kabul görmüş denetim standartları ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konudaki düzenlemeler, sektörel bazda düzenleyici kurumların veya kurulların çalışmalarında ve kendi öncelikleri çerçevesinde yer almaktadır.

Ülkemizde sermaye piyasasında faaliyette bulunan şirketlerle ilgili düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası kurulu gözetiminde, bankalar ve özel finans kurumları ile ilgili düzenlemeler, Bankalar Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gözetiminde, sigorta ve reasürans şirketleri ile ilgili düzenlemeler ilgili mevzuat çerçevesinde Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı gözetiminde yürütülmektedir.

---

<sup>23</sup> Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd. , s. 24

Bunun yanında işletmeleri ticari faaliyetleri ile ilgili genel çerçeve TTK ve ilgili mevzuata göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığı gözetiminde, muhasebe meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları 3568 sayılı yasa ve ilgili mevzuat çerçevesinde TÜRMOB ve ilgili meslek kurullar aracılığıyla Maliye Bakanlığı gözetiminde ve yine yukarıdaki düzenlemelerin dışında olan tüm işletmelerin muhasebe ve değerlendirme uygulamaları, VUK ve ilgili çok geniş bir mevzuat ve bununla bağlantılı olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde, vergilendirme ağırlıklı bir bakış açısıyla Maliye Bakanlığı gözetiminde yürütülmektedir.

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili olarak yapılan son düzenleme ise, Kamu Gözetim Kurumu kurulmasıdır. KGK’nın amacı; Türkiye Muhasebe Standartları’nı oluşturmak, yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

#### **1.4.3.Uluslararası Denetim Standartları**

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes - Oxley Yasası ile yatırımcıların güven duygusunu pekiştirmek amacıyla halka açık şirketlerin denetiminin gözden geçirilmesi ve denetim firmalarının bağımsızlığının korunması için etkin önlemler alınması kararlaştırılmış ve denetim firmalarının rotasyona tabi tutularak, denetimini üstlendikleri şirketler ile danışmanlık anlaşmaları imzalamaları yasaklanmıştır.

Uluslararası alanda başta gelen düzenleyici birim Uluslararası Muhasebeciler Federasyonudur (IFAC). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, kendi içerisinde kurduğu değişik komiteler ve çalışma grupları ile uluslararası denetim standartlarını belirlemektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM, VERGİ DENETİMİ, BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI

#### 2.1.İÇ DENETİM

##### 2.1.1.İç Denetimin Tanımı

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.<sup>24</sup>

İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.<sup>25</sup>

##### 2.1.2.İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetimin amacı; gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili objektif analizler, değerlendirmeler yaparak yönetime görevlerini yerine getirmede yardımcı olmaktır.

İç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.<sup>26</sup>

İç denetim, üst yönetim için aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyede bulunur.<sup>27</sup>

İç denetim birimi, işletme içerisinde yerine getirilen faaliyetlerin işletme yönetimi tarafından belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmekle görevli bir birimdir.

<sup>24</sup> TİDE, Uluslararası İç Denetim Standartları

<sup>25</sup> Pınar TOK, Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik, Yüksek Lisans Tezi, s.36

<sup>26</sup> Ersin GÜREDİN, S.15

<sup>27</sup> Ersin GÜREDİN, s.15

İç denetim kurum çalışanlarının kendilerine düşen görevleri etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla, kurumun yöneticileri arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

### **2.1.3.İç Denetimin Alanı**

İç denetimin alanı uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimleri olmak üzere beş ana gruba ayrılabilir.

#### **2.1.3.1.Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yönelik bir denetim biçimidir.

İşletmeler açısından uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam kurum içinden olabileceği gibi, kurum dışından da olabilir.<sup>28</sup>

#### **2.1.3.2.Performans Denetimi**

Faaliyet denetimi olarak da ifade edilen bu denetim şeklinde kurumun önceden saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır. Bu açıdan performans denetimi, kurum faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinden denetlenmesidir.<sup>29</sup>

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliğinin tanımına göre performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim ilkeleri, uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesini, kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelemesi de dâhil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kuruluşların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Ersin GÜREDİN, s.14

<sup>29</sup> Derya KUBALI, Performans Denetimi, s.32

<sup>30</sup> Pınar TOK, s.40



### 2.1.3.3.Mali Denetim

Mali denetim, mali tabloların denetimi ve finansal denetim olarak da ifade edilmektedir. Mali denetim, bir kurumun mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelemesini içerir.<sup>31</sup>

Mali tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere göre uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, finansal durumlardaki değişmeler tablosu vs.dir. Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar.<sup>32</sup>

### 2.1.3.4.Bilgi Teknolojisi Denetimi

Muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, kuskusuz bu faaliyetlerin bilgisayar ortamında denetlenmesini de gündeme getirmiştir. Bu durum günümüzde “deftersiz muhasebe (paperless accounting)” ve “bilgisayar ortamında denetim (paperless auditing)” kavramlarıyla ifade edilmektedir. Dolayısıyla, defter ve belgelerin ortadan kalkmaya başladığı bir ortamda, denetim faaliyetleri de buna uyum sağlayıcı yönde gelişmektedir.<sup>33</sup>

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrol ağının yeterince etkin olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemlerinin üzerinde etkin ve güçlü kontrol mekanizmalarının olması gerekmektedir.

### 2.1.3.5.Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, kalite ve uygunluğunun

---

<sup>31</sup> Pınar TOK, s.41

<sup>32</sup> Ersin GÜREDİN, s.14

<sup>33</sup> Yavuz ÇİFTÇİ, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 62, Mart-2003, s.2-3

araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.<sup>34</sup>

Sistem denetiminde, denetlenen kurumun mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğın sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır.<sup>35</sup>

### **2.1.4.İç Denetimin Unsurları**

İç denetimin unsurları iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşınması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur.<sup>36</sup>

#### **2.1.4.1.Değer Katma**

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>37</sup>

#### **2.1.4.2.Güvence Sağlama ve Danışmanlık**

Güvence Hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.<sup>38</sup>

<sup>34</sup> Ahmet BAŞPINAR, Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Maliye Dergisi, Sayı 151,s.26)

<sup>35</sup> Pınar TOK, s.43

<sup>36</sup> Şener GÖNÜLAÇAR, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *ali Hukuk Dergisi*, Sayı 130-131, Temmuz- Ağustos, Eylül- Ekim 2007, Ankara, s.7.

<sup>37</sup> Ersin GÜREDİN,1994, s.176

<sup>38</sup> Şenel GÖNÜLAÇAR, s.7

İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, örgütün faaliyetlerini iyileştirmeye, bu faaliyetlere değer katmaya, risk yönetimini ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmeye ve güçlendirmeye yönelik önerilerde bulunulmasını gerektirmektedir.

#### **2.1.4.3.Standartlara Uygunluk**

Denetim standartları, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında denetçiye kılavuzluk yapan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.

İç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere kendi arasında üç bölüme ayrılabilir.

Nitelik Standartları; iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir.

Performans Standartları; iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar.

Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları belirli görev türlerine tatbik edilir. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri için oluşturulmuştur.<sup>39</sup>

#### **2.1.4.4.Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

Bağımsızlık; objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek için, iç denetim birimi başkanının işlevsel olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari açıdan ise kurumun İcra Başkanı düzeyinde bir kişiye bağlı olması gerekir. Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi; kurumun yönetim süreçlerinin etkililiği ile operasyonel, teknik, mali ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır.

---

<sup>39</sup> Pınar TOK, s.46

Söz konusu tanımın ikinci önemli unsuru ise tarafsızlıktır (objektiflik). Tarafsızlıktan kasıt, iç denetimi gerçekleştiren meslek profesyonellerinin iç denetim faaliyeti sırasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak sübjektiflikten tamamıyla uzak durmaları, inceleme, yorum, değerlendirme ve önerilerde gereken tüm özen ve dikkat sarf edilerek yapıldığının güvence altına alınmasıdır.<sup>40</sup>

#### **2.1.4.5.Risk Odaklı Denetim**

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.<sup>41</sup>

Her kişi ve her kurum risklerle karşı karşıyadır. Ekonomik teori, yatırımcıların risk aldıkları takdirde ödül toplayacaklarını öğretir. Riskler yok edilmesi gereken şeytanlar değildir. Bununla birlikte, kazanılan ödülleri azami düzeye çıkartmak ve nihai sonuçlardaki değişkenliği azaltmak için, yönetim konusunda sorumlu olanların kurumlarının karşı karşıya olduğu riskleri belirlemesi ve tanımlaması, bu riskleri değerlendirmesi, bu risklerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesi ve kabul edilebilir düzeyde değilse, bu risklere karşı gereken önlemleri alması gerekir. Daha sonra, yönetim sorumluları, bu önlemlerin uygulamasını izlemeli ve risklerin gerektiği gibi belirlendiğinden emin olmalıdırlar. İşte bu, risk yönetimidir.<sup>42</sup>

#### **2.1.4.6.Meslek Ahlak Kuralları**

Meslek ahlak kuralları, mesleğin bağımsızlığını ve tarafsızlığını ortadan kaldıracabilecek bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetlerinin yerine getirilebilmesini sağlayan değerler ve yükümlülükler birleşimidir.

İç denetçilerin uyması gereken ahlak ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık, gizlilik ve meslek sırlarını saklama, yeterli bilgi ve beceriye sahip olma olarak tanımlanabilir.

---

<sup>40</sup> Şenel GÖNÜLAÇAR, s.7

<sup>41</sup> Şenel GÖNÜLAÇAR, s.7

<sup>42</sup> Pınar TOK, s.47

### 2.1.5.İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim dar anlamda işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve işletme politikalarının başarısını ölçmeye, işletme içinde üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya, finansal olayların muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak kayıtlara alınmasını, mali tabloların gerçek durumunu yansıtmasını sağlamaya ve işletme varlıklarını gösteren denetim olgusudur. İç Kontrol Sistemi ise başlı başına bir denetim olgusu olmamakla birlikte hemen hemen aynı gayeye yönelik olarak belirlenen prosedürlerdir.<sup>43</sup>

İşletmede iç denetçiler, iç kontrol yapısının bekçileri konumundadır. İç denetçiler, işletmenin gövdesi ile tepe yönetimi arasında köprü görevi yaparlar. İşletmede kurmay görev alan iç denetçiler, verdikleri raporlar aracılığı ile iç kontrol yapısının başarıya ulaşmasında temel özellik taşırlar.<sup>44</sup>

## 2.2.VERGİ DENETİMİ

### 2.2.1.Vergi Denetimi Kavramı

Vergi, “kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir”. Devletin vergi alması ile ekonomik olaylar arasında tek taraflı iradeye dayanma gibi önemli bir fark mevcuttur. Bütün cebri işlerde olduğu gibi vergi de toplum açısından gönülsüz olarak yerine getirilen bir edimdir.

Verginin temel amacı kamuya kaynak yaratmak, sosyal açıdan ise gelirin adaletli dağıtımını sağlamaktır.

Türk vergi sisteminde beyan esaslı temel alınmış ve gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve benzeri vergi türlerinde mükellefler gerçekleştirdikleri vergiye tabi ekonomik işlemleri düzenledikleri defter ve belgelere kaydetmekte ve bu kayıtlara dayanarak verecekleri beyannameler üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

<sup>43</sup> Ünzüle Kaya, Gıda Pazarlama ve Dağıtım İşletmelerinde İç Denetim, Yüksek Lisans Tezi, s.27

<sup>44</sup> Nejat BOZKURT, s.125

Yükümlülerin kazanç ve iratlarını kendilerinin beyan etmeleri esasına dayanan beyan usulünde, gerçek matrahların beyan edilmesini sağlamak bakımından vergi idaresinin gözetim, denetim ve incelemesi son derece yaşamsal önemdedir. Beyan usulünün kötüye kullanılmaması ve etkin işlenmesi bakımından sürecin içinde etkin işleyen bir denetim ve inceleme mekanizmasının kurulmuş olması gerekir.

Vergi beyannamelerinin aksi kanıtlanıncaya kadar verilen beyannamelerin hukuki olarak doğru olduğu kabul edilmiştir.

## **2.2.2.Vergi Denetiminin Türleri**

### **2.2.2.1.Yoklama**

Yoklama, bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için yapılan faaliyetlerdir.

Vergi Usul Kanununun 127 'nci maddesinde düzenlenen yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.<sup>45</sup>

Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni

---

<sup>45</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 127

defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, yetkisini haizdirler.

#### **2.2.2.2.Vergi İncelemesi**

Türk vergi sistemi elde edilen gelir veya kazancın mükellef tarafından beyan edilmesi esasına dayalıdır. Bu durum mükellef beyanlarının doğruluğunun tespit edilmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Buna göre bu işlem, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır.<sup>46</sup>

#### **2.2.2.3.Aramalı İnceleme**

Vergi idaresinin mükellef beyanının doğruluğunu teyit etme yollarından bir diğeri ve koşulları itibariyle en ağır olanı aramalı incelemedir.

Mükellefler ve vergi sorumlularınca vergi kanunlarına göre, ödenmesi gereken vergilerin doğru ödenip ödenmediği normal olarak, vergi incelemeleri ile kontrol edilir. Ancak mükelleflerin vergi kaçırdığına ilişkin ciddi belirtilerin bulunması, ceza mahkemelerinde dava açılmasını da gerektirecek delillerin ortaya çıkması durumunda inceleme elemanları matrah takdiri için gerekli verilere ve suçu ortaya çıkaracak diğer

<sup>46</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi

delillere ulaşmak için Vergi Usul Kanunu Madde 142 ve 147'nci tanımlanmış olan "Aramalı İnceleme" yöntemine başvururlar.

### **2.2.3.Vergi Denetiminin Amaçları**

Vergi denetiminin amacının, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek ek bir gelir sağlamak olduğu ifade edilebilir.

Asıl amaç bu olmakla birlikte vergi denetimi yoluyla mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve etkinlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo- ekonomik amaçlara ulaşılması da mümkündür. Bu anlamda vergi denetiminin amacı, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu fonksiyonlar paralelinde vergi denetiminin mali, sosyal, ekonomik, hukuksal amaçlarının bulunduğu görülmektedir.<sup>47</sup>

#### **2.2.3.1.Mali Amaçlar**

Vergi denetimi öncelikle ilave gelir sağlama amacına yönelik bir uygulama biçimidir.

Mevcut vergi potansiyelinin belirlenmesi, vergide kayıt dışılığın ortadan kaldırılmaya çalışılması ve vergilerin gerçeğine uygun olarak alınması devletim mali açıdan önemli ölçüde rahatlamasını sağlamaktadır.

#### **2.2.3.2.Ekonomik Amaçlar**

Devletler ekonomik büyümeyi sağlamak ve gelir dağılımını düzenlemek amacıyla vergilerden yararlanmaktadır. Bu amaçlara ulaşmak için en etkili yöntem vergilerin etkin bir şekilde uygulanmasıdır.

Vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle, kamu gelirlerinin giderleri karşılayamaması sonucu, borçlanma yapılması, enflasyona gidilmesi, vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergiler konulması, ülke ekonomisini değişik biçimlerde etkilemektedir. Bu bakımdan, ekonomik dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi

---

<sup>47</sup> Ali ÖVET, Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, s.12



için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekir. Bu ise, vergi kaybı ve kaçığı sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi denetimine önem vermeyi zorunlu kılar.<sup>48</sup>

### **2.2.3.3.Sosyal Amaçlar**

Vergiler, gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle gelir dağılımının etkin olarak oluşturulmasına katkı sağlamaktadır.

Vergilendirmenin sosyal amaçlı politikalar yönünden kullanılması; verginin ödeme gücüne göre alınması ve gelir dağılımının olumlu yönde etkilenmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu sosyal amacın sağlanması da yine vergi kanunlarına tam olarak uyum ile ve bununla birlikte de etkin bir vergi denetimi ile gerçekleşmektedir.<sup>49</sup>

### **2.2.3.4.Hukuki Amaçlar**

Vergi incelemesinden beklenen amaçlardan biri de mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek suretiyle, kanunlara daha saygılı olmalarına olanak vermek ve kanunları hafife almalarını önlemektir.<sup>50</sup>

## **2.2.4.Vergi Denetiminin Fonksiyonları**

### **2.2.4.1.Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu**

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçığını bulucu ve önleyici işlevleri dışında, mükellefler yönünden eğitici işlevinden de söz edilmektedir. İnceleme süresi boyunca gerek görülen hususlarda mükellefin aydınlatılması, hata ve eksiklikleri konusunda uyarıcı mahiyette bilgi verilmesi ve eleştirilmesi, mükellef üzerinde eğitici rol oynamaktadır.<sup>51</sup>

### **2.2.4.2.Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu**

Vergi incelemelerinin önleme işlevi gerçekte araştırma işlevinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi incelemelerinin vergi kayıplarını, kaçaklarını

<sup>48</sup> Murat KOÇ, Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü, Doktora Tezi, s.95

<sup>49</sup> Ayşe ŞAAN, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetimini Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, s.42

<sup>50</sup> Murat KOÇ, s.96

<sup>51</sup> Ayşe ŞAAN, s.44

önlemesi uzun dönemde gerçekleşen bir olaydır. Yalnızca bir kere inceleme yapılarak sürekli olarak vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi mümkün değildir. Vergi incelemelerinde süreklilik ve tekrar, önleme işlevinin temelini oluşturur.

### **2.2.4.3.Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu**

Vergi denetimi, mükelleflerin ve vergi idaresinin vergi yasalarının koymuş olduğu kurallar çerçevesinde davranmasını sağlamak, potansiyel vergi kaynaklarını araştırarak vergilendirmek, yükümlülerin vermiş oldukları beyanlarının doğruluğunu araştırmak, faaliyetlerini yerine getirerek vergi sistemine katkıda bulunmaktır.

Araştırma fonksiyonunun en önemli aracı vergi incelemeleridir. Araştırma esas olarak incelenen kişilerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinden ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir.<sup>52</sup>

## **2.3.BAĞIMSIZ DENETİM**

### **2.3.1.Bağımsız Denetim Kavramı**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen KHK'da yer alan tanıma 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."<sup>53</sup>

Dış denetim olarak da ifade edebileceğimiz mali tabloların bağımsız denetimi, bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü, muhasebe standartları ile yasal hükümlere uygunluğu açısından bir kanaate ulaşmak amacıyla, bu

<sup>52</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 4.Baskı, 1.cilt, s.101

<sup>53</sup> 6102 Sayılı Kanun, 26.09.2011 Tarih ve 660 Nolu KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkına KHK, md.2, s.1

işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesidir.

Bağımsız denetçi ise denetçiliği meslek olarak yerine getiren ve ücretini denetlediği kurumdan alan, bir başka kurum veya kamu kurumlarına bağlı olmayan kişilerdir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen KHK'da (Kanun Hükmünde Kararname) ise “bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 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 kişileri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

İnceleme sonucunda rapor hazırlayarak bu raporu işveren kişi ya da kuruma sunan bağımsız denetçilerin görevleri kendilerine verilen iş ile sınırlıdır ve bağımsız denetçi tarafından, denetim görevinin ihmal edilmesi Türk Ceza Kanunu açısından suç teşkil etmektedir.

### **2.3.2. Bağımsız Denetimin Amaçları**

Bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesi, 1844 yılında İngiltere'de başlamıştır. O tarihten günümüze dünyadaki sosyo-ekonomik değişikliklere bağlı olarak bağımsız denetim amaçlarında ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir.

Tablo 2.1.' de bağımsız denetim ve hizmet verdiği sosyo-ekonomik çevre arasındaki yakın ilişki görülmektedir.<sup>54</sup>

Tablo 2.1. incelendiğinde, denetim ile ilgili ilk gelişmeler, orta çağda İngiltere'de başlamıştır. Bu dönemde, bağımsız denetim çevresi, küçük ev sanayileri ve bireysel ticari girişimlerden oluşmakta iken ticari işletmeler, hissedarlara, fonların dürüst kullanıldığı konusunda hesap vermekteydi. Bağımsız denetimin amacı, hata ve

<sup>54</sup> Ebru ESENDEMİR, Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, s.25

hilelerin tespit edilmesi idi. Bu amacı gerçekleştirmek için, işletmeler ve hesap kayıtları detaylı incelenmekte, hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılık araştırılmaktaydı.

1844 yılında, sanayi devrimin etkisiyle, bağımsız denetim, İngiltere’de zorunlu hale gelmiştir ve denetim mesleği için 1920’lere kadar sürecek yeni bir dönem başlamıştır. Bu dönemde şirket sayılarının ve büyüklüğünün artmasıyla, profesyonel muhasebeci ve denetçi sayılarında da artış meydana gelmiştir. Ticari işletmeler, hissedarların yanı sıra, kredi kurumlarına da hesap vermeye başlamıştır. Hesap verme yükümlülüğünün kapsamı değişmezken, denetim amaçlarına, borç ödeme gücünün tespit edilmesi eklenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek için, mevcut denetim tekniklerinin yanı sıra, az da olsa, varlıkların fiziksel olarak gözlemlenmesine ve dışarıdan elde edilecek kanıtların kullanılmasına başlanmıştır.

1920’ler ile 1960’lar arasında geçen sürede bağımsız denetimle ilgili gelişmeler, İngiltere sınırlarını aşarak ABD’ye doğru ilerlemeye başlamıştır. Günümüzdeki uluslararası şirketlerin ve finansal piyasaların, temellerinin atıldığı bu dönemde, şirketlerin büyümesinde öz sermaye ve profesyonel yöneticiliğin önemi artmış, kurumsal anlamda yatırımcılar ortaya çıkmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaşlarına, hissedarlar ve kredi kurumlarının yanı sıra, kurumsal yatırımcılar da eklenmiştir. Ticari işletmeler, geçmişte, sadece fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı konusunda hesap verirken, artık kaynakların karlı kullanımı konusunda da hesap vermeye başlamışlardır. Hata ve hilelerin tespit edilmesi önemini kaybetmiş, gelir tablosu daha önemli hale gelirken, bilançonun da kullanımı devam etmiştir.

Bankacılık sisteminin gelişmesiyle birlikte, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi, esas denetim amacı haline gelmiştir. İç kontrol, örneklemeyle dayalı incelemeler, fiziksel gözlem vb. denetim tekniklerinin kullanılması yaygın hale gelmiştir. Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı sorgulanmaya başlanmış, ilklerin yaşandığı bu dönemde, finansal krizlerin ilki olan, Wall Street krizi de bu dönemde yaşanmıştır.

1960’lar ve 1990’lar arasında yer alan döneme gelindiğinde, denetimle ilgili gelişmelerin merkezinin ABD olduğu görülmektedir. Kurumsal yatırımcı ve profesyonel yöneticilerin hakim olduğu bu dönemde, işletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet artmıştır. Ticari işletmelerin hesap verdiği paydaş grubunun,

daha da genişleyerek; hissedarlar, kredi kurumları, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve toplumun genelinden oluştuğu görülmektedir. Bu dönemde denetimin amacı, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinin tespit edilmesi ile yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamaktan oluşmaktadır. Bu dönemde, bilgi teknolojilerinin önemi ve istatistiksel örnekleme olan güven artmıştır. Riske dayalı denetim kapsamında, müşteri, işletme ve sektör araştırılmış, denetim riskine yönelik analitik incelemeler yapılmış, iç kontrole dayalı güven tetkik edilmiştir.

Günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemendir. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı artmaktadır. 2002 yılına gelindiğinde, 8 büyük denetim kuruluşunun, dörde düştüğü görülmektedir.

Tablo 2.1. Bağımsız Denetim ve Hizmet Verdiği Sosyo-Ekonomik Çevre Arasındaki İlişki

Dönem	Bağımsız Denetim ile İlgili Gelişmelerin Merkezi	Ticari İşletmelerin ve Bağımsız Denetim Çevresinin Temel Özellikleri	Ticari İşletmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü Nevi?		Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri
			Kime?	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı		
Ortaçağ-1844	İngiltere	Küçük ev sanayileri Bireysel ticari girişimler Sanayi Devrimi ile birlikte sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı	-İşletme sahipleri (Hissedarlar)	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	Hilelerin tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1844-1920'ler	İngiltere	-Şirketlerin sayısının ve büyüklüğünün artması -Yöneticiliğin ortaklardan ayrılması (Profesyonel muhasebeci ve denetçi sayısında artış)	-Hissedarlar -Kredi kurumları	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	-Hilelerin tespit edilmesi -Hataların tespit edilmesi -Borç ödeme gücünün tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Varlıkların fiziksel gözlemlerinin ve dış kanıtların az kullanımı -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1920'ler-1960'lar	İngiltere'den ABD'ye doğru kayma	-Wall Street Krizi ve Büyük Depresyon -Şirketlerin büyümesinde, sermayenin öneminin artması -Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkması -Profesyonel yöneticiliğin, ortaklardan ayrılmasının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar	Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetim amacı olmaktan çıktı ve önemini kaybetti (Gelir Tablosu ve Bilanço Denetimi)	-İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler -Fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması -Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığı
1960'lar-1990'lar	ABD	-Büyük işletmeler satın almalar ve birleşmeler yoluyla gelişmeye devam etti. -Çokuluslu işletmelerin sayısı arttı -Ortakların çıkarlarından ayrılan profesyonel yöneticilerin egemenliği -Vergilendirmenin önemi arttı -Kurumsal yatırımcının hakimiyeti -İşletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet arttı -1987 Hisse Senedi Piyasasının çöküşü	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal sorumluluklar	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak	-İşletme içi ve dışı çeşitli kanıtların detaylı incelenmesi -Bilgi teknolojilerinin öneminin artması -İstatistiksel örnekleme güveninin artması -Riske dayalı denetim: -Müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi -Denetim riskine yönelik analitik incelemeler -İç kontrole dayalı güvenin tetkiki
1990'lar-günümüz	Esas olarak ABD, ancak giderek globalleşme	-Batı ekonomilerinde çok uluslu işletmelerin ve denetim kuruluşlarının egemenliği - Teknolojik gelişmelerin, kurumsal işletme çevrelerini her yönden etkilemesi -Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması -Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması -"8 Büyük"ün, "4 Büyük"e düşmesiyle birlikte, bağımsız denetimde konsantrasyonun artması - 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenlemelerin artması -Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımının yaygınlaşması	-Hissedarlar -Kredi kurumları -Yatırımcılar -Müşteriler -Tedarikçiler -Toplumun geneli	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı -Daha kapsamlı sosyal ve çevre sorumlulukları	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilere kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak (2002 yılından itibaren bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı) -İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğunun artması -Önemli konularla ilgili düzenleyici kuruluşlara bilgi verme beklentisi arttı -Kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek	-Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlamak - Müşterinin, işletmenin, içinde bulunduğu sektörün ve özellikle risklerin çok dikkatli incelenmesi - Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi - e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekli denetimin ortaya çıkması)

### **2.3.3.Bağımsız Denetim Türleri**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına göre denetim türleri Sürekli Denetim, Sınırlı Denetim ve Özel Denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

#### **2.3.3.1.Sürekli Denetim**

Ekonominin sürekli gelişmesi ile ortaya çıkan kısa süreli bilgi ihtiyacı rapor sürelerinin kısalması ve denetlenmesi süreçlerini de etkilemiş böylelikle sürekli denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Tanımda geçen süreklilik denetimin sadece bir veya birkaç yıl ile sınırlandırılmaksızın devamlılık arz edecek şekilde yapılmasını ifade etmektedir.

#### **2.3.3.2.Sınırlı Denetim**

Sınırlı denetim (İnceleme), hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları ve emeklilik yatırım fonları şirketlerinin ara dönem finansal tablolarının Türkiye finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.<sup>55</sup>

#### **2.3.3.3.Özel Denetim**

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimin gerektirdiği ilke ve esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade etmektedir.<sup>56</sup>

<sup>55</sup> SPK Tebliğ Seri: X No:22, md.4, s.1

<sup>56</sup> SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, md.4, s.2

### 2.3.4.Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin amacı işletmenin mali durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Böylece işletmeye yatırım yapmayı düşünen veya yatırım yapmış olan yatırımcılar ile işletmeyle ilişkide bulunan çıkar grupları (ortakları, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler müşteriler ve çeşitli kamu kuruluşları vb.) da bağımsız denetim raporları aracılığıyla işletme hakkında güvenilir bilgi edinmiş olacaklardır.

Bağımsız denetimin yararları aşağıda denetlenen işletmeler, iş hayatının diğer üyeleri ve kamu kuruluşları açısından bir sınıflandırma yapılarak verilmektedir.<sup>57</sup>

#### 2.3.4.1.Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetim işletmeye bazı yararlar sağlamaktadır. Bu yararlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

1. Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadır.
2. İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olmaktadır.
3. Denetlenmiş finansal tablolar resmî kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olmaktadır.
4. Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır.
5. Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olmaktadır.
6. Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence vermektedir. Bu sayede

---

<sup>57</sup> Ersin GÜREDİN, s.16-17



işletmenin piyasadaki itibari artmakta ve yatırımcılar tarafından daha güvenli bir yatırım aracı olarak görülebilmektedir.

#### **2.3.4.2.İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar**

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

1. Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olmaktadır.
2. Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutmaktadır.
3. Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olmaktadır
4. Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi durumlarında alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlamaktadır.
5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerini verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlamaktadır.

#### **2.3.4.3.Kamu Kuruluşları açısından sağlanan yararlar**

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:

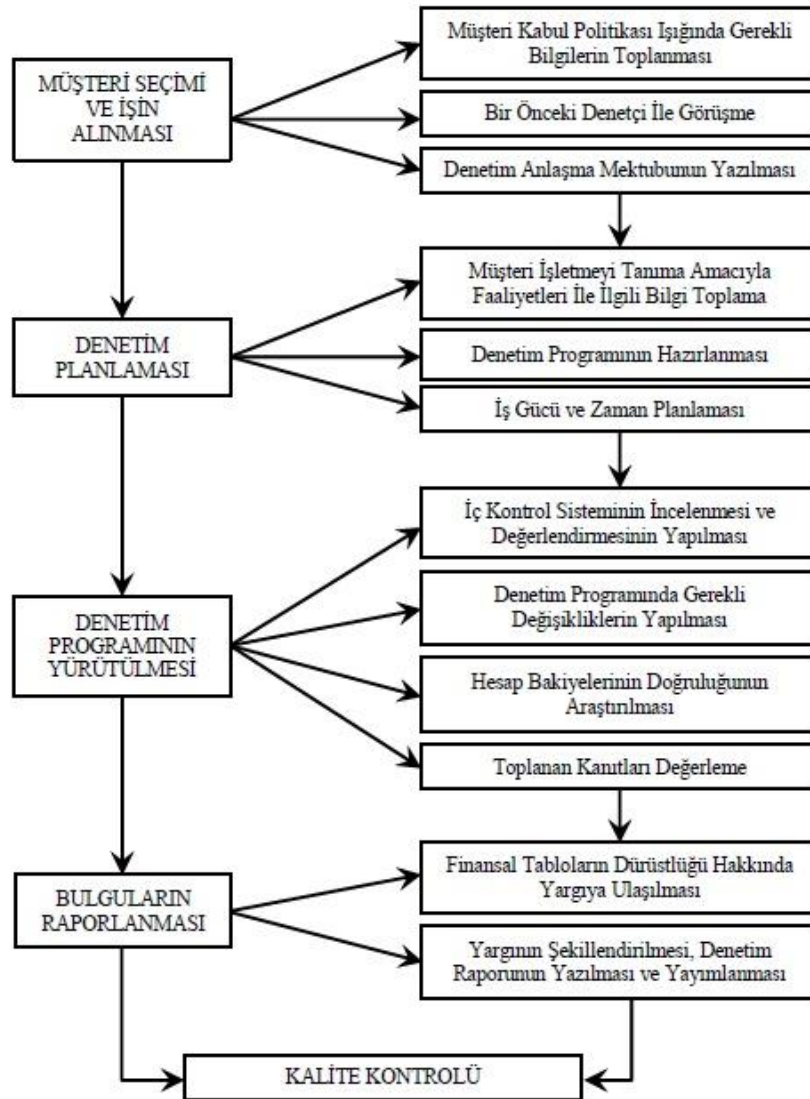
1. Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olmaktadır
2. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmamaktadır
3. Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamaktadır.

### 2.3.5.Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetçiler, işletme yönetiminin sunmuş olduğu finansal tabloların gerçeği, doğru ve dürüst olarak gösterip göstermediği hakkında bir sonuca varabilmek ve bir görüş bildirmek için kanıt toplar, değerlendirir ve bunların bir rapor şeklinde sunarlar.

Bağımsız denetim sürecine ilişkin aşağıdaki gibi bir tablo düzenlemek mümkündür.<sup>58</sup>

Tablo 2.2.Bağımsız Denetim Süreci



<sup>58</sup> Ersin GÜREDİN, s.179

### 2.3.5.1.Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Her müşteriyi kabul etme zorunluluğu bulunmayan denetim işletmesi, uluslararası denetim standartları ve kalite kontrol standartlarının önerdiği doğrultuda öncelikle müşteri işletme hakkında araştırma yaparak, müşteri işletmenin kabul edilebilir denetim riskini belirlemelidir. Müşteri kabulünün yapılabilmesi için ortaya çıkan sonucun denetim işletmesinin belirlemiş olduğu risk düzeyinden düşük olması gerekmektedir.

### 2.3.5.2.Denetimin Kapsamı ve Planlanması

Denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesinin amaçlayan denetimin planlanması aşaması, denetim planı oluşturulması ve denetim stratejilerinin belirlenmesini kapsar.<sup>59</sup>

#### 2.3.5.2.1.Önemlilik Düzeyi Belirlenmesi

Önemlilik, bir bütün olarak mali tablolar içerisindeki belirli bir unsurun nispi önemini ve ağırlığını açıklayan bir ifadedir. Bu unsurun atlanmış veya eksik olması, denetçi raporuna istinaden karar alacakların kararını makul ölçüde etkiliyorsa, burada önemlilikten söz edilebilir. Aynı şekilde, mali tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmesi de aynı sonucu doğuruyorsa burada da önemlilikten söz edilebilir.<sup>60</sup>

Bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik düzeyinin belirlenmesi için sıklıkla bir yüzde, seçilmiş bir ölçüt için bir başlangıç noktası olarak uygulanır. Uygun bir ölçüt belirlenmesini etkileyebilecek faktörler şunları içerir;<sup>61</sup>

- Varlıklar, yükümlülükler öz sermaye gelirler ve giderler gibi finansal tablo unsurları,
- İşletmenin finansal performansını değerlendirmek amacıyla kullanıcılar kar gelir veya net varlıklara odaklanabilir. Bunlar gibi özellikle

<sup>59</sup> SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, md.7, s.4

<sup>60</sup> SAS 220 Statements of Auditing Standarts About Materiality (Önemlilik Kavramına İlişkin Denetim Standartları Bildirimi)

<sup>61</sup> IFAC – International Standart on Auditing 320 – Materiality in Planning and Performing An Audit, s.320

işletmenin finansal tablolarına odaklanma eğiliminde olan kullanıcıların dikkatini çeken öğeler olup olmadığı,

- İşletmenin niteliği, yaşam döngüsünün, içinde faaliyet gösterdiği sektörün ve ekonomik çevrenin neresinde olduğu,
- İşletmenin mülkiyet yapısı ve bu yapının finansman şekli, (Örneğin bir işletme öz kaynaktan ziyade yalnızca borçla finanse edilirse kullanıcılar varlıklar ve varlıklara ilişkin iddialara işletmenin kazançlarından fazla ağırlık verebilirler.)
- Belirlenen ölçütteki nispi değişiklikler.

Aktif toplamı küçük olan bir işletme için önemli olan bir tutar, aktif toplamı büyük olan bir işletme için aynı düzeyde önemli olmayabilir. Göreceli bir kavram olan önemlilik için yanlışlığın önemli olduğunu belirleyen esasların oluşturulması gerekir. Önemlilik düzeyi belirlenirken genellikle varlık toplamı, toplam gelir veya kârı esas alan oranlar kullanılır. Bu bağlamda vergi öncesi karın %5'i ile %10'u, toplam varlıkların %0,5'i ile %1'i, öz kaynakların %1'i, brüt satış kârının %0,5'i ile %1'i, brüt satış kârının %0,5'i ile %1'i gibi tutarlar önemlilik düzeyi olarak belirlenebilir.<sup>62</sup>

### **2.3.5.2.2.İç Kontrol Yapısının İncelenmesi**

Etkin olarak düzenlenmiş bir iç kontrol sisteminin varlığı amaçları arasında benzerlikler bulunduğu için bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarına güvenmesinin mümkün olmasını sağlar.

Bu yüzden bağımsız denetçi iç denetim sisteminin bir değerlendirmesini yapmalıdır.

### **2.3.5.2.3.Risk Düzeyinin Belirlenmesi**

Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu kanaatine varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır.

<sup>62</sup> Nuran CÖMERT, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanabilecek Yöntemler, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2012, s.29

Denetim riski, iç kontrol sisteminin bulunmadığı veya yeterince etkin olmadığı durumlarda, denetlenen hesaplarda hata, hile ve yanlışların oluşması olasılığını ifade eden doğal risk, iç kontrol ile önlenemeyecek hataların olması olasılığını ifaden eden kontrol riski ve olası hata ve yanlışların denetim uygulamaları ile tespit edilememesi olasılığını ifade eden bulgu riskinden oluşur.

Denetçi, doğal risk ve kontrol riskinin düşük olduğu bir durumda yüksek bir bulgu riski yüklenirken, doğal risk ve kontrol riskinin yüksek olduğu bir durumda ise kendisini sağlama almak için daha ayrıntılı ve dikkatli bir çalışma yapmak zorundadır.

Denetçi görüşüne temel teşkil edecek olan kanıt miktarının belirlenmesi, denetim riski çalışmasının esas amacıdır. Tüm risk unsurları ile kanıt miktarı arasında ilişki bulunmasına rağmen kanıt miktarına karar, bulgu riski düzeyine göre verilir. Bulgu riskine göre alınacak kanıt miktarı kararları şöyledir;<sup>63</sup>

- Bulgu riski yüksek ise planlanan kanıt miktarı düşüktür,
- Bulgu riski orta düzeyde ise planlanan kanıt miktarı orta düzeydedir,
- Bulgu riski düşük ise planlanan kanıt miktarı yüksektir,
- Denetim riski arttıkça, bulgu riski artar ve planlanan kanıt miktarı azalır,
- Doğal risk arttıkça, bulgu riski azalır ve planlanan kanıt miktarı artar,
- Kontrol riski arttıkça, bulgu riski azalır ve planlanan kanıt miktarı artar.

#### **2.3.5.2.4. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Oluşturulması**

Denetim sürecinin önemli bir parçası olan analitik inceleme teknikleri, mali ve mali olmayan veriler arasında olası bir ilişkinin değerlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.

Denetim planlamasında kullanılan analitik inceleme teknikleri özellikle mali veriler olarak kullanmalarına rağmen, bazen denetimle ilgili finansal olmayan bilgiler

---

<sup>63</sup> Nejat BOZKURT, S.119

olarak da kullanılabilir. Finansal olmayan bilgilere örnek olarak çalışan sayısı, üretilen mal hacmi ve benzeri bilgiler verilebilir.

### **2.3.5.3.Denetim Programının Yürütülmesi**

Denetim programının yürütülmesi aşamasında denetçi, denetim planına uygun bir biçimde, farklı denetim tekniklerinden yararlanarak denetim kanıtlarını toplar ve bu kanıtları değerlendirerek denetim raporundaki görüşüne dayanak oluşturmaya çalışır.

#### **2.3.5.3.1.Denetim Kanıtları**

Denetim kanıtı, denetlemeye tabi bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılması gereken her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.

Denetim faaliyeti sırasında bir sonuca ulaşabilmek için yeterli güvenilirlikte ve miktarda kanıt toplanması gerekmektedir.

Kanıt sayısının yeterliliği; incelenen kalemin önemliliğine, risk derecesine, kanıtların niteliğine, kanıt toplama maliyetine, örneklenen ana kütlelerin büyüklük ve niteliğine bağlıdır. Denetçi önemli bir hesap kalemini incelerken önemsiz bir hesap kalemine oranlar daha fazla sayıda kanıt toplamak zorundadır.

Ana kütlelerin büyüklüğünün artması ile birlikte toplanacak kanıt sayısı da artar.

#### **2.3.5.3.2.Denetim Teknikleri**

Kanıt toplamada kullanılan denetim teknikleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Fiziki İnceleme Tekniği: İşletmede bulunan fiziki varlıklara uygulanır. Denetçi fiziki varlık sayımını yapar ve varlığın saflığı belgenin şekil şartları gibi niteliklerini inceler. Gerekli ise uzman görüşüne başvurur. Elde ettiği sonuçları kayıtlar ile karşılaştırır.
- Doğrulama (Teyit) Tekniği: Denetçinin işletmenin muhasebe sisteminde üretilen bilginin doğruluğunun kontrol edilmesi için işletme dışı kişilerden yazılı olarak yanıt istemesine dayanan tekniktir.

- Belge İncelemesi Tekniği: Muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan her türlü belgelerin içerik ve kayıtlara uygunluk açısından incelenmesi tekniğidir.
- Kayıt Sürecinin Yeniden İzlenmesi Tekniği: Denetçinin rnekleme yolu ile seçtiği belgelere dayanarak muhasebe kayıtlarını adım adım izlemesini ve bu kayıt süreci içerisinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri tespit edebilmesini sağlayan tekniktir.
- Yeniden Hesaplama Tekniği: Reeskontlar, amortismanlar ve karşılıklar gibi hesaplamalara tabi işlemlerin denetçi tarafından örnekleme yolu ile yeniden hesaplanarak doğrulanması tekniğidir.
- Gözlem Tekniği: Denetçinin işletmede belirli faaliyetler gerçekleştirilirken orada bulunması tekniğidir.
- Soruşturma Tekniği: Soruşturma, işletme içi veya işletme dışı bilgili kişilerden, finansal veya finansal olmayan bilgileri almaya çalışmaktır.
- Analitik İnceleme Tekniği: Bu teknik, denetlenen işletmenin geçmiş yıllara ait hesap ve işlemlerinin cari yıla ait hesap ve işlemleri ile istatistik yöntemler kullanılarak karşılaştırılmasına dayanır. Oran analizi, trend analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi gibi yöntemler kullanılır.

#### 2.3.5.3.3.alışma Kağıtları

Çalışma kâğıtları denetçinin denetlenen işletme ile ilgili olarak izlediği denetim prosedürlerini, uyguladığı denetim tekniklerini, işlemleri ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren her türlü yazılı belgedir.<sup>64</sup>

Denetim programı, analizler, doğrulama mektupları, doğrulama mektuplarına alınan yanıtlar, denetçi tarafından düzenlenen veya işletmeden sağlanan her türlü belge, tablo, cetvel ve yorumlar çalışma kâğıdı olarak adlandırılabilir.

Çalışma kâğıtları kullanım süreleri bakımından sürekli ve cari yıl dosyaları olmak üzere iki dosyada incelenir. Sürekli dosya, ileriki dönemlerde yapılacak

---

<sup>64</sup> Ersin GÜREDİN, s.287

denetimlerde kullanılacak, dönemler itibari ile değişmeyen konularla ilgili çalışma kâğıtlarının toplandığı dosyadır. Denetlenen işletme ile ilgili genel bilgiler, şirket tüzüğü, şirket ana sözleşmesi, uzun vadeli sözleşmeler, önceki yıl denetim raporları, genel kurul raporları, organizasyon şeması ve yönetmelikler gibi belgelerin toplandığı sürekli dosya cari yıl için hazır bilgi kaynağıdır ve değişmeyen konularla ilgili her dönem yeniden çalışma kâğıdı düzenlenmesi ihtiyacını ortadan kaldırır.<sup>65</sup>

Cari dosyada ise denetim sözleşmesi, denetim programı, iç kontrol anket formları, notları ve akış çizelgeleri, çalışma mizanları, hesap analiz cetvelleri, tutanaklar ve sözleşme örnekleri yer alır.

#### 2.3.5.4. Denetim Raporunun Oluşturulması

Raporlama aşaması denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada denetçi, yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda elde ettiği bulguları bir rapor haline getirir ve bir görüş bildirir.

Denetim görüşü olumlu görüş ve sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere olumlu görüşten sapmalar şeklinde sınıflandırılabilir.

Aşağıdaki tabloda sapma dereceleri ve denetçi görüşü arasındaki ilişki ifade edilmektedir;

Tablo 2.3 Denetçi Görüşü Türleri

SAPMA TÜRÜ / SAPMA DERECESESİ	Önemsiz	Önemli	Çok Önemli
TFRS' den Sapma	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Olumsuz
Devamlılık Temelinde Sapma	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Olumsuz
Yeterli Açıklama İlkesinde Sapma	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Olumsuz
Çalışma Kapsamında Sınırlama	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Görüş Bildirmekten Kaçınma
İşletmenin Önündeki Belirsizlikler	Olumlu	Sınırlı Olumlu	Görüş Bildirmekten Kaçınma

<sup>65</sup> Hasan KAVAL, s.151



Denetçinin olumlu görüşe sahip olması durumunda düzenlediği olumlu veya şartsız denetim raporunun düzenlenebilmesi için gerekli koşullar şunlardır;<sup>66</sup>

- Denetim çalışmalarında genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına uyulmuştur,
- İnceleme yapılan mali tablolar TFRS' lere uygun olarak düzenlenmiştir,
- Önceki yıla ait mali tablolar ve incelenen mali tablolar arasında uygulanan muhasebe politikaları uyum içerisindedir,
- Mali tablolarda yeterli ve açık bilgiler yer almaktadır,
- İşletme ile ilgili mali tabloları etkileyebilecek belirsizliklere rastlanmamıştır,
- Denetçinin çalışmaları kısıtlanmamıştır.

Sınırlı olumlu görüş, denetim çalışmalarının kanıt toplama açısından bazı yetersizlikler taşımaya rağmen mali tabloların işletmenin durumunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıttığını ifade eder.

Denetim sonucunda denetçi, TFRS'ye uygun finansal tabloların olmaması, işletme yönetimi ile arasındaki görüş ayrılıklarının finansal tablolara olan etkisinin sınırlı olumlu görüş vermekle bile ifade edilemeyecek olması, işletmenin sürekliliği ile ilgili aykırı bir durumun varlığı sonucuna ulaşması durumlarında raporunda olumsuz görüş bildirir.

İşletmenin veya denetim firmasının durumundan kaynaklanmadığı halde yeterli kanıt toplanamaması veya yeterli kanıt toplansa da bir görüş oluşturulamaması halinde denetçi denetim raporunda görüş bildirmekten kaçındığını belirtebilir.

Denetçinin görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş bildirmesi için gerekli şartlar şunlardır;<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Nejat BOZKURT, s.367

<sup>67</sup> Hasan KAVAL, S.182

- İç kontrol sistemi ve muhasebe sisteminin yetersizliği sonucu yeterli kanıt toplanamaması, toplanan bilgilerin güvenilir olmaması veya birbirini teyit etmemesi,
- Yeterli kanıt toplamanın önünde imkânsızlıklar veya sınırlamalar olması,
- İşletmenin sürekliliği ilkesine ilişkin yakın zamanda doğması olası belirsizlikler ve riskler olması,
- Bilanço tarihi sonrası özelleştirme, el değiştirme, birleşme, tasfiye kararı verilmesi gibi nedenlerle mali tablo düzenleme ilkelerinin geçerliliğini yitirmesi,
- Müşteri ve denetim firması arasında farklı muhasebe sistemleri kullanıyor olması, muhasebe ve mali tablo düzenleme ilkeleri veya politikaları arasında farklılıklar olması.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRİLEN YENİLİKLER

6102 Sayılı Yeni TTK'nin denetim yaklaşımı; mesleki yönden yeterli, teknik ve hukuki bakımdan eğitilmiş, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından uluslararası denetim standartları'na uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan şeffaf ve güvenilir bir denetimi ifade etmektedir.

Eski TTK 'ya göre sermaye şirketlerinin denetimi, şirketin yasal organlarından biri olan denetim kurulu tarafından gerçekleştirilirken, AB kriterlerine uyumun da amaçlandığı 6102 sayılı yeni TTK 'da her ölçekteki şirketlerin denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bir veya birden fazla SMMM veya YMM'ye bırakılması öngörülmüştür.

Sermaye şirketlerinin denetiminin SMMM ve YMM'ler tarafından gerçekleştirilecek olması, yeni TTK'da denetim alanında yapılan en önemli yeniliklerden birisi olmuştur.

Ancak yeni TTK' da değişiklik yapılması amacıyla hazırlanan 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanun ile hangi sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağını belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu (BK)'na verilmesiyle birlikte bütün sermaye şirketlerini içine alan bağımsız denetim zorunluluğundan vazgeçilmiştir.

19.12.2012 tarihinde BK tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi kararlaştırılmış ve 23.01.2013 Tarih ve 28537 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri belirlenmiştir.

Buna göre, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini karşılayan sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Bu ölçütler;

- Aktif toplamı 150 milyon ve üzeri Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üzeri Türk Lirası,
- 500 ve üzeri çalışan sayısıdır.

Daha sonra bu Kararda yer alan bağımsız denetime tabi olma kriterleri, daha çok mükellefi kapsayacak şekilde sırasıyla aşağıdaki kararlar ile değiştirilmiştir:<sup>68</sup>

➤ 14 Mart 2014 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2014/5973 sayılı karar; aşağıda belirtilen şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir.

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 150 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 200 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Çalışan sayısı 250 ve üstü (Bir önceki Kararda 500 ve üstü idi)

➤ 1 Şubat 2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2014/7149 sayılı karar; aşağıda belirtilen şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir.

- Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 75 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 150 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Çalışan sayısı 200 ve üstü (Bir önceki Kararda 250 ve üstü idi)

---

<sup>68</sup> Deloitte, Sirküler-2016, Sayı:39

Benzer şekilde 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanan 2016/8549 sayılı karar ile aşağıda belirtilen şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir.

- Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 50 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası (Bir önceki Kararda 100 milyon ve üstü Türk Lirası idi)
- Çalışan sayısı 200 ve üstü (Bir önceki Kararda da 200 ve üstü idi)

### **3.1.Denetimin Konusu ve Kapsamı**

Eski TTK' ya göre, şirket bünyesinde yer alan denetim kurulu, hem şirket yönetimine ait iş ve işlemlerin denetlenmesi hem de şirkete ait bütçe ve bilançonun denetlenmesi ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi gibi görevleri de yerine getirmekteydi ancak bu görevler yeni TTK ile daha ayrıntılı bir hale getirilmiştir.

Buna göre yeni TTK'nin 397 ve 398'inci maddelerinde denetime ilişkin genel bilgiler verilerek, denetimin konusu ve kapsamı açıklanmış, 397 ile 406'ncı maddeleri arasında bağımsız denetimle ilgili konular, 438 ile 444'üncü maddeleri arasında ise özel denetimle ilgili konular düzenlenmiştir.

Yeni TTK' ya göre denetim; şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397'nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.<sup>69</sup>

Ayrıca yeni TTK ile birlikte denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden risklere karşı, yönetim kurulunca risklerin erken teşhisi ve yönetilmesine yönelik bir komitenin oluşturulup oluşturulmadığına, böyle bir komite var ise faaliyetleri ve komitenin yapısını açıklayan ilave bir rapor daha hazırlanmasını da kapsar hale gelmiştir.

---

<sup>69</sup> Türk Ticaret Kanunu, m.398/1

Şirketin varlığını sürdürebilmesini güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup, yeni TTK'nin bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden biridir.

### 3.1.1.Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Yeni TTK'ya göre, şirketlerin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;<sup>70</sup>

- Envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının,
- TTK'nın 378'inci maddesi uyarınca riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesi tarafından verilecek raporların denetimini kapsamaktadır.

Bu denetim, TDS' ye, TTK' ya ve şirket esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır. Bunun yanında, şirketlerin malvarlığı ve finansal durumunun “dürüst resim ilkesine” uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa nedenlerinin dürüstçe belirtilmesi gereklidir.<sup>71</sup> Burada sözü edilen dürüst resim ilkesi; A.Ş.'lerin finansal tablolarını, TMS' ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, işletmenin niteliğine uygun, gerçeği dürüst ve aslına sadık kalarak yansıtacak şekilde hazırlaması olarak ifade edilmektedir.<sup>72</sup>

Yine denetçinin yapılacak olan denetim kapsamında, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için, riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemini ve bu sistemin yönetilmesi amacıyla yetkili komitenin kurulup kurulmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, hazırlanacak denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunması zorunludur.<sup>73</sup>

<sup>70</sup> TTK, m.398/1

<sup>71</sup> TTK, m.398/1

<sup>72</sup> TTK, m.515/1

<sup>73</sup> TTK, m.398/4

### 3.1.1.1.Bağımsız Denetim Raporu

Denetim çalışmalarının sonucunda finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan yasal mevzuata uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir güvence vermek ve finansal tabloların işletmenin durumunu doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını göstermek amacıyla bağımsız denetim raporu hazırlanmaktadır.

Yeni TTK 'da denetçinin düzenlemesi gereken raporlar üç ana başlık altında toplanmıştır. Bu raporlar;

- Şirketin Finansal tablolarına ilişkin denetim raporu,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarına ilişkin denetim raporu
- Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin faaliyetlerin ilişkin denetim raporudur.

Kanuna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin riskin erken teşhisi komitesi kurma zorunluluğu vardır. Bu yüzden bu şartları taşımayan şirketler ise denetçi tarafından gerekli görülmesi durumunda, böyle bir komite kurmakla yükümlüdür.

Buna göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetçileri, yukarıda sayılan denetim raporlarının üçünü de düzenlemek zorundadır. Bu zorunluluk kapsamında olmayan şirketler için sadece ilk iki raporu düzenlemeleri yeterli olmaktadır.

#### 3.1.1.1.1.Şirketin Finansal Tablolarına İlişkin Denetim Raporu

Denetim raporunun ne şekilde düzenlenmesi gerektiğini açıklayan TTK'nin 402'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçinin, yapılan denetimin türü, denetimin kapsamı ve niteliği ile sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemesi gerekmektedir.<sup>74</sup>

---

<sup>74</sup> TTK, m.402/1

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını esas almaktadır. Raporunda öncelikle, şirketin ve şirket topluluğunun finansal durumuna ilişkin görüş açıklanmaktadır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi kapsamında şirketin ve şirketler topluluğunun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporu ve belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu incelenmektedir.<sup>75</sup>

Denetim raporunun esas bölümünde finansal tablolara ilişkin olarak;

- a. Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve şirketler topluluğunun 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 hususlarının açıkça ifade edilmesi gerekmektedir.<sup>76</sup>

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- a. Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- b. TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı hususlarının da açıkça belirtilmesi gerekmektedir.<sup>77</sup>

### **3.1.1.1.2.Yönetim Kurulunun Faaliyetlerine İlişkin Denetim Raporu**

Yeni TTK' ya göre denetçinin rapor vermek zorunda olduğu diğer bir konu, şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporlarına ilişkin incelemelerdir.

Bu kapsamda denetçi, yıllık faaliyet raporunda yer alan sonuçların, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirmede bulunmalıdır.

---

<sup>75</sup> TTK, m.402/3

<sup>76</sup> TTK, m.402/4

<sup>77</sup> TTK, m.402/5



### 3.1.1.1.3.Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimine İlişkin Denetim Raporu

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamlılığını tehlikeye düşüren nedenlerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, bu sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür.<sup>78</sup>

Risk yönetimi ile hedeflenen, şirketlerin varlıklarını sürdürmesi, sürdürülebilir büyüme, gelir istikrarı, kayıpların maliyetlerinin azaltılması, ortaya çıkabilecek sürpriz durumların önlenmesi, sosyal sorumluluk ve yasal düzenlemelere uyumun sağlanmasıdır.

Kurulan komitenin, şirketin durumunu değerlendirerek yönetim kuruluna her iki ayda bir rapor vermesi gereklidir.

Denetçinin buradaki görevi bu komitenin düzeni ve çalışmaları hakkında bir denetim raporu hazırlayarak şirket yönetim kuruluna sunmaktır.

### 3.1.1.2.Bağımsız Denetim Sonucunun Görüş Yazısı İle Bildirilmesi

Denetim çalışmaları tamamlandığında sonucun bir görüş yazısı ile açıklanması gerekmektedir. Bu yazı, KGK'nin belirleyeceği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin görüşlerini içermelidir.

Bu görüş yazıları, olumlu görüş yazısı, sınırlı olumlu görüş yazısı, olumsuz görüş yazısı ve görüş bildirmekten kaçınma yazısıdır.

#### 3.1.1.2.1.Olumlu Görüş Yazısı

TTK'nin 398'inci maddesi ve TDS uyarınca yapılan denetim sonucunda olumlu görüş bildirilmesi durumunda; TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığının, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının doğru olduğunun, malvarlığı ile finansal

---

<sup>78</sup> TTK, m.378/1

duruma ve karlılığa ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun olduğunun ve finansal tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığının belirtilmesi gereklidir.<sup>79</sup>

Ayrıca olumlu görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek herhangi bir nedenin mevcut olup olmadığı ve varsa bu nedenlere işaret edilmesi gerekmektedir. Yine anılan görüş yazısı, KGK tarafından belirlenecek şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılmalıdır.<sup>80</sup>

### **3.1.1.2.2.Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı**

Yeni TTK'nin 403'üncü maddesinin üçüncü fıkrası denetçiye, çekinceleri bulunması durumunda olumlu görüş yazısını sınırlandırma olanağı tanımaktadır. Ancak sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuçlara etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilebilmektedir.<sup>81</sup>

Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılacağı görüş yazısında açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

### **3.1.1.2.3.Olumsuz Görüş Yazısı**

İşletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olması, fiziki stok sayımının yapılamaması, muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin dipnotlarda açıklanmaması, yasal mevzuatlara uygun hareket edilmemesi ve bunların finansal tabloların güvenilirliğini önemli düzeyde etkilemesi gibi durumlarda, olumsuz denetim görüşü verilmesi gerekmektedir.

Yeni TTK 'ya göre; olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırarak ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçmektedir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilmektedir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve

---

<sup>79</sup> TTK, m.403/1

<sup>80</sup> TTK, m.403/2

<sup>81</sup> TTK, m.403/3

standartlara uygun finansal tabloları hazırlatarak, bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunması gerekmektedir.<sup>82</sup>

6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, olumsuz görüş bildirilen durumlarda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim edildiği tarihten itibaren dört iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırmakta ancak istifa etmesi söz konusu olmamaktadır.

#### **3.1.1.2.4.Görüş Bildirmekten Kaçınma Yazısı**

Şirket defter ve belgelerinde, denetlemenin kanuna uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek konularda önemli kısıtlamaların yapılması durumunda denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilmektedir. Bu kaçınma olumsuz görüş bildirmenin sonuçlarını doğurmaktadır.<sup>83</sup>

Görüş bildirmekten kaçınma yazısı da olumsuz görüş bildirmekle aynı sonuçları doğurur ve yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırmakta ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçmektedir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilmektedir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlatarak, bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunması gerekmektedir

#### **3.1.1.3.Bağımsız Denetim Raporlarını ve Görüş Yazısının İlan Edilmesi**

Yeni TTK'nin ilk yürürlüğe girdiği şekli ile yönetim kurulu; şirketin finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporunu, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararlarını ve bağımsız denetçinin görüşünü ve buna ilişkin genel kurul kararını Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan ettirmekle ve aynı zamanda şirketin internet sitesinde yayınlamakla yükümlü kılınmıştır.

Ancak işletme dışında bulunan kişilerin özellikle de rakiplerin işletme sırlarına kolaylıkla ulaşabileceği ve bunları kötü niyetli kişilerce paylaşabileceği öngörüsünden

<sup>82</sup> TTK, m.403/5

<sup>83</sup> TTK, m.403/4

hareketle 6335 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile denetim raporlarının ve görüş yazısının ilan edilmesine ilişkin zorunluluk kaldırılmıştır.

### **3.2.Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçi Türleri**

Yeni TTK, şirketlerde önem arz eden denetim görevini, şirketlerin asil organlarından olan denetim kurulundan alarak şirket dışında yer alan bağımsız denetçiye vermiştir.

Sermaye şirketlerinin denetimi için TTK’ da bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmiştir. TTK ‘ya göre bağımsız denetçinin, 3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış meslek mensuplarından olması gerekirken özel denetçi için böyle bir şart getirilmemiştir.

#### **3.2.1.Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetim, kamu hizmeti niteliğinde bir meslek olup, avukatlık, doktorluk gibi diğer mesleklerden ayrılan en önemli farkı, müşterinin çıkarlarını değil, finansal raporları kullanacak olan toplumdaki diğer kesimlerin çıkarlarını gözetmesidir. Denetim raporunu alan kesimler, denetim raporuna güvenmedikleri sürece denetim hizmetinin değeri düşmekte ve buna bağlı olarak denetime duyulan güven ve ihtiyaç da azalmaktadır.<sup>84</sup>

Yeni TTK için denetçinin bağımsızlık niteliği önem arz ettiği için “denetçi olabilecekler” başlıklı maddesinde denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri tanımlamıştır.

Buna göre denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilmektedir.<sup>85</sup>

Aynı madde içinde TTK bağımsız denetçi olamayacakları da ayrıntılarıyla birlikte belirtmiştir. Buna göre denetçiler ve yanlarında çalışan kişiler;

<sup>84</sup> Soner ALTAŞ, Şirket Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.138

<sup>85</sup> TTK, m.400/1

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 kanuni 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 dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmı ise

d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde 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) maddesine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ve (f) maddelerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan kişilere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, ilgili şirkette denetçi olamayacak ya da ilgili şirket nezdinde denetleme elemanı olarak görev alamayacaktır.

### 3.2.1.1.Bağımsız Denetçinin Seçimi ve Atanması

Bağımsız denetçinin seçimi aşamasında üç farklı yöntem benimsenmiştir. Ancak bunlardan ilki olan şirket genel kurulu tarafından seçilme asıl yöntem olarak değerlendirilirken, yönetim kurulu tarafından seçilme ve mahkeme tarafından atanma yöntemi istisnai hallerde uygulanan diğer seçeneklerdir.

Genel kurul tarafından denetçilerin, her faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmesi ve seçim sonucunun yönetim kurulu tarafından ticaret siciline tescil ettirerek, TTSG ile şirketin internet sitesinde ilan edilmesi gerekmektedir.<sup>86</sup>

Genel kurul tarafından seçilen denetçi, ücretinin ödenmemesi veya denetim yapmasının engellenmesi gibi haklı bir nedenin varlığı halinde veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda denetim sözleşmesini feshedebilmektedir.<sup>87</sup>

Denetçinin fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulunun hemen geçici bir denetçi seçmesi ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de bu kurulun onayına sunması zorunludur.<sup>88</sup>

Son olarak şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi, yönetim kurulunun ya da şirket sermayesinin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin talebi üzerine genel kurul tarafından seçilmiş olan denetçinin yerine başka bir denetçi atayabilmektedir.<sup>89</sup>

Azınlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurul toplantısının yapıldığı esnada karşı oy vermesi, karşı oyunu tutanağa yazdırması ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri şirkette pay sahibi sıfatını taşıması gerekmektedir.<sup>90</sup>

Denetçinin mahkeme tarafından atanması sadece eski denetçinin görevden alınarak yerine başka bir denetçinin mahkeme tarafından atanmasından ibaret değildir.

---

<sup>86</sup> TTK, m.399/1

<sup>87</sup> TTK, m.399/6

<sup>88</sup> TTK, m.399/9

<sup>89</sup> TTK, m.399/4

<sup>90</sup> TTK, m.399/5

Genel kurulun faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçmemesi ya da seçmemesi durumunda da denetçi mahkeme tarafından atanmaktadır.<sup>91</sup>

Denetçinin görevden alınması veya yeni denetçi atama davasının, genel kurulca seçilen denetçilerin yönetim kurulu tarafından TTSG’de ilan edilmesinden itibaren üç hafta içerisinde açılması zorunludur.

### **3.2.1.2.Bağımsız Denetçinin Azli**

Bağımsız denetçinin görevden alınması olarak tanımlayabileceğimiz bağımsız denetçinin azli yeni TTK’nın 399’uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiş ve aynı maddenin dördüncü fıkrasında öngörülen şekilde ve de başka bir denetçi atanması durumunda mümkün olduğu belirtilmiştir.

Buna göre; yönetim kurulunun veya azınlık pay sahiplerinin istemi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ATM, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir nedenin bulunması, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı durumunda, başka bir denetçi atanmasına karar verebilmektedir.<sup>92</sup>

### **3.2.1.2.Bağımsız Denetçinin Sözleşmeyi Feshetmesi**

Bağımsız denetçinin sözleşmeyi fesih edebilmesi için haklı bir nedeninin olması ya da kendisine karşı görevden alınma davası açılmış olması gerekmektedir.

Haklı nedenler; çalışma şartlarının uygun olmaması, ücretin zamanında ödenmemesi ve denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesidir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirket tarafından sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma halleri haklı neden olarak sayılmamaktadır.<sup>93</sup>

Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır. Ayrıca, denetçinin fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurulun bilgisine sunma yükümlülüğü bulunup, bu sonuçların denetim raporunun şekline ve içeriğine uygun olarak hazırlanacak bir rapor ile genel kurula verilmesi gerekmektedir.

<sup>91</sup> TTK, m.399/6

<sup>92</sup> TTK, m.399/4

<sup>93</sup> TTK, m.399/8

### 3.2.1.2.Bağımsız Denetçilere Getirilen Sınırlamalar

Yeni TTK ile denetçilere bazı sınırlamalar getirilmektedir. Bunlardan birincisi, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında herhangi bir danışmanlık ya da hizmet veremeyeceğidir.<sup>94</sup>

Diğer bir sınırlama ise, seçilen denetçinin belirli bir süre sonra görevine ara vermek zorunda olmasıdır. Buna göre, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl bağımsız denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe aynı şirket için yeniden görevlendirilememektedir.

### 3.2.2.Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Özel Denetçi

Yeni TTK'nin getirmiş olduğu yeniliklerden bir diğeri de şirketlerdeki azınlık haklarının iyileştirilmesi ve mevcut haklara ilaveler yapılarak bu hakların daha etkin kullanılabilmesinin sağlanmasıdır. Yeni TTK' da yeniden düzenlenen azınlık haklarından birisi, özel denetim isteme hakkıdır.

Eki Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerde özel denetimi düzenlenmekle birlikte; mevcut hükmün ihtiyaçlara cevap vermemesi ve yetersizliği, objektif ve tarafsız bir yapıya sahip olmaması nedeniyle özel denetim sisteminin uygulanmasında sorunlar yaşanmış ve bu hak etkin bir şekilde kullanılamamıştır.

Bu nedenlerden dolayı yeniden incelenen özel denetim konusu yeni TTK'nin 438 ile 444'üncü maddeleri arasında düzenlenerek hayata geçirilmiştir.

Kanun, özel denetçi seçimini gerektirecek olay konusunda bir sınırlandırma yapmadığından pay sahiplerinin incelenmesini arzu ettikleri ve gerekli gördükleri herhangi bir şirket işlemi için özel denetçi seçilmesi mümkündür.

Ancak, Kanun, bu konuda iki sınırlama getirmiştir. Birincisi, özel denetçi tayinini isteyen azlık pay sahiplerinin o genel kurul toplantısından en az altı ay öncesinden beri pay sahibi olmaları gerekir. İkincisi ise azlıktan gelen bu özel denetçi talebinin, "son iki yıl içinde gerçekleşmiş" ve de "şirketin kuruluşuna veya idare işlerine ilişkin bir suiistimalin gerçekleştirildiği ya da kanun veya ana sözleşme hükümlerine

---

<sup>94</sup> TTK, m.400/2-3



önemli bir surette aykırı hareket edildiği iddiasını veya bilançonun gerçekliğinin araştırılması talebini" içermesi gerekir.<sup>95</sup>

### 3.2.2.1.Özel Denetçi Olabilecekler

Yeni TTK' da özel denetçi olabilecekler konusunda bağımsız denetçiler gibi bir sınırlandırma getirilmemiş ancak uzman ibaresi kullanılmıştır. Bu nedenle YMM, SMMM, avukatlar ya da konusunda uzman diğer kişiler de özel denetçi olarak değerlendirilebilmektedir.

### 3.2.2.2.Özel Denetçinin Atanması

Pay sahiplerinin her biri, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan talep edebilmektedir.<sup>96</sup>

Genel kurulun özel denetim yaptırılmasına yönelik istemi kabul etmesi durumunda, şirket veya pay sahiplerinden herhangi biri otuz gün içerisinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ATM'den bir özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir.

Ancak genel kurulun, pay sahiplerinin özel denetçi atanması talebini kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Özel denetim isteminin genel kurul tarafından reddedilmesi durumunda, halka açık olmayan A.Ş.'lerde sermayenin en az yüzde onu, halka açık A.Ş.'lerde ise yüzde beşine sahip olan ya da paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki ATM'den özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir.

Özel denetçi atanması istemini içeren davanın, genel kurulun özel denetim isteğini reddettiği tarihten itibaren üç ay içerisinde açılması gerekmektedir. Bu süre, hak düşürücü niteliktedir.

<sup>95</sup> Soner ALTAŞ, <https://www.dunya.com/gundem/ozel-deneticilik-nedir-haberi-115620> (04.06.2017)

<sup>96</sup> TTK, m.438-439

### **3.3.Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçilerin Sorumlulukları**

Yeni TTK'nin 554'üncü maddesine göre, YMM ve SMMM'lerin oluşturduğu bağımsız denetçiler ile uzman sıfatıyla görev alan özel denetçilerin, görevlerini yerine getirdikleri sırada kendi hatalarından dolayı kusurlu hareket etmeleri durumunda hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlar dolayısıyla sorumlulukları doğmaktadır.

#### **3.3.1.Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları**

Denetçilerin hukuki sorumlulukları, yeni TTK'nin 404, 549, 550, 556 ve 557'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

##### **3.3.1.1.Şirket Sırlarını Açıklama**

Denetçi ve özel denetçilerin sorumlulukları, esas olarak yeni TTK'nin 554'üncü maddesinde düzenlenmekle birlikte, bu maddeden ayrı olarak yeni TTK'nin 404'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçi ve özel denetçi ile bunların yardımcıların ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, denetim görevini yürütürken dürüst olma, tarafsız davranma ve sır saklama yükümlülükleri bulunmaktadır.

Denetçinin bir sermaye şirketi olması durumunda ise, sır saklama yükümlülüğü bu şirketin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ve şirket çalışanlarını da kapsamaktadır.<sup>97</sup>

Dolayısıyla, denetçiler denetim faaliyetleri sırasında öğrendikleri iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamamaktadır. Kasten veya ihmal ile bu yükümlülükleri ihlal edenlerin şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlulukları bulunmaktadır.

##### **3.3.1.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması**

Şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili olarak hazırlanan belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin ve garantilerin yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı

---

<sup>97</sup> TTK, m.404

olmasından ya da gerçeğin saklanmış bulunmasından doğan zararlardan belgeleri düzenleyenler veya beyanları yapanlar ile kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumluluğu bulunmaktadır.<sup>98</sup>

### **3.3.1.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunulması ve Ödeme Yetersizliğinin Bilinmesi**

Şirketin sermayesi, tamamıyla taahhüt edilmediği veya karşılığı kanun ya da esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmediği halde, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile kusurlu olmaları şartıyla şirket yetkilileri, bu payları üstlenmiş kabul edilerek payların karşılıkları ve oluşan zararı faiziyle birlikte müteselsilen ödemek zorundadır.

### **3.3.1.4. Müteselsil Sorumluluk**

Müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin bulunduğu yeni TTK'nın 557'nci maddesinin birinci fıkrasına göre; birden çok kişinin, aynı zararı tazminle yükümlü olmaları durumunda, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Yeni TTK'nın 557'nci maddesine göre davacı, birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilmekte ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu ayrı ayrı belirlemesini isteyebilmektedir.

### **3.3.2. Denetçilerin Cezai Sorumlulukları**

Yeni TTK'nın 562'nci maddesinde düzenlendiği üzere denetçilerin, şirket sırlarının açıklama, belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması ve sermaye hakkında yanlış beyanda bulunma nedenleriyle ilgili olarak cezai sorumlulukları vardır.

#### **3.3.2.1. Şirket Sırlarını Açıklama**

Denetçiler ve bunların yardımcıları, denetim faaliyetleri sırasında öğrenmiş oldukları denetimini yaptıkları şirketle ilgili sırları saklama yükümlülüklerini ihmal ettikleri takdirde, verdikleri zararlar nedeniyle her bir denetim için yüz bin Türk

---

<sup>98</sup> TTK, m.549

Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören A.Ş.’lerdeki denetim için de üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilmesi öngörülmektedir.<sup>99</sup>

Ayrıca, TTK’nın 527/1’nci maddesine göre denetçilerin görevleri dolayısıyla incelemesine sunulan defter ve belgeleri inceledikleri sırada elde ettikleri veya verilen bilgilerden öğrendikleri işletme sırlarını açıklamaları yasaklanmıştır.

TTK’nın 527/1’inci maddesine aykırı hareket edenlerin Türk Ceza Kanunu (TCK)’nun 239’uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılmaları öngörülmektedir.

TCK’nın “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” başlıklı bu hükmüne göre; elde edilen bilgileri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişiler, şikayet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilir.<sup>100</sup>

### 3.3.2.2. Belgelerin ve Beyanların Kanuna Aykırı Olması

Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması ile ilgili olarak yapılan düzenlemeye göre; şirketin kuruluşu, sermayesinin artırılması ve azaltılması ile birleşme, bölünme, tür değiştirme ve menkul kıymet çıkarma gibi işlemlerle ilgili belgelerin, izahnamelerin, taahhütlerin, beyanların; yanlış, hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından, gerçeğin saklanmış olmasından ve diğer kanuna aykırılıklardan doğan zararlardan belgeleri düzenleyen ve beyanları verenlerin, kusurlarının varlığı halinde bunlara katılanların sorumlu olacağı öngörülmektedir.<sup>101</sup>

Kanunun bu maddesinde belirtilen belgeleri sahte olarak düzenleyenler ve ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar ile bunlara onay verenlere, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir.<sup>102</sup>

<sup>99</sup> TTK, m.404/2

<sup>100</sup> Türk Ceza Kanunu, m.239/1

<sup>101</sup> TTK, m.549/1

<sup>102</sup> TTK, m.562/8

### 3.3.2.3. Sermaye Hakkında Yanlış Beyanda Bulunma

Sermaye hakkında yanlış beyanda bulunma ve ödeme yetersizliğinin bilinmesiyle ilgili olarak, sermaye tamamıyla taahhüt olunmadığı veya karşılığı kanun veya esas sözleşme hükümleri gereğince ödenmediği halde taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenler ile sermaye taahhüdünde bulunanların, ödeme yetersizliğinin bulunduğu bilinmesine rağmen buna onay verenlerin, borcun ödenmemesinden doğan zarardan sorumlulukları bulunmaktadır.<sup>103</sup>

Buna göre, belirtilen sermayeyi, taahhüt edilmiş veya ödenmiş gibi gösterenlere ve sermaye taahhüdünde bulunanların ödeme yeterliliğinin bulunmadığını bildiği halde bu işleme onay veren denetçilere, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası verilebilmektedir.<sup>104</sup>

### 3.4.Muhasebe Meslek Mensuplarının Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Denetçi Olarak Yetkilendirilmesi

Yeni TTK' da öngörülen özellikli ve nitelikli denetimin amacına ulaşabilmesi ve AB ile yapılan müzakereler çerçevesinde ticari hayatın ve dolayısıyla sermaye piyasasının daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla, bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili kurumsal düzenleme de aynı yılın sonlarında yapılmıştır.<sup>105</sup>

Bu kapsamda 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuş ve bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme görevleri ile birlikte bağımsız denetçileri yetkilendirme, bunların faaliyetlerini denetlemek suretiyle bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetki ve sorumluluğu da verilmiştir.

<sup>103</sup> TTK, m.550/1-2

<sup>104</sup> TTK, m.562/9

<sup>105</sup> Mustafa YAVUZ, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:107, s.148

### 3.4.1.Kamu Gözetimi Kurumu'nun Oluşumu

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilen dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK'nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere BK tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır.<sup>106</sup>

Kurul üyeliğine atanacakların;

a) 14.07.1965 tarih ve 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK)'nun 48'inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendindeki belirtilen nitelikleri taşımaları,

b) En az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu (YÖK)'nce kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde on yıllık deneyim sahibi olmaları,

c) Öğretim elemanları arasından Kurul üyeliklerine atanacakların ise, iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları gerekmektedir.

Başkan ve üyelerin görev süreleri altı yıl olmakla birlikte, görev süreleri biten başkan ve üyelerin yeniden atanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan, başkan ve üyelerin görev süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilememektedir. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri ya da atanmaları için gerekli şartları daha sonradan kaybetmeleri durumunda, BK kararı ile görevlerine son verilmesi mümkündür.

Ayrıca, atanacak üyelerin son üç yıl içerisinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya

<sup>106</sup> 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, s.2

bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisi bulunmamalıdır.

### 3.4.2.Kamu Gözetimi Kurumu'nun Görev ve Yetkileri

Kamu Gözetimi Kurumu'nun görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir;<sup>107</sup>

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS'yi oluşturmak ve yayınlamak,

b) TMS'nin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibariyle düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, Şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle uluslararası standartlarla uyumlu, TDS'yi oluşturmak ve yayınlamak,

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, kurumca yayınlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,

e) İncelemeler ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,

---

<sup>107</sup> 660 Sayılı KHK, m.9

g) Yabancı ülkelerin kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçileri listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

h) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,

i) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanlarla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,

j) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak,

k) Muhasebe standartlarının ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,

l) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,

m) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,

n) Kurumun performansını ve finansal durumunu gösteren raporları onaylamak, taşınmaz alımı-satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp, karara bağlamak,

o) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcılarını ve Daire Başkanlarını atamak, Çalışma ve Danışma Komisyonlarının üyelerini belirlemek.



### 3.4.3.Denetçilerin Yetkilendirilme Süreci

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak meslek mensuplarının veya denetim kuruluşlarının KGK'nin yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliğinde geçen şartları sağlamaları ve sağladıkları bu şartları gösteren belgeler ile KGK'ya başvurmaları gerekmektedir.

Kurum tarafından yapılan inceleme sonucunda başvuruları kabul edilenler ilgili harçları ödemeleri ve tescil talebinde bulunmaları durumunda bağımsız denetçiler siciline kayıt edilerek tescillenmiş olurlar.

#### 3.4.3.1.Denetim kuruluşu olarak yetkilendirilme şartları

Bağımsız denetim yetkilendirme tebliğine göre; 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun:<sup>108</sup>

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerinin Yönetmeliğin 14 üncü maddesi çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

<sup>108</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.5-6

g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

ğ) Yönetmeliğin 28 inci maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27 nci maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

i) 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,

j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

l) (Değişik:RG-7/3/2015-29288) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından Yönetmeliğin 42 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,

m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması,

#### **3.4.3.2.Denetçi olarak yetkilendirilme şartları**

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,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye’de yerleşik olması,

ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

d)Yönetmeliğin 15 inci maddesinde belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

e) Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

f) (Değişik:RG-7/3/2015-29288) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

g) (Değişik:RG-7/3/2015-29288) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından Yönetmeliğin 42 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,

ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması,

### **3.4.3.3.Uygulamalı Mesleki Eğitim**

26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtildiği gibi bağımsız denetçi olmak isteyenlerin öncelikle uygulamalı mesleki eğitime katılmaları gerekmektedir.

BDY’ine göre denetçi olmak isteyenlerin en az üç yıl süre ile finansal tablo denetimi olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı bir eğitim almaları şart koşulmuştur.

KGK tarafından 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği’ne göre bu eğitimin amacı;<sup>109</sup>

- a) Teorik bilgilerinin uygulamaya geçirilmesini sağlamak.
- b) Bağımsız denetim alanında yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olmalarını sağlamak.
- c) Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve meslek bilincini yerleştirmek.
- ç) Mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerini öğrenmelerini sağlamak.
- d) Analitik düşünme, takım çalışması ve iletişim becerilerini geliştirmek.
- e) Yazışma ve rapor yazma tekniği konusunda bilgi ve yetenek kazandırmak.
- f) Meslekte standartlaşmayı temin etmek

Bağımsız denetim yönetmeliğinin uygulamalı mesleki eğitime ilişkin şartları düzenleyen on beşinci maddesine göre, on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olan muhasebe meslek mensupları için uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. 3568 Sayılı Yasa kapsamındaki mesleki faaliyetler ile aynı yasanın staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler, on beş yıllık mesleki tecrübenin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.<sup>110</sup>

#### **3.4.3.4.Denetçilik Sınavı**

Denetçilik sınavı, sınava girecek adayların denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek için KGK tarafından yapılan bir sınavdır. Denetçilik sınavına ilişkin şekil şartları bağımsız denetim yönetmeliğinin onaltıncı maddesinde düzenlenmiştir.

Denetçilik sınavına girebilmek için ön şart olarak; Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş

<sup>109</sup> Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği

<sup>110</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.15/2-3

yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olma zorunluluğu vardır.<sup>111</sup>

BDY'nin 16 maddesine göre; KGK tarafından yapılacak olan denetçilik sınavı aşağıdaki konuları içermektedir;

a) Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),

b) Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),

c) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,

ç) Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat ),

d) Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),

e) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı,

Bağımsız denetim yönetmeliği, denetçilik sınavına ilişkin 3568 Sayılı Yasa kapsamında belge almış Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler için farklı bir uygulama getirmiş ve sınav konularının bir kısmından bu belgelere haiz olan kişileri muaf tutmuştur.

3568 Sayılı Yasa kapsamında belge almış YMM'ler; muhasebe standartları, denetim ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularında sınava tabi tutulacaktır. SMMM' ler ise bu sınav konularına ek olarak kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim alanından da sınava girmeleri gerekmektedir.

<sup>111</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.14/1-a

Ancak sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim yapmayacak SMMM ve YMM'lerin, bu alanlara ilişkin sınava girme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Sınav sonucunda başarılı olarak kabul edilebilmek için sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan almış alınması ve tüm sınavların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması gerekmektedir.

#### **3.4.4.Faaliyet İzninin Askıya Alınması ve İptal Edilmesi**

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 41'inci maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinlerinin askıya alınması, 42'inci maddesinde ise iptaline ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

BDY'nin 41'nci maddesine göre aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır.

- a) Uyarı yaptırımı gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içerisinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- b) TDS çerçevesinde, gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi,
- c) Yapılan denetim çalışmasında, TDS çerçevesinde, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi,
- d) Denetlenen işletmeye, 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet verilmiş olması,
- e) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması,

f) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.

BDY'nin 42'nci maddesine göre ise aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla iptal edilebilmektedir. Bu şekilde faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yeki, belgesini ve kimliği belirlenen süre içerisinde KGK'na iade etmek zorundadırlar.

- a) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrürü veya bu süre içerisinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren fiilin üçüncü defa işlenmesi,
- b) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı yollarla alınmış olması,
- c) Denetçi olarak yetkilendirilme şartının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya bu şartların sonradan kaybedilmesi,
- d) Açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirilmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi,
- e) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması,
- f) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

### 3.4.5. Denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından İncelenmesi ve Denetlenmesi

KGK, bağımsız denetimde uygulama birliğinin sağlanması, kalite ve güvence sisteminin gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi için denetim kuruluşları ve denetçileri inceleme ve denetleme yetkisine sahiptir.

Kurumca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kurum standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar.<sup>112</sup>

KGK, incelemeleri kendi meslek personeli ile gerçekleştirebileceği gibi gerekli gördüğünde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisine haiz olan diğer denetim birimleri ile de bu incelemeleri gerçekleştirebilir.

İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. Yapılan inceleme sonucunda elde edilen sonuçlar her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.

Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır.<sup>113</sup>

Denetim kuruluşlarını ve denetçileri denetlemek için KGK tarafından görevlendirilen kişiler, denetim raporu, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere bütün kayıtları incelemeye yetkilidir. İlgili denetçilerin istenilen bu bilgi ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bilgi

<sup>112</sup> 660 Sayılı KHK, m.25/1

<sup>113</sup> 660 Sayılı KHK, m.25/5



ve belgeleri incelenmek üzere istenilen bu kişiler, gizlilik ve sır saklama hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamaz.<sup>114</sup>

### 3.4.6. Denetçilerin Yükümlülükleri

Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerini yerine getirirken uymaları gereken yükümlülükleri BDY'nin beşinci bölümünde açıklamıştır. Buna göre;

- a) Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması için gerekli tedbirleri almalıdırlar,
- b) Asgari şartları KGK tarafından belirlenecek bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde denetim faaliyetlerini yerine getirmek,
- c) Denetim kuruluşları ve denetçiler ayrıntıları KGK tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadırlar. Bu etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama vb. gibidir.
- d) Denetim kuruluşları ve denetçiler denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsızlıktan ödün vermemelidirler,
- e) Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyette bulunamazlar.
- f) Denetim kuruluşları ve denetçiler haksız rekabette bulunamazlar.
- g) Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulur.
- h) Denetim kuruluşlarının, denetim ekibinde en az üç denetçiden oluşacak şekilde denetçileri belirlemek,
- i) Denetlenen işletme arasında denetim sözleşmesi yapmak,

---

<sup>114</sup> 660 Sayılı KHK, m.25/6

- j) Denetim faaliyeti sonunda KGK'nun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlemek,
- k) Bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda ya da yıllık faaliyet raporunda düzeltme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde denetim raporuna işlemek,
- l) Üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, bütün denetimleri kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak,
- m) KGK tarafından inceleme ve denetleme yapmak amacıyla görevlendirilenlerce istenilen her türlü bilgi ve belgeyi bu kişilere ibraz etmek,
- n) Kamu Yararını ilgilendiren Kuruluşların denetiminin yapılması kurumunda, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içerisinde şeffaflık raporunu KGK'ya bildirmek,
- o) 6102 Sayılı TTK'dan kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmek.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DENİZLİ İLİNDE BAĞIMSIZ DENETİM LİSANSINA SAHİP MESLEK MENSUPLARININ YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA YAPILACAK DENETİM İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

#### **4.1.ARAŞTIRMANIN KONUSU AMACI VE KAPSAMI**

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetim lisansına sahip meslek mensuplarının TBMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27864 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetimle ilgili düzenlemeler hakkındaki görüşlerini tespit etmektir.

Araştırmada, Yeni TTK'daki denetime ilişkin düzenlemelere ve meslek mensuplarının KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilmesi sürecine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve bağımsız denetim lisansına sahip meslek mensuplarına yönelik uygulanan anket çalışmasıyla, bu düzenlemeler hakkındaki görüşleri tespit edilerek, yapılan düzenlemelerin yeterli ve yerinde olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Araştırmanın kapsamını, Denizli ilinde bağımsız denetim lisansına sahip olan meslek mensuplarını oluşturmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetçi Resmi Siciline göre Denizli iline kayıtlı 168 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Bazı meslek mensuplarının adreslerine ulaşamadığından dolayı bu anket 90 meslek mensubuna uygulanabilmiştir.

#### **4.2.ARAŞTIRMADA KULLANILAN MATERYAL VE YÖNTEM**

Araştırmanın amacına uygun olarak toplanan bilgiler için en uygun ve en pratik yöntem olarak yüz yüze anket tekniğinden faydalanılmıştır.

Bu çerçevede hazırlanan ankette, açıklayıcı bir ön yazı ve toplam 36 soru bulunmaktadır. Ön yazı, anketi cevaplayacak olanlara araştırma hakkında kısa bir bilgilendirme yapmak ve katılımcılara teşekkür etmek amacıyla düzenlenmiştir.

Ankette yer alan sorulardan 6 tanesi anketi cevaplayan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. Diğer 30 soru ise, meslek mensuplarının yeni TTK'daki denetime ilişkin düzenlemelerle ilgili görüşlerini öğrenmeye yönelik sorulardır. Ankette yer alan bu sorular, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

### 4.3.ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Araştırmalar için ölçek belirlerken, kullanılacak ölçeğin güvenilir olması önemlidir. Ölçeklerin güvenilirliğinin ölçmek amacıyla farklı yöntemler vardır.

Ölçeğin güvenilirliği göz önüne alındığında en temel konulardan biri ölçeğin iç tutarlılığıdır. İç tutarlılık, ölçeği oluşturan maddelerin hepsi aynı yapıyı mı ölçüyor? İç tutarlılığın tespitine yaygın olarak Cronbach alfa katsayısı kullanılır. İdeal olarak Cronbach alfa katsayısının 0,7'nin üstünde olması istenir.<sup>115</sup>

Bu nedenle ankette elde edilen verilere ilk önce güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik testi neticesinde bağımsız denetim lisansına sahip muhasebe meslek mensuplarının algılamalarının belirlenmesine yönelik geliştirilen ölçeğin genel Cronbach's Alfa değeri 0,845 hesaplanmıştır. Bulunan sonuçtan hareketle anketin güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 4.1. Anketin Güvenilirlik Katsayısı

Soru Sayısı	30
Cronbach's Alfa	0,845

### 4.4.ARAŞTIRMANIN VERİLERİ VE YORUMLANMASI

Bu bölümde ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mezuniyet bölümleri, unvanları, meslekte geçirdikleri süreler, meslekteki çalışma durumları, herhangi bir eğitim alınıp alınmadığı ve herhangi bir denetim işinin yapılıp yapılmadığına ilişkin frekans değerleri ile meslek mensuplarının bağımsız

<sup>115</sup> Julia PALLANT, (çev. Sibel Balcı, Berat Ahi), SPSS Kullanma Kılavuzu, 1.Baskı, Anı Yayıncılık, Ankara, s.

denetime yönelik düzenlemeler hakkındaki görüşleriyle ilgili frekans değerleri yer bulmaktadır.

Anketin (A) bölümünü oluşturan ve katılanların demografik özelliklerine; cinsiyetleri, yaşları, öğrenim düzeyleri, mezuniyet bölümleri, unvanları, meslekte geçirdikleri süreler, meslekteki çalışma durumları, herhangi bir eğitim alınıp alınmadığı ve herhangi bir denetim işinin yapılıp yapılmadığına ilişkin frekans dağılımları, sırasıyla tablolar halinde aşağıda verilmiştir.

**Tablo 4.2. Ankete Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Erkek	80	88,9	88,9
Kadın	10	11,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımının, % 88,9'unun erkek, % 11,1'inin ise kadın oldukları ve katılanların çoğunluğunu erkeklerin oluşturdukları görülmektedir.

**Tablo 4.3. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı**

Yaş	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
30-39 arası	7	7,8	7,8
40-49 arası	41	45,6	53,3
50 ve üzeri	42	46,7	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Ankete katılanların yaşlarına göre dağılımının; 30-39 arası % 7,8, 40-49 arası % 45,6, 50 ve üzeri % 46,7 olduğu görülmektedir.

Tablo 4.4. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeyine Göre Dağılımı

Öğrenim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Lisans	87	96,7	96,7
Yüksek Lisans	3	3,3	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılanların öğrenim durumuna göre dağılımının; lisans % 96,7, lisansüstü % 3,3 olduğu ve katılanların çoğunluğunu lisans mezunlarının oluşturdukları görülmektedir.

Tablo 4.5. Ankete Katılanların Mezun Oldukları Bölüme Göre Dağılımı

Mezun Olunan Bölüm	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
İşletme	54	60,0	60,0
İktisat	16	17,8	77,8
Maliye	17	18,9	96,7
Kamu Yönetimi	3	3,3	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılanların mezun olunan bölüme göre dağılımının; işletme % 60,0, iktisat % 17,8, maliye % 18,9, kamu yönetimi % 3,3 olduğu ve katılanların çoğunluğunu işletme mezunlarının oluşturdukları görülmektedir.

Tablo 4.6. Ankete Katılanların Unvana Göre Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
SMMM	80	88,9	88,9
YMM	10	11,1	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılanların unvana göre dağılımının; SMMM % 88,9, YMM % 11,1 olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.7. Ankete Katılanların Meslekteki Deneyimlerine Göre Dağılımı**

Meslekteki Deneyiminiz	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
6-10 yıl	2	2,2	22,2
11-15 yıl	8	8,9	11,1
15 yıl ve üzeri	80	88,9	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki deneyimine göre dağılımının; 6-10 yıl % 2,2, 11-15 yıl arasında, % 8,9, 15 yıl ve üzeri % 88,9 olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.8. Ankete Katılanların Meslekte Çalışma Durumuna Göre Dağılımı**

Meslekte Çalışma Durumu	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Bağımlı	21	23,3	23,3
Bağımsız	69	76,7	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan meslek mensuplarının meslekte çalışma durumuna göre dağılımının; bağımlı % 23,3, bağımsız % 76,7 olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.9. Ankete Katılanların UFRS, TFRS, KOBİ-TFRS İle İlgili Seminer ve Kurs Gibi Eğitimlere Katılım Durumlarına Göre Dağılımı**

Kurslar ve Eğitimlere Katılma	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Evet	88	97,8	97,8
Hayır	2	2,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan meslek mensuplarının kurslara ve eğitimlere katılım durumuna göre dağılımının; evet % 97,8, hayır % 2,2 olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.10. Ankete Katılanların Denetim İşi Yapıp Yapmadıklarına İlişkin Dağılım**

Denetim İşi Yapılıp Yapılmadığı	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Evet	22	24,4	24,4
Hayır	68	75,6	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Ankete katılan meslek mensuplarının denetim işi yapıp yapmadığına ilişkin dağılımın; evet % 24,4, hayır % 75,6 olduğu görülmektedir.

Anketin (B) bölümünde 6102 Sayılı Yeni TTK’da yer alan denetime yönelik düzenlemelerin yeterliliği ve gerekliliği konusunda katılımcıların görüşlerini ortaya koymak amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış önermeler bulunmaktadır. Katılımcılardan hazırlanan önermelere, “1: Kesinlikle Katılıyorum, 2: Katılıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4: Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi istenmiştir.

Katılımcıların, ankette yer alan denetime yönelik düzenlemelerle ilgili önermelere katılım düzeylerini gösteren frekans analiz sonuçları aşağıdaki gibidir;

**1.Önerme :** “Türk Ticaret Kanunu’nun “denetim” ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.” önermesi hakkındaki meslek mensuplarının görüşleri Tablo 4.11.’de yer almaktadır.

**Tablo 4.11. Ankete Katılanların 1. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	13	14,4	14,4
Katılıyorum	59	65,6	80,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	11,1	91,1
Katılmıyorum	8	8,9	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.11.’de görüldüğü gibi “Türk Ticaret Kanunu’nun “denetim” ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.” önermesine, ankete katılan



katılımcılardan %14,4'ü kesinlikle katıldığını, %65,6'sı katıldığını, %11,1'i kararsız kaldığını, %8,9'u katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan katılımcıların %80,0'lik kısmı, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak gördüklerini ifade ederken, %8,9'lık kısmı, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak görmediklerini ifade etmektedir. Katılımcılardan %11,1'lik kısım ise, denetime yönelik yapılan düzenlemelerle ilgili kendilerini bilgi sahibi olarak görüp görmeme konusunda kararsız kalmıştır.

**2. Önerme:** “Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yeterlidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.12.'de yer almaktadır.

**Tablo 4.12. Ankete Katılanların 2. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	3	3,3	3,3
Katılıyorum	35	38,9	42,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	22	24,4	66,7
Katılmıyorum	28	31,1	97,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,2	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.12.'de görüldüğü gibi “Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yeterlidir.” önermesine, katılımcıların %3,3 kesinlikle katıldığını, %38,9'u katıldığını, %24,4'ü kararsız kaldığını, %31,1'i katılmadığını, %2,2'si kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan katılımcıların %42,2'lik kısım, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yeterli olduğu görüşünderken, %31,1 ve %2,2'lik kısım, Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin yeterli olmadığı görüşündedir.

**3. Önerme:** “TTK’ya göre, finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları’yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.13.’de yer almaktadır.

**Tablo 4.13. Ankete Katılanların 3. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	32	35,6	35,6
Katılıyorum	40	44,4	80,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	15	16,7	96,7
Katılmıyorum	2	2,2	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.13.’de görüldüğü gibi “TTK’ya göre, finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları’yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.” önermesine, katılımcıların %35,6’sı kesinlikle katıldığını, %44,4’ü katıldığını, %16,7’si kararsız kaldığını, %2,2’si katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %80’i TTK’ya göre, finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları’yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre denetlenecek olmasının denetimin etkinliği açısından yerinde olduğu görüşünderken, %2,2’si ve %1,1’i bu görüşe katılmamaktadır.

**4. Önerme:** “Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.14.’de yer almaktadır.

Tablo 4.14. Ankete Katılanların 4. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	39	43,3	43,3
Katılıyorum	42	46,7	90,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	4,4	94,4
Katılmıyorum	5	5,6	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.14.'de görüldüğü üzere “Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.” önermesine, katılımcıların %43,3’ü kesinlikle katıldığını, %46,7’si katıldığını, %4,4’ü kararsız kaldığını, %5,6’sı katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten katılımcı bulunmamaktadır.

Ankete katılan katılımcılardan %90,0’lık kısım, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlayacağı görüşünderken, %5,6’lık kısım, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamayacağı görüşündedir.

**5. Önerme:** “Yönetim Kurulu’nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.15.’de yer almaktadır.

Tablo 4.15. Ankete Katılanların 5. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	26	28,9	28,9
Katılıyorum	51	56,7	85,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,7	92,2
Katılmıyorum	6	6,7	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.15.'de görüldüğü gibi “Yönetim Kurulu’nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %28,9’u kesinlikle katıldığını, %56,7’si katıldığını, %6,7’si kararsız kaldığını, %6,7’si katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %85,6’lık kısmı, yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetime tabi olmasının doğru ve gerekli olduğunu ifade ederken, %6,7 ve %1,1’lik kısmı, yönetim kurulunun hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetime tabi olmasının doğru ve gerekli olmadığını ifade etmektedir. Katılımcılardan %6,7’lik kısım ise, yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına alınmasının doğruluğu ve gerekliliği konusunda kararsız kalmıştır.

**6. Önerme:** “Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.16.’de yer almaktadır.

Tablo 4.16. Ankete Katılanların 6. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	30,0	30,0
Katılıyorum	39	43,3	73,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	19	21,1	94,4
Katılmıyorum	4	4,4	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.16.'de görüldüğü gibi “Şirketi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek için gerekli sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %30,0’u kesinlikle katıldığını, %43,3’ü katıldığını, %21,1’i kararsız kaldığını, %4,4’ü katılmadığını, %1,1’si kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan katılımcılardan %73,3’lik kısım, şirketi tehdit edebilecek riskler için bir sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınmasını doğru ve gerekli bulurken, %4,4 ve %1,1’lik kısım, şirketi tehdit edebilecek riskler için bir sistemin bulunup bulunmadığının ve bu sistemin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına alınmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

**7. Önerme:** “Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.17.’da yer almaktadır.

Tablo 4.17. Ankete Katılanların 7. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	24	26,7	26,7
Katılıyorum	56	62,2	88,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	9	10,0	98,9
Katılmıyorum	1	1,1	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.17.’de görüldüğü gibi “Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %26,7’si kesinlikle katıldığını, %62,2’u katıldığını, %10,0’ü kararsız kaldığını, %1,1’i katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten katılımcı bulunmamaktadır.

Ankete katılan katılımcılardan %88,9’luk kısım, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesini doğru ve gerekli görmekteyken, %1,1’lik kısım, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesini doğru ve gerekli görmemektedir. Meslek mensuplarından %10,0’luk kısım ise, finansal tabloların bağımsız denetiminin, TMS, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesinin doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**8. Önerme:** “Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.18.’de yer almaktadır.

Tablo 4.18. Ankete Katılanların 8. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	17	18,9	18,9
Katılıyorum	35	38,9	57,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	17	18,9	76,7
Katılmıyorum	20	22,2	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.18.'de görüldüğü gibi “Denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçeklerin ortaya konulması bakımından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %18,9’u kesinlikle katıldığını, %38,9’u katıldığını, %18,9’u kararsız kaldığını, %22,2’si katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcılardan %57,8’lik kısım, denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hiç düzenlenmemiş gibi sayılmasını doğru ve gerekli görürken, %22,2 ve %1,1’lik kısım, denetçi tarafından denetlenmeyen finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun hiç düzenlenmemiş gibi sayılmasını doğru bulmamaktadır.

**9. Önerme:** “Anonim şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, diğer sermaye şirketlerini de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.19.’de yer almaktadır.

Tablo 4.19. Ankete Katılanların 9. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	26	28,9	28,9
Katılıyorum	39	43,3	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	15	16,7	88,9
Katılmıyorum	6	6,7	95,6
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,4	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.19.'da görüldüğü gibi “Anonim şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, diğer sermaye şirketlerini de zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %28,9’u kesinlikle katıldığını, %43,3’ü katıldığını, %16,7’si kararsız kaldığını, %6,7’si katılmadığını, %4,4’ü kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %72,2’lik kısmı, anonim şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, diğer sermaye şirketlerini içinde zorunlu hale getirilmesini doğru ve gerekli bulmamaktadır. %6,7’lik ve %4,4’lük kısım gerekli bulmamakta iken %16,7’lik kısım kararsız kalmıştır.

**10. Önerme:** “Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu’nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.20.’da yer almaktadır.



Tablo 4.20. Ankete Katılanların 10. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	36	40,0	40,0
Katılıyorum	29	32,2	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	12	13,3	85,6
Katılmıyorum	13	14,4	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.20.'de görüldüğü gibi “Bütün sermaye şirketlerinin değil de, sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetimden beklenen fayda tam olarak sağlanamayacaktır.” önermesine, ankete katılan meslek mensuplarından %40,0'ı kesinlikle katıldığını, %32,2'si katıldığını, %13,3'ü kararsız kaldığını, %14,4'ü katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten katılımcı bulunmamaktadır.

Katılımcıların %72,2'lik kısmı sadece BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye Şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayamayacağı görüşüyle, %14,4'lük kısım, BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayabileceği görüşündedir. Meslek mensuplarından %13,3'lük kısmı ise, BK'nın belirlediği ve belirli kriterlere sahip olan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulmasının, denetimden beklenen faydayı tam olarak sağlayıp sağlayamayacağı konusunda kararsız kalmıştır.

**11. Önerme:** “TTK' ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM' lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.21.'de yer almaktadır.

Tablo 4.21. Ankete Katılanların 11. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	64	71,1	71,1
Katılıyorum	21	23,3	94,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	2,2	96,7
Katılmıyorum	2	2,2	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.21.'de görüldüğü gibi "TTK'ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir." önermesine, ankete katılan katılımcılardan %71,1'i kesinlikle katıldığını, %23,3'si katıldığını, %2,2'i kararsız kaldığını, %2,2'i katılmadığını ve %1,1'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %94,4'lük kısmı, denetçilerin YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %2,2'lik kısım, denetçilerin YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

**12. Önerme:** "Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir." önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.22.'de yer almaktadır.

Tablo 4.22. Ankete Katılanların 12. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	12	13,3	13,3
Katılıyorum	30	33,3	46,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	29	32,2	78,9
Katılmıyorum	18	20,0	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.22.'de görüldüğü gibi “Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM’ler için yeni TTK’da belirlenen kriterler yeterlidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %13,3’sı kesinlikle katıldığını, %33,3’ü katıldığını, %32,2’ü kararsız kaldığını, %20,0’si katılmadığını, %1,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %46,7’lik kısmı, denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM’ler için yeni TTK’da belirlenen kriterlerin yeterli olduğu görüşünderken, %20,0 ve % 1,1’lik kısmı, denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM’ler için yeni TTK’da belirlenen kriterlerin yeterli olmadığı görüşündedir. Katılımcıların %32,2’lik kısmı kararsız kalmıştır.

**13. Önerme:** “Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.23.’de yer almaktadır.

Tablo 4.23. Ankete Katılanların 13. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	8	8,9	8,9
Katılıyorum	38	42,2	51,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	14	15,6	66,7
Katılmıyorum	29	32,2	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.23.'de görüldüğü gibi “Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %8,9’u kesinlikle katıldığını, %42,2’si katıldığını, %15,6’sı kararsız kaldığını, %32,2’si katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %75,3’lük kısım, bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesinin, denetim faaliyetleri açısından yeterli olduğu görüşünderken, %10,3 ve % 1,0’lik kısım, bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesinin, denetim faaliyetleri açısından yeterli olmadığı görüşündedir.

**14. Önerme:** “Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.24.’de yer almaktadır.

Tablo 4.24. Ankete Katılanların 14. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	26	28,9	28,9
Katılıyorum	52	57,8	86,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	7,8	94,4
Katılmıyorum	3	3,3	97,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Tablo 4.24.'de görüldüğü gibi “Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %28,9’u kesinlikle katıldığını, %57,8’i katıldığını, %7,8’i kararsız kaldığını, %3,3’ü katılmadığını, %2,2’si kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %86,7’lik kısmı, şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olmasının, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacağı görüşünderken, %3,3’lük ve %2,2’lik kısmı, şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olmasının, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olmayacağı görüşündedir.

**15. Önerme:** “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.25.’de yer almaktadır.

Tablo 4.25. Ankete Katılanların 15. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	18	20,0	20,0
Katılıyorum	27	30,0	50,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	16	17,8	67,8
Katılmıyorum	15	16,7	84,4
Kesinlikle Katılmıyorum	14	15,6	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.25.'de görüldüğü gibi “3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %20,0’si kesinlikle katıldığını, %30,0’u katıldığını, %17,8’i kararsız kaldığını, %16,7’si katılmadığını, %15,6’sı kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %50,0’lik kısmı, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %16,7 ve %15,6’lık kısım, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir. %17,8’lik kısım ise, 3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olmasının doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**16. Önerme:** “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.26.’de yer almaktadır.

Tablo 4.26. Ankete Katılanların 16. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	25	27,8	27,8
Katılıyorum	40	44,4	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	9	10,0	82,2
Katılmıyorum	15	16,7	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.26.'de görüldüğü gibi “KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %27,8’i kesinlikle katıldığını, %44,4’ü katıldığını, %10,0’u kararsız kaldığını, %16,7’si katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %72,2’lik kısım, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olduğu görüşünderken, %16,7 ve %1,1’lik kısım, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olmadığı görüşündedir. Katılımcıların %10,0’lık kısmı ise, KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranmasının, denetimin etkinliği bakımından gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**17. Önerme:** “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.27.’da yer almaktadır.

Tablo 4.27. Ankete Katılanların 17. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	16,7	16,7
Katılıyorum	44	48,9	65,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	6,7	72,2
Katılmıyorum	20	22,2	94,4
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,6	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.27.'de görüldüğü gibi “KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %16,7’si kesinlikle katıldığını, %48,9’u katıldığını, %6,7’si kararsız kaldığını, %22,2’si katılmadığını %5,6’sı kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarından %65,6’lık kısım, KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemelerinin, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacağı görüşünderken, %22,2 ve %5,6’lık kısım, KGK tarafından yayınlanan BDY’nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemelerinin, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olmayacağı görüşündedir.

**18. Önerme:** “Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.28.’de yer almaktadır.



Tablo 4.28. Ankete Katılanların 18. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	56	62,2	62,2
Katılıyorum	33	36,7	98,9
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	1	1,1	100,0
Katılmıyorum	0	0	
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.28.'de görüldüğü gibi “Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %62,2’si kesinlikle katıldığını, %36,7’si katıldığını %1,1’i kararsız kaldığını belirtmiştir. Önermeye katılmadığını ve kesinlikle katılmadığını belirten herhangi bir katılımcı bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından %98,9’luk kısım, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, sadece %1,1’lik kısım, denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmalarının, şirket bilgilerinin yetkisiz kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**19. Önerme:** “Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.29.’de yer almaktadır.

Tablo 4.29. Ankete Katılanların 19. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	36	40,0	40,0
Katılıyorum	45	50,0	90,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	5,6	95,6
Katılmıyorum	3	3,3	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>	

Tablo 4.29.'da görüldüğü gibi “Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %40,0’ı kesinlikle katıldığını, %50,0’si katıldığını, %5,6’sı kararsız kaldığını, %3,3’ü katılmadığını, %1,1’i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %90,0’lik kısmı, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olduğu görüşünderken, %3,3’lük ve %1,1’lik kısım, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olmadığı görüşündedir. Meslek mensuplarından %5,6’lık kısım ise, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında hizmet vermesinin yasaklanmasının, denetçinin bağımsızlığı için gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**20. Önerme:** “İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.30.’da yer almaktadır.

Tablo 4.30. Ankete Katılanların 20. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	16	17,8	17,8
Katılıyorum	51	56,7	74,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	8,9	83,3
Katılmıyorum	15	16,7	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.30.'da görüldüğü gibi "İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir." önermesine, ankete katılan katılımcılardan %17,8'i kesinlikle katıldığını, %56,7'si katıldığını, %8,9'u kararsız kaldığını, %16,7'si katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığının belirten herhangi bir meslek mensubu bulunmamaktadır.

Katılımcıların %74,4'lük kısmı, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunu, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %16,7'lik kısmı, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunu, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir. %8,9'luk kısım ise, işletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonunun, bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**21. Önerme:** "Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir." önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.31.'da yer almaktadır.

Tablo 4.31. Ankete Katılanların 21. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	20	22,2	22,2
Katılıyorum	50	55,6	77,8
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	15	16,7	94,4
Katılmıyorum	4	4,4	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.31.'de görüldüğü gibi “Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %22,2’si kesinlikle katıldığını, %55,6’sı katıldığını, %16,7’si kararsız kaldığını, %4,4’ü katılmadığını, %1,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcılardan %77,8’lik kısmı, denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunmasının doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %4,4’lük ve %1,1’lik kısım, denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunmasının doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

**22. Önerme:** “Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.32.’de yer almaktadır.

Tablo 4.32. Ankete Katılanların 22. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	21	23,3	23,3
Katılıyorum	47	52,2	75,6
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	17	18,9	94,4
Katılmıyorum	4	4,4	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1,	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.32.'de görüldüğü gibi “Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %23,3’ü kesinlikle katıldığını, %52,2’si katıldığını, %18,9’u kararsız kaldığını, %4,4’ü katılmadığını, %1,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %75,6’lık kısmı, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünürken, %4,4 ve %1,1’lik kısım, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemediğini düşünmektedir. Katılımcılar arasından %18,9’luk kısım ise, denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK,EPDK gibi) yapılmış olmasının bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkileyip etkilemediği konusunda kararsız kalmıştır.

**23. Önerme:** “Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.33.’de yer almaktadır.

Tablo 4.33. Ankete Katılanların 23. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	30	33,3	33,3
Katılıyorum	35	38,9	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	16	17,8	90,0
Katılmıyorum	7	7,8	97,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,2	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.33.'de görüldüğü gibi “Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %33,3’ü kesinlikle katıldığını, %38,9’u katıldığını, %17,8’si kararsız kaldığını, %7,8’i katılmadığını, %2,2’si ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %72,2’lik kısmı, bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olduğu görüşünderken, %7,8 ve %2,2’lik kısım, bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının, denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olmadığı görüşündedir. %17,8’lik kısım ise bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olmasının (KGK), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gerekli olup olmadığı konusunda kararsız kalmıştır.

**24. Önerme:** “Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.34.’de yer almaktadır.

Tablo 4.34. Ankete Katılanların 24. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	16,7	16,7
Katılıyorum	42	46,7	63,3
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	16	17,8	81,1
Katılmıyorum	16	17,8	98,9
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,1	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.34.'de görüldüğü gibi “Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.” önermesine, ankete katılan katılımcılardan %16,7’si kesinlikle katıldığını, %46,7’si katıldığını, %17,8’i kararsız kaldığını, %17,8’i katılmadığını, %1,1’i ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %63,3’lük kısmı, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gerekli olduğu görüşünderken, %17,8 ve %1,1’lik kısım, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasının, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırmadığından doğru ve gerekli olmadığı görüşündedir.

**25. Önerme:** “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.35.’de yer almaktadır.

Tablo 4.35. Ankete Katılanların 25. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	16,7	16,7
Katılıyorum	50	55,6	72,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	16	17,8	90,0
Katılmıyorum	9	10,0	100,0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.35.'de görüldüğü gibi “KGK, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %16,7’si kesinlikle katıldığını, %55,6’sı katıldığını, %17,8’i kararsız kaldığını, %10,0’u katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katılmadığını belirten herhangi bir katılımcı bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından %72,2’lik kısmı, KGK’nın, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacağı görüşünderken, %10,0’luk kısmı, KGK’nın, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olmayacağı görüşündedir.

**26. Önerme:** “Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.36.’de yer almaktadır.



Tablo 4.36. Ankete Katılanların 26. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	13	14,4	14,4
Katılıyorum	34	37,8	52,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	18	20,0	72,2
Katılmıyorum	20	22,2	94,4
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,6	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.36.'de görüldüğü gibi “Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %14,4’ü kesinlikle katıldığını, %37,8’i katıldığını, %20,0’si kararsız kaldığını, %22,2’si katılmadığını, %5,6’sı ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %52,2’lik kısmı, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olduğu görüşünderken, %22,2 ve %5,6’lık kısmı, meslek mensuplarının bilgi birikimlerinin denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeyde olmadığı görüşündedir.

**27. Önerme:** “Mükellefiniz olan ve henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketler, bağımsız denetimi desteklemektedirler.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.37.’da yer almaktadır.

Tablo 4.37. Ankete Katılanların 27. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	3	3,3	3,3
Katılıyorum	6	6,7	10,0
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	34	37,8	47,8
Katılmıyorum	32	35,6	83,3
Kesinlikle Katılmıyorum	15	16,7	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.37.’de görüldüğü gibi “Mükellefiniz olan ve henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketler, bağımsız denetimi desteklemektedirler.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %3,3’ü kesinlikle katıldığını, %6,7’si katıldığını, %37,8’i kararsız kaldığını, %35,6’sı katılmadığını, %16,7’si ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %10,0’luk kısmı, mükellefi olan ve henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerinin, bağımsız denetimi desteklediği görüşünderken, %35,6 ve %16,7’si ise, mükellefi olan ve henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerinin, bağımsız denetimi desteklemediği görüşünderdir.

**28. Önerme:** “Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterleri yeterli buluyorum.” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.38.’de yer almaktadır.

Tablo 4.38. Ankete Katılanların 28. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	0	0	
Katılıyorum	19	21,1	21,1
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	23	25,6	46,7
Katılmıyorum	41	45,6	92,2
Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,8	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.38.'de görüldüğü gibi “Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterleri yeterli buluyorum.” önermesine, ankete katılan katılımcıların %21,1’i katıldığını, %25,6’sı kararsız kaldığını, %45,6’sı katılmadığını, %7,8’si ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir. Önermeye kesinlikle katıldığını belirten herhangi bir katılımcı bulunmamaktadır.

Katılımcıların %21,1’lik kısmı, Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterlerin yeterli olduğu görüşünderken, %45,6 ve %7,8’i ise, Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterlerin yeterli olmadığı görüşündedir.

**29. Önerme:** “Bugün tam anlamıyla KOBİ TFRS uygulamaya girse muhasebe sistemlerini kolaylıkla KOBİ TFRS’ye uygun hale getirebilir misiniz?” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.39.’de yer almaktadır.

Tablo 4.39. Ankete Katılanların 29. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	17	18,9	18,9
Katılıyorum	21	23,3	42,2
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	26	28,9	71,1
Katılmıyorum	19	21,1	92,2
Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,8	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.39.'de görüldüğü gibi “Bugün tam anlamıyla KOBİ TFRS uygulamaya girse muhasebe sistemlerini kolaylıkla KOBİ TFRS’ye uygun hale getirebilir misiniz?” önermesine, ankete katılan katılımcıların %18,9’i kesinlikle katıldığını, %23,3’ü katıldığını, %28,9’u kararsız kaldığını, %21,1’i katılmadığını, %7,8’si ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %42,2’lik kısmı, bugün tam anlamıyla KOBİ TFRS uygulamaya girse muhasebe sistemlerini kolaylıkla KOBİ TFRS’ye uygun hale getirebileceği görüşünderken, %21,1 ve %7,8’i ise, bugün tam anlamıyla KOBİ TFRS uygulamaya girse muhasebe sistemlerini kolaylıkla KOBİ TFRS’ye uygun hale getiremeyeceği görüşündedir.

**30. Önerme:** “İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS’nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterli mi?” önermesi hakkındaki katılımcıların görüşleri Tablo 4.40.’da yer almaktadır.

Tablo 4.40. Ankete Katılanların 30. Önermeye Katılım Düzeyine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	1	1,1	1,1
Katılıyorum	5	5,6	6,7
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	35	38,9	45,6
Katılmıyorum	42	46,7	92,2
Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,8	100,0
<b>Toplam</b>	90	100	

Tablo 4.40.'da görüldüğü gibi “İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterli mi?” önermesine, ankete katılan katılımcıların %1,1'i kesinlikle katıldığını, %5,6'sı katıldığını, %38,9'u kararsız kaldığını, %46,7'si katılmadığını, %7,8'si ise kesinlikle katılmadığını belirtmiştir.

Katılımcıların %6,7'lik kısmı, ilgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimlerin yeterli olduğu görüşünderken, %46,7 ve %7,8'lik kısmı ise , ilgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimlerin yeterli olmadığı görüşündedir.

## SONUÇ

Gelişen ve büyüyen dünya ekonomisinde ticari faaliyetlerin çeşitlenmesi, rekabetin hızla artması, teknolojideki gelişmelerin hız kazanması ve uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte karşılıklı etkileşimin sağlanabilmesi için taraflar arasındaki güvenilir bilgiye olan talep her geçen gün katlanarak artmaktadır.

Böyle bir ortamda finansal bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar alabilmek için kendilerine sunulan bilginin güvenilir, doğru ve şeffaf olduğundan emin olmak istemektedirler. Bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kanıtlanması için yeterli kaynak ve zamana sahip olmayan bilgi kullanıcıları için bu ihtiyaç bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda yerine getirilebilmektedir.

Ancak 2000’li yıllarda ABD ve AB ülkelerinde yaşanan Enron, ve benzerleri gibi finansal skandallar, bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenlerinin azalmasına neden olmuştur. Bu güvenin yeniden kazanılabilmesi amacıyla birtakım yasal düzenlemeler ortaya konarak denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin bu faaliyetleri yerine getirirken önceden belirlenen ilke ve standartlara uygun bir şekilde hareket etmelerini sağlamak amacıyla gözetim kurumları kurulmuştur.

Bu gelişmeler sonucunda uluslararası arenada yer bulabilmek amacıyla Türkiye’de de birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bunun için ilk olarak 1957 yılından beri yürürlükte bulunan ve günümüz ticari hayatına ve teknolojisine cevap veremeyen 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılarak, yerine günümüze ve gelecek yıllardaki ihtiyaç değişikliklerine cevap verebilecek 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiş ayrıca Bakanlar Kurulu Kararı’yla ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

6102 Sayılı kanun ile ortaya konan yeniliklere bağımsız denetim faaliyetlerine şeffaflık ve güvenilirlik kriterlerinin eklenmesi, sermaye şirketlerinin tek ortakla kurulabilmesi imkânın sağlanması, internet sitesi kurma zorunluluğu (6335 Sayılı kanun değişikliğiyle sadece bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle sınırlandırıldı), elektronik ortamda şirket genel kurullarının yapılabilmesi örnek olarak gösterilebilir.

Bu kanun ile getirilen diğ er bir yenilik ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçeye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe Standartlarıdır. Bu standartlar uyarınca tutulması zorunlu defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarının defter kayıt ve değ erleme hükümlerine göre tutulması öngörülüş tür. Yani tüm iş letmeler, küçük ve orta ölçekli olanlarda dâhil olmak üzere defterlerini Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS hükümlerine göre tutmak zorundaydı.

Ancak, Türkiye ekonomisinin aktörlerinin buna hazır olmaması nedeniyle 26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu uygulama ortadan kaldırılmış ve eskiden olduğu gibi vergi mevzuatının defter kayıt ve değ erleme hükümlerine göre defterlerin tutulmasına hükmedilmiş, sadece Bakanlar Kurulu kararınca bağımsız denetime tabi olan şirketler finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlamalı, diğ er şirketler ise KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmelidir şeklinde bir hüküm verilmiş tir.

Bu kanunun uygulayıcıları arasından yer alan meslek mensuplarının yapılan bu değ iş iklikler sonucunda bağımsız denetime yönelik düzenlemeler ile denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemeler hakkındaki görüşlerinin tespit edilebilmesi amacıyla Denizli ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim lisansına sahip muhasebe meslek mensuplarıyla bir anket araştırması yapılmış tir. Anket araştırması sonucunda elde edilen bulgular değ erlendirilerek aş ağıdaki sonuçlara ulaşılmış tir;

Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetim lisansına sahip meslek mensuplarının %80,0'ninin, yeni TTK'da düzenlenen denetimle ilgili düzenlemeler hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Bu oran, meslek mensuplarının denetimle ilgili düzenlemeleri öğrenmek amacıyla gerek kendi gayretleri ile gerekse düzenlenen konferans ve seminerler aracılığıyla eğitim aldıklarını göstermektedir.

Buna karşı, bağımsız denetim lisansına sahip meslek mensuplarının %33,3'ü, yeni TTK'daki ve KGK'nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinin, yeterli olmadığı görüşündeysen, %24,4'ü ise kararsız kalmışlardır. Bu sayı, meslek mensuplarının bağımsız denetimle ilgili düzenlemelere yönelik memnuniyet düzeylerinin az olduğunu göstermektedir.

Ayrıca, bağımsız denetim lisansına sahip meslek mensuplarının %80,0'i, finansal tabloların, KGK tarafından yayınlanan ve UDS'yle uyumlu olan TDS'ye göre denetlenecek olmasının doğru ve gerekli olduğunu düşünmektedir.

Birçok ülkede bağımsız denetimin ortak dili olarak kabul edilen UDS'lerin gelecekte Türkiye'de de uygulanabilir bir hale gelebilmesi ve meslek mensuplarının bu yöndeki düzenlemelerin doğruluğu ve gerekliliği konusundaki olumlu görüşleri Türkiye için önemli bir gelişmedir.

Anket sonucunda elde edilen diğer bir bulguya göre meslek mensuplarının %90,0'ı, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin yapılacak olmasının, finansal tabloları daha şeffaf ve güvenilir yapacağı kanaatindedir.

Ancak bağımsız denetime tabi şirketler konusunda getirilen sınırlamalar denetimin belirli büyüklükteki şirketler ile sınırlı kalmasına neden olmakta, bir bütün olarak sonuç alınmamaktadır. Bu sebepten dolayı anket sonuçlarından da anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının %70,0'i, denetimden beklenen faydanın tam olarak sağlanamayacağı görüşündedir.

Elde edilen bir başka bulguya göre meslek mensuplarının %94,4'ü, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasaya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olmasının doğru ve gerekli olduğunu düşünmektedir. Yeni TTK ile denetçi unvanına sahip olabilecek kişilerin belirlenmiş olması, denetim alanında gerçekleştirilecek faaliyetlerin kalitesinin sağlanması konusunda uzman bilgisine önem verildiğini en büyük göstergesidir.

Bunun yanında, denetçi olabilecek ve denetçi olması yasaklanan SMMM ve YMM'ler için belirlenen kriterlerin yeterliliği konusunda %46,7'lik bir oranla katılım gösterilmesine karşın %32,2'lik kararsız kalanların oranı belirlenen kriterlerin tam olarak anlaşılmadığının göstergesidir.

Bunların yanında, meslek mensupları arasından %63,3'lük kesim, yapılan son düzenlemelerle birlikte, bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin KGK tarafından yapılmasını, SPK, BDDK, EPDK gibi diğer kurumların kendilerine has düzenlemelerinden ziyade tek elden mevzuat karışıklığını ortadan kaldırabilecek bir düzenin gelmesini doğru ve gerekli görmektedir.



Ancak %17,8'lik bir kesim ise KGK, SPK, BDDK ve EPDK gibi kurumların kendi faaliyet alanlarında farklı kurallar koyabilmesinin mümkün olabileceğini düşünmektedir.

Çalışmada ortaya çıkan bir diğer sonuç ise, meslek mensuplarının büyük bir kısmı, sınav şartı aranmaksızın denetçi olarak yetkilendirilebilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübe şartının aranmasını doğru bulduklarını belirtmişlerdir. 15 yıllık bir mesleki tecrübe azımsanamayacak bir nitelik olsa da bağımsız denetçilik mesleğinin korunması ve gelişiminin yeterli ölçüde sağlanabilmesi için meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik ilke ve standartları belirlenmiş uygulama ağırlıklı bir eğitimden geçirilerek, ayrıca bu eğitim sonunda yapılacak olan sınavlardan başarılı olmaları şartıyla denetçi olarak yetkilendirilmeleri denetçilik mesleğinin kendinden beklenen faydalarının sağlanabilmesi açısından önemlidir.

Son olarak çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en üst seviyede sağlanabilmesi için belirli ölçütleri sağlayan sermaye şirketlerinin değil de, büyüklük ölçülerine bakılmaksızın sermaye şirketlerinin tamamının gelecekte bağımsız denetim kapsamına dahil edilmesi ve bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek denetçilerin bilgi birikiminin gerek teorik gerekse uygulamaya yönelik eğitimler ile desteklenmesine önem verilmelidir.

Sonuç olarak bakıldığında Yeni TTK ve KGK tarafından yapılan düzenlemelerle birlikte Türkiye'de kurumsal yönetim, muhasebe ve bağımsız denetim uygulamalarının geliştirilmesi ve ülke geneline yaygınlaştırılması açısından önemli bir adım atılmıştır. Bu sayede gelecekte gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıkları ortadan kaldırılarak daha şeffaf ve daha güvenilir bilgiler elde edilebilecektir.

## KAYNAKLAR

- Acar O. (2015). *Türk Ticaret Kanun Bağlamında Bağımsız Denetimdeki Düzenlemelerin Muhasebe Meslek Mensupları açısından Değerlendirilmesi: TR22 Bölgesinde Bir Araştırma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Altaş S. (2017). *Şirket Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 7.Baskı, Ankara.
- Altaş, S. (2010) "Özel Denetçilik Nedir?", <https://www.dunya.com/gundem/ozel-deneticilik-nedir-haberi-115620> ( 13.12.2017).
- Başpınar A. (2006). "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, s. 26.
- Bozkurt N. (2010). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım, 5.Baskı, İstanbul.
- Cömert N. (2012). "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanabilecek Yöntemler", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 109 , s. 29.
- Çiftçi Y. (2003). "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 62, s. 2-3.
- Çömlekçi F. vd. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir.
- Deloitte (2016). Vergi Sirküleri, Sayı: 39, İstanbul.
- Dönmez A. vd. (2005). "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 9, s. 53.
- Duman Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara
- Esendemir E. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Ankara.
- Gönülaçar Ş. (2007). "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130-131, s. 7.
- Güredin E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayım, 11.Baskı, İstanbul.
- IFAC (2009). International Standart on Auditing 320 – Materiality in Planning and Performing An Audit, s.320

- Kamu Gözetimi Kurumu (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, 1.Baskı, Ankara.
- Kaval H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- Kaya Ü. (2005). *Gıda Pazarlama ve Dağıtım İşletmelerinde İç Denetim*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Keleş D. (2013). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Kepekçi C. (2004). *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul.
- Koç M. (2011). *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kubalı D. (1999). "Performans Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı: 1, s. 32.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2011). *Denetim İlke ve Esasları*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4.Baskı, İstanbul.
- Övet A. (2010). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcıların Yönelik Bir Uygulama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Pallant J. (2016). *SPSS Kullanma Kılavuzu*, (çev. Sibel Balcı, Berat Ahi), Anı Yayıncılık, Ankara.
- Sağlam N. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara.
- SAS 220 (1995). *Statements of Auditing Standarts About Materiality (Önemlilik Kavramına İlişkin Denetim Standartları Bildirimi)*
- Selimoğlu S. vd. (2007). "Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması ", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 83.
- Şaan A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tok P. (2010). *Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Uluslararası İç Denetim Standartları- Mesleki Uygulama Çerçevesi*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.

Yavuz M. (2011). "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 107, s. 148.

#### Kanun Yönetmelik ve Tebliğler

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 RG NO:27846).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012 RG NO:28509).

Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği (25.01.2013 RG NO:28539).

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (02.11.2011 RG NO:28103).

Türk Ceza Kanunu (12.10.2004 RG NO:25611).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (04.01.1961 RG NO:10703-10705).

6102 Sayılı Kanun, 26.09.2011 Tarih ve 660 Nolu KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkına KHK (02.11.2011 RG NO:28103).

SPK Tebliğ Seri: X No:22 (28.06.2013 RG NO:28691).

**EK**  
**ANKET FORMU**

Bu anket Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans öğrencisi Özgür Karamil 'in, Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN yönetimindeki “Denetim Uygulamaları Açısından Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Değerlendirilmesi” konulu yüksek lisans tezinde kullanılmak üzere oluşturulmuştur. Meslek mensupları tarafından cevaplanacak bilgiler saklı tutulacak ve sadece akademik amaçlı kullanılacak olup, ankete katılan kişi adları verilmeden değerlendirme yapılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete katıldığınız için teşekkür ederim.

**A-) DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN SORULAR**

**1. Cinsiyetiniz nedir?**

Erkek  Kadın

**2. Kaç yaşındasınız?**

20-29 arası  30-39 arası  40-49 arası  50 ve üzeri

**3. Öğrenim düzeyiniz nedir?**

Lise  Önlisans  Lisans  Lisansüstü

**4. En son bitirdiğiniz bölüm hangisidir?**

İşletme  İktisat  Maliye  Kamu Yönetimi

**5. Unvanınız?**

SMMM  YMM

**6. Meslekteki deneyiminiz?**

1-5 yıl  6-10 yıl  11-15 yıl  15 yıl ve üzeri

**7. Meslekte çalışma durumunuz?**

Bağımlı  Bağımsız

**8. UFRS, TFRS, KOBİ-TFRS ile ilgili seminer ve kurs gibi eğitimlere katıldınız mı?**

Evet  Hayır

**9. Şu anda herhangi bir denetim işi yapıyor musunuz?**

Evet  Hayır

**B-) YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA YAPILACAK BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK ÖNERMELERE İLİŞKİN SORULAR**

Aşağıdaki önermelere katılma düzeyinizi ( X ) işareti koyarak belirtiniz.

ÖNERMELER		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1.	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun "denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibiyim.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.	Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yeterli mi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.	TTK'ya göre, finansal tabloların, Kamu Gözetimi Kurumu'nca yayınlanan, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecek olması denetimin etkinliği açısından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.	Sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması, hata ve hileleri önleyeceğinden, finansal tablolar daha şeffaf ve güvenilir olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.	Yönetim Kurulu'nun yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetim kapsamına alınması doğrudur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6.	Şirket içinde risklerin erken teşhis edilebilmesi için bir komitenin bulunup bulunmadığının ve bu komitenin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının bağımsız denetim kapsamına dâhil edilmesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7.	Bağımsız denetimin; finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları, yeni TTK ve esas sözleşmeye uyumunun denetimini de içermesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8.	Denetim yapılmayan finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının, hiç düzenlenmemiş gibi sayılması şirketle ilgili gerçek durumun ortaya konması açısından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9.	Anonim şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, diğer sermaye şirketlerini de kapsayacak şekilde zorunlu hale getirilmesi doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.	Bütün sermaye şirketlerinin değil de sadece Bakanlar Kurulu'nun belirlediği ve belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması nedeniyle, denetim ile amaçlanan fayda sağlanamayacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<b>ÖNERMELER</b>		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
<b>11.</b>	Yeni TTK' ya göre, denetçilerin sadece 3568 Sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış YMM ve SMMM'lerden seçilecek olması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>12.</b>	Denetçi olabilecekler ile denetçi olması yasaklanan YMM ve SMMM'ler için yeni TTK'da belirlenen kriterler yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>13.</b>	Bağımsız denetçi ve özel denetçi olmak üzere iki farklı denetçi türü belirlenmesi, denetim faaliyetleri açısından yeterlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>14.</b>	Şirket içi bazı hususların açıklığa kavuşturulabilmesi amacıyla seçilen özel denetçilerin kimler olabileceğine ilişkin bir belirlemenin yapılmamış olması, özel denetimden beklenen faydanın sağlanmasına engel olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>15.</b>	3568 Sayılı Yasa gereğince yeterlilikleri tespit edilerek ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılacak sınavla yetkilendirilecek olması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>16.</b>	KGK tarafından denetçi olarak yetkilendirilecek meslek mensuplarında 15 yıllık mesleki tecrübenin aranması, denetimin etkinliği bakımından gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>17.</b>	KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sınav şartı aranmayacak durumları içeren düzenlemeler, meslek mensupları arasında ayrımcılığa neden olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>18.</b>	Denetçilerin denetim faaliyeti sırasında öğrendikleri sırları saklamakla yükümlü tutulmaları, şirket bilgilerinin üçüncü kişilerin eline geçmemesi bakımından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>19.</b>	Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesinin yasaklanması, denetçinin bağımsızlığı için gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>20.</b>	İşletmelerin yetkili organlarınca seçilen bağımsız denetçinin rotasyonu (10 yıl için seçilen denetçinin 7 yıl görev yapıp, 3 yıl ara vermek zorunda olması), bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<b>ÖNERMELER</b>		<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
<b>21.</b>	Denetçilerin görevlerini yerine getirdikleri sırada kusurlu hareketlerine karşı hukuki ve cezai sorumluluklarının bulunması doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>22.</b>	Denetime ilişkin düzenlemelerin birden fazla kurum tarafından (SPK, BDDK, EPDK gibi) yapılmış olması, mevzuat karışıklığına neden olduğundan bağımsız denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemekteydi.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>23.</b>	Bağımsız denetim firmalarını ve bağımsız denetçileri kontrol eden bir gözetim sisteminin olması (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), denetimin etkinliği ve kalitesi açısından gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>24.</b>	Bağımsız denetimle ilgili bütün düzenlemelerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılması, mevzuat karışıklığını ortadan kaldırdığından doğru ve gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>25.</b>	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, denetçilerin yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaları ile daha tarafsız davranmaları yönünde zorlayıcı bir güç olacaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>26.</b>	Meslek mensuplarının bilgi birikimleri, denetim faaliyetlerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirmeye yetecek düzeydedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>27.</b>	Mükellefiniz olan ve henüz bağımsız denetime tabi olmayan şirketler, bağımsız denetimi desteklemektedirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>28.</b>	Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenen kriterleri yeterli buluyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>29.</b>	Bugün tam anlamıyla KOBİ TFRS uygulamaya girse muhasebe sistemlerini kolaylıkla KOBİ TFRS'ye uygun hale getirebilir misiniz?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>30.</b>	İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterli mi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



## ÖZGEÇMİŞ

Özgür KARAMİL, 1982 yılında Denizli’de doğdu. İlk ve orta öğrenimini Denizli’de tamamladıktan sonra 2005 yılında Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü’nden mezun oldu. 2009 yılında SMMM unvanını aldı. Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası TESMER Denizli Şubesi Yönetim Kurulu üyeliğinde bulunmuştur. Halen SMMM unvanıyla serbest olarak çalışmaya devam etmektedir. Evli ve 1 çocuk babasıdır.