

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA BAĞIMSIZ DENETİM

(Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Kapsamında)

Doç. Dr. Sevgi IŞIK EROL

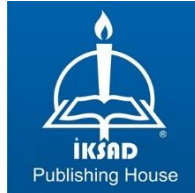


İKSAD
Publishing House

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA
BAĞIMSIZ DENETİM
(Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Kapsamında)**

Doç. Dr. Sevgi IŞIK EROL

DOI: <https://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8396428>



Copyright © 2023 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, distributed or
transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording or other electronic or mechanical
methods, without the prior written permission of the publisher,
except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other
noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic
Development and Social
Researches Publications®
(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)
TÜRKİYE TR: +90 342 606 06 75
USA: +1 631 685 0 853
E mail: iksadyayinevi@gmail.com
www.iksadyayinevi.com

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.

Iksad Publications – 2023©
ISBN: 978-625-367-314-7
Cover Design: İbrahim KAYA
September / 2023
Ankara / Türkiye
Size = 16 x 24 cm

Fuat, Neslihan, Ömer Eymen ve Yunus Emre 'me ve derin sevgilerimle...

ÖNSÖZ

Günümüz dünyasında yaşanan hızlı sosyal, ekonomik ve teknolojik dönüşüm ve değişimler, toplumsal yapıların yanı sıra işletmelerin yapılarını da etkilemektedir. Yeni teknolojik değişim ve gelişmeler, küresel üretim, ticaret ve finansın gelişmesine, yeni bağlantıların ve yeni ilişki ağlarının kurulmasına yol açmaktadır. Bu değişikliklerle birlikte mali tablolar zaman içinde daha karmaşık hale gelmiş ve bunun sonucunda mali tablo bilgilerinin doğruluğu, hesap verebilirliği, şeffaflığı ve güvenilirliği önem kazanmıştır. Bilgi kullanıcıları, işletmelerin yıllık mali tablolarını ve diğer mali bilgilerini doğrudan öğrenme imkânına sahip değildir. Ancak karar alma sürecinde mali tabloları kullanan tüm kullanıcılar için bu mali tabloların güvenilir bir denetimden geçmesi özellikle önemlidir. Bu nedenle günümüzde bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilerin önemi büyük ölçüde artmıştır. Bağımsız denetim, mali tabloların doğru ve önceden belirlenen kriterlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının araştırılması amacıyla yapılır. Bu bağlamda, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak toplanan kanıtların değerlendirilmesi, denetim raporunun hazırlanması ve sonuçların mali tablo kullanıcılarına sunulması anlamına gelen bağımsız denetim, "*bağımsız denetçiler*" tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak bağımsız denetimin ayrılmaz bir parçası olan bağımsız denetçilerin denetim görev ve yetkilerini mevzuata, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemeleri hukuki ve cezai sorumluluk doğuracaktır.

Doç. Dr. Sevgi IŞIK EROL

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ	13

1. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM.....	16
1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçi	17
1.1.1. Genel Olarak Denetim	18
1.1.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı	20
1.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçi	22
1.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi	24
1.2.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi	24
1.2.1.2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi	25
1.2.2. Bağımsız Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi.....	26
1.2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri.....	29
1.2.3.1. 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nden Kaynaklanan Yükümlülükler	29
1.2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Kaynaklanan Yükümlülükler.....	32
1.3. Bağımsız Denetçi Raporu ve Görüş Yazısı.....	32
1.3.1. Denetim Raporu	33
1.3.2. Görüş Yazıları	34

2.BÖLÜM

DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ...36

2.1.Dünyadaki Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimine Genel Bakış	36
2.2.Bazı Ülkelerdeki Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar	40
2.2.1.Amerika Birleşik Devletleri.....	40
2.2.2. Avrupa Birliği	42
2.2.3. Japonya	44
2.2.4. Almanya.....	46
2.2.5.Avustralya.....	48
2.2.6.Avusturya.....	50
2.2.7.Fransa	51
2.2.8.Birleşik Krallık.....	52
2.2.9.Hollanda.....	53
2.2.10.Kanada	54
2.2.11. Diğer Bazı Ülkelerdeki Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar	54
2.3. Dünyada Muhasebe ve Denetime İlişkin Uluslararası Düzenleyici Kuruluşlar	56
2.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	56
2.3.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	59
2.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	60
2.3.2 Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	61
2.3.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu	63

3. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL

GELİŞİMİ66

3.1. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimine Genel Bir Bakış	66
3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	66
3.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem	68
3.2. Türkiye'de Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar	76
3.2.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	76
3.2.2. Bağımsız Denetim Derneği	77
3.2.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	79
3.2.4. Türkiye İç Denetim Enstitüsü	80
3.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	83
3.2.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	85

4. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HUKUKİ VE

CEZAI SORUMLULUKLARI88

4.1. Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumluluğu	88
4.1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk	88
4.1.1.1. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu	88
4.1.1.2. Denetçinin Kusurlu Davranışı Nedeniyle Doğan Sorumluluk	89
4.1.1.3. Denetçinin Riskin Erken Saptanması ve Yönetimine İlişkin Sorumluluğu	90
4.1.2. 660 Sayılı KHK Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk	91

4.1.3. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk.....	92
4.1.4. Borçlar Kanunu Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk.....	94
4.1.4.1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk.....	94
4.1.4.2. Haksız Fiil Sorumluluğu.....	95
4.2. Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumluluğu	96
4.2.1. Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması.....	96
4.2.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu	98
4.2.3. Suçu Bildirmeme Suçu.....	101
4.2.4. İdari Yaptırımlar	102
4.2.4.1. Uyarı	103
4.2.4.2. Faaliyet İznini Askıya Alma	104
4.2.4.3. Faaliyet İzninin İptali	104
SONUÇ.....	107
KAYNAKÇA	110

KISALTMALAR LİSTESİ

AASB:	Auditing and Assurance Standards Board- Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AB:	Avrupa Birliği
ANC:	Accounting Standards Authority- Muhasebe Standartları Kurumu
APAB:	Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde- Denetçi Gözetim Kurumu
ASB:	Auditing Standards Board- Denetim Standartları Kurulu
ASR:	Accounting Series Releases
AFM:	Autoriteit Financiële Markten- Finansal Piyasalar Kurulu
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AOC:	The Auditor Oversight Commission- Denetçi Gözetim Komisyonu
ASIC Act:	Australian Securities and Investments Commission Act- Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu Yasası
AUASB:	Auditing and Assurance Standards Board- Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
AFS:	Audit Firm Supervision- Denetim Firması Denetimi
AMS:	Audit Market Supervision- Denetim Piyasası Denetimi
AQR:	Audit Quality Review- Denetim Kalitesi İncelemesi
ASB:	Accounting Standards Board- Muhasebe Standartları Kurulu
BDD:	Bağımsız Denetim Derneği
BDS:	Bağımsız Denetim Standardı
BDY:	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
CADB:	Companies Auditors Disciplinary Board- Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu

CALDB:	Companies Auditors and Liquidators Disciplinary Board- Şirketler Denetçiler ve Tasfiyeciler Disiplin Kurulu
CAS:	Canadian Auditing Standards- Kanada Denetim Standartları
CPAB:	Canadian Public Accountability Board- Kanada Kamu Hesap Verebilirlik Kurulu
CNCC:	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes- Ulusal Yasal Denetçiler Şirketi
CPA:	Certified Public Accountant
CPAAOB:	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board- Sertifikalı Mali Müşavirler ve Denetim Gözetim Kurulu
CAIM:	Common Audit Inspection Methodology- Ortak Denetim Teftiş Metodolojisi
CEAOB:	Committee of European Auditing Oversight Bodies- Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi
DNB:	De Nederlandsche Bank- Hollanda Merkez Bankası
EBA:	European Banking Authority- Avrupa Bankacılık Otoritesi
ECIIA:	European Confederation of Institutes of Internal Auditing- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
EGAOB:	The European Group of Auditors' Oversight Bodies- Avrupa Denetçiler Gözetim Kurulları Grubu
EFTA:	European Free Trade Association- Avrupa Serbest Ticaret Birliği
FAF:	Financial Accounting Foundation- Finansal Muhasebe Vakfı
FASB:	Financial Accounting Standards Board- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE:	The Fédération des Experts Comptables Européens- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC:	Financial Reporting Council- Finansal Raporlama Konseyi
FRS:	Financial Reporting Standards- Finansal Raporlama Standartları
FSA:	Financial Services Agency- Finansal Hizmetler Ajansı

GAAP:	Generally Accepted Accounting Principles- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
H3C:	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes- Yasal Denetim Yüksek Kurulu
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IASB:	International Accounting Standards Board- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC:	International Accounting Standards Committee- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC:	International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFIAR:	Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu
IFRS:	International Financial Reporting Standards- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF:	International Monetary Fund- Uluslararası Para Fonu
ISA:	International Standards on Auditing- Uluslararası Denetim Standartları
ISD:	Investment Services Directive in the Securities Field- Menkul Kıymetler Alanında Yatırım Hizmetlerine İlişkin Konsey Yönergesi
JICPA:	The Japanese Institute of Certified Public Accountants- Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
IIA:	Institute of Internal Auditors- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
KDV:	Katma Değer Vergisi
KGK:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
M.Ö:	Milattan Önce
m.	Madde
RG:	Resmî Gazete
RSB:	Recognized Supervisory Bodies-Tanınmış Denetim Organları

RQB:	Recognized Qualifying Bodies- Tanınmış Nitelikli Organları
SAB:	Staff Accounting Bulletins
SAS:	Statement on Auditing Standarts- Denetim Standartları Açıklamaları
SOXCPA:	Sarbanes-Oxley Compliance Professionals Association
SFAS:	Statements of Financial Accounting Standards- Finansal Muhasebe Standartları Tabloları
SMMM:	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SEC:	Securities and Exchange Commission- Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SECPS:	Securities and Exchange Commission Practice Section
SM:	Serbest Muhasebeci
SPKn:	Sermaye Piyasası Kanunu
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
s.	Sayfa
TDS:	Türkiye Denetim Standartları
TBK:	Türk Borçlar Kanunu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TESMER:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları:
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK:	Türk Dil Kurumu
TMUD:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TMUD:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK:	Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TİDE:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TDS:	Türkiye Denetim Standartları
UEC:	Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers- Avrupa Muhasebeciler, Ekonomi ve Mali Uzmanlar Birliği
vd.:	ve diğerleri
WPK	The Chamber of Public Accountants- Muhasebe Meslek Örgütü
YMM:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Son yıllarda sosyal, ekonomik ve teknolojik alanlarda yaşanan değişimlerle birlikte şirketler her geçen gün büyümekte ve küreselleşmektedir. Bu değişimler sonucunda işletmeler daha karmaşık hale gelmiş, bilgi sağlayıcılar taraflı hale geldikçe işletmelere olan güven azalmış ve finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmıştır. İlgili tarafların ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise denetimler yoluyla sağlanabilmektedir. Dolayısıyla işletmenin bu anlamdaki başarısı doğru ve güvenilir denetime bağlıdır. Denetimin doğru ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi, denetim faaliyetlerinin “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*”na uygun olmasıyla mümkündür (Akçay ve Bilen, 2018: 228).

Esasen bağımsız denetimin amacı bağımsız denetçinin, mali tabloların, bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde sunup sunmadığı konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır (Celayir ve Türedi, 2021: 203). Bağımsız denetim; alacaklılara, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, analistlere ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına yönelik algıyı güçlendirir ve artırır. Bu nedenle bağımsız denetim; mali tabloların güvenilirliğini sağlayarak ekonomik ilişkilerin, sermaye piyasalarının ve işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında önemli bir role sahiptir (Celayir, 2017: 1).

Öte yandan denetim, zaman içinde artan ihtiyaç doğrultusunda sürekli olarak gelişme gösterse de dünyada birçok şirketin yolsuzluk ve hileli mali raporlama uygulamaları, bağımsız denetimin uygulamada etkin bir şekilde yürütülmediğini ortaya koymuştur (Kandemir ve Akbulut, 2013: 37-38). Özellikle 2000’li yılların başında ABD’de Enron ile başlayan hemen ardından Xerox, Worldcom gibi belli başlı büyük şirketlerle devam eden muhasebe ve denetim usulsüzlükleri veya denetçilerin etik dışı davranışları, kamuoyunun denetlenen mali raporlara olan güvenini kaybetmesine neden olmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014: 228; Kandemir ve Akbulut, 2013: 38). Zira skandallar üzerine yapılan araştırmada şirket yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerin etik dışı davrandıkları, yapılan işlemlerde hata ve yolsuzluklara başvurdukları, sorumluluklarını yerine getirirken ihmalkâr davrandıkları tespit edilmiştir (Akçay ve Bilen, 2018: 229).

Öte yandan söz konusu şirketlerin denetiminden sorumlu denetim şirketlerinin de görev ve sorumluluklarını yerine getirmediği belirlenmiştir. Bu skandallar nedeniyle sadece yatırımcılar büyük kayıplara uğramadı, ülke ekonomileri de büyük kayıplara uğradı. Bu olaylar nedeniyle işletme yönetimine, mali raporlara ve denetim şirketlerine olan güven önemli ölçüde azalmıştır (Akçay ve Bilen, 2018: 229). Bu nedenle bu durum, bağımsız denetim sırasında mali raporlarda meydana gelebilecek hile ve usulsüzlüklerin

ortaya çıkarılmasında kullanılan usul ve yöntemlerin de yeniden değerlendirilmesi ihtiyacını doğurmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014: 228). Dolayısıyla şirket skandallarının etkileri dikkate alındığında şirket skandallarının denetim mesleği açısından önemli bir dönüm noktası olduğu görülmektedir (Ayboğa, 2021: 181).

Şirket skandalların etkileri sadece olayın yaşandığı yerle sınırlı kalmamış, tüm dünyada kalıcı izler bırakmıştır. Olay çoğu zaman münferit bir başarısızlık olarak görülse de gerçekte kurumsal yönetimin ve hatta finansal sistemin istisnasız tüm aktörlerinin az ya da çok pay sahibi olduğu olay, bu açıdan sistemsel bir başarısızlık gibi görünüyor. Durum bu şekilde kabul edildiğinde yeni şirket skandallarının önlenmesine yönelik çözüm önerilerinin sadece bağımsız denetçileri, işletmeleri, işletme yöneticilerini değil, daha geniş bir perspektiften bahsedilen diğer kurumsal yönetim ve finansal sistem bileşenlerini de kapsaması gerekmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012a: 86). ABD'de yatırımcıların güvenini yeniden kazanmak ve şirketleri şeffaf hale getirmek amacıyla Sarbanes Oxley Yasası çıkarıldı. Bu kanunun amacı, “*üst yönetimin bilgilendirme sorumluluğunun artırılması*”, “*halka açık şirketlerde denetçi bağımsızlığının sağlanması*” ve “*şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarının ve şeffaflığın en üst düzeye çıkarılarak sermaye piyasalarında güven kaybının azaltılması*”dır (Akçay ve Bilen, 2018: 229).

Ülkemizde de sosyal, ekonomik ve teknolojik gelişme ve değişimlerin etkisiyle Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun çağın ihtiyaçlarına göre yeniden düzenlenmesi ihtiyacı kaçınılmaz hale gelmiştir. Buna göre 6102 sayılı TTK 14 Şubat 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ticari hayatın pek çok alanında önemli değişiklikler getiren 6102 sayılı TTK'nın getirdiği yenilik ve değişikliklerin bir kısmı da denetim alanıyla ilgilidir. Böylece mali sistemde şeffaflığı ve kurumsallaşmayı sağlamayı taahhüt eden 6102 Sayılı TTK, bağımsız denetim anlayışını esas alarak anonim şirketlerin sürekli denetimini öngörmektedir (Güler, 2012: 81). Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri ve olayları hakkında açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin belirlenmesi amacıyla objektif olarak kanıt toplama, toplanan kanıtları değerlendirme ve sonuçları bilgi kullanıcılarına rapor etme süreci olarak tanımlanan bağımsız denetim (Celayir, 2017: 1), bağımsız denetçi olmaksızın gerçekleştirilmesi mümkün değildir (Köse ve Ertan, 2016: 291). Bu kapsamda TTK ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) uyarınca, “*bağımsız denetçi, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uygun olarak gerçekleştirilmiş denetim sonucunda mevzuatın belirlediği şekil ve esaslara uygun olarak denetim raporu hazırlamak ve görüş bildirmekle yükümlüdür*” (Aydm ve Çürük, 2017: 226).

Öte yandan bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler; “*denetledikleri mali tablo, bilgi ve raporlara ilişkin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ve bu raporlarda yer*

alan yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve görüşler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlardan hukuki olarak sorumludurlar” (Celayir, 2017: 33). Zira 6102 sayılı TTK’nun 554. maddesine göre “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur” şeklinde hükme bağlanmıştır. TTK ve BDY incelendiğinde denetçilerin cezai sorumluluğuna ilişkin ayrıntılı bir düzenlemenin bulunmamasıyla birlikte denetçinin cezai sorumluluğu “Ticari sırların ifşa edilmesi suçu (TCK, m.239)”, “Özel belgede sahtecilik (TCK, m.207)”, “Suçu bildirmeme suçu (TCK, m.278)” ve “İdari yaptırımlar (BDY, m.40,41,42)” kapsamında ele almak mümkündür (Aydın, 2015: 176-177).

Altınok (2021:260)’unda belirttiği gibi bağımsız denetim, “mesleki kimliği, bütünsel yapısı, muhasebe boyutu, ekonomik önemi, hukuki boyutu ve denetçiye yüklediği operasyonel fonksiyonlarıyla mali bilgilerin sayısal dünyasını anlaşılır ve güvenilir kılmakta; böylece bağımsız denetim ekonomide amaçlanan güvene, büyümeye, istikrara ve kurumsallaşmaya önemli katkı sağlamaktadır”. Konunun önemi nedeniyle bu çalışmada 6102 sayılı TTK uyarınca bağımsız denetim konusu, bağımsız denetçinin hukuki ve cezai sorumlulukları kapsamında ele alınmıştır. Dört bölümden oluşan çalışmanın, “Bağımsız denetim” başlığını taşıyan ilk bölümde 6102 Sayılı TTK çerçevesinde denetim ve bağımsız denetçi kavramları açıklanmış hemen ardından da bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yetkilendirilmesi, bağımsız denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshi, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri, bağımsız denetçi raporu ve görüş yazısı konuları sırasıyla ele alınmıştır.

Çalışmanın, “Dünyada bağımsız denetimin tarihsel gelişimi” başlığını taşıyan ikinci bölümde ilk olarak dünyadaki bağımsız denetimin tarihsel gelişimi genel olarak ele alındı ardından da bazı ülkelerdeki bağımsız denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlar ve dünyada muhasebe ve denetime ilişkin uluslararası düzenleyici kuruluşlar ele alınmıştır. Çalışmanın, “Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi” başlığını taşıyan üçüncü bölümde ise Türkiye’de bağımsız denetimin tarihsel gelişimi Cumhuriyet öncesi ve sonrası olmak üzere iki dönem olarak incelenmiştir. Ardından Türkiye’de muhasebe ve denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlara yer verilmiştir. Öte yandan “Türkiye’de bağımsız denetçilerin hukuki ve cezai sorumlulukları” başlığını taşıyan son bölümde ise önce bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu ardından da bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğu mevzuatlar çerçevesinde incelenmiştir.

1. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

Ulusal ekonomilerin gelişimi açısından tasarrufların ekonomiye yatırım olarak aktarılması büyük önem taşımaktadır. Ekonomik birikimlerin “*yastık altı*” denen âtil durumda kalması ne tasarruf edenlerin ne de sermayeye ihtiyacı olanların çıkarınadır. Bu nedenle âtil fonların sermaye ihtiyacı olanlara aktarılması için bir mekanizmaya ihtiyaç vardır (Göktürk vd, 2017: 3). Anonim şirketler bu ihtiyacın karşılanmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Zira anonim şirketler, küçük ve dağınık tasarrufları bir araya getirmek, büyük sermayeler oluşturmak ve bu sermayeyi yatırıma yönlendirmek konusunda oldukça etkilidir (Azarkan, 2015: 71).

Anonim şirketler hakkında doğru ve güvenilir bilgilere hızlı bir şekilde ulaşmak; yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan küçük yatırımcılar başta olmak üzere şirket çevresini oluşturan yerli ve yabancı tüm karar vericiler için temel bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bu ihtiyaca cevap verebilmek ve yöneticiler ile paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini ortadan kaldırmak için muhasebenin önceden belirlenmiş uluslararası standartlarda tutulması ve mali verilerin bağımsız ve uzman kişiler tarafından genel kabul görmüş kriterlere göre raporlanması yeni bir ticaret kanununun oluşturulmasında itici güç olmuştur. Böylelikle finansal sistemde kurumsallaşmayı ve şeffaflığı sağlamayı taahhüt eden “*6102 sayılı TTK*”, anonim şirketlerin bağımsız denetim anlayışına dayalı olarak sürekli denetlenmesini öngörmektedir (Uzay ve Bayat, 2016: 1503).

Genellikle çok yönlü, geniş, belirsiz ve birbiriyle karmaşık ilişkili bir ortamda gerçekleştirilen fon ve mal hareketleri; yakından ve iyi izlenerek, yeni ve ileri yöntem, teknik ve teknolojiler kullanılarak değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmelerin bazen aracı bazen de sonucu olan mali tablolar, kullanıcıların karar verme davranışları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Doğal olarak bu önem, mali tabloların güvenilir olması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ancak buradaki sorun, bilgi kullanıcılarına bu güveni verecek olan mekanizmanın varlığı ve işleyişidir. Buradan da anlaşılacağı üzere tüm bilgi kullanıcılarının en önemli güvencesi mali tabloların denetlenmiş olmasıdır. Zira bu mali tablolar, yalnızca güvenilir bir kişi veya güvenilir bir kuruluş tarafından denetlenmişlerse güvenle kullanılabilir. Bu bağlamda denetim kavramı ve kapsamı büyük önem taşımaktadır (Erdoğan vd., 2018: 3).

Türk Dil Kurumu (TDK) denetim kavramını “*bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını teftiş etmek, incelemek, kontrol etmek ve murakabe etmek*” olarak tanımlamaktadır (Sezer ve Kavakoğlu, 2016: 2). Diğer bir tanıma göre denetim, “*ekonomik işlemlerin sonuçlarının önceden belirlenmiş kriterlere uyup uymadığının incelenmesi, daha sonra sonuçların ilgili taraflara duyurulması için bağımsız olarak kanıt toplanması ve ilgili*

kanıtların değerlendirilmesi sürecidir” (Süklüm, 2020: 18). Bir başka tanıma göre denetim, “yöneticilerin iş, işlem ve hesaplarının kanuna, esas sözleşmeye, iç yönerge ve talimatlara ve ayrıca şirket amaçlarına uygun olup olmadığının izlenmesi faaliyetidir”. Yine bir başka tanıma göre denetim, “farklı çıkarları korumak amacıyla menfaat sahiplerine verilen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu objektif olarak tespit etmek ve raporlamak amacıyla gerçekleştirilen kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi süreci” olarak tanımlanmaktadır (Pelvan, 2020: 5).

Denetimle ilgili tüm tanımlarda genel olarak denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu şekilde denetimin dinamik bir faaliyet olduğu da anlaşılmaktadır. Bu süreç, “denetim faaliyeti için gerekli kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi” aşamalarını içermektedir. Bu nedenle denetim süreci “bilgi üretme” ve “karar verme” süreci olarak da ifade edilebilir (Dabbağoğlu ve Özbey, 2011: 4).

Ticari hayatın küresel boyutu her geçen gün artarken, karar verme sürecinde elde edilen bilgilerin güvenilirliği önemli bir konu olmaya devam etmektedir. Nitekim karar vericilere sunulan bilgilerin güvenilirliği, ticari hayatın karmaşıklığı ile önemini artırmaktadır. Bilgiyi sunan ile bilgiyi kullanan arasında çıkar açısından farklılık olduğu için bilginin güvenilirliği bu aşamada daha fazla anlam kazanmaktadır (Köse ve Ertan, 2016: 291). Denetim, özünde müzakereler yoluyla ortak aklı ortaya çıkarma ve kullanma faaliyetidir. Bu nedenle denetim faaliyetinin temel amacı “denetlenenlerin katılımının yanında uzmanlık ve deneyim gerektiren farklı bakış açıları ile sorunlar belirlenmeli ve çözüm çeşitliliği içerisinde en uygun öneriler ortaya konulmalıdır” (Sezer ve Kavakoğlu, 2016: 2). Denetimden beklenen bu ve benzeri amaçların gerçekleştirilebilmesi için bu konu mevzuatta da düzenlenmiştir.

1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Bağımsız Denetçi

Dünyadaki diğer gelişmelere paralel olarak son yıllarda ticari hayatta da birçok gelişme yaşanmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda ülkemizdeki ticaret hukukunu düzenleyen “6762 sayılı TTK” gereklilikleri karşılayamaz hale geldiğinden değişiklik zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle “6102 sayılı TTK” uzun bir kanunlaşma sürecinden geçerek 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli Resmî Gazete (RG)’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Deniz, 2018: 212).

1.1.1. Genel Olarak Denetim

6102 sayılı TTK'nun yürürlüğe girdiği tarihe kadar bağımsız denetim, özel statülü şirketler dışındaki sermaye şirketlerinde gönüllü olarak uygulanmakta olup, mevcut düzenleme ile anonim şirketlerde yalnızca denetçiler tarafından iç denetim yapılması öngörülmüştür. Yasal zorunluluğun bulunmaması, bağımsız denetim uygulamalarının çok sınırlı sayıda şirket tarafından uygulanmasına neden olmuştur. Dış denetim, finansal verilerin uzmanlar tarafından denetlenmesini gerektirmesi, gizli bilgilerin şirket dışından kişilerle paylaşılması ve aynı zamanda ek maliyetler oluşturması nedeniyle şirketler tarafından pek tercih edilmiyordu. Ancak bu kez mali tabloların objektif kriterlere uygunluk açısından ehil kişilerce denetlenmemiş olması bu şirketlerin kredi almasını, yabancı ortaklarla çalışmasını engellemiş, kısa veya uzun vadede olası tehlikelere karşı uyarı sistemini devre dışı bırakmıştır. Bu durum aynı zamanda bu şirketlerin şeffaflık, hesap verebilirlik, kurumsallaşma, sürdürülebilirlik ve verimlilik gibi ilkeleri uygulamalarını da engellemiştir (Uzay ve Bayat, 2016: 1506).

Tüm bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla uzmanlığa dayalı olmayan iç denetim sisteminden vazgeçilmiş ve bunun yerine 6102 sayılı TTK ile sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi kabul edilmiştir. Anonim şirketlerin mali tablolarının denetlenmesinin zorunlu olduğu bağımsız denetim sisteminde; denetim, şirket bünyesinde kurulmuş bir organ tarafından değil, bağımsız denetim tarafından yapılmaktadır (Aksoy ve Aksoy, 2017: 22). Diğer bir ifadeyle 6102 sayılı TTK'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte denetime tabi olan anonim şirketlerin bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini öngören bir sistem getirilmiştir (Sunol, Nisan 2013). Nitekim 6102 sayılı TTK'nun 397. maddesi, “*anonim şirketler ve şirket topluluğunun*” denetimine ilişkin genel hususları kapsamaktadır. Buna göre “*denetçi tarafından denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” kısa adıyla “Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)’nca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA) ile uyumlu TDS’na göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamındadır”* (TTK, m.397/1).

Kanun’un gerekçesinde ise “*anonim şirket ve şirketler topluluğunun denetlenmesi yasal zorunluluk olarak öngörülmüştür. Denetlenecek olan, şirketin mali tabloları ve yıllık raporları ve bunların bağlamındaki genel şirket muhasebesidir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetimi belirli sınırlar içinde yapılmaktadır. Denetim bütünseldir, nokta bazlı değildir; aralıklı değil sürekli. Buna göre;*

- Küçük, orta ve büyük ölçekli halka açık olan veya halka açık olmayan,
- Hisse senetleri borsada işlem gören veya hisse senetleri borsada işlem görmeyen,
- Özel ve kamu sektöründeki tüm anonim şirketler denetime dahil edilmiştir.

Bu nedenle, hiçbir anonim şirket bu denetimden muaf tutulmamıştır. Bununla birlikte çeşitli hükümlerde küçük ve orta ölçekli şirketlere özgü nispeten hafif hükümler getirilmiştir. Bu kapsamda küçük anonim şirketlerin denetçi olarak Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve/veya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM)'i seçebilecekleri öngörülmekle birlikte bu durum, denetimin kalitesini ve denetçinin sorumluluklarını etkilemediği gibi bir azalmaya da neden olamaz” ifadeleri yer almaktadır (TTK, m.397/1 gerekçesi).

Denetime tabi olmasına rağmen denetlenmemiş mali tabloların geçersiz sayılacağı, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun da düzenlenmemiş yani geçersiz sayılacağı bilinmektedir (Bağatır, 2019: 130). Nitekim bu husus “denetime tabi olanlar, hazırladıkları mali tablolarının bağımsız denetimden geçip geçmediğini, denetlenmiş ise denetçi görüşüne ilgili mali tablonun başlığında açıkça yer vermelidir. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu hakkında da uygulanır. Denetime tabi olmakla birlikte, bağımsız denetimden geçmemiş mali tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılır” şeklinde hükme bağlanmıştır (TTK, m.397/2).

Kanun’un ilgili maddesinde denetimin hangi durumlarda yeniden yapılacağı ve denetçi görüşünün konusu belirtilmektedir. Dolayısıyla yeniden denetim yükümlülüğü kanundan kaynaklanmaktadır (Tepegöz ve Türedi, 2016: 45). Bu kapsamda “*şirketin ve topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, mali tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetim ve sonucu raporda özel açıklanır. Yeniden denetimi yansıtan uygun ekler de denetçi görüşünde yer verilir*” (TTK, m.397/3). Burada bahsedilen değişiklik, şirketin karşılaştığı ödeme sorunlarından, yıllık karlardan, iştiraklerden veya müşterilerden kaynaklanıyor olabilir. Değişiklikler, kar transferleri veya provizyonlar gibi değişiklikleri gerektirebilir. Dolayısıyla bu hükümde yer alan “denetim raporlarını etkileyebilecek nitelikler” ifadesinin yoruma açık olduğu söylenebilir (Karakoç, 2013: 19).

Bilindiği üzere 6102 sayılı TTK'nun 397. maddesinin 4. fıkrasında hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir (KGGK, 28.06.2022: 1). Bu maddeye göre “denetime tabi tutulacak şirketlerin Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği” hüküm altına alınmıştır (TTK, m.397/4). 6455 sayılı Kanun ile TTK'nun 397. maddesine 5. ve 6. fıkralar eklenmiş ve 397/4 kapsamı

dışında kalan tüm anonim şirketlerin denetlenmesi öngörülmüştür (Tutulmaz, 2018: 75). Dolayısıyla bağımsız denetime büyük önem veren 6102 sayılı TTK ile şirketlerin kurumsallaşması, hayatta kalması, rekabet edebilmesi, kamu güveninin tesisi ve şeffaflık konusundaki yaklaşımlarında uluslararası uyumlaştırma olanağı sunulmuştur (Samur, 2022: 73).

1.1.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı

6102 sayılı TTK'nun 398. maddesi denetimin konusu ve kapsamı hakkında bilgi vermektedir. Bu maddenin gerekçesinde bu maddenin amacı, “genel kurula tam ve doğru olarak değerlendirme imkânı sağlamak ve denetim raporunu etkin, tatmin edici ve güvenilir kılmaktır” şeklinde ifade edilmektedir. Gerekçe de ayrıca “denetim raporunda denetim mesleğinin gerekleri ve etik kuralları gözetilmiş, uluslararası standartlara atıfta bulunulmuş ve özel bir özen gösterilmesi” öngörülmüştür (TTK, m.398 gerekçesi).

Esasen “şirketin ve topluluğun mali tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin gerektirdiği ölçüde iç denetimin ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim aynı zamanda finansal tablolara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na, kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğun incelenmesini de içermektedir. Denetim, KGK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde, denetim mesleğinin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve özenle gerçekleştirilir. Denetim, şirket ve topluluğun malvarlığının ve mali durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa gerekçelerini dürüstçe gösterecek şekilde gerçekleştirilir” (TTK. m.398/1).

Bu fıkranın gerekçesinde ise “mali tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetimi; bu belgelerin kâğıt üzerinde incelenmesi değil, envanter dahil tüm muhasebenin, kayıtların dayandığı kayıt ve belgelerle (doğru belgeler) incelenmesidir. Bu denetim spesifik değil geneldir; halka arz, menkul kıymet ihraçları, sermaye artırımı gibi bazı olayların değil, tüm olayların denetimidir. Denetim sondaj yöntemiyle de yapılamaz; meğerki TMS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS), ISA, izin vermiş olsun” ifadeleri yer almaktadır (TTK, m.398/1 gerekçesi).

6102 sayılı TTK'nun 398. maddenin 2. fıkrasına göre denetim;

- “Şirketin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu”,
- “Topluluğun konsolide finansal tabloları ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilerle

uyum içinde olup olmadığını gösterecek ve açıklayacak şekilde yapılır”.

Bu fıkranın gerekçesi “denetimin yürütülmesine ilişkin dört kural içermektedir”.

- “Mali tablo ve raporların şirket ve topluluk açısından uyumlu olup olmadığı”,
- “Tabloların ve raporların denetim bulguları ve bilgileriyle tutarlı olup olmadığı”,
- “Şirketin ve topluluğun genel durumunun yeterince sunulup sunulmadığı”,
- “Risklerin doğru bir şekilde ifade edilip edilmediğidir. Denetim asgari şartları sağlamadıysa denetim yapılmamış olur. Bu dört husus denetimin vazgeçilmez şartlarıdır. Diğer bir ifadeyle birbirinin alternatifi değildir” (TTK, m.398/2 gerekçesi).

6102 sayılı TTK'nun 398. maddenin 3. fıkrasına göre “topluluğun mali tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarında yer alan şirketlerin mali tablolarını, özellikle konsolidasyona ilişkin düzeltme ve mahsupları inceler; meğerki, konsolidasyona tabi şirket, kanunen gerekli olsun ya da olmasın denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanun'da öngörülen denetime eşdeğer bir denetime tabi tutulması halinde de geçerlidir”. Bu fıkranın gerekçesi ise “topluluğun mali tablolarıyla ilgili olup, bunları denetleyen denetçinin görevinin konsolidasyona tabi şirketlerin mali tablolarını incelemeyi de içerecek şekilde genişletildiğini belirtmektedir. Zira topluluğun denetimi, konsolidasyona tabi şirketlerin denetiminden soyutlanamaz. Konsolide mali tablo, konsolidasyona tabi şirketlerin konsolidasyon kurallarına göre bileşimdir. Konsolidasyona dahil edilen şirket, denetimden geçmişse bu denetime gerek yoktur. Benzer şekilde, merkezi yurt dışında bulunan bir şirket, eşdeğer bir denetimden geçmişse, yeniden denetim yapılmayacaktır” şeklinde ifade edilmiştir (TTK, m.398/3 gerekçesi).

6102 sayılı TTK'nun 398. maddenin 4. fıkrasına göre “denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında tespit etmek ve risk yönetimini gerçekleştirmek üzere sistemi ve yetkili komiteyi oluşturup oluşturmadığını; böyle bir sistem varsa sistemin yapısını ve komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor hazırlar ve denetim raporu ile yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları KGK tarafından belirlenir”. Bu fıkranın gerekçesi, “tanı sisteminin kurulup kurulmadığının ve çalışıp çalışmadığının tespit ve belirtilmesinin zorunluluğuna işaret etmektedir” (TTK, m.398/4 gerekçesi).

1.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçi

“6102 sayılı TTK” ve “26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” çerçevesinde yapılacak “bağımsız denetime”, “bağımsız denetim kuruluşlarına” ve “bağımsız denetçilere” ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla “26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı BDY” yayınlanmıştır (BDY. m.1). Diğer bir ifadeyle dağınık yapıya son vermek ve bağımsız denetim alanında tek bir otorite oluşturmak amacıyla kurulan KGK, “bağımsız denetim ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, sicil kayıtlarının tutulmasına, bunların kurum tarafından incelenmesine, denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere BDY”ni yayımlamıştır (Karataş, 2014: 127).

6102 sayılı TTK genel bir kanun olmasına rağmen bağımsız denetim ve bağımsız denetçilere ilişkin hükümler incelendiğinde ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Karataş, 2014: 126). Nitekim 6102 sayılı TTK'nun 400. maddesinde kimlerin denetçi olabileceği belirtilmiştir. Buna göre “denetçi, bağımsız denetim yapabilmek için 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış, YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir” (TTK, m.400/1). Dolayısıyla “denetim, ancak KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde yapılır” (BDY. m.11/).

28509 sayılı BDY'nin 4. maddesinde denetim kuruluşları veya denetçiler tanımlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu “Kurumca bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen ortakları YMM veya SMMM ruhsatı almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleri” olarak tanımlanır (BDY. m.4/4). Bağımsız denetçi ise “1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre YMM veya SMMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişiler” olarak tanımlanır (BDY. m.4/1).

Öte yandan “aşağıdaki durumlardan birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan ya da bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamazlar”. Bu kapsamda “denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını ortadan kaldıran halleri” şu şekilde sıralamak mümkündür.

- a) “Denetlenecek şirkette pay sahibi ise”,

- b) “Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı ise veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu unvana sahipse”,
- c) “Denetlenecek şirket ile bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticari şirketin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibi ise ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahip ise yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hışmı ise”,
- d) “Denetlenecek şirketle bağlantılı olan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir şirkette çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa”,
- e) “Denetim dışında, denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasına veya mali tablolarının düzenlenmesine katılmış veya katkıda bulunmuşsa”,
- f) “Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise”,
- g) “Denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyor ise”,
- h) “Son beş yıl içinde denetçiliğe yönelik meslekî faaliyetlerinden doğan tüm gelirinin yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz” (TTK m.400/1).

6102 sayılı TTK'nun 400. maddesinin 2. fıkrasına göre “on yıl içinde aynı şirkete toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, aradan üç yıl geçmedikçe yeniden denetçi olarak seçilemez. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya KGK yetkilidir”. Bu durumların haricinde “denetçi, denetlediği şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez ve bunu bir bağlı şirket aracılığıyla da yapamaz” (TTK m.400/3). Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere denetimi ve denetçiyi tanımlayan temel unsur bağımsızlıktır. Şirket ile denetçi arasındaki ilişki yalnızca bir sözleşme ilişkisi olup ve bu ilişki dışında denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyen herhangi bir ilişki kurulması mümkün değildir (Torun, 2018: 10).

1.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Mevzuatımızda bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşlarında ve denetçilerde aranan şartlar, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yetkilendirilmesi konuları da düzenlenmiştir.

1.2.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

“3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla”, 28509 sayılı BDY'nin 13. maddesinde “Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi” başlığı altında bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi düzenlenmiştir. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşlarının denetim alanında faaliyet göstermek üzere izin talebinde bulunması için aranan şartlar şunlardır:

- “Sermaye şirketi olması”,
- “Paylarının (hisselerinin) nama yazılı olması”,
- “Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması”,
- “Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin yer alması”,
- “Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime yönelik mevzuat hükümlerine aykırı hususlar yer almamalı”,
- “Ortaklarının tamamının meslek mensubu olması, sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması”,
- “Denetçilerinin, Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması”,
- “Denetçilerinin asgari bir raporlama dönemi için tam zamanlı olarak istihdam edilmiş olması”,
- “En az iki sorumlu denetçisinin bulunması”,
- “Denetim kadrosunun, en azından denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması”,
- “Yönetim kurulu üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosunda yer alan denetçilerden oluşması”,
- “Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyetinde bulunan herhangi bir gerçek kişi yanında veya tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması”,
- “Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması”,

- “Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen KGK tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, kayıt ve belge düzenine sahip olması”,
- “Faaliyet izninin daha önceden KGK tarafından iptal edilmemiş olması”,
- “Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir duruma sahip olmaması” gerekmektedir (BDY. m.13/1).

1.2.1.2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi

28509 sayılı BDY'nin 14. maddesi “Denetçilerin Yetkilendirilmesi” konusunu düzenlemektedir. Buna göre, denetim faaliyeti yürütmek isteyenler için aranan şartlar şunlardır:

- “Hukuk, işletme, iktisat, maliye, bankacılık, muhasebe, 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 fıkırdaki belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması”,
- “Meslek mensubu bulunması”,
- “Türkiye’de yerleşik bulunması”,
- “Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması”,
- “Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış bulunması”,
- “Denetçilik sınavında başarı sağlaması”,
- “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”,
- “Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması”,
- “Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete bağdaşmayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz itibara sahip olmaması” şartlarını taşıması gerekir (BDY. m.14/1).

1.2.2. Bağımsız Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi

Denetim, hissedarları, yatırımcıları ve alacaklıları yani menfaat sahiplerini korumak için şirket faaliyetlerinin değerlendirilmesidir (Pelvan, 2020: 5). Bu bağlamda, bağımsız denetimin bağımsız denetçi olmadan gerçekleştirilemeyeceği yadsınamaz bir gerçektir. Bağımsız denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken belirli düzenlemelere, standartlara ve mevzuata uymak zorundadır. Dolayısıyla bu standartlar ve mevzuat kapsamında bağımsız denetçilere getirilen bazı sorumluluklar bulunmaktadır (Köse ve Ertan, 2016: 291).

Mevzuatta, TTK'nun 399. maddesi, “denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmesinin feshedilmesini” düzenlemektedir. Buna göre “Denetçi, şirket genel kurulu tarafından; topluluk denetçisi ana şirketin genel kurulu tarafından seçilir. Denetçi, her faaliyet dönemi ve herhâlde görevini yapacağı faaliyet dönemi bitmeden önce seçilmelidir. Seçimden sonra, yönetim kurulu, denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini gecikmeksizin ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder” (TTK m.399/1). Bu fıkranın gerekçesinde “denetim bir anlamda yönetimin denetlenmesi olduğundan denetçi seçimi genel kurula aittir ve genel kurulun bu yetkisi devredilemez niteliktedir” ifadeleri yer almaktadır (TTK, m.399/1 gerekçesi).

TTK'nun 399. maddenin 2. fıkrasına göre “Denetçiden denetim görevi ancak bu maddenin 4. fıkrasında belirtildiği şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir”. Bu fıkranın gerekçesinde, “kural olarak denetçi ile sözleşmenin feshedilmemesi ilkesini kabul etmiş, böylece yönetim kurulunun istemediği denetçinin görevden alınması olasılığını ortadan kaldırmıştır. Denetçi ancak 4. fıkrada belirtilen şekilde ve haklı sebeplerin varlığı halinde görevden alınabilir. Denetçinin görevden alınması, yerine yenisinin atanmasına bağlıdır; Aksi halde denetçi görevden alınamaz ve yerine yenisi atanamaz. Mahkemenin kararı eşzamanlı olmalıdır. Diğer bir deyişle, yönetim kurulu veya genel kurul, denetçi ile olan sözleşmeyi feshederek kendiliğinden başka bir denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin bağımsızlığına açık ve kesin bir göndermedir. Şirkete sınırsız bir fesih hakkı verilmiş olsaydı, denetçiye şirket tarafından fesih için baskı yapılabilirdi” hükümleri yer almaktadır (TTK, m.399/2 gerekçesi).

Öte yandan “Konsolidasyona dahil edilen ana şirketin mali tablolarını denetlemek üzere seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk mali tablolarının da denetçisi olarak kabul edilir” (TTK m.399/3). Bu fıkranın gerekçesinde, “Bu hüküm bir varsayımı düzenlemektedir. Ana şirketin iki şapkası var. Birincisi, anonim şirket ile bundan doğan yükümlülüktür. Bu şapkası sebebiyle ana şirketin mali tabloları düzenlemekte ve yönetim kurulu yıllık

faaliyet raporunu hazırlamaktadır. İkincisi de ana şirket şapkasıdır. İkinci şapka, ona topluluk mali tabloları hazırlama görevini verir. Birincisi için seçilen denetçi, ayrı bir topluluk denetçisi seçilmemiş ise ikincisini de denetlemektedir” (TTK, m.399/3 gerekçesi).

Denetçinin görevden alınması ancak çok sınırlı durumlarda ve mahkeme kararı ile yapılabilir (Güler, 2012: 86). Buna göre “Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi yönetim kurulunun, sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, talebi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilen denetçinin kişiliğine ilişkin haklı gerekçe gösterilmesi, özellikle onun önyargılı davrandığına dair bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir” (TTK m.399/4).

Bu fıkranın gerekçesinde, “Denetçi ancak mahkeme kararı ile görevden alınabilir. Mahkeme haklı bir sebebin varlığı halinde de bu kararı verebilir. Diğer bir deyişle, denetçi ancak haklı bir sebebin varlığı halinde, özellikle tarafsızlığı zedeleyen herhangi bir olgu veya davranışın varlığında mahkeme tarafından görevden alınabilir. Tasarıda “haklı sebep” tanımlanmamıştır. Bu terim ile öncelikle denetçinin kişiliğinden kaynaklanan sebepler kastedilmektedir: Mesleki yetersizlik (denetçilerin bilgi eksikliği, okul sonrası intibak eğitiminin verilmemesi, yardımcı personel, uzman, ekipman donanımı eksikliği), itibar kaybı vb. Denetçinin çalışma şekli, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması da haklı sebepler arasında sayılabilir. Öte yandan, fikir ayrılıkları ancak somut olayın desteklemesi halinde haklı sebep olarak kabul edilebilir” ifadeleri yer almaktadır (TTK, m.399/4 gerekçesi).

TTK'nun 399. maddenin 5. fıkrasına göre “Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanını takip eden üç hafta içinde açılır. Azınlığın bu davayı açabilmesi için genel kurulda denetçi seçimine karşı oy kullanması, karşı oyunu tutanağa geçirmesi ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır”. Bu fıkranın gerekçesinde, “Mahkemeye başvurmaya yetkili olanlar sınırlı sayı esasına göre gösterilmektedir. Esas sözleşme ile yetkililer çevresi genişletilemez ve azınlığa ilişkin yüzde yükseltme yönünde değiştirilemez. Ayrıca başvuruda bulunacakların fıkranın son cümlesindeki şartları taşımaları gerekir” (TTK, m.399/5 gerekçesi).

Diğer yandan “Faaliyet süresinin 4. ayına kadar denetçinin seçilmemiş olması durumunda, yönetim kurulunun, yönetim kurulu üyelerinden her birinin veya hissedarlardan birinin istemi üzerine 4. fıkrada belirtilen mahkeme tarafından denetçi atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal edilmesi butlanı veya

denetçinin kanuni veya başka bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmasına engel olunması hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir. Kayımlık görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin 4. ayına kadar denetçi seçilememiş olması durumunda denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Ayrıca Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir” (TTK m.399/6). Bu fıkranın gerekçesinde “Hükümde yer alan görevin yerine getirilmesine engel olma ile fiziki olarak engellenmesi ve denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumlar kastedilmiştir. Davayı uzatmamak için mahkeme kararının kesin olduğu da açıkça belirtilmiştir” (TTK, m.399/6 gerekçesi).

399. maddenin 7. fıkrasına göre “Denetçinin mahkeme tarafından atanması halinde, emsal dikkate alınarak ücreti ile olası giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkeme tarafından belirlenir. Üç iş günü içinde bunlara itiraz edilebilir. Mahkemenin verdiği karar kesindir”. Bu fıkranın gerekçesinde “bu hüküm, atamanın kısa sürede kesinleşmesi ve denetçinin göreve başlaması için öngörülmüştür” (TTK, m.399/7 gerekçesi).

TTK'nun 399. maddenin 8. fıkrasına göre “Denetçi, denetim sözleşmesini ancak haklı bir sebebin varlığı veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmış olması halinde feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları, denetimin şirket tarafından sınırlandırılması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep olarak kabul edilemez. Denetçinin sözleşmeyi feshi gerekçeli ve yazılı olmalıdır. Denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür, bu sonuçlar rapor halinde genel kurula sunulur”. Bu fıkranın gerekçesinde “Denetim sözleşmesinin denetçi tarafından feshedilme sebepleri de sınırlıdır. Denetçi, denetim sözleşmesini iki nedenle feshedebilir: Haklı bir sebep varsa ya da görevden alma davası açılmışsa bu durumda denetçinin davanın sonuçlanmasını bekleme zorunluluğu yoktur. Haklı sebepler çalışma koşullarının uygun olmamasından, ücret ve giderlerin zamanında ödenmemesinden, denetçinin görevini yerine getirmesinin engellenmesinden kaynaklanabilir” (TTK, m.399/8 gerekçesi).

TTK'nun 399. maddenin 9. fıkrasına göre; “Denetçinin fesih bildiriminde bulunması halinde, yönetim kurulu derhal geçici bir denetçi seçer ve fesih bildirimini genel kurulun bilgisine ve seçilen denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar”. Bu fıkranın gerekçesinde “Denetçi fesih bildiriminde bulunursa yönetim kurulu geçici denetçiyi hemen seçmelidir; aksine hareket sorumluluk sebebi olabilir. Denetimde boşluk olmaması için bu fıkra konulmuştur” (TTK, m.399/9 gerekçesi).

1.2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri

Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri iki ana başlıkta ele alınabilir. Banlardan ilki “28509 sayılı BDY'den kaynaklanan yükümlülükler” ikincisi de “6102 sayılı TTK”dan kaynaklanan yükümlülüklerdir.

1.2.3.1. 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nden Kaynaklanan Yükümlülükler

28509 sayılı BDY'nde “Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri” başlıklı 5. bölümde konu ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmıştır. İlgili bölümün 19. maddesi, “denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması”, 20. maddesi “kalite kontrol sistemi oluşturma”, 21. maddesi “mesleki etik ilkelere uyma”, 22. maddesi “bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması”, 23. maddesi “reklam yasağı”, 24. maddesi “haksız rekabette bulunmama” konularını hükme bağlamıştır. Bu konu başlıkları aşağıda daha detaylı ele alınmaktadır.

- **Denetimlerde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması:** Bağımsız denetim sonuçlarının güvenilir olabilmesi için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin kaliteli ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Denetim kalitesinden söz edebilmek için bu kapsamda gerçekleştirilen faaliyetlerin TDS'na uygun olması gerekmektedir (Süklüm, 2010: 19). Nitekim “Denetim kuruluşları ve denetçiler, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde faaliyetlerini yürütürler. Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetim faaliyetleri, denetim sürecinin yanı sıra denetimlerin sürekliliğini, kalitesini ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri içerir. Denetim süreci, şirketin her hesap dönemi için iş teklifi ile başlar, TDS'na göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanması ile sona erer. Raporun sunulmasından sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci, TDS çerçevesinde belgelendirilmektedir. Denetimlerin sürekliliğini, kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla TDS'na ek olarak gerek denetim süreçleri sırasında gerekse denetim süreçleri dışında, başta mesleki etik ve kalite kontrol sistemi olmak üzere bu bölüm hükümlerine uyulur” (BDY m.19).
- **Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma:** Denetim mekanizmasına güvenin sağlanması için kalite kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesi son derece önemlidir. Hem denetim şirketlerine hem de denetim raporlarına güvenin sağlanması, kalite kontrol sistemlerinin etkinliğine

bağlıdır (Şeker ve Dinç, 216: 422). Bu nedenle “denetim kuruluşları, asgari koşulları Kurum tarafından belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde faaliyetlerini yürütmekle yükümlüdür. Bu sistemin uygulanmasında, Kurumun düzenlemelerine göre oluşturulan ve Kuruma bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulur. Söz konusu politika ve süreçler Kurum düzenlemelerine paralel olarak güncellenmekte ve uygulanmaktadır. Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politikası ve süreçleri ile bağlı buldukları Kurumun mevzuatı arasında farklılık olması veya duruma özgü haller nedeniyle denetim kuruluşunun yazılı politikası ve süreçleri dışında bir uygulamanın Kurum düzenlemesine uyum bakımından daha uygun görüldüğü hallerde, söz konusu yazılı politika ve süreçlerin dışına çıkılabilir. Bu durum ve gerekçesi denetçi tarafından denetim kuruluşuna yazılı olarak sunulmalı ve saklanmalıdır” (BDY m.20).

- **Mesleki Etik İlkelerine Uyuma:** Denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından uluslararası standartlarla belirlenen mesleki davranışların yanı sıra etik yükümlülüklerle de yer verilmelidir. Mesleki etik, “denetçinin yükümlülüklerini düzenleyerek denetimin özelliklerini belirlemekte ve denetimi tanımlamaktadır” (Altınok, 2021: 16). Buna göre denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıdaki mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.
 - **Dürüstlük:** “Tüm mesleki ve iş ilişkilerinde açık, doğru, dürüst ve güvenilir olmak”,
 - **Tarafsızlık:** “Çıkar çatışmalarının temayüllerin, önyargıların veya başkalarının etkisinin kötüye kullanılmasının mesleki veya işle ilgili yargılarını ve kararlarını etkilemesine izin vermemek”,
 - **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** “Uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve becerilerini denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almasını sağlayacak düzeyde tutmak ve TDS’na uygun hareket etmek”,
 - **Sır saklama:** “Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamak”,
 - **Mesleğe Uygun Davranış:** “İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici eylem ve davranışlardan

kaçınmak” şeklindeki detayları Kurumca belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır (BDY m.21/1).

Denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından ayrıca “denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her denetimden önce ve her halükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun hareket ettiklerine ve edeceklerine dair yazılı taahhüt alır. Denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları, olumsuz etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde denetçiler ve denetime katılanlar, bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir” (BDY m.21/2).

- **Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması:** *“Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirirler. Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır ve denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına hiçbir şekilde katılamazlar. Ayrıca denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek herhangi bir özel durumu bulunmamalıdır. Denetim kuruluşu veya denetçiler bağımsızlığın zedelendiğine kanaat getirirlerse bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı korumaya yönelik tedbirler alınır. Alınan tedbirlerin tehditleri ortadan kaldırmaya yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilmektedir” (BDY m.22).*
- **Reklam Yasağı:** *“Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticari unvanlarında, tabelalarında veya matbu kağıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında unvan veya sıfat kullanamazlar. Fakat denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumu tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayabilir ve dağıtabilir, kendileri veya denetlenen kuruluşlar için eleman arama ilanları verebilir, mesleki konularda bilimsel yayınlar yayınlayabilir, seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilir veya mesleki eğitimler verebilir” (BDY m.23).*
- **Haksız Rekabette Bulunmama:** *“Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin kalitesini herhangi bir şekilde olumsuz etkileyecek veya meslektaşlarına zarar verecek şekilde ve ölçüde faaliyet gösteremezler. Denetim kuruluşu ve denetçiler, Kurumun izin*

verdiği haller dışında, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler” (BDY m.24).

1.2.3.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ndan Kaynaklanan Yükümlülükler

TTK’nun 401. maddesinin 1., 2. ve 3. fıkraları ibraz yükümlülüğünü ve bilgi alma hakkını içermektedir (Karakoç, 2013: 27). Öyle ki, *“şirketin yönetim kurulu, mali tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye sunar. Yönetim kurulu, denetçiye şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, malvarlıklarını, borçlarını, kasalarını, kıymetli evraklarını ve envanterini inceleme ve denetleme konusunda gerekli kolaylıkları sağlar” (TTK m.401/1).* Buna göre denetim kuruluşları ve denetçiler, denetimlerinde 6102 sayılı Kanun uyarınca aşağıdaki yükümlülükleri yerine getirirler:

- *“Denetim sonuçlarını 6102 sayılı Kanun ve 28509 sayılı BDY’ e göre raporlamak, sunmak ve denetim faaliyeti ve sonuçları hakkında genel kurula açıklamalar yapmak”*,
- *“Gerektiğinde 6102 sayılı Kanun’un 378. maddesi uyarınca riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi kurulmasını teklif etmek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak”*,
- *“6102 sayılı Kanun’un 399. maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmesinin feshine ilişkin hükümlere uymak”*,
- *“Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde edilen sonuçları 6102 sayılı Kanununun 402. maddesi uyarınca bir rapor haline getirmek ve genel kurula sunmak”*,
- *“Bağımsız denetime yönelik olarak 660 sayılı KHK ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmektir” (BDY m.37).*

1.3.Bağımsız Denetçi Raporu ve Görüş Yazısı

Denetim sürecinin sonunda denetçi, şimdiye kadar kurumla ilgili tüm kanıtları ve izlenimleri dikkate alarak tüm belgeleri birlikte değerlendirecektir. Diğer bir deyişle denetçi tüm kanıtları toplayacak, son bir inceleme ve değerlendirme yapacak, görüşünü netleştirecek ve raporunu şekillendirecektir. Mali tabloların işletmenin fiili durumunu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin denetçi raporu ile denetim süreci sona erecektir. Böylece denetçi görüşünü mali tablo kullanıcılarına iletmiş olacaktır. Mali tablo kullanıcıları için hazırlanan

denetçi raporu çok önemli bir iletişim aracıdır. Zira denetçi, mali tablo kullanıcılarıyla bu rapor aracılığıyla bilgi aktarımı yaparak iletişim kurar. Mali tablo kullanıcıları ise karar alma süreçlerini denetçi raporundan öğrendikleri görüşe göre yönetirler (Erdoğan vd, 2018: 208).

1.3.1.Denetim Raporu

Denetçi, denetim sonucunu raporlarla açıklar. Bu nedenle Kanun'da çeşitli raporların düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Aksoy ve Aksoy, 2017: 39). Nitekim TTK'nun 402. maddesi denetim raporunun nasıl düzenleneceğine ilişkin hükümleri içermektedir. Buna göre “Denetçi, yapılan denetimin türü, niteliği, kapsamı ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, mali tabloları konu alan bir rapor hazırlar” (TTK m.402/1).

TTK'nun 402. maddenin 2. fıkrasına göre “Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, mali tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir” (TTK m.402/2). “Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyor ise ana şirket ile topluluğun mali tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun mali durumuna ilişkin yönetim kurulunun görüşüne yer verilir. Bu görüşe göre, özellikle şirket ve ana şirketin mali tablolarının denetimi bağlamında, şirket ve topluluğun varlığının devamı ve gelecekteki gelişimi analizinin yanı sıra; şirket yönetim kurulu raporu ve topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin elverdiği ölçüde şirketin mali durumu incelenir” (TTK m.402/3). Bu fıkranın gerekçesinde “denetim raporunun esas bölümünün içeriği açıklanmaktadır” ifadeleri yer almaktadır (TTK, m.402/3 gerekçesi).

TTK'nun 402. maddenin 4. fıkrasında “Denetim raporunun esas bölümünde ise defter tutma düzeni, mali tablolar ve topluluk mali tablolarının kanun ve esas sözleşmedeki mali raporlama hükümlerine uygun olup olmadığı; yönetim kurulunun denetim kapsamında denetçi tarafından istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça belirtilir”. Ayrıca “mali tablolar ve bunların dayandığı defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı; TMS çerçevesinde, şirketin aktif, mali ve kârlılık durumuna ilişkin tabloyu adil ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir” (TTK m.402/5). “Denetim çerçevesinde, bir değerlendirme yapılmışsa, bu değerlendirmenin sonucu ayrı bir raporda gösterilir” (TTK m.402/6). Sonunda “Denetçi, hazırladığı raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar” (TTK m.402/7).

1.3.2.Görüş Yazıları

Bağımsız denetimin amacı işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğu hakkında bir görüşe ulaşmak ve bu görüşü denetim raporunda yazılı olarak belirtmektir (Şengür, 2018: 312). Nitekim “denetçi yaptığı denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, KGK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı ile denetçi değerlendirmelerini içerir” (TTK m.403/1). Dolayısıyla denetim raporunda denetçinin vereceği bazı sonuçlar, denetçinin verdiği görüşle bağlantılıdır (Bahtiyar, 2013: 146). Denetçi "olumlu görüş", "sınırlı olumlu görüş", "olumsuz görüş" olmak üzere üç farklı görüş yazabilir veya “görüş vermekten kaçınabilir” (Korkut vd., 2017: 58).

- **Olumlu Görüş:** Olumlu görüş verilmesi, yönetim kurulunun mali tablolar ve faaliyet raporları ile ilgili olarak kanuna, esas sözleşmeye ve muhasebe standartlarına aykırı olmadığı anlamına gelir (Bahtiyar, 2013: 146). Diğer bir deyişle “denetçi yazısında, olumlu görüş vermesi halinde, herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir” (TTK m.403/1). Bu durumda denetçi, yönetim kurulunun mali tabloların sorumluluğunu üstlenmesini gerektirecek bir gerekçesi olmadığını açıkça belirtir. Gerekece uyarınca, olumlu görüş içeren denetçi raporu, yönetim kurulu üyelerinin ibrasına esas teşkil eder (Bahtiyar, 2013: 146). Ayrıca “görüş yazısında, varsa finansal tablolara ilişkin hususlarda yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir neden bulunmadığına işaret edilir. Görüş, KGK tarafından belirlenen şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dilde yazılır” (TTK m.403/2). Öte yandan olumlu bir rapor, yönetim kurulunun ortaklığı iyi yönettiği anlamına gelmez; sorumluluğuna engel teşkil etmez (Bahtiyar, 2013: 147).
- **Sınırlandırılmış Olumlu Görüş:** Bu görüş, denetçinin çekinceleri varsa verilen bir görüştür. Zira “çekinceler varsa, denetçi olumlu görüşü sınırlanabilir veya olumsuz görüş verebilir. Mali tabloların şirketin yetkili kurulları tarafından düzeltilebilecek nitelikte farklılıklar içermesi ve bu farklılıkların tablolarda açıklanan sonuçlara etkisinin kapsamlı ve büyük olmaması durumunda sınırlı olumlu görüş verilmektedir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılacağı sınırlı olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir” (TTK

m.403/3). Bu nedenle denetçi, elde edilen sonuçlar açısından çoğunlukla olumlu görüşe sahiptir (Bahtiyar, 2013: 147).

- **Görüş Bildirmekten Kaçınma:** “Şirket defterlerinde denetimin sağlıklı yapılmasına ve sonuca ulaşılmasına imkân vermeyen belirsizlikler varsa veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamalar varsa denetçi, bunları kanıtlayacak bir kanıt olmasa bile gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınmanın olumsuz görüş için sonuçları vardır. KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile gerekçesine ilişkin esasları bir tebliğle düzenler” (TTK m.403/4).
- **Olumsuz Görüş:** “Olumsuz görüş yazılması halinde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine ulaşmasını takip eden dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni yönetim kurulunu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmedikçe eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilirler. Yeni yönetim kurulu, mali tabloları kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun olarak altı ay içinde hazırlar ve denetim raporu ile genel kurula sunar” (TTK m.403/5).

Eğer şirket ile ilgili herhangi bir mevzuat veya esas sözleşmenin yorumlanmasında şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı varsa, bu konu mahkeme kararıyla çözüme kavuşturulabilir (Karakoç, 2013: 30). Nitekim “şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda şirket ile denetçi arasında ortaya çıkan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir ve karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu ise şirkettir” (TTK m.405).

Öte yandan “denetçi, şirketin hakim şirket veya topluluk şirketleri ile olan ilişkilerine ilişkin sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı hukuki işlemler veya uygulanan tedbirler nedeniyle zarara uğradığını ve bu nedenle denkleştirme yapılmamışsa, pay sahiplerinden birinin talebi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir” (TTK m.406).

2.BÖLÜM

DÜNYADA BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1.Dünyadaki Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimine Genel Bakış

Mali işlemleri de içeren bir soruşturma yöntemi olarak nitelendirilebilecek bazı işaretleri içeren Mezopotamya kayıtlarından; denetim kavramının tarihinin milattan önce (M.Ö) 3500 yıllarına kadar uzandığı tahmin edilmektedir (Kır, 2010: 49). Antik Roma döneminde, memurların kendi kayıtlarını diğer kayıtlarla karşılaştırdıkları bir “*hesap sorgulama yöntemi*” oluşturulmuştur. Dolayısıyla “*denetim kavramı*” bu hesap sorgulama yönteminin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Tek ve Çetinkaya, 2004: 3).

Denetçi kavramı ise ilk kez 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. 1289 yılında İngiltere Kralı I. Edward tarafından devletin gelirlerini kontrol etmekle görevli memurların görevlerini yapıp yapmadıklarını denetlemek üzere denetçiler atanmıştır. Bu görevlendirme ile birçok alanda denetim uygulamaları yapılmaya başlanmıştır (Karahana, 2020: 246). İlk “*profesyonel denetçiler örgütü*” de Venedik’te 1581 yılında örgütlenmiştir (Tek ve Çetinkaya, 2004: 3). “*Collegio Die Rexonati*” adındaki ve üyelik koşulları çok ağır olan bu ilk profesyonel denetçiler örgütü çok saygın bir kuruluştur. Bu kuruluşa üye olan adaylar, bir muhasebecinin yanında 6 yıl çalıştıktan ve bir dizi mesleki sınavdan geçerek diploma almaları koşuluyla mesleğe kabul ediliyordu (Yurt, 10 Mayıs 2009).

19. yüzyılın başında modern anlamda dış denetimin uygulamaya konulduğu ilk ülke İngiltere olmuştur. Sanayi Devrimi ile işletmelerde üretim kapasitesi ve çeşitliliği artmıştır. Bu nedenle hem üretim hacmindeki bu hızlı artışın hem de doğruluğunun sağlanması için iş kayıtlarının onaylanması gerekiyordu. Bu kapsamda 1845 yılında “*demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlemesi*” kanunla şart koşulmuştur (Yurt, 10 Mayıs 2009). Bu amaçla William Deloitte, 1845 yılında Londra’da, bugün de faaliyetlerini sürdüren Deloitte&Touch’ı kurmuştur. Denetim alanındaki bir diğer önemli gelişme ise 1900 yılında İngiltere’de çıkarılan bir kanunla sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmesidir (Gürocak, 2016: 39).

Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının yasal olarak ilk görüldüğü yer İngiltere’dir. İngiltere’de denetim mesleğinin tanınmasıyla bu ülkeden ABD ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler, 1880 yılında İngiliz hükümetinin izniyle Quebec’te “*Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü*”nü, 1886’da ise New York’ta “*Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliğini*”ni kurmuşlardır. Aynı yıl, New York’ta ilk “*Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu*” kabul edilmiştir. İngiltere ve ABD’den sonra

1879'da Fransa'da da benzer uygulamaların yapıldığı görülmektedir (Yurt, 10 Mayıs 2009).

1900'lerin başlarında işletmelerin küreselleşmesinden ve özellikle 1929'daki Amerikan borsa çöküşünden sonra, denetçiler odak noktalarını hileli işlemleri tespit etmekten kamu mali tablo raporlamasına kaydırdılar. Bu, denetçileri hileli işlemlere karşı ilk savunma hattı olarak gören mali tablo kullanıcıları ile denetçiler arasında bir beklenti boşluğu meydana getirdi. Bu beklenti boşluğunu kapatmak için denetim mesleği üzerinde yasal ve kamu baskısı oluşmaya başladı. Bu duruma verilen yanıt, özellikle ABD'nde adli muhasebecilerin sayısında ve rollerinde çarpıcı bir artış ve yasal denetçilerin hileli işlemleri tespit etme becerilerini geliştirmek için muhasebe müfredatının geliştirilmesini içermektedir (Oberholzer, Kasım 2002: 3-4).

1929 yılında mali piyasalarda yaşanan büyük ekonomik krizin ardından mali piyasaları düzenlemek için “1933 Menkul Kıymetler Yasası (*Securities Act of 1933*)” çıkarılmış ve bu yasa ile 1934 yılında da “ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (*Securities and Exchange Commission-SEC*)” kurulmuştur (Atkins, 2004). SEC, yatırımcıları korumaktan, menkul kıymetler piyasalarının adil ve düzenli işleyişini sürdürmekten ve sermaye oluşumunu kolaylaştırmaktan sorumlu bağımsız bir federal hükümet düzenleyici kurumudur (Chen, 27 Nisan 2022). SEC, kuruluşundan bu yana “*Accounting Series Releases (ASR)*” ve “*Staff Accounting Bulletins (SAB)*” adı altında muhasebe konularına ilişkin belgeler yayınlamaktadır. SEC, genel olarak muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim işleviyle sınırlayarak, özel sektör düzenleyicilerinin muhasebe ve denetim için kurallar belirlemesine izin vermiştir. Bu kurumlardan en önemlisi “*Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)*”dür (Başpınar, 2005: 43).

ABD'de 1940 yılından itibaren denetimle ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır (Karahana, 2020: 278). Örneğin denetim standartları ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” olarak yayınlanmıştır. Birçok ülke tarafından benimsenen bu standartlar 1972 yılından sonra AICPA “*Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB)*”, tarafından gözden geçirilmiş ve “*Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards- SAS)*” adı altında yeniden yayınlanmaya başlamıştır. Denetim standartları açıklamaları, 1947'de yayınlanan standartların bir yorumudur. Bu nedenle, denetim uygulama yöntemlerinde bazı değişiklikler olmasına rağmen, bu standartlar çok az değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71-72.).

Denetçinin amacı bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek ve denetçi görüşünü içeren bir denetçi raporu düzenlemektir (FRC, 2023a). Bu

açından bağımsız denetime ilişkin önemli bir husus da denetçiye ve dolayısıyla denetçinin yaptığı denetim çalışmasına duyulan güven unsurudur. Denetçinin denetim çalışmasına güvенеbilmesi için denetimin belirli standartlara göre yapılması gerekir. Bu standartlara ise “*genel kabul görmüş denetim standartları*” adı verilmektedir (Oktay, 2013, 44).

Genel kabul görmüş denetim standartları, bir denetçinin denetimlerin sonuçlarını nasıl hazırladığına, gerçekleştirdiğine ve raporladığına temel oluşturan bir dizi ilke ve gerekliliktir (Gantz, 2014). Bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk derecesi ile ölçülür. Diğer bir deyişle, denetim çalışmasının nitelikleri genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen kriterlere uygun değilse, denetim yeterli ve güvenilir kabul edilemez. Ancak denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen kriterlere uygun olarak yapılırsa denetim raporu güvenilir bir belge haline gelecek ve denetimden beklenen amaca ulaşılacaktır (Oktay, 2013, 44-45).

Bağımsız denetime ilişkin uluslararası gelişim süreci açısından bir diğer önemli unsur ise bağımsız denetim şirketleridir. 1970 ve 1980'lerde “*büyük sekizli (big eight)*” olarak adlandırılan denetim şirketleri ise “*Arthur Andersen, Arthur Young & Company, Coopers & Lybrand, Ernst & Whinney* (eski adıyla Ernst & Ernst), *Haskins & Sells* (Avrupalı Deloitte Plender Griffiths ile birleşince Deloitte, Haskins ve Sells'e dönüşmüştür), Peat Marwick International ve KMG Grup'un birleşmesiyle oluşan *KPMG, Price Waterhouse ve Touche Ross*”dur (Uyar ve Çelik, 2009:142).

1989-1998 yılları arasında bu denetim firmaları arasındaki rekabet artmaya başlamıştır. Haziran 1989'da Ernst & Whinney, Arthur Young ile birleşerek Ernst & Young olmuş ve Ağustos'ta Deloitte, Haskins & Sells, Touche Ross ile birleşerek Deloitte & Touche adını almıştır. Böylece sekiz büyükler altı büyüklere dönüşmüştür. Temmuz 1998'de Price Waterhouse, PricewaterhouseCoopers-PwC adı altında faaliyet göstermek üzere Coopers & Lybrand ile birleşmiştir. Böylece altı büyüklerde beş büyüklere dönüşmüştür (Özkan, 05.11.2007). 2001 yılına kadar dünyanın en büyük beş bağımsız denetim firması arasında yer alan Arthur Andersen şirketi, Enron skandalı sonrası iflas başvurusunda bulunmak zorunda kalmıştır (Koban ve Karakaya, 2022: 95). Birçok ülkede faaliyet gösteren Arthur Andersen şubeleri günümüzün dört büyük şirketlerine satılmıştır (Özkan, 05.11.2007). Böylece, PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young ve KPMG International günümüzün dört büyük denetim firmasıdır (Uyar ve Çelik, 2009: 142).

Sektörün aşırı yoğunlaşması ve bağımsız denetim firmasının çıkarları ile muhasebe kuruluşlarının hakimiyetinin devam etmesi, ele alınması gereken başlıca endişeler arasındaydı. En önemli sorunlardan biri de müşteriler için

tercih sayısının azalmasıdır. Muhasebe enstitüleri, büyük firma birleşmelerinin ve artan endüstri yoğunlaşmasının olumsuz sonuçları konusunda sessiz kaldılar. Dönemin önde gelen Birleşik Krallık finans direktörleri, “*yasal denetimle ilgili seçeneklerin dramatik bir şekilde daralmasından*” rahatsız olarak, birleşmeleri ve bunun sonucunda ortaya çıkan oligopolü şiddetle eleştirmişlerdir. Arthur Andersen skandalı göz önüne alındığında, denetçi seçimi yelpazesi artık daha da daralmıştır. Geriye kalan dört büyük firmadan birinin piyasadan yok olmasına neden olabilecek başka bir skandalın ortaya çıkması durumunda, bunun yasal veya düzenleyici müdahale yoluyla geri kalan üç büyük firmanın dağılmasına yol açabileceği yönünde endişeler vardır. Bu nedenle en büyük dört firmanın böyle bir olasılığı öngörmesi ve firmalarının etik olarak yönetilemez olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir (Boyd, 2004: 392).

Hollanda, “*Finansal Piyasalar Kurulu (Autoriteit Financiële Markten-AFM)*”, dış denetçinin, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip etmediğini ve dolayısıyla mesleki standartlara uyup uymadığını değerlendirdi. AFM, her firmayı teftiş ederken, denetimlerin önemli kısımlarına yoğunlaşmıştır. Dış denetçi herhangi bir önemli kısım için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemişse, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin görüşünü gerekçelendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemiştir. Bu durumda AFM, yasal denetimin yürütülmesini “*yetersiz*” olarak sınıflandırır. AFM, 2012 mali yılı için 4 büyük firmanın her birinde 10 yasal denetimi değerlendirdi. Bazılarını ‘*yetersiz*’ olarak sınıflandırdı. Bu sayının dağılımı ise Deloitte’da dört, Ernst & Young’de üç, KPMG’de yedi ve PwC’de dördür. Bu yasal denetimler için AFM, dış denetçilerin bir bütün olarak söz konusu mali tablolara ilişkin görüşlerini gerekçelendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmediklerini belirtmektedir. Toplamda AFM, 40 yasal denetimden 18’inin kalitesini %45 ile “*yetersiz*” olarak sınıflandırdı ve kalan %55’in “*yeterli*” olduğu sonucuna vardı (AFM, 2014: 6).

Büyük şirketlerin uyumlu davranışı, üstü kapalı da olsa, dürüstlük ve itibar kavramlarını ön plana çıkararak içlerinden birinin rekabetçi olma arzusunu bastırabilir. Daha az yoğunlaşmış bir piyasada, en azından birkaç şirket tarafsızlıkları, bağımsızlıkları ve nesnellikleri ile öne çıkabilir. Sektörün denetimle eş zamanlı olarak danışmanlık hizmeti verme veya kurum kültürünü değiştirme konusunda inisiyatif almadığı düşünüldüğünde, yoğunlaşmayı azaltma isteğinin sektör içinden gelmesi olası değildir; girişimin yine yasama ya da düzenleyici kuruluşlardan gelebileceği tahmin edilebilir. Bu nedenle araştırma çalışmalarının gerçek ve doğru sonuçlara ulaşabilmesi için mali ve bilimsel özerklikle yürütülmesi ayrı bir önem arz etmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012a: 99).

2.2. Bazı Ülkelerdeki Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar

Günümüzde bağımsız denetim; işletmelere getirilen yasal bir zorunluluktan ziyade, işletmelerin rekabet avantajı elde edebilmeleri için vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Zira işletmelerin mali yapıları hakkında açık, şeffaf, doğru, güvenilir ve anlaşılır bilgiler, paydaşlar için en değerli bilgilerdir. Bu da ancak bağımsız denetim ile mümkündür. Dolayısıyla bu bağlamda bağımsız denetime ilişkin düzenleyici kuruluşların ayrı bir önemi bulunmaktadır.

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de yaşanan Enron, WorldCom, Global Crossing, Tyco ve Arthur Andersen'daki muhasebe skandalları yatırımcı ve milyarlarca dolarlık şirket kaybına neden oldu. Bu büyük kayıpların finansal piyasalar ve genel yatırımcı güveni üzerinde olumsuz bir etkisi oldu (Sarbanes Oxley 101, 2023). Söz konusu skandalların bir daha yaşanmaması için gerek şirket yönetimine gerekse finansal tabloları denetleyen denetçilere yeni görev ve sorumluluklar getiren düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle muhasebe mesleğine, mali tablolara ve raporlara olan güveni yeniden tesis etmek için 2002 yılında “*Sarbanes-Oxley Yasası (The Sarbanes-Oxley Act- SOX)*” yürürlüğe girmiştir (Acar ve Senal, 2011: 37).

Bu yasa ile ABD'de halka açık şirketlere bağımsız denetim sağlamak amacıyla, kâr amacı gütmeyen bir özel sektör kuruluşu olarak “*Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)*” kurulmuştur (SEC, 2023). Esasen AICPA öncülüğünde, bağımsız denetimin kalite kontrolüne ilişkin denetim faaliyetleri 1970'li yıllarda isteğe bağlı, 1980'li yılların ortalarından itibaren ise SEC düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu olarak yürütülmüştür. PCAOB'nin kurulmasına yol açan SOX ile ABD'de ilk kez halka açık şirket denetçileri bağımsız dış denetime tabi tutulmuş ve bu denetim ve gözetim modeli, AICPA'nın 1978'den beri uyguladığı “*Meslektaş Denetimi (Peer Review)*” programının yerini büyük ölçüde almaya başlamıştır (Gürocak, 2016: 45). Zira muhasebe sektörü kural koyma anlamında kendi kendini düzenleyebilse de etkin bir şekilde denetim sağlayamıyordu (Kandemir ve Kandemir, 2012b: 117).

Esasen ABD'nde yaygın olarak uygulanan “*Meslektaş Denetimi*”, “*bir şirketin denetimini yapan muhasebe firmasının, denetim sürecinin, kalite kontrol sisteminin ve muhasebe uygulamalarının, yine bu firma tarafından belirlenen veya ilgili eyaletin mesleki örgütü tarafından atanan, söz konusu örgüt tarafından Meslektaş Denetimi Programı kapsamında denetim yapma konusunda yetkilendirilmiş olan diğer bir muhasebe firmasının denetçilerinden*

oluşan bir denetim ekibi tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk açısından incelenmesi ve raporlanmasıdır” (Yılmaz, 2003: 13).

ABD'nde YMM (*Certified Public Accountant- CPA*) unvanına sahip tüm denetçiler, AICPA üyesi olabilmek ve üye olarak kalabilmek için Meslektaş Denetimi Programı'na katılmalıdır. AICPA tarafından başta gönüllülük esasına dayalı olarak başlatılan ve daha sonra 1988 yılında üyeler için zorunlu hale getirilen Meslektaş Denetimi Programı'nın ilke ve esasları; yalnızca halka açık olmayan şirketlere denetim hizmeti sağlayan CPA'lar için AICPA Review Board tarafından ve halka açık şirketlere denetim hizmeti vermeye yetkili CPA'lar için ise “*U.S. Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS)*” tarafından belirlenir ve uygulanır (Yılmaz, 2003: 13).

Öte yandan SOX, kurumsal muhasebe hilelerini ve yolsuzluğunu caydırmayı ve cezalandırmayı amaçlayan hükümler de dahil olmak üzere, kurumsal yönetim, risk yönetimi, denetim ve kamu şirketlerinin finansal raporlamasını etkileyen hükümler içermektedir. SOX'nın I. Başlığı, PCAOB'u menkul kıymetler yasalarına tabi olan halka açık şirketlerin denetimlerini denetleyen kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak tanımlar (SOXCPA, 2023). Diğer bir ifadeyle PCAOB, yatırımcıları korumak ve bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını daha da artırmak için halka açık şirketlerin denetimlerini denetlemek üzere Kongre tarafından kurulan kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. PCAOB ayrıca federal menkul kıymetler yasalarına uygun olarak sunulan uyumluluk raporları da dahil olmak üzere SEC'na kayıtlı broker ve bayilerin denetimlerini de denetler (PCAOB, 2023a).

Genel olarak bağımsız denetim, bağımsız denetim faaliyetinin ilgili kanuni düzenlemelere ve standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin çeşitli yollarla kontrol edilmesidir. Bağımsız denetim faaliyeti hem yerinde inceleme çalışmaları ile hem de faaliyette bulunanlardan elde edilen çeşitli bilgiler ile gerçekleştirilebilir. Bu bağlamda bağımsız denetim faaliyeti, birçok yöntem ve aracı içeren genel bir faaliyet olarak nitelendirilebilir (Okur, 2007: 12). Bağımsız denetim denetimi de hem bağımsız denetim kuruluşları hem de bağımsız denetçiler tarafından yürütülen faaliyetin genel kabul görmüş bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin ve söz konusu faaliyetin yeterli kalite ve güvenilirlikte olup olmadığının değerlendirilmesini, bağımsız denetimi kısıtlayan bilgi ve belgelere dayanılarak yapılmasını ifade eder (Okur, 2007: 12). Buna göre SOX, PCAOB'a dört temel sorumluluk vermektedir.

- ABD menkul kıymetler piyasalarındaki halka açık şirketleri denetleyen muhasebe firmalarının kaydı,
- Kayıtlı muhasebe firmaları için denetim, kalite kontrol ve etik standartların oluşturulması,

- Kayıtlı muhasebe firmalarının denetlenmesi,
- Kayıtlı muhasebe firmalarının yasa veya mesleki standartların ihlali nedeniyle soruşturulması ve disipline edilmesidir (SOXCPA, 2023; PCAOB, 2023a).

PCAOB, misyonunu desteklemek için gereken vasıflı işgücünü, teknolojiyi ve kaynakları yönetir ve ekonomik araştırma ve risk analizi yapar; paydaşlarla, diğer yerel ve uluslararası düzenleyicilerle irtibat halindedir. SEC, Kurulun kurallarını, standartlarını ve bütçesini onaylamak da dahil olmak üzere PCAOB üzerinde gözetim yetkisine sahiptir (PCAOB, 2023a). Başkan da dahil olmak üzere PCAOB Kurulunun beş üyesi, Federal Rezerv Sistemi Kurul Başkanı ve Hazine Bakanı ile istişare edildikten sonra SEC tarafından beş yıllık dönemler için atanır (PCAOB, 2023b). PCAOB için en büyük finansman kaynağı, mali tabloları PCAOB'ye kayıtlı şirketler tarafından denetlenmesi gereken şirketlerden gelmektedir. Dodd-Frank Yasası ile değiştirildiği şekliyle SOX'un 109. Bölümüne göre, PCAOB yıllık bütçesini karşılayacak fonlar SOX'ta tanımlandığı şekilde ihraççılardan ve SEC'e kayıtlı araçlardan ve satıcılardan karşılanmaktadır (PCAOB, 2023c).

2.2.2. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği (AB)'nin yatırım hizmetlerine ilişkin düzenlemesi, 10 Mayıs 1993 tarihinde yürürlüğe giren “1993/22/EEC sayılı *Menkul Kıymetler Alanında Yatırım Hizmetlerine İlişkin Konsey Yönergesi (Investment Services Directive in the Securities Field- ISD)*”dir (Çetin ve Töremiş, 2010: 47). ISD, yetkili yatırım firmalarının ve bankaların, diğer AB üye devletlerinde yerel yönetim yetkilendirmesi ve denetimi temelinde belirli hizmetleri sağlayabilecekleri koşulları belirlemiştir. Ayrıca, herhangi bir yetkili ISD firmasının, diğer üye devletlerdeki borsalarda veya düzenlenmiş piyasalarda doğrudan veya uzaktan ticarete erişim hakkını da içermektedir (Practical Law, 2023).

ISD rejimi kapsamında sınır ötesi faaliyet gösteren yatırım şirketleri, faaliyet gösterdikleri üye devlette geçerli olan faaliyet kurallarına tabidir. Bu nedenle, Avrupa çapında yatırım hizmetleri sağlayan bir yatırım firması, genellikle tutarsız olan farklı kurallarla karşı karşıya kalmaktadır. ISD, yatırım ortaklıklarının organizasyonel yükümlülükleri, yetkilendirme ve faaliyet koşulları ile faaliyetlerini yürütürken uyulması gereken kurallara ilişkin asgari standartları geliştirmiştir. Bu asgari uyumlaştırma yöntemi, üye devletlerin yatırımcıların korunması ve yatırım şirketlerinin faaliyetlerini gerçekleştirirken uyması gereken kurallar açısından farklı uygulamalar benimsemesine neden olmuştur (Çetin ve Töremiş, 2010: 47).

AB'nin hem iktisadi hem de siyasi olarak bir olma idealleri, dünyadaki küreselleşme eğilimi karşısında değişmiş ve küreselleşen pazarlar nedeniyle tek pazar hedefi farklılaşmıştır. AB'ne üye ülkelerin işletmeleri yeni mali kaynaklar temin edebilmek için dış pazarlara açılmak zorunda kalmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak AB işletmeleri için mali raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. Tüm dünyada farklı açılardan yankı uyandıran Enron olayı, dış finansal piyasalara açılmanın yanı sıra AB içinde denetime ilişkin düzenlemelerin de gündeme gelmesinin sebeplerinden biri olmuştur (Zaif, 2004: 154).

Belirtilen sebepler sonucunda 14 Aralık 2005 tarihli Avrupa Komisyonu Kararı ile “*Avrupa Denetçiler Gözetim Kurulları Grubu (The European Group of Auditors' Oversight Bodies-EGAOB)*” kurulmuştur (Cposa, 2023). EGAOB, AB içindeki yasal denetçiler ve denetim kuruluşlarının yeni kamu gözetim sistemlerinin etkin koordinasyonunu sağlamak için kurulmuştur. EGAOB, üye devletlerdeki yasal denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kamu gözetiminden sorumlu kuruluşların üst düzey temsilcilerinden veya bunların yokluğunda yetkili ulusal Bakanlıkların temsilcilerinden oluşmaktadır (Accountancy Europe, 14 Aralık 2005). Amacı, yasal denetim konularında Komisyona tavsiyelerde bulunmak ve aynı zamanda yasal denetçiler ve AB içindeki denetim kuruluşları için yeni kamu gözetim sistemlerinin koordinasyonunu kolaylaştırmaktır. EGAOB'nin kurulması, AB'de ve dünya çapında denetim mesleğinin düzenlenmesinde yapılan bir dizi değişiklikten kaynaklanmıştır. Dünyanın dört bir yanındaki farklı yetki alanlarındaki denetçileri denetlemek için kamu kurumlarının oluşturulması, 8. Şirketler Hukuku Direktifinin modernizasyonu, yeni aktif oyuncularla yeni bir forum (kamu gözetim organları) kurulmasını gerektiren temel faktörlerdi (Cposa, 2023).

Komisyon, sekreteryayı sağlarken, EGAOB toplantılarda görüşülmek üzere çalışma belgelerini hazırlar. Grup toplantılarında oylama yapılmaz ve resmi kararlar alınmaz, ancak Grup tartışmaları Komisyon tarafından hazırlanan çalışma belgelerine önemli bir katkı sağlar. EGAOB ile yapılan görüşmeler ardından Komisyon, piyasa katılımcıları, denetim mesleği ve son kullanıcılar ile açık ve şeffaf bir şekilde kapsamlı ve erken bir aşamada istişarelerde bulunur. Bu kapsamda EGAOB faaliyetleri temel olarak aşağıda belirtilmektedir.

- EGAOB, üye devletlerin kamu gözetim sistemleri arasındaki iş birliğini kolaylaştırır ve bu tür sistemlerin kurulması ve sürekli iş birliğine ilişkin iyi uygulamaların paylaşılmasını sağlar.
- EGAOB, üçüncü ülkelerin kamu gözetim sistemlerinin teknik olarak değerlendirilmesine ve bu alanda üye devletler ile üçüncü ülkeler arasındaki uluslararası iş birliğine katkıda bulunur.

- EGAOB, ISA'nın, topluluk düzeyinde olası kabul görmeleri açısından, bunların detaylandırılmasına yönelik süreçler de dahil olmak üzere, teknik incelemesine katkıda bulunur (Cposa, 2023).

17 Haziran 2016'da yasal denetime ilişkin yeni AB kuralları Birlik genelinde geçerli hale gelmiştir. Reform, denetim kalitesini iyileştirmeyi ve gelecekteki yatırım ve ekonomik büyüme için temel bir bileşen olan finansal bilgilere yatırımcı güvenini geri kazanmayı amaçlamaktadır. Reformun temel hedefleri şunlardır:

- Şirketlerin finansal bilgileri konusunda daha fazla şeffaflık sağlamak,
- Yasal denetçilere bağımsız olmaları ve profesyonel şüphecilik yapmaları için güçlü bir yetkinin verilmesi,
- AB'de daha dinamik bir denetim pazarına katkıda bulunmak,
- Yasal denetçilerin denetiminin ve AB'deki yetkili makamlar tarafından denetim denetiminin koordinasyonunun iyileştirilmesidir (Commission Européenne, 2023).

Sonuç olarak AB Denetim Reformu uyarınca, AB üye devletleri, yasal denetçiler ve denetim kuruluşları için etkili bir kamu gözetim sistemi oluşturmalıdır. Bu, onaylanmalarını ve tescil edilmelerini, mesleki etik ve iç kalite kontrol standartlarının benimsenmesini, yasal denetçilerin sürekli eğitiminin yanı sıra kalite güvence ve soruşturma ve disiplin sistemlerinin izlenmesini içermektedir (APAB, 2023a).

2.2.3. Japonya

20. yüzyılda yaşanmaya başlayan mali kriz ve skandallar ile Euron olayı sonrasında Japonya'da da bağımsız denetim kuruluşları kurulmuştur (Oruç, 2019: 22). Bu kapsamda “*Sertifikalı Mali Müşavirler ve Denetim Gözetim Kurulu ((Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAOB)*” 1 Nisan 2004 tarihinde YMM Kanununa istinaden kurulmuştur. CPAAOB, “*Finansal Hizmetler Ajansı (Financial Services Agency- FSA)*” bünyesinde kurulmuş, bir başkan ve bir tam zamanlı ve sekiz yarı zamanlı komisyon üyesinden oluşan bağımsız bir düzenleyici kurumdur. Kurul üyeleri, Meclis'in onayı ile Başbakan tarafından atanır. Kurul, yasal yetkisini FSA'dan bağımsız olarak kullanır. Üyelerin görev süresi üç yıldır. CPAAOB aşağıdaki üç sorumluluğa sahiptir.

- Kalite kontrol incelemesi ve teftişlerin incelemeleri,
- YMM sınavlarının uygulanması,
- YMM ve denetim firmalarına karşı disiplin cezalarının müzakere edilmesidir (FSA, 2023).

CPAAOB'nin idari görevlerini yerine getirmek için bir İcra Bürosu vardır. İcra Bürosu iki bölümden oluşmaktadır.

- *Planlama, Yönetim ve YMM Sınav Birimi*: Bu birim genel işlerden, YMM'lere ve denetim firmalarına karşı disiplin cezalarının görüşülmesinden ve YMM sınavlarının uygulanmasından sorumludur.
- *İzleme ve Teftiş Birimi*: Bu birim ise kalite kontrol incelemesinin gözetiminden sorumludur (FSA, 2023).

Japonya'da “*Muhasebe Meslek Yasası (Certified Public Accountant-CPA)*”, 1948'de, ülkenin endüstriyel ve finansal gruplarını ortadan kaldırmayı, vatandaşlar arasında menkul kıymet ticaretini yaygınlaştırmayı ve bireysel hissedar sayısını artırmayı amaçlayan yeni bir dizi politika kapsamında tanıtıldı. “*Japon Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Japanese Institute of Certified Public Accountants-JICPA)*”, 1949'da gönüllü bir kuruluş olarak faaliyete başlamış ve daha sonra 1966'da CPA Yasası uyarınca kurumsal hale gelmiştir. 1951 yılında “*Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu (Securities and Exchange Act)*” kapsamında YMM'ler tarafından mali tablo denetimleri yapılmaya başlanmış, denetim ve muhasebe standartları zaman içinde gelişerek, yenilenmiştir. JICPA, muhasebe mesleği için kendi kendini düzenleyen bir kuruluş olarak her zaman şeffaf ve bağımsız kalmaya çalışmaktadır. JICPA, kamu yararına hizmet ederken ve muhasebe mesleğini güçlendirirken, üyeleri tarafından sağlanan hizmetlerin kalitesini korumaya ve mesleki etik, değerler ve standartları desteklemeye de gayret göstermektedir. JICPA'ya kayıt, Japonya'da muhasebeci, olarak çalışmak isteyen tüm adaylar için zorunludur. Bu kapsamda JICPA'ya 31 Mart 2021 itibarıyla 32.000'den fazla muhasebeci kayıtlıdır (JICPA, 2023a). ICPA'nın sorumlulukları ise aşağıda belirtilmiştir.

- “*Muhasebe mesleği için etik kurallar geliştirerek ve bu kurallara uyumu teşvik ederek üyelerin mesleki etiklerini desteklemek*”,
- “*Seminerler ve araştırma projeleri düzenleyerek üyelerin sunduğu hizmetlerin kalitesini artıracak önlemleri tasarlamak ve uygulamak*”,
- “*Denetim ve muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmek ve denetim ve muhasebe sistemleri oluşturmak için denetim, muhasebe ve diğer ilgili mesleki hizmet alanlarına ilişkin teori ve uygulamaları araştırmak*”,
- “*Vergi hizmetleri dahil CPA sistemi ve hizmetleri hakkında araştırma yapmak ve uygun şekilde hükümet ve düzenleyici kurumlara tavsiyelerde bulunmak*”,
- “*Uygun denetim hizmetlerinin üyeler tarafından yerine getirilmesini sağlamak için önlemler almak ve uygulamak*”,
- “*Üyelerle istişare ederek, gerekli yardım ve materyal sağlayarak üyeleri desteklemek*”,

- “Üyelerin sözleşmeleri ile ilgili anlaşmazlıkları arabuluculuk yoluyla çözmek”,
- “SMMM sınavlarında başarılı olan bireylerin eğitim ve öğretimine yönelik tedbirleri tasarlamak ve uygulamak”,
- “Üye kaydı için idari işleri yapmaktır” (JICPA, 2023b).

Ülkede kalite kontrol denetimleri dört büyük denetim firması için iki yılda bir yapılırken, diğer firmalar için iki-üç yılda bir yapılmaktadır. Risk odaklı bir yaklaşım benimsenen bu incelemelerde “*KOBİ düzeyindeki denetim şirketlerinde toplam bağımsız denetim ücretlerinin %15'ini aşan şirketlerin denetim çalışmaları kalite kontrol incelemesine tabi tutulur*”. İnceleme sonuçları, bulguların ana nedenlerini gösterecek şekilde raporlanır ve kamuoyuna sunulur (Bozkurt Yazar ve Yalçın, 2019: 269).

2.2.4. Almanya

Almanya, bağımsız bir dış denetim sistemine ve “*Alman Ticaret Kanunu'nda (German Commercial Code- HGB)*” yer alan kapsamlı muhasebe ilke ve kurallara sahiptir. Tüm Alman mali müşavirleri, kamu hukukuna tabi bir şirket olan “*Muhasebe Meslek Örgütü (The Chamber of Public Accountants-WPK)*”nde örgütlenmiştir. YMM mesleğine ilişkin gereklilikler ağırdır. Tamamen meslekten bağımsız kişilerden oluşan “*Denetçi Gözetim Komisyonu (The Auditor Oversight Commission- AOC)*”, WPK ile ilişkili tüm denetçiler üzerinde kamu gözetimi gerçekleştirir (IMF, Haziran 2016: 20). Esasen Almanya'da bağımsız denetim kamu gözetimi rejiminde olup, temel kural mesleğin özdenetim ve gözetim ile süreci sürdürmesidir (Sayar, 2014: 10).

Almanya'da bağımsız denetimin düzenlenmesi ve denetiminde “*karma modeli*” uygulamaktadır (Gürocak, 2016: 48). Almanya'daki karma model, WPK'na da büyük sorumluluklar veriyor. Zira denetimde kalitenin sağlanmasına yönelik hükümler, bir yandan WPK ve diğer yandan AOC ile çift koldan alınmasını sağlar. WPK tarafından yapılan kalite kontrol sistemi denetimleri ve AOC tarafından yapılan denetimler, tekrar eden denetimler olarak algılanmamalıdır; aksine çift süzgeçten geçirmek olarak algılanmalıdır. Özellikle Almanya'da WPK tarafından kalite kontrol sistem denetiminden geçemeyen bağımsız denetçilerin kayıt dışına alınması, diğer bir deyişle faaliyet izinlerinin geri alınması durumunda; “*bağımsız denetçilerin kendi kalite kontrol sistemlerine verecekleri önemin büyük ölçüde artacağı*” kabul edilmelidir (Cömert, 2017: 145).

Almanya'da AOC, “*Denetçinin Gözetim Yasasına*” göre 27 Aralık 2004 tarihinde kurulmuştur. Denetçi Gözetim Yasası ile başlatılan reform hareketi temelinde; “*WPK'dan bağımsız bir Denetçi Gözetim Komisyonu oluşturularak, WPK tarafından üstlenilen mesleki gözetime yönelik tüm önlem ve sorumlulukların bu komisyona devredilmesi*” amaçlanmaktadır. Almanya'da

Denetçi Gözetim Yasası, özellikle AB 8. Direktifi doğrultusunda gerekli önlemlerin alınmasında ve bağımsız dış denetimin güçlendirilmesinde önemli bir unsur olmuştur. Almanya'da yasa koyucunun amacı, Alman muhasebe denetim mesleğinin nihai sorumluluklarını bağımsız bir gözetim yapısı altında belirlemektir. Bu sebeple “*Federal Ekonomi ve Teknoloji Bakanlığı*” tarafından denetlenen WPK, bu düzenlemeden sonra AOC tarafından kamu denetimine tabi tutulmaktadır (Sayar, 2014: 10). Serbest meslek sahibi Alman mali müşavirler ve yasal denetçiler, bir kamu hukuku şirketi olan diğer bir ifadeyle yasal bir kurum olan WPK'ya üye olmak zorundadırlar (European Parliament, Nisan 2017: 16).

AOC, “*Federal Ekonomi ve Teknoloji Bakanlığı*” altında yapılandırılmış ve ona karşı sorumlu olan bağımsız bir idari makamdır. AOC'nin bu Bakanlık tarafından atanan “*en az altı ve en çok on fahri üyesi*” vardır. Almanya'da AOC, yasal yükümlülüklerini uygun ve yeterli bir şekilde yerine getirdiğinden emin olmak için WPK'yi denetler. Almanya'da AOC, denetim kuruluşlarının ve kamu yararına olan kuruluşların, performansını ölçmek için yetkili mercidir. AOC, bağımsız denetim düzenleyicileri ve muhasebe meslek kuruluşları ile iş birliğine yakındır ve bu konuda girişimlerde bulunur. AOC, “*EGAÖB*” ve “*Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum of Independent Audit Regulators-IFIAR)*” üyesidir (Sayar, 2014: 10). Alman AOC'nin yetkilerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- “*WPK'nın yasal toplantılarını takip etmek ve katılmak*”,
- “*WPK, aracılığıyla bağımsız denetim alanında meslek mensuplarının görüşlerini almak*”,
- “*WPK tarafından yürütülen bağımsız denetimin kamu gözetimi ile ilgili tüm işlemlerini incelemek ve denetlemek, hesap vermek*”,
- “*Bağımsız denetimin kalite kontrol incelemesinin tekrarını talep etmek ve bu çerçevede WPK'nü takip etmek*”,
- “*WPK tarafından yürütülen bağımsız denetimin gözetim faaliyetlerinde son kararı vermek*”,
- “*Gerektiğinde uzman danışmanların görüşlerini almak*”,
- “*Kalite güvence sistemindeki sorunlar nedeniyle bağımsız denetim yetkisini iptal etmektir*” (Sayar, 2014: 10).

Sonuç olarak, belirtilen yasa ve kurumlar, Almanya'da denetim mesleğinin teşkilat yapısında ve bu yapı çerçevesinde denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Denetim faaliyetine ilişkin her türlü düzenlemeler ise AB Direktifleri çerçevesinde sıklıkla güncellenmektedir (Cömert, 2017: 145).

2.2.5. Avustralya

Avustralya’da “*Menkul Kıymetler ve Yatırım Komisyonu Yasası (Australian Securities and Investments Commission Act- ASIC Act)*” 1 Temmuz 2001’de yürürlüğe girmiştir (Federal Register of Legislation, 2001). Bu yasa menkul kıymetler, şirketler, finansal raporlama ve denetim gereklilikleri için kurullar oluşturmuştur (Koca, 2016: 45). Söz konusu kurullar arasında; Avustralya’nın bütünleşmiş finansal hizmetleri, tüketici kredilerini ve kurumsal piyasaları düzenlemek amacıyla “*Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (Australian Securities and Investments Commission- ASIC)*”, ASIC Yasası uyarınca bağımsız bir Avustralya Hükümeti organı olarak kurulmuştur (ASIC, 2023a).

ASIC, finansal hizmetler, tüketici kredisi ve piyasa düzenlemeleri kapsamında aşağıdaki düzenlemeleri gerçekleştirir.

- ASIC, finansal hizmetler kapsamında finansal hizmetler işletmelerini verimli, dürüst ve adil bir şekilde faaliyet göstermelerini sağlamak için lisanslamakta ve izlemektedir. Bu işletmeler tipik olarak emeklilik maaşı, yönetilen fonlar, hisse senetleri ve şirket menkul kıymetleri, türevleri ve sigorta ile ilgilenir.
- ASIC, tüketici kredisi kapsamında, tüketici kredisi faaliyetlerinde bulunan kişileri ve işletmeleri (bankalar, kredi birlikleri, finans şirketleri ve ipotek ve finans brokerleri dahil) lisanslamakta ve izlemektedir.
- ASIC, piyasa düzenlemeleri kapsamında ise yetkili finansal piyasaların adil, düzenli ve şeffaf piyasalar işletmek için yasal yükümlülüklerini ne kadar etkin bir şekilde yerine getirdiklerini değerlendirmektedir. ASIC, Avustralya’nın yerel lisanslı hisse senetleri, türevleri ve vadeli işlem piyasalarındaki işlemleri denetler (ASIC, 2023b).

ASIC’in ASIC Yasası kapsamındaki yükümlülükleri ise aşağıda belirtilmiştir.

- Finansal sistemin ve içindeki varlıkların performansını sürdürmek, kolaylaştırmak ve iyileştirmek,
- Yatırımcıların ve tüketicilerin finansal sisteme güvenli ve bilinçli katılımını teşvik etmek,
- Kanunu etkin bir şekilde ve asgari usul gereklilikleriyle yönetmek,
- Bilgileri verimli ve hızlı bir şekilde almak, işlemek ve depolamak,
- Şirketler ve diğer kuruluşlar hakkındaki bilgileri mümkün olan en kısa sürede kamuya açık hale getirmek,
- Yasayı uygulamak ve yürürlüğe koymak için gerekli olan her türlü eylemi yapmaktır (ASIC, 2023a).

Sermaye piyasaları da dahil olmak üzere Avustralya ekonomisinde ve dış raporlamada paydaş güvenine katkıda bulunmak amacıyla “Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (Australian Accounting Standards Board-AASB)”, ASIC Yasası uyarınca bağımsız bir Avustralya Hükümeti kurumu olarak kurulmuştur. AASB'nin Başkan dahil 12-13 üyesi vardır. AASB üyeleri, iki veya üç yıllık süreler için yarı zamanlı olarak (tam zamanlı olan Başkan hariç) atanır. Üyeler liyakate göre atanır, muhasebe hakkında iyi bir teknik bilgiye sahiptir. Teknik uzmanlığın yanı sıra, üyeler genellikle özel ya da kamu deneyimine, geniş bir politika perspektifine ve muhasebe standartlarının uygulandığı pratik (özel veya kamu) ortamlara ilişkin tam bir anlayışa sahip olacaktır. ASIC Yasası uyarınca, AASB'nin sorumlulukları şunlardır:

- Önerilen standartları değerlendirmek amacıyla kavramsal bir çerçeve geliştirmek,
- Muhasebe standartları yapmak,
- Muhasebe standartlarını formüle etmek,
- Dünya çapında kullanım için tek bir muhasebe standartları setinin geliştirilmesine katılmak ve katkıda bulunmak,
- Sermaye maliyetlerini düşürülmesini sağlamak,
- Avustralya kuruluşlarının yurtdışında etkin bir şekilde rekabet etmesini sağlamaktır (AASB, 2023b).

Avustralya’da ASIC yasası kapsamında denetim gereklilikleri için kurulan bir diğer kurul ise “Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Auditing and Assurance Standards Board-AUASB)”dur. AUASB, denetim ve güvence standartlarının geliştirilmesinden, yayımlanmasından ve sürdürülmesinden sorumlu, Avustralya Hükümeti’nin bağımsız, kurumsal olmayan bir İngiliz Milletler Topluluğu organıdır. Mali ve diğer bilgileri kullananlar için denetim ve güvence süreçlerinin güvenilirliğini güçlendirmek için güçlü kamu yararına denetim ve güvence standartlarına duyulan ihtiyaç göz önüne alındığında, AAUASB standartları, 2001 Şirketler Yasası kapsamında gerekli olan mali raporların denetimleri veya incelemeleri için yasal olarak uygulanabilir (AUASB, 2023).

Avustralya’da 2001 ASIC yasası kapsamında denetim gereklilikleri için kurulan bir diğer kurul ise “Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC)’dir. ASIC Yasası uyarınca yasal bir kuruluştur. FRC, Avustralya’daki mali raporlama çerçevesinin etkinliğini denetlemekten sorumludur. Temel işlevleri arasında kamu ve özel sektör için muhasebe ve denetim standartları belirleme süreçlerinin gözetimi, Avustralyalı denetçiler tarafından yürütülen denetimlerin kalitesiyle ilgili stratejik tavsiyeler sağlanması, ilgili konularda Bakana tavsiyelerde bulunulması yer alır. FRC, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişimini izler, dünya

çapında kullanım için tek bir muhasebe ve denetim standartları setinin geliştirilmesini ilerletmek için çalışır ve bu standartların benimsenmesini teşvik eder (FRC, 2023b).

Avustralya’da bu kapsamda diğer bir kurul ise “*Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu (Companies Auditors Disciplinary Board- CADB)*”dır. CADB, 1989 Şirketler Yasası ve ASIC Yasası'nın uygulanması sırasında benzer devlet temelli kurulların yerini almak üzere 1990 yılında “*Şirketler Denetçiler ve Tasfiyeciler Disiplin Kurulu (Companies Auditors and Liquidators Disciplinary Board- CALDB)*” olarak kurulmuştur. 1 Mart 2017’de Kurulun adı, diğer şeylerin yanı sıra tasfiye memurlarına ilişkin disiplin işlevini ASIC'e devreden 2016 İflas Kanunu Reform Yasasında yer alan mevzuat değişikliklerinin ardından “*Şirketler Denetçiler Disiplin Kurulu*” olarak değiştirilmiştir. 2001 ASIC Yasası'nın gerekliliklerine göre Sayman tarafından atanan CADB üyeleri hukuk, muhasebe ve işletmeyi kapsayan geniş bir bilgi ve deneyime sahiptir (CADB, 2023).

2.2.6. Avusturya

“*Denetçi Gözetim Kurumu (Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde- APAB)*”, Avusturya’da kamu denetim gözetimi için yetkili ulusal makamdır. APAB, 27 Eylül 2016 tarihinde kamu hukukuna tabi bağımsız bir kurum olarak kurulmuş ve 1 Ekim 2016 tarihinde resmi faaliyetlerine başlamıştır. APAB, Avusturya Federal Maliye Bakanlığı'nın yasal denetimi altındadır. APAB, denetçilerin ve denetim şirketlerinin denetimi ve denetim yapma yetkisine sahip oldukları koşullarla ilgilenir. Aynı zamanda idari ceza merciidir. APAB’ın yasal dayanağını aşağıdaki mevzuatlar oluşturmaktadır:

- Avusturya Denetçi Gözetim Yasası (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, APAG),
- 537/2014 sayılı Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Yasal Denetimine İlişkin Özel Gereklilikler Hakkında AB Yönetmeliği (Regulation (EU) Nr. 537/2014 on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities),
- Avusturya Şirketler Yasası (Unternehmensgesetzbuch, UGB), mali tablolar ve muhasebe ile ilgili hükümlerdir (APAB, 2023b).

APAB, denetimleri yürütürken, APAG, ilgili yönergeler ve yönetmeliklerin yanı sıra “*Avrupa Denetim Gözetim Organları Komitesi (Committee of European Auditing Oversight Bodies-CEAOB)*”nin teftişler çalışma grubunun “*Ortak Denetim Teftiş Metodolojisi (Common Audit Inspection Methodology-CAIM)*” hükümlerine uyar. Denetimler münhasıran ilgili denetim şirketleri ilgilidir ve hiçbir şekilde denetim şirketlerinin vergi danışmanlığı, ticaret veya diğer danışmanlık veya diğer hizmetler gibi diğer

faaliyetleriyle ilgili değildir (APAB, 2023c). Bu kapsamda APAB'ın görevleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Yasal denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaydı,
- Yasal denetçiler ve denetim kuruluşları için kalite güvence incelemeleri,
- Yasal denetçiler, denetim kuruluşları ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla yapılan soruşturmalar,
- İlgili mevzuatın ihlali durumunda yaptırımların uygulanması veya denetimlerle ilgili diğer yükümlülükler,
- Mesleki ilkelerin, iç kalite güvence standartlarının ve denetim standartlarının onaylanması,
- Yasal denetçilerin sürekli eğitimlerinin kontrolüdür (APAB, 2023a).

Görüldüğü üzere APAB, yasal denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaydından sorumludur. APAB, hem kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar hem de kamu yararını ilgilendirmeyen kuruluşlar için kalite güvence incelemelerinin yanı sıra ve yasal denetçilerin/kuruluşların veya kamu yararını ilgilendiren kuruluşların soruşturulması ve disipline edilmesinden de sorumludur. Avusturya'da yasal denetim gerçekleştiren tüm yasal denetçiler ve denetim kuruluşları, en az altı yılda bir kalite incelemelerine tabi tutulur. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetçileri en az üç yılda bir kalite incelemesine tabi tutulur. APAB, “IFIAR” ve “CEAOB” üyesidir (IFAC, 2023a).

2.2.7.Fransa

AB'nin bir üyesi olarak Fransa, ulusal yasa ve yönetmeliklere aktarıldığı şekliyle “*AB Düzenlemeleri ve Direktifleri*”nde belirlenen muhasebe, denetim ve finansal raporlama gerekliliklerine tabidir. 1966 tarihli Ticaret Kanunu tüm ticari işletmelerde temel muhasebe işlevlerini belirler ve şirketlerin muhasebe defterlerini tutmasını ve yıllık mali tablolar hazırlamasını gerektirir. Fransız muhasebe standartları, muhasebe standardı belirlemekten sorumlu yasal organ olan 2009-79 Sayılı Yönetmelik ve 2010-56 Sayılı Kararname ile oluşturulan “*Muhasebe Standartları Kurumu (Accounting Standards Authority- ANC)*” tarafından geliştirilmiş ve benimsenmiştir (IFAC, 2023b).

Fransa’da denetim mesleğinin yasal düzenleyicisi olan diğer bir kurulda “*Yasal Denetim Yüksek Kurulu (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes-H3C)*”dur. H3C, “IFIAR”nın bir üyesidir. H3C’ün denetim mesleğini kapsayan sorumlulukları aşağıdaki gibidir.

- Yasal denetçilerin ve denetim kuruluşlarının onaylanması ve kaydedilmesi,
- Denetim, mesleki etik ve iç kontrol standartlarının yanı sıra mesleki en iyi uygulamaların benimsenmesi,

- Bir kalite güvence sisteminin kurulması,
- Bir soruşturma ve disiplin sisteminin geliştirilmesi,
- Yasal denetçilerin mesleki gelişimlerini sürekli gözlenmesidir (IFAC, 2023b).

Öte yandan H3C, yetkisinin bir parçası olarak bazı faaliyetleri Fransa'daki yasal denetçiler için profesyonel muhasebe organizasyonu olan “*Ulusal Yasal Denetçiler Şirketi (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes- CNCC)*”ne devretmiştir. Bu faaliyetleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- AB üyesi olmayan yasal denetçiler ve denetim kuruluşları hariç olmak üzere, yasal denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaydı,
- Kamu yararına olmayan kuruluşların kalite güvencesi denetimleri;
- Yasal denetçilerin mesleki gelişimlerini sürekli gözlenmesidir (IFAC, 2023b).

2.2.8. Birleşik Krallık

İşletme ve Ticaret Bakanlığı tarafından desteklenen, bakanlık dışı bir kamu kuruluşu olan (Gov.UK, 2023) “*Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC)*”, Birleşik Krallık’ta finansal piyasaları denetlemeye yetkili olan kuruluştur. FRC, denetçileri, muhasebecileri ve aktüerleri düzenler ve Birleşik Krallık’ın kurumsal yönetim ve yönetim kodlarını belirler (FRC, 2023c). FRC, Gözetim Bölümü bünyesinde “*Denetim Firması Denetimi (Audit Firm Supervision-AFS)*”, “*Denetim Piyasası Denetimi (Audit Market Supervision- AMS)*” ve “*Denetim Kalitesi İncelemesi (Audit Quality Review-AQR)*” olmak üzere üç ekip oluşturarak en büyük denetim kuruluşlarını denetler (FRC, 2023d).

FRC, muhasebe standardı belirleyici rolünü 2012 yılında “*Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board- ASB)*”ndan devraldı. Birleşik Krallık, yerel olarak geliştirilen finansal raporlama standartlarından uluslararası olarak geliştirilen standartlara doğru ilerlemiştir; ancak yalnızca bazı hazırlayıcılar bunları doğrudan uygulamaktadır. Düzenlenmiş bir piyasada işlem gören menkul kıymetlere sahip ana şirketlerin konsolide mali tablolarında AB onaylı IFRS uygulanması gerekmektedir. Diğer kuruluşlar, şirketin büyüklüğüne, türüne ve yürütülen faaliyetlerin niteliğine bağlı olarak, AB tarafından benimsenen IFRS veya FRC tarafından geliştirilen “*Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards FRS)*” uygular (IFAC, 2023c).

2006 tarihli “*Şirketler Yasası (The Companies Act)*”, büyüklük, faaliyetin doğası ve şirket türüne veya âtil olup olmadıklarına bağlı olarak muafiyetlere hak kazanmadıkları sürece tüm şirketler için zorunlu denetim

gereklilikleri (yasal denetimler) belirler. Denetim muafiyetleri, halka açık şirket olmayan veya mali hizmet sağlayan ve gerekli kriterleri karşılayan küçük şirketler veya şirket grupları için mevcuttur. Tüm mali tablo denetimleri, FRC tarafından yayınlanan ISA'na uygun olarak yapılmalıdır. Birleşik Krallık ISA, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (*The International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB*)” tarafından yayınlanan ISA'na dayanmaktadır (IFAC, 2023c). FRC, yasal denetimlerin gözetimini aşağıdaki gibi gerçekleştirir:

- “Tanınmış Denetim Organları (*Recognized Supervisory Bodies (RSB)*) ve “Tanınmış Nitelikli Organları (*Recognized Qualifying Bodies- RQB*)”ın tanınması ve tanınmasının kaldırılması,
- Yasal denetim gerekliliklerini karşılamayan RSB'ler veya RQB'ler hakkında icra emirlerinin verilmesi,
- Yasal yükümlülüklerine uymayan RSB'lere ve RQB'lere mali para cezalarının uygulanmasıdır (IFAC, 2023c).

2.2.9.Hollanda

Hollanda'da finansal piyasaları denetlemeye yetkili kuruluşlardan ilki olan AFM, 1 Mart 2002'den bu yana finansal piyasaların işleyişini denetlemekten sorumludur (AFM, 2023a). AFM, yasal denetimler yapan denetim şirketlerini denetler. Bir denetim şirketinin yasal denetimler yapmasına izin verilebilmesi için bir lisansa sahip olması gerekir. Ek olarak, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda yasal denetimlerin gerçekleştirilmesi için daha katı gereklilikler geçerlidir (AFM, 2023b).

Hollanda'da finansal piyasaları denetlemeye yetkili olan kuruluşlardan ikincisi ise “*Hollanda Merkez Bankası (De Nederlandsche Bank, DNB)*”dır. ABD'deki SEC ile karşılaştırılabilir şekilde, AFM'nin rolü tasarruf, borç verme, yatırım ve sigorta piyasaları için bağımsız bir denetim otoritesi sağlamaktır; öte yandan DNB, Avrupa Merkez Bankaları Sistemi içinde para politikasını belirler, uygular ve Hollanda için finansal kurumlar üzerinde ihtiyatlı denetim sağlar (Microsoft Compliance, 26 Ocak 2023).

Esasen DNB, ihtiyatlı denetimden sorumludur ve yükümlülüklerini yerine getiren sağlam ve etik finansal kurumlar sağlamayı taahhüt eder. Hollanda AFM ise piyasa davranışı denetiminden sorumludur, adil ve şeffaf finansal piyasalar sağlamayı taahhüt eder. Bu iki açıdan bakıldığında, bu iki kurum, yönetim kurulu üyeleri ve denetim kurulu üyelerinin değerlendirilmesinde yakın iş birliği içinde çalışmaktadır (DNB, 2023). Bununla birlikte bu kurumların her ikisi de Avrupa bankacılık sektörü genelinde etkili ve tutarlı ihtiyatlı düzenleme ve denetleme sağlamak için çalışan bağımsız bir AB makamı olan “*Avrupa Bankacılık Otoritesi (European*

Banking Authority-EBA)” ile uyum içinde hareket eder (Microsoft Compliance, 26 Ocak 2023).

2.2.10. Kanada

Kanada'daki “*Kanada Kamu Hesap Verebilirlik Kurulu, (Canadian Public Accountability Board- CPAB)*” raporlama yapan kuruluşları denetleyen yetkili bir kuruldur (Cpab-Ccrc, 2023a). CPAB, 2003 yılında “*Kanada Şirketler Yasası (Canada Corporations Act)*” ile mali raporlar hazırlayan işletmelerin denetim faaliyetlerinin kamu gözetimi sağlamak üzere kurulmuştur (Koca, 2016: 31). CPAB'nin birincil amacı, Kanada'nın sermaye piyasalarına halkın güvenini pekiştiren lider denetim düzenlemesi sağlamaktır (Cpab-Ccrc, 2023a).

CPAB uygulama faaliyetleri ve kuralları, Ontario CPAB Yasası ve Ulusal Enstrüman 52-108 hükümlerinin bir kombinasyonu tarafından yönetilmektedir. Bu yasal çerçeveye ek olarak, her “*Katılımcı Denetim Firması (Participating Audit Firm)*”nın ek hak ve yükümlülükler belirleyen bir katılım sözleşmesi imzalaması gerekmektedir. CPAB bir teftiş, özel teftiş veya soruşturmayı tamamladıktan sonra firmalar icra takibine tabi tutulabilir. Bu yaptırım eylemleri, önemli denetim eksikliklerine ve yatırım yapan kamu için daha büyük risk oluşturan diğer konulara odaklanır. Periyodik incelemeye tabi olan CPAB'nin uygulama süreçleri ve prosedürleri bu nedenle değişikliğe tabidir (Cpab-Ccrc, 2023b).

Kanada'da finansal piyasaları denetlemeye yetkili olan diğer bir kuruluş ise “*Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (Auditing and Assurance Standards Board- AASB)*”dur. Uluslararası standartların geliştirilmesine katkıda bulunan AASB bu kapsamda, “*Kanada Denetim Standartları (Canadian Auditing Standards-CAS)*” olarak benimsenen “*ISA*” (AASB, 2023a), ülke mevzuatına kazandırarak bu standartların, bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanımını zorunlu tutmaktadır (Koca, 2016: 30). AASB, Kanada'da kalite yönetimi, denetim, sürdürülebilirlik güvencesi, diğer güvence ve ilgili hizmet taahhütleri ve rehberlik için standartlar belirleme görev ve sorumluluğuna sahiptir. Böylece AASB, Kanadalıların değişen ihtiyaçlarını karşılamak için yüksek kaliteli standartlar ve rehberlik belirleyerek ve bunların etkili bir şekilde uygulanmasını destekleyerek kamu yararına hizmet etmektedir (AASB, 2023a).

2.2.11. Diğer Bazı Ülkelerdeki Bağımsız Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar

Yukarıda sayılanlar dışında, diğer bazı ülkelerde de bağımsız denetime ilişkin düzenleyici kuruluşları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Belçika’da “İktisadi Meslekler Yüksek Konseyi (High Council for Economic Professions)”, (Gürocak, 2016: 48),
- Bulgaristan’da “Yasal Denetçilerin Kamu Gözetimi Komisyonu (Commission for Republic Oversight of Statutory Auditors)”,
- Çek Cumhuriyeti’nde “Denetimin Kamu Gözetimi Kurulu (Audit Public Oversight Council)”,
- Danimarka’da “Danimarka Ticaret ve Şirketler Ajansı (Danish Commerce and Companies Agency)”,
- Estonya’da “Denetçilerin Mesleki Yeterlilik Komitesi (Auditors’ Professional Qualifications Committee)”,
- Finlandiya’da “Finlandiya Merkezi Ticaret Odası Denetim Kurulu (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)”,
- Yunanistan’da “Muhasebe ve Denetim Gözetimi Komisyonu (Accounting and Auditing Oversight Board)”,
- Macaristan’da “Denetçilerin Kamu Gözetimi Komitesi (Auditors’ Public Oversight Committee)”,
- İrlanda’da “İrlanda Denetim ve Muhasebe Üst Kurumu (Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority)”,
- İtalya’da “Şirketler İçin Ulusal Komisyon ve Borsa (Commissione Nazionale Perle Societa e la Borsa)”,
- Letonya’da “Maliye Bakanlığı”,
- Litvanya’da “Denetim ve Muhasebe Kurumu (The Authority of Auditing and Accounting)”,
- Lüksemburg’da “Finans Sektörünün Gözetimi Komisyonu (Commission de Surveillance du Secteur Financier)”,
- Malta’da “Muhasebe Kurulu (Accountancy Board)”,
- Norveç’te “Finansal Denetim Kurumu (Kredittilsynet- The Financial Supervisory Authority of Norway)”,
- Portekiz’de “Denetimin Gözetimi Ulusal Konseyi (Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria)”,
- Polonya’da “Polonya Denetimin Gözetimi Komisyonu (Polish Audit Oversight Commission)”,
- Romanya’da “Yasal Denetim Faaliyetlerinin Kamu Gözetimi Konseyi (Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit)”, (Gürocak, 2016: 49).
- Slovakya’da “Denetimin Gözetimi Kurumu (Úrad pre dohlad nad výkonom auditu)”,
- Slovenya’da “Denetimin Kamu Gözetimi Ajansı (Agencija Za Javni Nadzor Nad Revidiranjem)”,
- İspanya’da “Muhasebe ve Denetim Enstitüsü (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas)”,

- İsveç'te “İsveç Sertifikalı Muhasebeciler Denetleme Kurulu (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)” dur (Gürocak, 2016: 50).

2.3. Dünyada Muhasebe ve Denetime İlişkin Uluslararası Düzenleyici Kuruluşlar

Dünyada birçok ülke hem ulusal hem de uluslararası alanda denetim faaliyetlerini uygulamakta ve yürütmektedir. Bunda muhasebe ve denetim konusunda dünyanın önde gelen uluslararası düzenleyici kuruluşlarının büyük etkisi var.

2.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Muhasebe ve denetim konusunda küresel yapıya sahip kuruluşlar arasında ilk ele alacağımız kuruluş “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)”dur. IFAC, mesleği güçlendirmeye ve tüm muhasebe meslek mensuplarının yanı sıra muhasebe mesleğinin sorumluluklarından etkilenen toplumun tüm düzeylerine fayda sağlamaya çalışmaktadır. (IFAC, 2023d: 1). 1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan IFAC'ın üyeliği, bugün dünya çapında 130 yetki alanında 180 üye ve ortağı içerecek şekilde büyümüştür. IFAC, öncelikle kamu yararı için küresel muhasebe mesleğini güçlendirmek amacıyla 7 Ekim 1977'de Almanya'nın Münih kentinde düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Bunun yanında aşağıdaki nedenler de IFAC'ın kurulmasında önemli rol oynamıştır.

- Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek,
- Üye kuruluşları arasında iş birliğini kolaylaştırmak,
- Diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak,
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermek üzere kurulmuştur (IFAC, 2023e).

Esasen IFAC üyeliği, ulusal muhasebecilik kuruluşlarına ve uluslararası muhasebecilik mesleğine ilgi duyan uluslararası kuruluşlara açıktır. IFAC, üyeler ve ortaklardan oluşur. Üyelerin ve ortakların, IFAC Üye Kuruluş Uyum Programına katılmaları gerekmektedir. Program, bir dizi üyelik yükümlülükleri beyanının uygulanması yoluyla, yüksek kaliteli denetim, muhasebe, etik ve eğitim standartlarının yanı sıra kalite güvence ve uygulama mekanizmalarının benimsenmesini ve uygulanmasını desteklemek üzere tasarlanmıştır (IFAC, 2022: 1).

Görüldüğü üzere IFAC, yüksek kaliteli uluslararası standartların gelişimini destekleyen yapı ve süreçleri sağlar. Denetim, güvence ve kalite kontrol alanlarında IFAC'ın desteklediği standartlar; kamu sektörü muhasebesi, muhasebe eğitimi ve etik, küresel finansal altyapının önemli bir parçasıdır ve dünya çapında ekonomik istikrara katkıda bulunur. Buna ek olarak, IFAC, üye kuruluşları aracılığıyla, standartların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırmak, ticari küçük ve orta ölçekli uygulamalarda muhasebe meslek mensuplarını desteklemek için araçlar ve rehberlik sağlar. IFAC, gelişmekte olan ekonomilerde muhasebe mesleğinin gelişimini destekler ve mesleğin sesinin en alakalı olduğu yerlerde yani kamu yararına olan konularda duyulmasını sağlar. IFAC, tüm bu faaliyetler aracılığıyla dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerini teşvik eder (IFAC, 2023d: 1).

Öte yandan IFAC Meclisi ve Konseyi'nin Ekim 1977'deki ilk toplantısında, faaliyetlerin ilk beş yılı boyunca IFAC komitelerine ve personeline rehberlik etmek için 12 maddelik bir çalışma programı geliştirilmiştir. Bu çalışma programının birçok unsuru bugün hala geçerlidir.

- Uluslararası ve denetim yönergeleri için rehber görevi gören beyanlar geliştirmek,
- IFAC'ın herhangi bir üye kuruluşunun etik kurallarına dahil edilmesi için gereken temel ilkeleri belirlemek ve uygun görüldüğü şekilde bu ilkeleri geliştirmek veya detaylandırmak,
- Muhasebecinin gereksinimlerini belirlemek ve programlar veya mesleki eğitim ve öğretim geliştirmek,
- Uygulayıcıların uygulamalarını daha etkin bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmak için kamu muhasebesi uygulamalarının yönetimi hakkında bilgi toplamak, analiz etmek, araştırmak ve yaymak,
- Finansal yönetim, diğer yönetim teknikleri ve prosedürleri hakkında değerlendirme, geliştirme ve raporlama yapmak,
- Denetçilerin yasal yükümlülükleri üzerine olası bir çalışma gibi muhasebeciler için değeri olan diğer çalışmaları üstlenmek,
- Hazırlayıcılar, sendikalar, finans kurumlar, endüstri, hükümetler ve diğerleri dahil olmak üzere mali tablo kullanıcıları ile daha yakın ilişkiler geliştirmek,
- Bölgesel örgütlerle iyi ilişkiler sürdürmek ve diğer bölgesel örgütlerin kurulmasının yanı sıra organizasyonlarına ve gelişimlerine yardımcı olmak,
- IFAC üyeleri ve diğer ilgili kuruluşlar arasında, özellikle bir IFAC bülteni aracılığıyla düzenli iletişim kurmak,
- Teknik bilgilerin, eğitim materyallerinin, mesleki yayınların ve üye kuruluşlardan çıkan diğer literatürün değişimini organize etmek ve teşvik etmek,

- Yaklaşık beş yılda bir uluslararası muhasebeciler kongresi düzenlemek ve yürütmek.
- IFAC üyeliğini genişletmeye çalışmaktır (IFAC, 2023e).

IFAC uzun süredir kamu çıkarlarını korumanın temel bir yolunun uluslararası kabul görmüş standartlar geliştirmek, teşvik etmek ve uygulamak olduğunu savunmaktadır. Yüksek kaliteli uluslararası standartlar, kamu yararına çalışan kuruluşlardan küçük ve orta ölçekli kuruluşlara kadar her büyüklükteki kuruluşun büyümesini ve gelişmesini desteklemeye yardımcı olur. Bu nedenle IFAC doğrudan veya dolaylı olarak, küçük, orta ve büyük ölçekli kamu uygulamalarında, eğitimde, devlet hizmetlerinde ve iş dünyasındaki tüm muhasebecilere fayda sağlarlar (IFAC, 2023d: 2).

Yüksek kaliteli uluslararası standartlar, yatırımcıların ve diğer paydaşların işletmeleri şeffaf bir şekilde karşılaştırmasına ve dolayısıyla daha bilinçli yatırım kararları vermesine olanak tanır. Ayrıca, yatırımcıların ve diğer paydaşların sahip olduğu bilgilerin güvenilirliğini destekleyerek, yatırımcıların güvenini artırır. Bu da özel sektörde sırasıyla, küresel pazarları ve ticareti şu yollarla güçlendirir:

- Daha verimli pazarları teşvik eder.
- Ekonomik belirsizliğin azaltılmasını sağlar.
- Uluslararası finansal istikrarın güçlendirilmesine yardımcı olur.
- Gelişmekte olan ekonomilerde ekonomik büyüme ve kalkınmanın güçlendirilmesini sağlar.
- Doğrudan yabancı yatırımın artmasını sağlar (IFAC, 2023d: 2).

IFAC, kamu sektörüne de önemli faydalar sağlar. Bu bağlamda yüksek kaliteli uluslararası standartlar, hükümetlerin ve diğer kamu kurumlarının özel sektörle aynı şeffaflık ve hesap verebilirlik seviyesinde tutulmasını sağlayarak, kamunun ve devlet tahvillerindeki yatırımcıların korunmasına yardımcı olur. Bu, özellikle birçok hükümetin küresel mali krizle mücadele ederken büyük ölçüde genişletilmiş mali sorumluluklar üstlenmesi ve gelecekteki ülke borç krizlerini önlemenin yollarını araması nedeniyle önemlidir (IFAC, 2023d: 2). Kısacası yüksek kaliteli uluslararası standartlara bağlılığı oluşturmak ve teşvik etmek, üye kuruluşlarla iş birliğini ve dayanışmayı kolaylaştırmak ve ilgili kamu politikası konularında uluslararası mesleğin sözcüsü olarak hizmet etmek gibi IFAC'ın üç önemli misyonu vardır. (IFAC, 2022: 1).

2.3.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC, kamu yararı yetkisinin bir parçası olarak, IAASB'ye verdiği destek aracılığıyla, yüksek kaliteli uluslararası denetim ve güvence standartlarının geliştirilmesine, benimsenmesine ve uygulanmasına katkıda bulunur (IAASB, 2021: 4). IAASB, halkın küresel mesleğe olan güvenini güçlendiren denetim, güvence ve kalite yönetimi için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyen bir kuruldur (IAASB, 2023a). IFAC, bu bağımsız standart belirleme kuruluna insan kaynakları, tesis yönetimi, iletişim desteği ve finansman sağlar ve kurul üyelerinin aday gösterilmesini ve seçim sürecini kolaylaştırır (IAASB, 2021: 4).

IAASB'nin bildirimleri, uluslararası standartlara uygun olarak yürütülen denetim, gözden geçirme, diğer güvence ve ilgili hizmet sözleşmelerini düzenler. Bunlar, belirli bir ülkedeki tarihsel mali tabloların denetimini veya diğer bilgilere ilişkin güvence sözleşmelerini yöneten ve o ülkenin ulusal standartlarına göre takip edilmesi gereken yerel yasa veya düzenlemeleri geçersiz kılmaz. Yerel yasa veya düzenlemelerin belirli bir konuda IAASB standartlarından farklı olması veya bunlarla çelişmesi durumunda, yerel yasa veya yönetmeliklere uygun olarak yürütülen bir sözleşme, otomatik olarak IAASB standartlarına uygun olmayacaktır. Bir muhasebe meslek mensubu, sözleşmeyle ilgili tüm standartlara tam olarak uymadığı sürece, IAASB standartlarına uygunluğu temsil etmemektedir (IAASB, 2021: 7). IAASB önceliklerine ve kaynaklarına odaklanmak için üç stratejik hedef belirlemektedir.

- IAASB Uluslararası Standartları'nın yüksek kaliteli denetim, güvence ve ilgili hizmet taahhütleri için bir temel oluşturmasını sağlamak için ortaya çıkan sorunlara verilen önemi artırmak,
- Doğru zamanda doğru işi yapmak için yetenekleri ve kapasiteyi güçlendirmek ve genişletmek için IAASB'nin çalışma yöntemlerinde yenilik yapmak,
- Küresel olarak alakalı, ilerici ve işletilebilir standartlara ulaşmak için paydaşlarla ilişkileri sürdürmek ve derinleştirmektir (IAASB, 2023b).

IAASB, yüksek kalite standartlarını destekleme ortak hedeflerini paylaşan bölgelerden yargı yetkisine sahip ve ulusal denetim standardı belirleyicileriyle irtibat kurar. Bu standart belirleyicilerle çalışmak, küresel tutarlılığı destekler ve IAASB'nin farklı bölgelerdeki denetim ve güvence görevlerini etkileyen gelişmelerden haberdar olmasını sağlar. Günümüzde IAASB başta Avustralya, Avusturya, Brezilya, Kanada, Çin, Fransa, Almanya, Hong Kong Özel İdari Bölgeleri, Hindistan, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda,

İskandinavya, Güney Afrika, Hollanda, Birleşik Krallık ve ABD’nde standart belirleyicilerle çalışmaktadır (IAASB, 2023b).

2.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IFAC, bünyesinde faaliyet gösteren diğer bir kurulda “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB)*”dur. IASB, kamu yararına, genel amaçlı mali tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren yüksek kaliteli, anlaşılır ve uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmeye kendini adanmış, bağımsız, özel sektör tarafından finanse edilen bir muhasebe standardı belirleyicisidir (IFAC, 2010: 12). Diğer bir ifadeyle IASB, “*IFRS*” geliştiren ve onaylayan bağımsız, özel sektör bir kuruluştur. IASB, IFRSs Vakfı’nın gözetimi altında faaliyet göstermektedir. IASB, “*Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC)*” nin yerini almak üzere 2001 yılında kurulmuştur (IASB, 2023).

IASB, belirlenen hedefleri doğrultusunda, kapsamlı kamuoyu istişareleri yürütür ve dünya genelindeki uluslararası ve ulusal organların iş birliğini arar (IFAC, 22 Kasım 2011). 1 Aralık 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, IASB normalde biri Başkan, biri Başkan Yardımcısı olarak atanan 14 yönetim kurulu üyesine sahiptir (Iasplus, 2023). Kurul üyeleri, teknik uzmanlık ile uluslararası iş ve pazar deneyiminin çeşitliliğinin mevcut en iyi kombinasyonunu seçmekle yükümlü olan IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti tarafından atanır ve onlara karşı sorumludur. Mütevelli Heyeti, çalışmalarında kamu makamlarından oluşan bir “*İzleme Kurulu*”na karşı sorumludur (IFAC, 22 Kasım 2011).

Esasen bu atamalar, üst düzey ve prestijli bir atamadır ve yalnızca yüksek düzeyde teknik muhasebe uzmanlığı değil, aynı zamanda yüksek düzeyde paydaş katılımı ve etkileme becerilerinin yanı sıra azim ve enerji de gerektirir. IASB, dünya çapında kullanılacak yeni muhasebe standartlarını geliştirmek, kabul etmek ve bu standartları sürdürmekle görevlidir. IASB üyeleri, yeni makaleleri ve projeleri gözden geçirmek ve tartışmak için aylık olarak halka açık bir şekilde toplanır. Londra merkezli IASB üyeleri, beş yıllık bir dönem için atanır ve üç yıl daha yenilenmeye hak kazanır, ancak istisnai durumlarda beş yıla kadar yeniden atamalar söz konusu olabilir (IFRS, 2023: 1-2).

Öte yandan IFRS Vakfı Tüzüğü uyarınca, IASB, IFRS Vakfı’nın finansal raporlamayla ilgili tüm teknik konularından aşağıdakiler de dahil olmak üzere tam sorumluluğa sahiptir:

- Mütevelliler ve halkla belirli istişare gerekliliklerine tabi olarak, teknik gündemini geliştirme ve takip etme konusunda tam takdir yetkisine sahiptir.
- IFRS'lerin (yorumlar hariç) ve tanıtım taslaklarının Tüzükte öngörülen usule uygun olarak hazırlanması ve yayımlanması yetkisine sahiptir.
- IFRS Yorumlama Komitesi tarafından geliştirilen yorumların onaylanması ve yayımlanması yetkisine sahiptir (IASB, 2023).

2.3.2 Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Esasen “*Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB)*”, ticari işlemlerle ilgili olarak yatırımcılara şeffaflık sağlayacak muhasebe ilkelerini oluşturmak üzere Kongre'nin talimatıyla 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile kurulmuştur (Tamplin, 2023). 1973 yılında kurulan FASB, Norwalk, Connecticut merkezli, kamu ve özel şirketler ile “*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP)*”ni takip eden kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal muhasebe ve raporlama standartları oluşturan bağımsız, özel sektör, kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur (FASB, 2023a).

FASB’ın, birincil amacı ABD’nde kamu yararına GAAP oluşturmak ve geliştirmektir. FASB'nin finansal raporlama konularında rehberlik sağlamak, gerektiğinde yeni muhasebe standartları geliştirmek, ortaya çıkan iş trendlerini ve teknolojiyi izlemek ve muhasebe değişikliklerinin etkisini anlamalarına yardımcı olmak için kuruluşlarla çalışmak dahil olmak üzere birçok sorumluluğu vardır. FASB, işletmenin ve endüstrinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, ihtiyaç duyulduğunda yeni muhasebe standartları yayımlar. Genel olarak, yeni standartlar yıllık olarak veya birkaç yılda bir yayımlanır. FASB tarafından belirlenen standartlar kamu şirketleri, özel şirketler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve devlet kurumları tarafından kullanılmaktadır. Bu kuruluşlar, finansal faaliyetlerini GAAP'ye uygun olarak raporlamak için standartları kullanırlar (Tamplin, 2023).

Gümümüzde FASB, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından halka açık şirketler için belirlenmiş muhasebe standardı belirleyicisi olarak tanınmaktadır. FASB standartları, CPA (AICPA) dahil olmak üzere diğer birçok kuruluş tarafından yetkili olarak kabul edilmektedir. FASB, finansal muhasebe standartlarını, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan diğer kişilere yararlı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreçle geliştirir ve yayımlar. “*Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation- FAF)*”, FASB'yi destekler ve denetler. 1972 yılında kurulan FAF, Norwalk, Connecticut merkezli, FASB ve “*Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (Governmental Accounting*

Standards Board- GASB)’nun gözetimi, yönetimi, finansmanı ve atanmasından sorumlu bağımsız, özel sektör, kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur (FASB, 2023a).

FASB, GASB ve FAF'ın ortak misyonu, yatırımcılara ve diğer finansal rapor kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlamak ve paydaşları bu standartları en etkili şekilde nasıl anlayacakları ve uygulayacakları konusunda eğitmek için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir. FASB, GASB, FAF Mütevelli Heyeti ve FAF yönetimi, her birinin özel rolüne göre kolektif misyona katkıda bulunur:

- FASB ve GASB, sağlam, kapsamlı ve kapsayıcı bir süreçle en yüksek kalite standartlarını belirlemekle yükümlüdür.
- FAF yönetimi, standart belirleyici kurulların çalışmalarını destekleyen stratejik danışmanlık ve hizmetler sağlamakla sorumludur.
- FAF Mütevelli Heyeti, gözetim sağlamaktan ve bağımsız ve etkili bir standart belirleme sürecini teşvik etmekten sorumludur (FASB, 2023a).

FASB, standartların yayınlanmasında, bağımsızlığı, nesnellığı ve açıklığı teşvik eden ve güvenilir, özlü ve anlaşılır mali bilgiler konusunda kamu yararının önüne hiçbir çıkar konulmamasını sağlayan bir yapı ve prosedürlerle çalışır. FASB, diğer tüm iş ve meslek kuruluşlarından bağımsız bir yapının işleyen parçasıdır (Sechistorical, 20 Şubat 1985: 2). Bunun için FASB, yıllar boyunca, projeler ve girişimler ile ilgili girdi sağlamak için binlerce yatırımcı ve halka açık şirket, özel şirket ve kâr amacı gütmeyen mali tabloların diğer kullanıcılarının yanı sıra hazırlayıcılar, denetçiler ve akademisyenlerle iş birliği içinde olmuştur. FASB, farklı seçim bölgelerinin ihtiyaçlarını karşıladığından emin olmak için SEC, diğer düzenleyici ve seçilmiş liderlerle iletişim halindedir. FASB, ayrıca, dünya çapında muhasebe standartlarının daha yüksek kalitesi ve karşılaştırılabilirliği için çalışmak üzere uluslararası meslektaşları ile iş birliği yapmıştır (FASB, 2023b).

Esasen FASB'nin yedi üyesi tam zamanlı olarak görev yapmaktadır ve bağımsızlıklarını geliştirmek için yönetim kuruluna katılmadan önce hizmet verdikleri firma veya kurumlarla bağlantılarını kesmeleri gerekmektedir. Bireysel olarak farklı geçmişlere sahip olsalar da her birinin yatırımcılar, diğer kullanıcılar ve muhasebe ve finansal raporlama konularında kamu yararı için bir endişesi vardır ve toplu olarak muhasebe, finans, işletme, muhasebe eğitimi ve araştırma bilgisine sahiptirler. FASB üyeleri FAF Mütevelli Heyeti tarafından genellikle 5 yıllık dönemler için atanır; 10 yıla kadar hizmet verebilirler (FASB, 2023a). Bu kapsamda FASB'nin İşlevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- **GAAP oluşturmak ve yorumlamak:** FASB, tüm finansal raporlamalar için standart haline gelecek muhasebe ilkeleri oluşturma yetkisine sahiptir. Bu GAAP ilkelerinin en iyi uygulamalarını ve yorumlarını tanımlayarak, işletmelere iyi iş kararları almak için ihtiyaç duydukları bilgileri verirler.
- **GAAP uygulamasını geliştirmek ve iyileştirmek:** Bu, raporlayan işletmenin finansal durumunun, faaliyetlerinden elde edilen sonuçların ve nakit akışlarının şeffaf bir şekilde tartışılmasını teşvik eden finansal raporlama hedefleri sağlamak içindir.
- **Muhasebe Standartlarına Uygun Beyanlar Yayımlamak:** FASB, şirketler tarafından kendi finansal raporlarını hazırlarken kılavuz olarak kullanılan muhasebe tabloları yayımlar. Bu tablolara “*Finansal Muhasebe Standartları Tabloları (Statements of Financial Accounting Standards-SFAS)*” denir.
- **Mevcut belirlenmiş standartlardaki değişiklikleri denetlemek ve önerilen değişikliklerin yasal gereklilikleri karşıladığından emin olmak:** FASB, rapor edilen bilgileri çarpıtan faktörleri ortadan kaldırarak finansal verilerin güvenilirliğini artırmayı amaçlayan standartların tasarlanmasından veya değiştirilmesinden sorumludur.
- **SEC'in personel kararları, taslak raporlama gereklilikleri ve FASB raporlamasına uygunluk üzerinde gözetim yapmak:** FASB, 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile şirketler tarafından uygulandıktan sonra standartlarını korumak için çalışmaktadır.
- **Yatırımcıların bilgi almasını sağlamak:** Yatırımcılar, bir şirketin faaliyetlerindeki kar ve zararlarını bilme hakkına sahiptir. O zaman yatırımcıların temel bilgilere erişebilmelerini sağlamak FASB'nin sorumluluğundadır. Bu durum muhasebe ilkelerinin ve finansal bilgilerin uygun şekilde ele alınmasını sağlar, böylece şirketler yatırımcılarına doğru raporlar sunabilir (Tamplin, 2023).

2.3.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

Muhasebe mesleğinin Avrupa'daki temsili kuruluşu “*Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The Fédération des Experts Comptables Européens-FEE)*”dur (ESO, 2006). FEE'nin üyeliği, 37 ülkeden 50 muhasebe meslek kuruluşundan oluşmaktadır. FEE üye kuruluşları, Avrupa'da 875.000'den fazla muhasebeciyi temsil etmektedir (World Bank, 2022). FEE üye kuruluşları, AB'nin 28 (World Bank, 2022) üye ülkesinin tamamında ve “*Avrupa Serbest Ticaret Birliği (European Free Trade Association-EFTA)*”nın üç üye ülkesinde bulunmaktadır. Bu muhasebecilerin yaklaşık %45'i kamu uygulamalarında çalışmakta ve müşterilere çok çeşitli hizmetler sunmaktadır. Diğer %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitimde çalışmaktadır (ESO, 2006).

Esasen 1 Ocak 1987'de faaliyete geçen FEE, daha önce “Avrupa Muhasebeciler, Ekonomi ve Mali Uzmanlar Birliği (Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers-UEC)” ve “Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Grubu (Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE (Group d'Etudes))” tarafından ayrı ayrı yürütülen faaliyetlerin sorumluluğunu üstlenmiştir. Her iki kuruluş da sırasıyla 1951 ve 1961'den beri Avrupa muhasebe mesleğine hizmet etmiştir. FEE, Belçika yasalarına göre oluşturulmuş ve 30 Aralık 1986 tarihli Kraliyet Kararnamesi ile tanınan bir 'Uluslararası Federasyon'dur. Bu itibarla, “*kâr amacı gütmeyen*” bir kuruluştur (ESO, 2006).

FEE, Avrupa muhasebe meslek kuruluşlarına ve yüksek kaliteli, itibarlı meslek kuruluşlarına açıktır. Bir muhasebe meslek kuruluşu, muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri veya faaliyetleri temelinde üye olabilecekleri veya olması gereken bir kuruluştur. Söz konusu üyeleri üç başlık altında ele almak mümkündür.

- **Tam Üyeler**, tüm üyelik gerekliliklerini karşılayan muhasebe meslek kuruluşlarıdır.
- **Ortak Üyeler**, tüm koşulları karşılamayan ancak karşılamayı taahhüt eden muhasebe meslek kuruluşlarıdır.
- **Muhabir Üyeler**, FEE'nin değerlerini ve hedeflerini paylaşan ve çalışmaları ile ilgilenen ancak tam veya ortak üye olmak için tüm koşulları yerine getirmeleri beklenmeyen diğer profesyonel kuruluşlardır (Accountancy Europe, 2015:2).

FEE, üyelerini temsil ederken ve onlara hizmet verirken, serbest uygulayıcılardan küçük, orta ölçekli ve büyük muhasebe firmalarının yanı sıra iş ve ticaret sektörlerindeki muhasebecilere kadar mesleğin tüm yönleri ve sektörleri dahil olmak üzere Avrupa muhasebe mesleğinin çıkarlarını en geniş anlamda dikkate alır. Uzun vadeli bir bakış açısıyla FEE, faaliyetlerinin tüm alanlarında düşünce liderliği sağlamanın yanı sıra sürekli değişen bir dünyaya yanıt vermeyi amaçlamaktadır (Accountancy Europe, 2015:1).

Diğer kuruluşlar gibi, FEE üye kuruluşları da liderlikleri, stratejileri, politikaları, bilgileri ve kültürleri aracılığıyla üyelerine profesyonel davranış standartları aşılar (Blomme, 2009: 17). Ayrıca dünyanın birçok yerinde muhasebe mesleği etik davranış fikrine önem vermektedir. Nitekim FEE'nin yasalara uymanın yanında inandığı ilke dürüstlüktür. FEE, dürüstlüğün gerçekten de mesleki davranışın temel bir ilkesi olduğunu iddia edecek bir durum olduğuna inanmaktadır. Zira dürüstlük olmadan hiçbir mesleki faaliyete güvenilemez (Blomme, 2009: 5).

FEE'nin tüm araştırmaları, politika önerileri veya diğer çalışmaları, sağlam ve kapsayıcı bir yönetişime ve gerekli sürece dayanmaktadır. FEE'de

anayasal yetki kullanırlar, liderliğini belirler ve denetlerler ve projelerin yürütüldüğü farklı çalışma yapılarına katkıda bulunmaları için gönüllüler gönderirler. FEE çalışma yapıları (çalışma grupları, politika grupları, görev güçleri ve danışma panelleri), FEE üyeleri tarafından yetkilendirilen muhasebe meslek mensuplarından oluşur. FEE'nin kendi uzmanlık alanlarındaki çalışmalarına, uygulamadan geri bildirim ve kamu politikası ve stratejik yönler hakkında girdi sağlayarak katkıda bulunurlar (Accountancy Europe, 2015:2). FEE, uygulamanın kapsamı ne kadar geniş olursa, onu etkili kılmak için gereken kaynakların da o kadar büyük olduğunu not eder (Iasplus, Nisan 2002: 6).

Öte yandan FEE Üyesi olmak, FEE'nin amaçlarını kabul etmek ve çalışmalarına katılmak anlamına gelir. FEE, AB'nin değerlerini ve özgürlüklerini destekler. Daha verimli, şeffaf ve sürdürülebilir bir Avrupa ekonomisine katkıda bulunmayı taahhüt eder. Mesleki bütünlüğü, açık ve kapsayıcı paydaşlar diyalogunu ve iyi yönetişimi teşvik eder. FEE'nin hedefleri şunları içermektedir:

- Avrupa muhasebecilik mesleğinin çıkarlarını ilerletmek, mesleğin çalışmasında kamu yararını kabul etmek;
- İlgili kamu politikası gelişmelerini tespit etmek, analiz etmek ve bunlara katkıda bulunmak ve AB Kurumları ve uluslararası kuruluşlar nezdinde temsillerde bulunmak;
- Üyeler arasında iş birliğini teşvik etmek ve Avrupa'da hem kamu hem de özel sektörde gelişmiş ve tutarlı bir muhasebe, yasal denetim ve mali raporlama uygulaması ve düzenlemesi için çalışmaktır (Accountancy Europe, 2015:1).

Ülkelerin “*üye oldukları birlikler ve uluslararası kuruluşlar*”, “*tabi oldukları kanun ve yasal düzenlemeler*”, “*devletin idari yönetim yapısı*”, denetim alanında farklı uygulamalara neden olmaktadır. AB'ye üye olan ve uyum sürecinde olan ülkelerde direktifler doğrultusunda denetim yapısı oluşturulurken, ABD uygulamasının oluşmasında birçok kurum ve kanun devreye girmektedir (Koca, 2016: 18). Ülkeler açısından denetim alanında farklı uygulamalar yapılsa da bağımsız denetimde ortak amaç “*denetimin etkinleştirilerek hilenin önlenmesi, kamu çıkarlarının korunması, finansal tablolara verilen görüşün görünürde bir denetimden ziyade gerçek bir denetimi temsil etmesi, kaybolan kamu güveninin yeniden tesis edilmesi, bağımsız denetimde yüksek kalitenin sağlanması*”dır (Özbingöl ve Akdoğan, 2021: 260).

3. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimine Genel Bir Bakış

Türkiye'de denetimin tarihsel gelişiminin değerlendirilmesi hem bu konudaki mevzuatın hem de düzenlemelerin ve uygulamaların daha iyi anlaşılması açısından önemlidir. Cumhuriyet Türkiye için bir dönüm noktası olduğundan denetim konusu öncelikle Cumhuriyet öncesi ve sonrası olarak ele alınacaktır.

3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Türkiye'de muhasebe uygulamaları 13. yüzyılda İlhanlılar dönemine kadar uzanan uzun bir geçmişe sahiptir. 19. yüzyılın ortalarına kadar ülkemizdeki muhasebe uygulamaları sadece kamu maliyesinin izlenmesine yönelikti. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nde kadı, kişiler arasındaki ihtilaflarda karar verirken muhasebe uygulamaları alanında uzmanlara danıştırdı (TÜRMOB, 2023). Osmanlı Devleti'nde denetimin bağımsız olarak yürütüldüğü ve kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığı Mustafa Akdağ'ın "*Türkiye'nin İktisadi ve İhtimai Tarihi*" adlı kitabında yer alan "...yolsuzluk işlendiğinde, görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve yaptıkları diğer yolsuzluklarda, sırf bu tür olayların soruşturulması ve incelenmesi için kadılardan birine çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfettiş gönderildiği" ve "...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman denetimden geçirilmesi gerektiği" gibi cümlelerinden anlaşılmaktadır (Pekşen, 2019: 107).

Osmanlı Şeriye Sicillerine göre Osmanlı Devleti hukuk sisteminde kamu yararını korumak üzere kadılara her türlü mali konularda tam yetki verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde kadılar, buldukları bölgelerde muhasebe ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yapılan işlemlerin denetiminden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebe ile ilgili alacakları bütün kararları Şeriye Sicillerine kaydederlerdi. Padişah II. Mahmut'tan sonraki dönemde Osmanlı Devleti'nde Avrupa modeline uygun nezaretler (bakanlıklar) kurulmaya başlamıştır. Bu teşkilatların temelini oluşturan denetim birimlerinde görevli olanlara müfettiş adı verilmiştir. Böylece bu dönemden itibaren Osmanlı Devleti'nde denetim hizmetleri bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575).

Padişah II. Mahmud döneminde kurulan "*Maliye Nezareti*", "*Tanzimat Fermanı*"nın (1839) ilanından sonra önemli yapısal değişikliklere uğramıştır. Fermanla maliye ve iktisatla ilgili maddeler bu değişiklikleri zorunlu kılmıştır. Tanzimat Fermanı'ndan sonra Maliye Nezareti'nde yapılan yapısal değişikliklerle Maliye Nezareti'nin mali alandaki etkinliği artırılmıştır. Ancak Tanzimat ile devam eden bu mali reform temel araştırma ve projelere dayanmadığı için yüzeysel kalmıştır (Kış, 2012: 41).

Tanzimat'tan sonra Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişme 1850 yılında kabul edilen "*Kanunname-i Ticaret*" olmuştur. Kanunname-i Ticaret, 1807 yılında Fransa'da yürürlüğe giren "*Code Commerce*"in birinci ve üçüncü kitaplarının tercümesinden ibaret olup, muhasebe uygulamalarını etkileyen ilk yasal düzenlemesidir (Sipahi ve Küçük, 2011: 181). Kanunname-i Ticaret'de ilk defa "*çift yanlı kayıt yöntemiyle ilgili defter düzeni*" yer alıyordu. Ayrıca günlük defter ve envanter defteri ile ilgili ilk düzenlemeler Kanunname-i Ticaret'te yer almıştır. Ancak o dönemde Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleğinde "*çift yanlı kayıt yöntemini bilen bir muhasebeci olmadığı gibi çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bir kitap da*" yoktu. 1840-1850 yılları arasında Fransa'ya gönderilen yaklaşık iki yüz öğrenci o dönemde ülkeye dönmüş ve çıkarılan kanun, onların ülke yönetiminde aktif rol oynamaya başladıklarının bir göstergesi olmuştur. Kanunun etkisi, Osmanlı Bankası gibi bazı yabancı kuruluşların kurulmasını kolaylaştırmak ve muhasebe sistemlerini kurmakla sınırlıydı (Güvemli vd., 2013: 23).

Nitekim muhasebe sistemi tüm dünyada olduğu gibi Osmanlı Devleti'nde de "*devletin mali yönetiminin bir aracı olarak*" gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi, devletin gelir ve giderlerini izlemek amacıyla yapıldığından bir kamu denetimidir de denilebilir. Osmanlı Dönemi'nde Osmanlı maliyesinden ödenek almak ve harcamak, hazineye kaynak sağlayan kurumları denetlemek ve bütçenin oluşturulmasında söz sahibi olmak amacıyla 29 Mayıs 1862'de "*Sayıştay- Divan-ı Muhasebat*" kurulmuştur. Sayıştay Divan-ı Muhasebat, kurulduğu yıllardaki birçok Avrupa Sayıştay'ının aksine, çağdaş devletin gereği olan "*denetimin*" yanında "*yargı yetkisine*" de sahiptir. Sayıştay-Divan-ı Muhasebat, kuruluşunda nizamnamelerden (kanunlardan) aldığı yetkiyi kullanmış ve gereğini yapmıştır. 1876 tarihli Kanun-i Esasi ile Sayıştay-Divan-ı Muhasebat, "*anayasal temelli bir kurumsal kimliğe*" kavuşmuştur (Çalışkan, 2015: 71).

Günümüzde de varlığını devam ettiren "*Maliye Teftiş Kurulu*" 1879 yılında kurulmuştur. Muhasebe eğitimi alanında işgücü yetiştirilmesi ve dolayısıyla piyasadaki muhasebeci ihtiyacının karşılanması konusunda Düyun Umumiye İdaresi'nin katkısı önemlidir (Uzay vd., 2009: 130). Öte yandan ülkemizdeki çağdaş muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan anlayış, "*1881 yılında İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması*" ve "*1882 yılında İstanbul*

Muhasebe Lisesi'nin açılması" ile başlamıştır. Bazı yabancı sermayeli şirketlerin de Osmanlı Devleti'nde muhasebe uygulamalarını kullandıkları bilinmektedir (TÜRMOB, 2023).

3.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Osmanlı döneminde muhasebe denetimi alanındaki gelişmelere benzer gelişmeler Türkiye Cumhuriyeti döneminde de devam etmiştir (Çalışkan, 2015: 71). Ancak Türkiye'de "*Bağımsız Dış Denetim*" olgusu batılı ülkeler ve ABD'ye göre çok geç başlamıştır. Cumhuriyet döneminde muhasebe uygulamalarına genellikle "*TTK*" ve "*Vergi Usul Kanunu*" hükümleri yön vermiştir. Bu Kanun hükümlerinin yeterli olmadığı durumlarda ise bazı kamu kurumları kendi bünyelerinde uygulanmak üzere "*muhasebe standartları*" ve "*muhasebe hesap planları*" oluşturmuşlardır (Yurt, 2009). Dolayısıyla Türkiye'de ilk dönemlerdeki "*muhasebe uygulamalarının*" gelişmiş ülkelerdeki gibi bağımsız muhasebe kuruluşlarının etkisinde değil, yürürlükteki mevzuatın etkisinde kaldığı görülmüştür. Bu durumun temel nedeni başta "*vergi mevzuatı*" olmak üzere "*diğer mevzuatların*" yaptırım gücüdür (Güçlü, 2015: 15).

Cumhuriyet döneminde "*1924 Anayasası*" ve "*1925'te kabul edilen Türk Medeni Kanunu*"ndan sonraki ilk düzenleme "*26 Mayıs 1926 tarih ve 865 sayılı Ticaret Kanunu*"dur. 1850 yılında kabul edilen "*Kanunname-i Ticaret*", dönemin şartlarına göre yenilenmiş ve "*1926 yılında TTK*" adıyla yürürlüğe girmiştir. 1926 yılında TTK'nda "*şirket hesaplarının tutulma şekli*" ve "*karın hesaplanması*" üzerinde durulmuş ve "*envanter çalışmaları*", "*bilanço, kar-zarar tablosu*" gibi hususlar hesap dönemleriyle sınırlı olarak belirlenmiştir (Yünlü, 2020: 182). Böylece bir vergi aracı olarak Maliye Bakanlığı'nın yaptığı bir vergi incelemesi olan "*mali tablo denetimi*" başlamıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 2).

Cumhuriyet'in ilanından sonra, "*1926'da Kazanç Vergisi*", "*1927'de Muamele Vergisi*" ve "*1930'da Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu*" modern vergi sisteminin oluşmasına katkı sağlamıştır.

- **Kazanç Vergisi Kanunu:** Aşar veya Öşr, Osmanlı Devleti'nde uzun süre ana gelir kaynağı olarak uygulanan ve Türkiye Cumhuriyeti idaresine geçen tarımsal gelirler üzerinden alınan doğrudan vergidir. Ayni ve iltizam usulü ile tarh ve tahsil edilen vergi hem Osmanlı Devleti döneminde hem de Cumhuriyet'in ilk yıllarında hazine için önemli bir gelir kaynağı olmuştur (Okçuoğlu ve Önder, 1987: 261). Ancak Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında aşar vergisinin kaldırılmasıyla devletin uğrayacağı gelir kaybını gidermek amacıyla "*1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu*" çıkarılmıştır. Böylece Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformu, aşar vergisinin kaldırılmasıyla gerçekleştirilmiştir. Ayrıca anılan Kanun ile

1914 yılından itibaren yürürlükte olan ve Osmanlı Devleti'nden intikal eden temettü vergisi kaldırılmış ve yerine kazanç vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Vergi beyannamelerini inceleme görevi, kazanç vergisi kanunu ile tahakkuk teftiş memurlarına verilmiştir. Böylece, ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenen inceleme elemanları “*tahakkuk teftiş memurları*” olmuştur. Ancak tahakkuk teftiş memurları bu alanda tam yeterli olmadıkları için başarılı olamamışlar ve daha sonra bu kadrolar kaldırılmıştır (Pekşen, 2019: 2).

- **Muamele Vergisi:** 1927 yılında kabul edilen Muamele Vergisi sanayi kuruluşlarının üretilen mamul ürünlerinin satış fiyatları üzerinden veya ithal edilen ürünlerin ithalat fiyatı üzerinden ve bankacılık ve sigortacılık hizmetlerinden alınan bir vergidir. Günümüzdeki Katma Değer Vergisi (KDV)'ne benzer bir vergidir. Bu Kanun çerçevesindeki muhasebe denetimi, sanayi işletmelerinin aylık beyannamelerinin doğruluğuna yönelik olarak kuruluşun muhasebe defterlerinin yılda en az bir kez denetlenmesini kapsar (Köroğlu, 2015: 36).
- **Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu:** 1930 tarihinde Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu şeker üretim fabrikalarının satışları ile petrol üretimi ve ithalatı üzerinden alınan bir vergidir. 1949 Vergi Reformu ile Muamele Vergisi kaldırılmış olsa da İstihlak (Tüketim) Vergisi bir süre daha yürürlükte kalmıştı (Köroğlu, 2015: 36).

1923-1950 yılları arasında Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki gelişmeleri şöyle sıralayabiliriz:

- Bağımsız denetim “*muhasebe denetimi, vergi denetimi*” kapsamında değerlendirilmiştir.
- Muhasebe denetimi mesleğinin denetim boyutu mahkemelerdeki bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış ve 1926-1930 yılları arasında tanınmış muhasebe meslek mensuplarına vergi kanunlarına göre vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir.
- 1926 yılında TTK yürürlüğe girmiş ve bu kanunun usulleri muhasebe kitaplarına ve çeşitli kayıtlara girmiştir (Doğan ve Hilal, 2019: 26).
- Dört önemli kanunun yürürlüğe girmesine rağmen, “*muhasebe denetimine ilişkin sadece Muamele Vergisi Kanunu denetim konusunun kapsamına ve denetimden sorumlu kişilerin görev ve sorumluluklarına*” yer vermektedir.
- Osmanlı Devleti'nin dış borçlarını denetleyen, Birinci Meşrutiyet'in (1881) ilanından sonra kurulan “*Düyun-u Umumiye'nin vergi denetleme yetkisi*” Lozan Barış Antlaşması ile sona ermiştir.
- Türkiye Cumhuriyeti, Düyun-u Umumiye'ye son borcunu 1954'te ödemiştir (Köroğlu, 2015: 36).

1957 yılında Türkiye'de “6762 sayılı TTK” yürürlüğe girmiştir. Bu yasa, kısmen Alman Hukuku ve kısmen de İsviçre Hukukundan ilham almasına rağmen, bu hukuk sistemlerinde meydana gelen güncellemeleri takip etmemiştir. Ticaret hukukunda yıllar içinde yaşanan gelişmelerle birlikte 6762 sayılı TTK, kaynak hukuktan uzaklaşmıştır (Deloitte, 2006: 1). Bunun yanında ülkemizde özellikle 1950'li yıllardan itibaren ekonomik yapıdaki hızlı değişim ve sanayinin gelişmesi işletmelerde “*muhasabe ve muhasebeci ihtiyacını*” da ön plana çıkarmıştır. Diğer bir ifade ile bu gelişmeler muhasabe eğitiminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Ancak “*özel işletmelerin gelişmeye başladığı ilk yıllarda kurulan aile şirketlerinde*” kamuyu bilgilendirmek yerine şirket içi bilgi üreten dar kapsamlı muhasabe sistemleri tercih edilmiştir. Neticede bu yıllarda bağımsız muhasabe denetimine ihtiyaç duyulmamıştır (Uzay vd., 2009: 130).

Türkiye'de muhasabe uygulamasında etkili olabilecek önemli bir çalışma, 1960'lı yıllardan sonra “*Kamu İktisadi Teşebbüsleri*” ile ilgili olarak belirlenen “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi*” olarak gösterilebilir. Yine 1962 yılında, Türkiye Bankalar Birliği'nin kredi talep başvurularında öngördüğü “*bilanço ve gelir tablosu türleri*” ile ilgili çalışmalar ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından halka açık anonim şirketler için 1983 yılından itibaren öngördüğü muhasabe sistemi, vergi mevzuatları dışındaki diğer mevzuatlarında muhasabe uygulamalarına etkili olduğunu gösterecek çalışmalar olarak değerlendirilebilir (Güçlü, 2015: 15).

Türkiye'de bağımsız denetimin başlamasında ve gelişmesinde diğer önemli bir gelişme ise “*finansal piyasalarda faaliyet gösteren bankaların*” ve “*diğer finansal kuruluşların*” talepleri olmuştur. 1960'lı yılların ortalarından itibaren “*finansal piyasalarda faaliyet gösteren bankalar*” ve “*yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar*”, yabancı muhabirlerin ve fon kaynaklarının talebi üzerine finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirmeye başlamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576). Böylece özellikle 1970'li yıllarda “*dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmaları*” muhasabe denetimi zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır. İlerleyen yıllarda “*Türkiye'ye yabancı sermaye akışının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezlerinin konsolidasyonu, uluslararası finansman imkânları, vergi kanunları, TTK'nun uygulanması, Yabancı Sermaye Başkanlığı'na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları ve benzeri konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasabe denetimi talep etmeleri*” ile gelişmiştir (Uzay vd., 2009: 131).

Türkiye'de kamuoyunu aydınlatan güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyaç, sanayileşme ve dışa açılma süreciyle birlikte gerçekleşmiştir. Çok uluslu şirketlerin ülkemizde yatırım yapması, uluslararası finansman imkanlarının ve uluslararası ticaretin gelişmesi gibi nedenler Türkiye'de muhasabe denetimi ihtiyacını doğurmuştur. Ekonomik şartların zorlamasıyla ortaya çıkan muhasabe ve denetim fonksiyonu yıllarca yurt dışından ithal

edilmiştir (Gücenme ve Arsoy, 2006: 311). Bu kapsamda yabancı sermayeli şirketlerin, denetim hizmetlerinde yabancı denetim şirketlerini tercih etmesi nedeniyle “yabancı denetim şirketlerinden Touch Ross tarafından Türk ortaklarla 1967 yılında Muhaş A.Ş” kurulmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3).

Türkiye’de ülke ekonomisi geliştikçe işlemler arttı, yabancı sermaye arttıkça yabancı denetim şirketlerinin faaliyetleri artmaya başladı. 1975 yılında İstanbul’da bir şube açan “Arthur Andersen”, “1981 yılında Pricewaterhouse Coopers”, “1982 yılında Lybrand&Co. Inc.” gibi “uluslararası bağımsız denetim şirketleri”, İstanbul’da faaliyet göstermeye başlamıştır (Celayir, 2017: 23-24). Böylece 30.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK’nın) yayımlanmasından önce Türkiye’de bağımsız dış denetim hizmetleri, merkezi yurt dışında bulunan uluslararası hizmetlere sahip “denetim firmaları” veya yurt dışından bireysel sertifikalı “muhasabe uzmanları” tarafından sağlanmaktaydı. Bu dönemde, genel olarak bağımsız dış denetim talebinde bulunan kuruluşlar, Türkiye’de yatırım yapan yabancı şirketler, yabancı finansal kuruluşlardan kredi alan ve kredi sözleşmesi hükümleri gereğince bağımsız dış denetim yaptırmak zorunda olan kuruluşlardır (Yurt, 2009). Ancak Türkiye’de uluslararası denetim firmalarının faaliyete geçmesi, ulusal denetim firmalarının gelişimini olumsuz yönde etkilenmiştir. Zira yabancı sermayenin dayatmasıyla birlikte şirketler denetim için yabancı denetim şirketlerini tercih etmek zorunda kalmış; bu durum ise ulusal denetim şirketlerinin pazar payını daraltmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3).

Türkiye’de denetlenen mali tablolar “Uluslararası Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına” göre denetlenmekte olup, Mali Tablolar “1956 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK” ve “1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu” hükümleri çerçevesinde hazırlanmıştır. Mali tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmasının ardından uluslararası muhasebe standartlarına uygun denetim raporları hazırlanmıştır. Bu dönemde denetim şirketlerinin karşılaştığı güçlüklerden ilki, “denetim şirketlerine ödenen ücretlerin yasal olarak müşteri kayıtlarında kabul edilmeyen gider olarak” kabul edilmesidir. Bu yıllarda “Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü”nün talebi üzerine Türkiye’de yerleşik ve bağımsız dış denetimden geçmiş birçok yabancı kuruluş incelenmiştir. İncelemeler neticesinde bağımsız dış denetimi, yurt dışındaki ana merkezlerin konsolide bilanço düzenleyebilme veya bu merkezlerin ihtiyaçlarına göre yapıldığını belirterek denetim yaptırılan kuruluşlar cezalandırılmıştır (Yurt, 2009).

Ülkemizde bağımsız dış denetim yapma zorunluluğu ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmeler nedeniyle 24 Aralık 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacak banka denetimlerine ilişkin esasları açıklayan “Bağımsız Denetim Tebliği”ni yayımlamıştır. Bankaların denetiminden sonra bunu SPK’nın bağlı

ortaklıklarının zorunlu denetiminin takip ettiği görülmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). 1987 yılında yapılan düzenlemeler neticesinde yetkili bağımsız denetim kuruluşu sayısı otuz beşe yükselmiştir. Bunların sekizi uluslararası denetim şirketi iken, yirmi yedisi yerli denetim şirkettir (Uzay vd., 2009: 131).

Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisi, “2499 sayılı SPKn'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri” uyarınca SPK'na verilmiştir (Pirgaip, 2004: 10). Böylece Türkiye'de 2499 sayılı SPKn'nun yayımlanmasıyla birlikte “bağımsız dış denetim” olgusu yeni bir dönem açmıştır. Ülkemizde sermaye piyasasının teşekkülüyle birlikte sermaye piyasasında faaliyet gösteren ortaklık ve kuruluşlar, 13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı RG'de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” hükümleri gereği devamlı denetime tabi tutulmuştur (Yurt, 2009). Bu yönetmelik, sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapmaya yetkili olan Kurul tarafından yapılan ilk düzenleme olarak kabul edilmiştir (Pirgaip, 2004: 10). Sermaye piyasasında faaliyet gösteren “ortaklık ve kuruluşlar” aşağıdaki gibidir.

- “Aracılık faaliyetine münhasır olmak üzere Bankalar”,
- “Aracı Kurumlar”,
- “Menkul Kıymet Yatırım Fonları”,
- “Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları”,
- “Hisse Senetleri Borsa’ da işlem gören Anonim Şirketler”,
- “Hisse Senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardır” (Yurt, 2009).

1987 yılına kadar Türk hukukunda işletme denetimleri, TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde ve kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla; kamu otoriteleri tarafından gerçekleştirilen bir denetim şekliydi. 1987 yılından sonra “kamu denetçilerinin” yanı sıra “bağımsız denetçilerden” de yararlanma eğilimi başlamıştır. Bu akımla birlikte bağımsız denetim de işletme denetimindeki yerini almıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 577).

Tek düzen hesap planına ilişkin yasal düzenleme Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı RG'de yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile yürürlüğe girmiş ve 1994 yılında kanunlaşmıştır. Bu yasal düzenleme ile “muhasabenin temel kavramları”, “muhasabe politikalarının açıklaması”, “mali tablo ilkeleri”, “mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması”, “tek düzen çerçevesi, hesap planı ve işleyişi” konularında düzenlemeler yapılmıştır (RG, 26.12.1992, Sayı: 21447). Tek düzen hesap planı, denetçilerin farklı hesap dönemlerine ait mali tabloları karşılaştırmasına imkân tanıdığından, bu düzenleme Türkiye'deki

muhasebe ve denetim uygulamaları açısından çok önemlidir (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 8).

Elli yılı aşkın süredir kullanılan ve bu süre zarfında güncellenmeyen 6762 sayılı TTK, ihtiyaçları karşılayamamaya başlamıştır. Bu sebeple “*Prof. Dr. Ünal Tekinalp’in başkanlığındaki TTK Komisyonu*”, 1999 yılında yeni bir yasa tasarısı üzerinde çalışmaya başlamıştır. Bu komisyon akademisyenler, hakimler ve devletin ticaret hukuku birimlerinin temsilcilerinden oluşmuştur. Söz konusu yasa tasarısı, Şubat 2005’te Adalet Bakanlığı’na sunulmuştur. Adalet Bakanlığınca, hazırlanan tasarı “*çeşitli üniversitelere, bazı öğretim üyelerine, barolara ve çeşitli kuruluşlara*” gönderilmiş ve görüşleri alınmıştır (Deloitte, 2006: 2). Nihayet 6102 sayılı TTK, 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı RG’de yayımlanmış ve Kanun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı RG’de yayımlanan “*6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile 6102 sayılı TTK’nun temel bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır (Akbulak, 2013: 89). Sonuç olarak TTK “*muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim*” gibi alanlarında şirketleri derinden etkileyecek yenilikler getirmiştir (Bora, 2013: 39).

Bu kapsamda ülkemizdeki bağımsız denetim faaliyetlerinin kronolojik sıralamasını aşağıdaki şekilde yapmak mümkündür.

- “*İlk TTK (Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme – 1850)*”,
- “*Serbest Çalışan Muhasebe Uzmanlarına Vergi Denetimi Yetkisi (1926-1934)*”,
- “*İkinci TTK (Alman Ticaret Kanunu’nu esas alarak 1926)*”,
- “*İlk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı’nın hazırlanması (1932)*”,
- “*Devlete ait şirketlerin Alman uzmanlar tarafından muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi (1937)*”,
- “*İlk yabancı sermayeli şirket denetiminin başlaması (1939)*”,
- “*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) kurulması (1942)*”,
- “*Türk Vergi Sisteminin Değişmesi – Beyan Esası (1949)*”,
- “*Dünya Bankası tarafından Türkiye’de muhasebe mesleğinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan raporun yayınlanması (1951)*”,
- “*Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu’nun kabul edilmesi (1954)*”,
- “*6762 sayılı TTK’nun kabul edilmesi (1957)*”,
- “*Devlete ait şirketlerin muhasebe sistemlerinin ıslahına ait Amerikalı ve Türk akademisyenler tarafından hazırlanan raporun yayınlanması (1961)*”,

- “Devlete ait şirketler için tek düzen muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kuralları ile yönetim amaçlı rapor sisteminin kurulması (Dünya Bankası desteğinde, yerli ve yabancı uzmanlar tarafından 1968-1970)”,
- “Uluslararası denetim şirketi olan Touch Ross Denetim Şirketi’nin Türkiye’de Türk ortaklarla birlikte MUHAŞ A.Ş. adı altında kurulması (1967)”,
- “İlk ulusal denetim şirketi olarak AR-İŞ şirketinin kurulması ve Amerikan Dış Ticaret Bankası’nın TMUD üyeleri tarafından denetlenmesi (1971)”,
- “TMUD tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verdikten sonra üyeliğe kabulünün başlaması (1974)”,
- “TMUD’un IASC’ne üye olması (1974)”,
- “IFAC’ın kurulması ve TMUD’nin kurucu olarak katılması (1977)”,
- “Uluslararası Muhasebe Standartları’nın tercüme ettirilerek İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi’nde yayınlanmaya başlaması (1977)”,
- “SPKn’nun kabulü ve borsa faaliyetlerinin organize edilmesi (1983)”,
- “Bankalar ve Sermaye Piyasasına Tabi Şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetini başlatmaları ve gerek ulusal ve gerek uluslararası denetim şirketlerinin tescili (1987)”,
- “3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu’nun RG’de yayınlanması (1989)”,
- “31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı’nın tercümesinin Türkiye Muhasebe Uzmanları tarafından kitap halinde yayınlanması (1992)”,
- “AB’nin 8 No.lu direktife uygun denetim standartlarının, disiplin standartlarının yayınlanması. Ayrıca vergi denetimi standartlarının “tasdik” adı altında yayınlanması (1992)”,
- “Tekdüzen muhasebe sisteminin yayınlanması ve vergi dairesi tarafından “ekonomik” finansal tabloların kabul edilmesi ve vergi amaçlı muhasebeleştirilmenin ikinci plana atılması reformu (1992)”,
- “Tüm muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerini esas olan bilançoların uygunluk denetiminin sınırlı olarak bir “ön denetim” şeklinde yapılmasının Parlamento’da kabul edilmesi (1994)”,
- “Bankalardan kredi talep edenlerin ve kredi kullananların bankalara başvurmadan önce ve kredi süresinde denetim yaptırma mecburiyetinin kabul edilmesi (1994)”,
- “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER)’in kurulması (1993)”,

- “Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nın (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulması (1994)”,
- “TTK’nda anonim şirketlerin özsermayesinin tespitine ilişkin denetim yetkisinin TÜRMOB mensuplarına tanınması (1995)”,
- “1000 kişiden fazla ortağa sahip kooperatif işletmelerinin TÜRMOB üyeleri tarafından denetlenme zorunluğunun getirilmesi (1995)”,
- “Denetim Ortaklıkları Meslek Kararı’nın kabul edilerek RG’de yayımlanması (1996)”,
- “Uygunluk denetim çerçevesi ve ön-denetim tekniklerini düzenleyen Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Kararı’nın alınması (1996)”,
- “IFAC ve AICPA muhasebe meslek ahlak kurallarına uyumlu Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları Kararı’nın alınması (1996)”,
- “IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan Sürekli Meslek Eğitimi rehberine uyumlu Sürekli Meslek Eğitimi Kararı’nın TÜRMOB tarafından kabul edilmesi (1999)”,
- “Bağımsız ve özerk çalışmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile ilgili yasal düzenlemenin Parlamento’da kabulü (1999) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun oluşturulması ve faaliyete başlaması (2002)”,
- “TÜRMOB Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)’nin kurulması ve faaliyete başlaması (2003)”,
- “TESMER tarafından Uzaktan Eğitim Sistemi’nin başlatılması (2003)”,
- “TÜDESK tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’nın tercüme edilerek TÜRMOB yayınları arasında yayınlanması (2004 ve 2008)”,
- “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından IFRS’ye uyumlu 2006 yılında geçerli olmak üzere 15 adet TMS’nin yayınlanması (2005)”,
- “TÜRMOB tarafından IFAC Etik Yönetmeliği’ne uyumlu Etik Yönetmeliği’nin kabulü (2006)”,
- “TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği ile Birlik yönetmeliğinin Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirilmesi (2006)”,
- “3568 sayılı yasanın mesleğe giriş, stajyerlik ve sınav süreci ile sürekli mesleki eğitim açısından IFAC standartlarına ve AB 8 no.lu direktifine uyumlaştırılması amacı ile yapılan değişiklikler (2008)”,
- “TÜRMOB bünyesinde Kalite Güvence Sistemi’nin oluşturulması ve Bağımsız Denetim Kütüğü’nün oluşturulması (2009)”,
- “6102 sayılı TTK’nun Kabulü ve yasal denetim zorunluluğunun getirilmesi (2011)”,

- “660 Sayılı KHK ile muhasebe mesleği KGK’nun kurulması (2011)”,
- “TÜRMOB tarafından Türkiye çapında tüm meslek mensuplarını kapsayan risk odaklı denetim eğitim programlarının yürütülmesi (2012)”,
- “KGK tarafından BDY’nin yayımlanması (2012)”,
- “Bakanlar Kurulu Kararı’yla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi (2013)”,
- “KGK tarafından aynı tarihlerde Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliğ, Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliğ, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğ ve Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğ’lerinin yayımlanmasıdır (2013)” (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 18-20).

3.2. Türkiye’de Muhasebe ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimine değindikten sonra ülkemizde muhasebe ve denetime ilişkin düzenleyici kuruluşlara değinmek yerinde olacaktır.

3.2.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

Millî mücadelenin kazanılması ve Lozan Antlaşması’nın imzalanmasından sonra millî bir iktisadi çalışma ile batı medeniyetine ulaşılması gerektiği kabul edilmiştir. Özellikle işletmelerin çoğalması ve genişlemesi ile muhasebe önem kazanmaya başlamıştır. 1923’ten 1929’a kadar Türkiye’de tamamen liberal bir ekonomi politikası uygulanmıştır. Millî mücadelenin başladığı yıllarda “Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi” kurulmuştur. Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi, dönemin tüm memurlarından kesilen paralarla çok büyük meblağlarda ithalat ve ihracat yapabilen bir şirket haline gelmiştir (TMUD, 2023a). Ancak Türkiye’nin ilk halka açık şirketi olan bu şirket, yönetim prosedürleri geliştirilip denetlenmediği için 1938’de iflas etmiştir. Bu şirketin iflas etmesi nedeniyle tasarruf sahiplerinin mağduriyetlerinin tespiti için denetim ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç ise “muhasebe mesleğinin bir boyutu olarak denetim” ile karşılanmıştır (TMUD, 2023a).

Öte yandan serbest meslek sahibi “muhasebe meslek mensuplarının” mesleki gelişimi ile “Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliye Müfettişlerinin” yeniden yapılandırılması ve “Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı’nın Hesap Uzmanları” olarak yeniden yapılandırılması sonucunda kamuda kamu iktisadi teşebbüslerini destekleyen bir memur

sınıfının oluşması, denetim amaçlı bir meslek kuruluşuna olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinin denetim boyutunun gelişmesinde sadece yerli şirketlerin denetimleri değil, Türk ekonomisinin 1924-1930 yılları arasında giderek gelişmesi, yabancı sermayeye olan ihtiyacı ve bu ihtiyacın denetimini zorunlu kılmıştır (Köroğlu, 2015: 37).

Ekim 1942'de 14 kişi tarafından “*Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği*” kurulmuştur. Alanında ilk özel girişim olan ve 1967 yılında adı “*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)*” olarak değiştirilen dernek, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihsel gelişiminde önemli rol oynamıştır (TMUD, 2023a). Derneğin amacı, “*ulusal ve uluslararası muhasebe uzmanlığı alanındaki bilimsel ve teknolojik gelişmeleri yakından takip ederek, toplam kalite çerçevesinde mükemmeye ulaşmayı hedefleyen, SMMM veya YMM ruhsatlı yüksek nitelikli meslek mensuplar ile denetçilik ve muhasebe uzmanlığı faaliyetlerini geliştirmek*”tir (TMUD, 2023b).

Halen faaliyetlerine devam eden TMUD mesleğin ülkemizde tanımlanması, topluma anlatılması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi ve dünya uygulamalarının ülkemize aktarılması konularında hizmet vermektedir. TMUD, ülkemizin ihtiyaçlarına uygun bir meslek kanunu çıkarılmasını sağlamak amacıyla kanun tasarıları hazırlamıştır. Nitekim TMUD, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1987 ve 1989 yıllarında yapılan meslek kanunu taslaklarının hazırlık çalışmalarına katılmış; Maliye Bakanlığına ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) komisyonlarına tavsiyelerde bulunmuştur. Dernek üyeleri, muhasebe ve denetim alanında yapılan tüm bilimsel toplantılara düzenleyici veya önemli pay sahibi olarak katılmıştır (TMUD, 2023a).

3.2.2. Bağımsız Denetim Derneği

Halen faaliyette olan “*Bağımsız Denetim Derneği*”, 3 Kasım 1988 tarihinde Bağımsız Denetim Şirketleri ortaklarının bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Derneğin üye sayısı SPK tarafından yetkilendirilmiş Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kurucu Ortakları olan 33 kişiden oluşurken, ilerleyen zaman diliminde Bağımsız Denetim alanında faaliyet gösteren meslek mensuplarının da alımı ile üye sayısı 349'a ulaşmıştır (BDD, 2023). Derneğin amacı;

- “*Üyeleri bir araya getirerek aralarındaki mesleki ilişkileri güçlendirmek*”,
- “*Mesleki uygulamada denetim ve muhasebe ilkelerine ilişkin ilke ve standartların oluşturulmasına, geliştirilmesine ve sürdürülmesine katkıda bulunmak*”

- “Üyelerin mesleki menfaatlerini ve bağımsızlıklarını korumak için her türlü tedbiri almak”,
- “Ulusal ve uluslararası alanda mesleki çalışmaları takip ederek, bu gelişmeler hakkında bilgi vererek ve eğitim faaliyetleri yürüterek üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak”,
- “Mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalar düzenlemek ve bu tür çalışmalara katkı sağlamak”,
- “Bağımsız denetim mesleğinin kalitesini artırmak amacıyla teori ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak”,
- “Üyelerini mesleği ile ilgili resmi ve özel kuruluşlar nezdinde temsil etmek”,
- “Ekonomik kalkınmanın sağlanması ve sürdürülmesi için zorunlu olan bağımsız denetim faaliyetlerini ülke yararına etkinleştirmektir” (BDD, 2023).

Bağımsız Denetim Derneği, belirtilen bu hedeflere ulaşmak için aşağıdaki konu ve şekillerde hareket eder.

- “Türkiye’de bağımsız denetim mesleğini düzenlemek, tanıtmak ve teşvik etmek; mesleğin ahlak, gelenek ve ilkelerini oluşturmak ve korumak, güvenilirliğini ve kalitesini artırmak; genel kabul görmüş ulusal ve uluslararası denetim ve muhasebe ilke, esas ve standartlarını geliştirmek ve yayınlar yoluyla ilgili kişilere duyurulmasını sağlamak, benimsenmesi ve uygulanması için gerekli çabayı göstermek; bu ilke, esas ve standartların uygulanmasını izlemek, denetlemek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak ve uygulamak”,
- “Üyelerini uluslararası ve yabancı mesleki kuruluşlar nezdinde gerekli izinleri alarak temsil etmek, bilgi alışverişinde bulunmak ve iş birliği yapmak; üst düzey mesleki kuruluşlara üye olmak”,
- “Bağımsız denetim meslek mensuplarının eğitimi ve mesleki gelişimi ile ilgili ulusal ve uluslararası kurs, seminer, sempozyum düzenlemek veya bu tür gelişmelere katkıda bulunmak”,
- “Mesleki konularda üyelerinin sorunlarına çözüm bulmak, üyelerine mesleki konularda yardımcı olmak”,
- “Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetim kuruluşu üyeleri ve müşteriler arasındaki uyuşmazlıkların çözümüne yardımcı olmak ve gerektiğinde hakemlik yapmak”,
- “Yetkili resmî kurumlar ve özel kuruluşlar tarafından talep edilecek meslekle ilgili bilgi ve görüşler vermek”,
- “Meslek mensupları arasında sosyal dayanışmanın sağlanması ve güçlendirilmesi için karşılıklı yardımlaşma sandığı kurmak ve diğer sosyal faaliyet ve girişimlerde bulunmak”,

- “Muhasebe ve denetim teori ve uygulamalarını geliştirmek, mesleki konularda eğitim ve araştırma yapmakla görevli bir organizasyon kurmak”,
- “İlgili resmi kurum ve kuruluşlardan alınan yetki ile bağımsız denetim mesleğine eleman bulmak ve nitelikli elemanların terfilerini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşları ile iş birliği yapmak, giriş ve yeterlik sınavları düzenlemek veya bu sınav kurullarına üye sağlamak; düzenlediği sınavlarda katılım belgesi veya sertifika vermek; mesleki yayınlar yapmaktır” (BDD Ana Tüzüğü, m.3).

3.2.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Ülkemizde denetim mesleği ilk kez “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile tanımlanmıştır (Yurt, 2009). Bu kanuna göre YMM, bağımsız dış denetçi ve yapılacak faaliyetler bağımsız dış denetim olarak tanımlanabilse de nihai olarak YMM ile bağımsız dış denetim aynı anlamı taşımamaktadır. Müşavirlik kavramı genellikle danışmanlık demektir. Oysaki denetçinin asli görevi danışmanlık yapmak değildir. 3568 Sayılı Kanun bağımsız dış denetimi tam olarak düzenlememektedir. Buna rağmen, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olma gerekliliği nedeniyle bu Kanunun bağımsız denetimle iç içe geçtiği görülmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 579-580). Diğer bir deyişle, 1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu kabul edildiğinde, kanun SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetimi üstlenmelerini öngörmüştür. Böylece kurulacak SMMM veya YMM şirketleri tarafından bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi mümkün olmuştur. Daha önce kurulan bağımsız denetim şirketleri de SMMM veya YMM şirketlerine dönüşerek yeni Kanun'a uyum sağladılar (Yurt, 2009).

TÜRMOB, 1989 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunla kurulmuştur. TÜRMOB, Serbest Muhasebeci (SM), SMMM ve YMM'lerin Türkiye'deki en üst düzey meslek kuruluşudur. TÜRMOB, 1989 yılından bu yana çıkardığı yönetmelikler, oluşturduğu kurullar ve düzenlediği kongrelerle Türkiye'de mesleğin gelişimine katkı sağlamaktadır. Meslek mensuplarının TÜRMOB'a bağlı odalara üye olmaları zorunludur (Uzay vd., 2009: 6). 2023 yılı itibarıyla “TÜRMOB'a bağlı 77 SMMM Odasına kayıtlı yaklaşık; 6417'i SM, 116180'i SMMM olmak üzere toplam 122597 meslek mensubu” bulunmaktadır. Yine “TÜRMOB'a bağlı olarak 8 YMM odasında kayıtlı toplam 5026 YMM” bulunmaktadır (TÜRMOB, 2023).

TÜRMOB'un hedefleri arasında, muhasebe mesleğini dünyadaki gelişmelere paralel olarak, sürekli olarak kamu yararına yüksek kalitede hizmet sunan standartlarda ilerletmek ve geliştirmek yer almaktadır. Bu hedefleri gerçekleştirmek için TÜRMOB tarafından 1993 yılında faaliyete geçirilen TESMER, meslek mensubu adaylarına ve meslek mensuplarına yönelik eğitim hizmetleri vermektedir. Bu kapsamda TESMER; “*ruhsat alma öncesi eğitim*”, “*muhasebe meslek mensuplarının eğitimi*” ve “*sürekli mesleki gelişim*” alanlarında uluslararası gelişmelere paralel olarak çalışmalar yürütür (TÜRMOB, 2015: 2-3).

TÜRMOB'un görevleri aşağıda sıralanmıştır.

- “*Mesleğin gelişimi için çalışmalar yapmak*”,
- “*Meslek mensuplarının menfaatlerini, meslek ahlakını, düzen ve geleneklerini korumak*”,
- “*Odaları ilgilendiren konularda yetkili yerlere görüş bildirmek*”,
- “*Odalar arasındaki olası mesleki ihtilafları kesin olarak çözmek*”,
- “*Zorunlu mesleki kurallar ve mesleki standartları belirlemek, bu kapsamda uluslararası standartlar doğrultusunda mesleki etik standartlar, denetim standartları, mesleki eğitim standartları ve kalite güvence standartlarını oluşturmak ve geliştirmek*”,
- “*Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak*”,
- “*Ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlara üye olmak, uluslararası mesleki toplantılara katılmak*”,
- “*Maliye Bakanlığınca verilen görevleri yerine getirmek*”,
- “*Kanun ve yönetmeliklerle verilen diğer görevleri yapmak*”,
- “*Mesleki konularda resmi makamlarca talep edilen bilgi ve görüşleri vermek*”,
- “*Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin geliştirilmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkıda bulunmak, ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürmek*”,
- “*Meslek mensuplarının ve kurdukları ortaklık büroları ve şirketlerin sicillerinin takibini yapmak ve kamuya duyurulmasını sağlamak*”,
- “*Meslek mensuplarının sürekli eğitimini sağlamak*”,
- “*Üyeler ve odalar arasında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önleyici tedbirler almaktır*” (TÜRMOB Yönetmeliği, m.7).

3.2.4. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), ülkemizde iç denetim mesleğinin uluslararası standartlarda gelişmesi amacıyla 19 Eylül 1995 tarihinde

kurulmuştur. TİDE'nin, "900'den fazla kurumu temsil eden 3000'e yakın üyesi" bulunmaktadır. TİDE, "finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi", "meslek profesyonellerinin yetkinlikleri" ve "mesleğin akademik gelişimi" için çeşitli hizmetler sunmaktadır. TİDE, hizmetleriyle mesleğin profesyonellerine ve iş dünyasına güncel kalma, değişime, gelişime ve büyümeye ortak olma fırsatları sunmaktadır. TİDE, mesleki gelişim ve yetkinlik eğitimlerinin yanı sıra, küresel yetkinlik sertifikası ile iç denetim profesyonellerinin sertifikasyonunun artırılmasını desteklemekte ve sürekli mesleki gelişime öncülük etmektedir (TİDE, 2023).

TİDE'nin amacı "üyelerini bir araya getirerek mesleki ilişkileri güçlendirmek, mesleki uygulamada iç denetim ahlak, gelenek ve ilkeleri, esasları, mesleki etik ve standartlarının oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak, üyelerinin mesleki faydalarını ve bağımsızlıklarını korumak, ulusal ve uluslararası alandaki mesleki gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vermek, eğitim çalışmalarıyla üyelerinin mesleki gelişimlerine yardımcı olmak, mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalar düzenlemek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmak, denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak, meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşlar nezdinde mensuplarını temsil etmektir" (TİDE Tüzüğü, m.3).

"Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA)" ve "Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA)"nın temsilcisi olan ve yönetim organları ile çalışma komitelerinde aktif rol alan TİDE, "meslekte küresel gelişim ve mükemmelliğin paydaşı olmak" amacıyla "şirketlerin yönetim kurulları, denetim komiteleri, icra kurulu başkanları, üst düzey yöneticileri ve iç denetçiler, kamu kurum ve kuruluşları, düzenleyici kurumlar, üniversiteler ve akademisyenlere" verdiği hizmetleri ile kalıcı değer katma misyonunu sürdürmektedir (TİDE, 2023).

TİDE, amaçlarına ulaşmak için aşağıdaki konularda faaliyetler yürütmektedir.

- "Türkiye'de denetim mesleğinin düzenlenmesi, tanıtılması ve teşvik edilmesi; mesleğin ahlak, gelenek ve ilkelerini oluşturmak, korumak ve güvenliğini artırmak, kalitesini yükseltmek için genel kabul görmüş ulusal veya uluslararası denetim ilke, esas ve standartlarını geliştirmek ve yayınlar yoluyla ilgili kişilere duyurulmasını sağlamak; bunların benimsenmesi ve uygulanması için gerekli çabayı göstermek; bu ilke, esas ve standartların uygulanmasını izlemek, denetlemek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak ve uygulamak",

- “Üyelerini gerekli izinleri alarak uluslararası ve yabancı mesleki kuruluşlar nezdinde temsil etmek, bilgi alışverişinde bulunmak ve iş birliği yapmak; üst düzey mesleki kuruluşlara üye olmak”,
- “Denetim meslek mensuplarının eğitimi ve mesleki gelişimi ile ilgili ulusal ve uluslararası kurs, seminer, sempozyum ve benzeri eğitim programları düzenlemek veya bu tür girişimlere katkıda bulunmak”,
- “Mesleki konularda üyelerinin sorunlarına çözüm bulmak, üyelerine mesleki konularda yardımcı olmak”,
- “Meslek mensupları arasında toplumsal dayanışmayı sağlamak ve güçlendirmek amacıyla Dernekler Kanunu’nda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak ortaklık, sandık ve vakıflar kurmak; kurulan ve kurulacak olana katılmaya karar vermek; lokal açmak, geziler düzenlemek ve diğer tüm sosyal aktivite ve girişimlerde bulunmak”,
- “Denetim teorileri ve uygulamaları geliştirmek, mesleki konularda eğitim ve araştırma yapmakla görevli bir organizasyon oluşturmak; kalite güvence programları oluşturmak ve bu amaçla gerekli düzenlemelerin yapılmasını sağlamak”,
- “Denetim mesleğine eleman bulmak ve yetiştirmiş elemanların terfilerini sağlamak amacıyla kuruluşlarla iş birliği yapmak, giriş ve yeterlik sınavları düzenlemek veya bu sınav kurullarına üye sağlamak; ilgili resmi kurum ve kuruluşlarla iş birliği içinde sertifika vermek, üyelerin uluslararası sertifika almalarına aracılık etmek, üyeleri teşvik etmek ve desteklemek”,
- “Mesleki konularda kitap, dergi ve benzeri yayınlar yapmak, yayın haklarını almak, bu faaliyetleri yürütmek üzere yayın kurulu oluşturmak, telif hakları tesis etmek gibi faaliyetlerde bulunmak”,
- “TİDE bünyesinde oluşturulacak mesleki ve akademik çalışma kurulları veya uzman grupları aracılığıyla amaç ve çalışma konularında araştırma, inceleme ve çalışmalar yapmak, öneri ve dilekleri belirlemek, araştırma ve geliştirme merkezleri kurmak, bilgi bankası kurmak, amaç ve hizmet konularıyla ilgili gelir getirici projeler hazırlamak ve uygulamak”,
- “Meslekle ilgili akademik ilişkileri geliştirmek, akademik çalışmalarını teşvik etmek, yükseköğretimde mesleğin tanıtımına yönelik çalışmalar yapmak, iç denetim mesleği ile ilgili bilgi, beceri ve yetkinlikleri geliştirecek akademik programlar geliştirmek, kariyer gelişimini teşvik etmek amacıyla danışmanlar, akademisyenler, öğrenciler, eğitim kurumu, iş ve kamu kurumlarının yöneticileri ile ulusal ve uluslararası akademik çalışmalar yapmak”,
- “Ülkemizde iç denetim mesleğinin uygulanmasında, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi doğrultusunda uygulama birliğini sağlamak, gerekli kalite güvencesi ve gelişimi ile sürekli değerlendirmeyi sağlamak, standartları yayınlamak, yasal

düzenlemelerde yer almak, dış değerlendirme faaliyetlerini teşvik etmek ve takip etmek, meslek mensuplarının yetkinliklerini küresel düzeyde belgelendirecek uluslararası mesleki belgelendirme sınavlarını koordine etmek, iç denetim faaliyetlerinin tüm kurum ve kuruluşlarda uluslararası sertifikaya sahip iç denetçiler tarafından yürütülmesi için gerekli çalışmaları yürütmek”,

- *“İç denetim mesleğinin kamuoyunda etkin ve yaygın bir şekilde tanıtılmasını, temsil edilmesini ve ilgi görmesini sağlamak; ülkemizde iç denetim alanında, sosyal ve kurumsal olarak iş dünyası, akademik dünya ve düzenleyici otoriteler nezdinde uluslararası standartlara uygun düzenleme ve uygulamaların meslek mensupları tarafından kabul görmesini ve iyi uygulamaların teşvik edilmesini sağlamak; örnek teşkil edecek farkındalık oluşturacak medya, iletişim ve ödüllendirme faaliyetleri düzenlemek” (TİDE Tüzüğü, m.4).*

3.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Denetlenmiş mali tablolar doğru, dengeli, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılır ve ihtiyaca uygun olmalıdır. Bunun için *“ulusal muhasebe ilkelerinin”* geliştirilmesini, benimsenmesini ve kamu yararına uygulanmasını sağlayacak *“ulusal muhasebe standartları”* ile muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için *“ulusal denetim standartlarının”* belirlenmesi ve yayımlanması gerekli hale gelmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580). Ancak 3568 sayılı Kanun'da *“denetim mesleğinin yürütülmesine ve denetime ilişkin ilke ve standartlara ilişkin”* herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (Yurt, 2009). 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından bu mevzuat açığını kapatmak amacıyla *“Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)”* kurulmuştur (Yalkın, 1995: 260).

TMUDESK'in amacı *“yurt genelinde faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tek düzeni”* gerçekleştirmektir (Yılmaz, 2007: 142). TMUDESK genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet muhasebe standardı taslağının *“TMS”* olarak kabulüne oybirliği ile karar vermiştir. TMS 1 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu standartların oluşturulması sürecinde, Türkiye ekonomisinin gereklilikleri ve işletmelerin yapısının dikkate alınmasına ve standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasına özen gösterilmiştir. Dolayısıyla standartlar, muhasebenin temel kavramları, güncel uygulamalar ve uluslararası standartlar dikkate alınarak hazırlanmaktadır (Yılmaz, 2007: 143).

Öte yandan TÜRMOB, IFAC'a üye olmuş ve bu amaçla uluslararası toplantılarda ülkemizi üye olarak temsil etmeye başlamıştır. Ulusal Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak oluşturulması bu faaliyetlerin gerçekleşmesi sonucunda gerçekleşmeye başlamıştır. Bu uyumun devam edebilmesi için TМУDESK'in bağımsız bir yapıya sahip olması ve TМУDESK'in oluşturacağı standartların ilgili kurumlar tarafından uygulanması gerekmektedir (Akgün, 2007: 134). TМУDESK'in muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

- “Mali tabloların hazırlanmasına ve sunumuna esas olacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamak.”,
- “TMS'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluğunu sağlamak”,
- “Türk ekonomisinin yapısını ve ihtiyaçlarını dikkate almak”,
- “Mali tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin mevzuat ile muhasebe standart ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapmak”,
- “Ülke muhasebe uygulamalarında, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden faydalanmaktır” (Yılmaz, 2007: 143).

TМУDESK, faaliyet döneminde ilki 14/02/1996 olmak üzere toplam 19 standart yayınlamıştır. Ancak TМУDESK tarafından kabul edilen standartlar tavsiye niteliğinde kalmış ve uygulamaya yansıtılamamıştır. Zira TМУDESK'in yayınlamış olduğu standartları uygulayacak herhangi bir yaptırım gücünün bulunmamasıdır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580). Türkiye'de, TMS'nin yaygın bir şekilde benimsenmesi ve tüm mali bilgi kullanıcılarına uygulanabilmesi için bazı sorunların çözülmesi gerekmektedir. Bu çözümler aşağıda sıralanmıştır.

- “TМУDESK'in bağımsız bir kurul olarak tüzel kişiliği yasal olarak tanınmalı, standartları hazırlama ve yayınlama konusunda tek yetkili olmalı ve standartların uygulamaya konmasında yaptırım yetkisine sahip olmalıdır”.
- “Hukuki sorunlar çözümlenmelidir.”
- “Finansal bilgi kullanıcıları, TMS'yi benimsemeli ve finansal tabloların bu standartlara göre hazırlanmasını talep etmelidir.”
- “Muhasebeciler, TMS'nin nasıl uygulanacağı konusunda bilgilendirilmeli ve eğitilmelidir.”

- “Muhasebe uygulamalarının TMS ilkelerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini SMMM, YMM’ler, Denetçiler, Teftiş Kurulları denetlemelidir” (Yılmaz, 2007: 144-145).

Öte yandan ülkemizde “muhasabe ve mali raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son verilmesi, kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliğe haiz olarak ulusal muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı SPKn’na eklenen EK-1’inci madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” kurulmuştur. TMSK’nun kuruluş gerekçesi, “denetlenen mali tabloların sunumunda; mali tabloların ihtiyaca uygun, doğru, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olması için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararına uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve yayımlamaktır”, Böylece TMSK, 07.03.2002 tarihinde yaptığı ilk toplantı ile “TMUDESK’in görevlerini devralmış” ve “muhasabe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak” faaliyetlerine başlamıştır (Erol ve Aslan, 2017: 67).

3.2.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KGK'nun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden 26/9/2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından karara bağlanmıştır (RG, 02.11.2011, Sayı: 28103). KGK, kamu gözetimi alanındaki uluslararası gelişmelerin bir gereği olarak yeni TTK'nda öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı KHK ile kurulmuştur (KGK, 2023). 660 sayılı KHK'nin 1. maddesi uyarınca bu KHK'nin amacı “uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu TMS’ni oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde gerekli güveni, kaliteyi ve uygulama birliğini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir” (660 Sayılı KHK, m.1).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı, idari özerkliğe sahip bir yüksek kurum olan KGK'nun temel amacı, “denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasında yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler sağlamaktır”. KGK tarafından yürütülen kamu gözetim sistemi süreçleri AB ile eşdeğerdir. KGK, başta halka açık şirketler, borçlanma aracı ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere Türkiye'nin en büyük 10.000 kuruluşunun bağımsız

denetime tabi olmalarına ilişkin cari sınırlara göre bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek amacıyla kurulmuştur (KGGK, 2023a).

660 sayılı KHK'nin 9. maddesi uyarınca KGGK'nun görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir.

- “Tabi oldukları kanunlara göre defter tutmakla yükümlü olanların mali tabloları; TMS’ni uygunluk, şeffaflık, güvenilirlik, açıklık, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık sağlamak üzere uluslararası standartlara uygun olarak oluşturmak ve yayınlamak”,
- “TMS’nin uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, kendi alanlarında düzenleme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeleri onaylamak”,
- “Mali tabloların; işletmelerin mali durumlarının, performanslarının ve nakit akışlarının TMS’na uygun olarak sunulması, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğu, güvenilirliği, şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliği sağlamak amacıyla; kamu yararını gözeterek bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayınlamak”,
- “Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları sağlayan kuruluşlar ile bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirmek, listeler halinde ilan etmek bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak”,
- “Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma ve denetim faaliyetlerinin Kurum tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uygunluğunu izlemek ve denetlemek”,
- “Mevzuata aykırı olduğu tespit edilen bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kuruluşları, bilgi sistemleri ve sürdürülebilirlik denetimi yapanlar hakkında idari yaptırımlara karar vermek”,
- “Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının sınav, yetkilendirme ve kayıtlarını yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartlarını ve mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara ilişkin kalite güvence sistemini kurmak ve bu alanlardaki eksiklikleri gidermek için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak”,
- “Kurulun görev alanına giren konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleri ile iş birliği yapmak, müttekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmaya yetkili yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini listeleyerek ilan etmek, bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuya açık tutmak”,
- “Denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamak, denetime olan güveni ve denetimin kalitesini artırmak için gerekli düzenlemeleri yapmak ve gerekli önlemleri almak”,

- “Denetlemek ve düzenlemekle yükümlü olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak”,
- “Görev alanı ile ilgili uluslararası uygulamaları ve gelişmeleri takip etmek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışan diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak, lisans ve telif sözleşmeleri akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak”.
- “Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanına giren konularda kamuoyunu bilinçlendirmek için toplantı, konferans ve benzeri etkinliklerle gerekli yayınları yapmak”,
- “KGK'nun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, KGK'nun hizmet birimleri ve görevleri hakkında önerilerde bulunmak”,
- “KGK'nun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşüp karara bağlamak”,
- “KGK'nun mali durumunu ve performansını gösteren raporları onaylamak”,
- “Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanmasına ilişkin teklifleri görüşmek ve karara bağlamak”,
- “Bağımsız denetime tabi şirketlerin mali tablolarının Kurum tarafından gerekli görüldüğü durumlarda Kurum tarafından yayımlanan standartlara ve düzenlemelere uygunluğunu izlemek”,
- “Danışma ve çalışma komisyonlarının üyelerini belirlemek”,
- “Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarını uluslararası standartlar doğrultusunda belirlemek ve yayınlamak, gerektiğinde farklı işletme büyüklükleri ve sektörler için farklı düzenlemeler yapmak, bu konularda denetim yapacak kişileri yetkilendirmek ve denetlemek”,
- “Bilgi sistemleri denetimine tabi tutulacak bağımsız denetim kapsamındaki şirketleri belirlemek ve bu denetimin uluslararası standartlara uygun olarak yapılmasını sağlamak için düzenleme, yetkilendirme ve denetleme yapmak”,
- “Kurumun yetkili olduğu alanlara ilişkin araştırma ve geliştirme, eğitim, sınav ve kayıt işlemlerini yürütmek üzere kurum bünyesinde bir merkez kurmak ve bunların faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları belirlemek”,
- “Mevzuatın kendisine verdiği benzeri diğer görevleri yapmak” (660 Sayılı KHK, m.9).

4. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HUKUKİ VE CEZAI SORUMLULUKLARI

4.1. Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumluluğu

İşletmelerin çok uluslu yapısının da etkisiyle bilgiye ihtiyaç duyan tarafların artması, üretilen bilginin niteliği ve ihtiyacın karşılanması gerekliliği tüm ülkelerin küresel bir muhasebe dili oluşturma sürecine girmesine neden olmuştur. Bu nedenle ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerin mali tabloları aracılığıyla ürettikleri bilgilerin kamuoyuna en doğru şekilde ulaştırılması amacı, ilgili Türk Mevzuatında yeni düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır (Özkul ve Özdemir, Haziran 2015: 228). Böylece 6102 sayılı TTK ile ticari hayatı daha kapsamlı bir şekilde kapsayan ve köklü değişiklikler içeren bir kanun ortaya konulmuştur. 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetim, iç denetim, risk yönetimi kurumsal yönetim, mali raporlama ve gibi birçok alanda yapılan düzenlemeler Türk ticaret hayatına girmiştir (Köksal, 2013:309). Bu bağlamda bu bölümde Türkiye'deki çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumluluğu ele alınacaktır.

4.1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk

6102 sayılı TTK, önceki kanuna göre denetim unsurları ve denetçiler hakkında daha fazla madde içerirken, aynı zamanda ilk kez bazı unsurlara da yer vermiştir. Ancak 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçinin sorumluluğu incelendiğinde bu hususun kanunda belirli madde ve başlıklarla yer aldığı görülmektedir (Köse ve Ertan, 2016: 295). Bu kapsamda 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçinin sorumlulukları aşağıda sıralanmıştır.

4.1.1.1. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Denetçilerin sır saklamaktan doğan sorumluluğu 6102 sayılı TTK'nun 404. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre “Denetçi ve özel denetçi, yardımcıları ve denetimde kendilerine yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Denetime ilişkin faaliyetleri sırasında öğrendikleri iş ve iş sırlarını izinsiz kullanamazlar. Yükümlülüklerini kasten veya taksirle ihlal edenler, zarara uğratmaları halinde şirkete ve bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren birden fazla ise sorumluluk müteselsildir” (TTK m.404/1). Bu fıkranın gerekçesinde “Denetçinin davranışsal yükümlülüğünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. Davranış kelimesi dürüstlük, tarafsızlık ve şirket sırrına

bağlılığı içerir. Dürüstlük, mesleki etik dahil her türlü ahlaki kuralı ifade eder. Sorumluluğun şartı sırının kullanılmasıdır. Fakat sorumluluk için kullanılması sonucunda bir menfaat/fayda elde edilmiş olması şart değildir. Kullanım anlamı öğreti ve mahkeme kararları ile belirlenir. Kullanma ise içeriden öğrenenlerin ticaretine ve borsaya özgülenmemelidir. Sırrı izinle kullanmak sorumluluğu ortadan kaldırır. İzin, denetlenenin yasal temsilcisi tarafından verilmelidir. Hüküm hem şirketin hem de üçüncü kişinin zararının tazmin edilmesini öngörmüştür. Zararın alıcıları da aktif dava ehliyetini belirlemektedir. Şirket/iştirak hissedarları tazminat davası ikamesi için uygun değildir” (TTK m.404/1 gerekçesi).

Öte yandan 404. maddenin 2. fıkrasına göre “Birinci fıkrada belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmesinde kusurlu bulunanlara her bir denetim için yüz bin Türk lirasına, hisseleri borsada işlem gören anonim şirketler için üç yüz bin Türk lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmali zarara yol açan kişilere ilişkin bu sınırlama, yalnızca denetime birden fazla kişinin katılması veya birden fazla sorumlu eylemin gerçekleştirilmesi durumunda değil, aynı zamanda katılımcıların bir kısmının kasten hareket etmesi durumunda da geçerlidir”. Bu fıkranın gerekçesinde “Maddede zarar ihmalleri ile sebebiyet verenler maddede üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasten hareket edenler için sınır yoktur. Sorumluluk halleri dürüstlük, tarafsızlık ve sır saklamanın yükümünün ihlâlidir. Son yüküme aykırılık için iş ve işletme sırlarının, denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş ve kullanılmış olması gerekmektedir. Kullanımdan, diğerlerinin yanı sıra, üçüncü bir şahsa devir anlaşılır. Denetim faaliyeti sırasında öğrenilmiş olsa bile herkesin bildiği gerçekler hüküm kapsamına girmez. İzin, sorumluluğu ortadan kaldırır” (TTK m.404/2 gerekçesi).

Bunun yanı sıra “Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümlülüğü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar” (TTK m.404/3). Ayrıca “Bu hükümlerden doğan tazminat yükümlülüğü sözleşme ile kaldırılamaz veya azaltılamaz” (TTK m.404/4) ve “Bu maddeden doğan denetçinin sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Fakat fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanunu (TCK) ’na göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi ise tazminat davasına da o zamanaşımı süresi uygulanır” (TTK m.404/5). Ancak “Ceza mevzuatının suçun bildirilmesine ilişkin hükümleri saklıdır” (TTK m.404/6).

4.1.1.2. Denetçinin Kusurlu Davranışı Nedeniyle Doğan Sorumluluk

6102 sayılı TTK'da denetçinin bir diğer sorumluluğu da denetim görevini yerine getirirken kusurlu davranışlarından doğan sorumluluğudur. Buna göre

“Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide mali tablo, rapor ve hesaplarını denetleyen denetçiler ve özel denetçiler; Kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmeleri halinde gerek şirkete gerekse pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına verdikleri zararlardan sorumludurlar” (TTK, m.554).

6102 sayılı TTK'da denetçinin kusurlu davranışından doğan zarara ilişkin düzenleme yapılmıştır. Nitekim “Şirket ve her pay sahibi Şirket'in uğradığı zararın tazminini talep edebilir. Pay sahipleri sadece şirkete tazminat ödenmesini talep edebilirler. Pay sahibi tarafından açılan davanın hukuki ve maddi sebeplerle haklı bulunması halinde mahkeme, dava giderlerini ve avukatlık ücretlerini, bu giderlerin davalı tarafından karşılanmadığı hallerde, davacı pay sahibi ile şirket arasında hakkaniyete uygun olarak bölüştürür” (TTK, m.555/1-2).

Diğer yandan “Zarara uğrayan şirketin iflas etmesi halinde şirket alacaklılarının da tazminatın şirkete ödenmesini talep etme hakları vardır. Ancak şirket ortaklarının ve alacaklılarının talepleri öncelikle iflas idaresi tarafından ileri sürülür. İflas idaresi öngörülen davayı açmaz ise şirketin her pay sahibi veya alacaklısı bu davayı ikame edebilir. İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre elde edilen gelir, ilk olarak davayı açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis edilir; bakiye, hak talebinde bulunan hissedarlara sermaye payları oranında ödenir; fazlası iflas masasına verilir” (TTK, m.556/1-2). Denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu, kusurlu davranışlarından doğan sorumlulukla karıştırılmamalıdır. Sorumluluk; 554. maddede kusur ilkesine bağlıyken, 404. maddede sır saklamaktan doğar. Bu nedenle 404. madde kapsamına giren hallerde 554. madde hükümleri uygulanmaz (Köse ve Ertan, 2016: 296).

4.1.1.3. Denetçinin Riskin Erken Saptanması ve Yönetimine İlişkin Sorumluluğu

6102 sayılı TTK'nun 378. maddesi de işletmelerin karşılaştıkları veya karşılaşmaları muhtemel risklere karşı bazı düzenlemeler içermektedir. Bu maddede sadece risklerin belirlenmesine ilişkin bir düzenleme değil, bu risklerin yönetimine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır (Köse ve Ertan, 2016: 296). Buna göre “Yönetim kurulu, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemlerin alınması ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde, denetçinin gerekli görmesi ve yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde bu komite derhal kurulur ve ilk raporunu kuruluşunu takip eden bir ay sonunda sunar” (TTK, m.378/1).

Bu maddenin gerekçesine göre “Hüküm, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıdır. Tüm anonim şirketler için öngörülen mali denetimin yanı sıra diğer iç kontrol mekanizmasıdır. Bu komitenin denetim komitesinden farkı denetim komitesi yönetimi gözetirken bu komitenin sadece risklere odaklanmasıdır. Ayrıca denetim geçmişe dönük olmakla birlikte, risk teşhisi gelecekle ve geleceğin yorumlanmasıyla ilgilidir. Denetimin yönetilmesi söz konusu olmasa da risk yönetilebilir ve yönetilmelidir. Amaç, yönetimin, yönetim kurulunun ve genel kurulun sürekli uyanıklık (teyakkuz) altında tutması ve gerektiğinde organlarca etkin tedbirlerin ivedilikle alınmasını sağlamaktır. Bu nedenle komite sorumluluk sisteminin merkezinde yer almaktadır. Kanun erken uyarı sistemine müstesna bir önem verdiği için bu konuda özel olarak görevlendirilmiş denetçiler bulunmaktadır. Tehlikelerin erken teşhisi komitesi, yönetim kurulu üyelerinden bazılarının görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi tamamı üçüncü kişilerden de oluşabilir. Denetçinin bir diğer önemli görevi de gereklilik ortaya çıktığı takdirde komitenin kurulmasını, hisse senetleri borsada işlem görmeyen bir şirketten de talep etmesidir. Hüküm ayrıca bu şekilde kurulan komitenin ilk raporunu ne zaman sunacağını da belirlemiştir” (TTK, m.378/1 gerekçesi).

İşletmelerin risklere karşı gerekli önlemleri almasını sağlamak amacıyla “Komite, iki ayda bir yönetim kuruluna sunduğu raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder ve çareleri gösterir. Rapor denetçiye de gönderilir” (TTK, m.378/2). İlgili maddenin gerekçesine göre “Komitenin, hükmün amaç ve ruhuna uygun olarak iki ayda bir yönetim kuruluna rapor vermesi zorunludur. Kanun aynı zamanda tehlikelerin erken tespiti komitesine bir iç denetim komitesinin görevlerini de yüklemektedir. Bu nedenle bu komitenin halka açık şirketlerde tarafsız bir yönetim kurulu başkanlığında çalışması doğru olacaktır. Öte yandan, kurumsal yönetim ilkeleri gereğince oluşturulması gereken “atama komitesi” ve “ücret-mali hak-menfaat komitesi” Kanun'da yer almamaktadır. Bunun nedeni, tarafsız üye uygulamasında olduğu gibi, bu iki komitenin de SPK tarafından (gerekirse) oluşturulması gerektiğidir. Zira her iki komite de hisseleri borsada işlem gören anonim şirketler için önerilmiş ve uygulama bu şirketlerde yapılmıştır. Dünyada komiteleri tüm anonim şirketleri kapsayacak şekilde genişleten bir uygulama yoktur” (TTK, m.378/2 gerekçesi).

4.1.2. 660 Sayılı KHK Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk

Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu 660 sayılı KHK kapsamında da düzenlenmiştir. Zira “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri mali tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak düzenledikleri bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğacak

zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak üzere genel şartları Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir” (660 Sayılı KHK, m.24).

İlgili maddenin gerekçesinde ise “Bu madde ile, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin, denetledikleri mali tablo, mali bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak üzere sorumluluk sigortası yaptırmak zorunda olduğu ve bu hususlara ilişkin ayrıntıların Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenmesi öngörülmektedir” (660 Sayılı KHK, m.24 gerekçesi).

4.1.3. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk

6362 sayılı SPKn çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere getirilen hukuki sorumlulukları aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

- **İzahnameden doğan hukuki sorumluk:** “İzahnamedeki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan ihraççılar sorumlu olduğu gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları da hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur” (SPKn, m.10/1-2).
- **Kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk:** “Mevzuat gereği izahname, pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formu, özel durum açıklaması, birleşme ve bölünme işlemlerinde hazırlanacak duyuru metinleri, borsada alım satım duyurusu ve mali raporlar gibi Kurul tarafından kamuyu aydınlatma amacı ile düzenlenmesi öngörülen sair kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzel kişiler bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsil olarak sorumludur. Kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanılarak hazırlanan raporları hazırlayan bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları da bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur” (SPKn, m.32/1-2).

- **Görevlerinin kapsamından doğan sorumluluk:** “Bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri mali tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlar ile sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri sonucunda hazırladıkları raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler nedeniyle sebep oldukları zararlardan sorumludur” (SPKn, m.63).

Türkiye'de denetim alanındaki en kapsamlı düzenlemelerden biri SPK tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)” dir. Bu tebliğ, denetçi ve denetim faaliyeti ile ilgili birçok konuda kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler aynı zamanda bağımsız denetçilerin sorumluluklarını da içermektedir. Genel olarak tebliğde yer alan sorumluluk hükümleri, KGK'nun BDY ve 6102 sayılı TTK'nda yer alan sorumluluk hükümlerinden daha detaylı ve kapsamlıdır (Köse ve Ertan, 2016: 298). Buna göre tebliğde yer alan bağımsız denetçinin sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir.

- “İşletmenin karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri konusunda denetçinin sorumluluğu (1.Kısım, m.7)”,
- “Denetçinin sır saklama yükümlüğü (2.Kısım, m.17)”,
- “Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı kapsamında denetçinin sorumluluğu (2.Kısım, m.19)”,
- “Gözetim ve koordinasyon ile ilgili denetçinin sorumluluğu (2.Kısım, m.20)”,
- “Denetçinin hukuki ve cezai sorumluluğu (2.Kısım, m.29)”,
- “Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları (4.Kısım, m.5)”,
- “Hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini belirleme konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu (6.Kısım, m.1-7)”,
- “Bağımsız denetçinin bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olayları değerlendirme sorumluluğu (23.Kısım, m.9)”,
- “Bağımsız denetçinin mali tablolar yayımlandıktan sonraki sorumluluğu (23.Kısım, m.12)”,
- “Bağımsız denetçinin işletmenin devamlılığına ilişkin sorumluluğu (24. Kısım, m.5)”,
- “Bağımsız denetçinin uzman çalışmalarına ilişkin sorumluluğu (28.Kısım, m.3)”,
- “Bağımsız denetçinin ara dönem mali tabloların ekinde yer alan bilgilere ilişkin sorumluluğu (34.Kısım, m.9)” (Köse ve Ertan, 2016: 298-299).

4.1.4. Borçlar Kanunu Çerçevesinde Hukuki Sorumluluk

Borçlar kanununda tanımlanan borç doğuran hukuki işlemlerden biri olan sözleşmelere ilişkin genel kurallar ve özel sözleşme türleri 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nda düzenlenmiştir (Tutulmaz, 2018: 50). Bilindiği gibi bağımsız denetim faaliyetleri bir denetim sözleşmesine dayanmaktadır. Denetçinin sorumluluğuna ilişkin 6102 sayılı TTK'nun yanı sıra esas alınması gereken bir diğer kanun da TBK'dur. Bu kapsamda denetim hizmetini gereği gibi yerine getirmeyen bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetçinin durumu hem “sözleşmeye aykırılık” hem de “haksız fiil” teşkil edecektir. Bu nedenle, TBK kapsamındaki hukuki sorumluluk iki şekilde ele alınacaktır (Gürocak, 2016: 105).

4.1.4.1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Sözleşmeden doğan sorumluluk, özel bir yükümlülüğe aykırı fiil neticesinde borçlunun alacaklıya verdiği zararı tazmin etme yükümlülüğüdür. Sözleşme dışı sorumluluk ise hukuk düzeninin toplumun tamamına yüklediği genel ve nesnel bir yükümlülüğün ihlal edilmesinden doğan zararı tazmin etme yükümlülüğüdür. Sözleşmeden doğan sorumluluğun başlangıç noktası olan bağımsız denetim sözleşmesi, denetim sürecini başlatan temel sözleşmedir (Gürocak, 2016: 106). Bu nedenle bağımsız denetçi ile denetime tabi anonim şirket (müşteri) arasında, bağımsız denetim çalışması öncesinde ve sırasında uyulması gereken şartları yazılı olarak belirlemek üzere bağımsız denetim sözleşmesi yapılır. “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)*” 3. Kısım m.3 (1)'de yapılan tanıma göre bağımsız denetim sözleşmesi, “*bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstleneceğini, bağımsız denetimin amaç ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye, müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonucunda müşteriye verilecek bağımsız denetim raporunun türleri ile ilgili hükümleri kapsayan bir sözleşmedir*”.

Diğer bir deyişle, bağımsız denetim sözleşmesi; “*BDK'nun, düzenlemeler gereği bağımsız denetim kapsamına giren denetlenen ortaklığın mali bilgilerinin, yine düzenlemelerde belirtilen standartlara ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesi,, bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını denetim standartlarına uygun olarak denetleme ve elde ettiği görüşünü bir raporla açıklama; bağımsız denetime tabi tutulacak ortaklığın ücret ödeme, denetimin yapılabilmesini sağlama ve bu amaçla bağımsız denetçilerce istenen tüm bilgi ve belgeleri sağlama yükümlülüklerini üstlendiği sözleşmedir*” (Köksal, 2008: 63-64).

6102 sayılı TTK'da bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin olarak denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin sona erdirilmesine ilişkin 399. madde hükmü dışında başka bir hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmenin ayrıntılı olarak ele alındığı yasal düzenlemeler “BDY”, “Bankaların Bağımsız Denetimine İlişkin Yönetmelik” ve “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)”dir. Bağımsız denetim sözleşmesinin ilgili denetim standardı, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinden Anlaşmaya Varılması” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 210'dur (Gürocak, 2016: 106). Bu BDS, “yönetimle ve (uygun hallerde) üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde mutabakata varma konusunda denetçinin sorumluluklarını belirler. Denetçinin bu sorumluluğu, görev şartları arasında yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların karşılması gereken ön koşulların bulunup bulunmadığının belirlenmesini içerir” (TDS, 2017: 4).

BDS 210'a göre, bağımsız denetim sözleşmesi, ikisi denetçinin ve yönetimin sorumlulukları olan birçok konuyu içermelidir. Sözleşmede her iki tarafın sorumluluklarına yer verilmesinin nedeni kamu yararını koruma ihtiyacıdır. Sözleşme konusu bağımsız denetim faaliyetinin sonuçları kamuyu ilgilendirdiği için ilgili üçüncü kişilere talep hakkı verir (Gürocak, 2016: 106-107). 6098 sayılı TBK'nun 112. maddesine göre “Borcun hiç veya gereği gibi ifa edilmemesi halinde borçlu, kendisine hiçbir kusur yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe alacaklının zararını tazmin etmekte yükümlüdür”. Bu hükme göre, denetim görev ve yetkilerinin gereği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle zarara uğrayan müşteri ve pay sahipleri, sözleşmeye aykırılık ve haksız fiil hükümlerine göre denetçi aleyhine dava açabilirler (Gürocak, 2016: 107).

4.1.4.2. Haksız Fiil Sorumluluğu

Haksız fiillerden doğan borç ilişkileri 6098 sayılı TBK'nun ikinci ayırımında ele alınmıştır. TBK'nun 49. maddesine göre “Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiil ile başkasına zarar veren kişi, bu zararı tazmin etmekte yükümlüdür. Zarar veren fiili yasaklayan bir hukuk kuralı olmasa dahi, ahlaka aykırı bir fiil ile başkasına kasten zarar veren, bu zararı da tazmin etmekte yükümlüdür”. Benzer şekilde 28509 sayılı BDY'nin 44. maddesine göre “Denetim raporlarının TDS'na aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar”. Zira söz konusu bu sorumluluk haksız fiil sorumluluğudur.

TBK'nun 50. maddesine göre “Zarar gören, zararını ve zarara neden olanın kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispatlanamıyorsa hâkim, olayların olağan seyrini ve zarar görenin aldığı tedbirleri dikkate alarak, zararın miktarını adil bir şekilde tespit eder”. Bu

nedenle haksız fiil sorumluluğunun şartlarını aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür.

- Hukuka aykırı bir fiil,
- İlgili kişinin rızası olmaksızın bir kişinin malvarlığında azalma olarak tanımlanabilecek söz konusu fiilin başka bir kişiye verdiği zarar,
- Fiilin işlenmesinde failin kusuru olmalıdır.

TBK'da net olarak tanımlanmayan kusur, İsviçre ve Türk öğretilerinde; “*Kusur, hukuka aykırı bir sonucu istemek (kasıt) veya bu sonucu, istememesine rağmen hukuka aykırı bir davranıştan kaçınmak için yeterince özen göstermemek (ihmal)*” olarak tanımlanmaktadır (Gürocak, 2016: 107-108).

4.2. Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumluluğu

TTK ve BDY incelendiğinde bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğuna ilişkin ayrıntılı bir düzenlemenin bulunmadığı görülmektedir. BDY'de denetçiler hakkında sadece idari yaptırımların belirlendiği görülmektedir. Denetçilerin sır saklama yükümlülüğü TTK'da ve BDY'nin ilgili maddelerinde düzenlendiğinden (Aydın ve Çürük, 2019: 1064), 5237 sayılı TCK'nda düzenlenen şirket sırlarını açıklama suçu denetçileri de ilgilendiren bir suçtur (TCK, m.239). Ancak denetçinin kasten hukuka aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenlemesi, özel belgede sahtecilik suçunu doğurur (TCK, m.207). Denetçi, denetim sürecinde birçok belge ve bilgiye sahip olduğundan, bu süreçte işlenmiş veya işlenmekte olan birçok suçun varlığını tespit etme imkanına da sahip olacaktır. Denetçi, işlenmekte olan bir suçu veya işlenmiş olmakla birlikte suçun yol açacağı sonuçları sınırlamanın hâlâ mümkün olduğunu yetkili makamlara bildirmese, denetçi suçu bildirmeme suçunu işlemiş olacaktır (TCK, m.278). Ayrıca BDY'nin bağımsız denetçilere yönelik idari yaptırımları bulunmaktadır (BDY m.40-42). Bu kapsamda denetçinin cezai sorumluluğu esas olarak dört ana başlıkta toplanabilir:

- “*Ticari sırların ifşa edilmesi suçu (TCK, m.239),*”,
- “*Özel belgede sahtecilik (TCK, m.207)*”,
- “*Suçtu bildirmeme suçu (TCK, m.278)*”,
- “*İdari yaptırımlar (BDY, m.40,41,42)*” (Aydın, 2015: 176-177).

4.2.1. Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması

TCK ve diğer kanunlarda tanımlanmayan “*ticari sır, banka sırrı ve müşteri sırrı*” kavramlarının “*Ticari Sırlar Kanun Tasarısı*”nda tanımlandığı görülmektedir (Aydın, 2015: 177). Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nın 2. maddesinin 1. fıkrasına göre ticari sır “*Bir*

ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, özellikle rakipleri tarafından öğrenilmesi durumunda zarar görme ihtimali bulunan ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken, işletme ve şirketlerin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önem taşıyan, iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, mali, iktisadi, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağırları, izne tabi olan veya tabi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi veya belgeleri” ifade eder.

Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısının 2. maddesinin 2. fıkrasına göre banka sırrı, *“Bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen iktisadî, malî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim ilkeleri, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri”* ifade eder. Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısının 2. maddesinin 3. fıkrasına göre müşteri sırrı *”Ticari işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve finansal piyasalarda faaliyet gösteren aracı kurumların, kendi faaliyet alanları ile ilgili olarak müşterisiyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen tüm bilgi ve belgeleri”* ifade eder.

Buna göre TTK'nun 239. maddesinin 1. fıkrasına göre *“Niteliği veya görevi, mesleği veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya açıklayan kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı olarak elde eden kişilerce yetkisiz kişilere verilmesi veya açıklanması hâlinde de bu fıkra göre cezai işlem uygulanır”*. Öte yandan *“Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklanması hâlinde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet şartı aranmaz”* (TCK m.239/3). Bunun yanı sıra *“Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamındaki bilgi veya belgeleri açıklamaya zorlayan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır”* (TCK m.239/4).

TTK'nun *“Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu”* başlıklı 404. maddesi ticari sırların korunmasına esas teşkil etmektedir. TTK'da düzenlenen bu madde, TCK'nun 239. maddesinde suç teşkil edebilecek fiiller bakımından sır saklamakla yükümlü kişilerin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Nitekim maddenin devamındaki fıkralarda, söz konusu maddeden kaynaklanan denetçilerin sorumluluğuna ilişkin iddiaların, rapor

tarihinden itibaren beş yılda zaman aşımına uğrayacağı belirtilmektedir. Yine fiilin suç teşkil etmesi halinde, davanın zamanaşımı süresinin TCK'ya göre daha uzun bir süreyi kapsamaması halinde, tazminat davasında da TCK'daki davanın zamanaşımına tabi tutulacağı belirtilmektedir. Son olarak maddenin altıncı ve son fıkrasında ise “*ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümlerinin saklı*” tutulduğu belirtilmiş ve sır saklama yükümlülüğüne aykırı fiillere ilişkin ceza mevzuatına atıfta bulunulmuştur. Bu düzenleme ile bağlantılı olarak TTK'nun 441. maddesinin 5. fıkrasında özel denetçinin sır saklama yükümlülüğü olduğu belirtilmektedir (Kurt, 2019: 47-48).

TCK 239. maddesinde düzenlenen “*suçun icrai veya taksir ile işlenmesi*” mümkündür. Gizli bir belgeyi herkesin görebileceği bir yere bırakıp okumakla bir veya birkaç kişiye vermek arasında fark yoktur. Burada önemli olan, kendisine sır açıklanan kişinin sırrı öğrenme hak ve yetkisinin olmamasıdır. Sırrın verilmesi veya ifşa edilmesi ile suç tamamlanır. Açıklamanın sözlü, yazılı veya kısmi olması bakımından fark yoktur. Açıklanan kısım elde edilecek yeterli bilgiyi sağlıyorsa suçun işlenmesi için yeterlidir. Sırrın ifşasından dolayı sır sahibinin zarara uğramış olması veya ifşa edenin menfaat sağlamış olması şartı aranmaz. Bağımsız denetçinin bilerek ve isteyerek sırrı öğrenmesi ile tesadüfen öğrenmesi arasında fark yoktur. Burada önemli olan görev ile sırrın öğrenilmesi arasında illiyet bağının olmasıdır (Aydın, 2015: 178).

Denetçinin sır niteliğindeki bilgileri saklama yükümlülüğü; denetim görevini yerine getirirken sırrı öğrenmekten doğar. Denetçi bağımsız denetim görevinden daha sonra ayrılabilir bağımsız denetim görevini yerine getirirken öğrendiği bilgileri açıklayamaz (Aydın ve Çürük, 2019: 1057). Bağımsız denetçinin müşteri işletmeye ait bağımsız denetim sonucu öğrendiği ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeler ile bilimsel buluş ve/veya sınai nitelikteki bilgileri ifşa etmesi halinde, denetçi TCK'nun 239. maddesine göre cezalandırılır. Dolayısıyla bağımsız denetçi, mesleği gereği elde ettiği bu bilgi ve belgeleri ifşa etmesi halinde cezalandırılır (Aydın ve Çürük, 2019: 1056).

4.2.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu

“*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)*” 2. kısım m.29 (1-2)'a göre “*Bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılmaması nedeniyle; müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğabilecek zararlardan; genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsil sorumludurlar. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyen ve düzenlenmesini sağlayanların cezai sorumluluğu SPKn'nda belirtilen özel hükümlere tabidir*”. Bu nedenle “*bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak rapor hazırlayanlar ile raporun*

hazırlanmasını sağlayanlar hakkında cezai sorumluluk” öngörülmektedir. Ceza sorumluluğunun doğabilmesi için iki şartın bir arada bulunması gerekir. Bu şartlardan ilki, bağımsız denetim raporunun bağımsız denetim standartlarına aykırı olmasıdır. Başka bir deyişle, raporun denetlenen ortaklığın mali tabloları ve diğer mali bilgileri hakkındaki gerçeği yansıtmaması gerekir. Sorumluluğun ikinci şartı, gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenlenmesinde kastın bulunmasıdır (Köksal, 2008: 345).

6362 Sayılı SPK’nın “Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük” başlığını taşıyan 112. maddesinin 2. fıkrasına göre “Kasıtlı olarak; gerçeği yansıtmayan şekilde finansal tablo ve raporları düzenleyenler, gerçeğe aykırı hesap açanlar, kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar, gerçeğe aykırı veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri, 5237 sayılı TCK’nun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel bir belgede sahtecilik suçundan ceza verilebilmesi için sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz”. 5237 sayılı TCK’nun “Özel belgede sahtecilik” başlıklı 207. maddesinin 1. fıkrasına göre “Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını yanıltacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”. 5237 sayılı TCK’nun 207. maddesinin 2. fıkrasına göre ise “Bu özelliğe sahip sahte bir özel belgeyi bilerek kullanan kişi de 1. fıkraya göre cezalandırılır”.

Bu maddenin gerekçesinde, “Maddede özel belgelerde sahtecilik suçu tanımlanmıştır. Suçun konusu ise özel belgedir. Söz konusu suçu oluşturan fiillerden biri de özel belgede sahtecilik yapmaktır. Aslında özel bir belge olmamasına rağmen sanki özel bir belge varmış gibi sahtesinin yapılmasıdır. Suç, gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatmak amacıyla değiştirmek suretiyle de işlenebilir. Bu isteğe bağlı işlem ile mevcut özel belge üzerinde silme veya eklemeler yapılarak değişiklikler yapılır. Mevcut özel belge üzerinde sahtecilikten söz edilebilmesi için değişikliğin aldatıcı olması gerekir. Aksi halde özel belgeyi bozma suçu oluşur. Söz konusu suçun tamamlanabilmesi için bu iki isteğe bağlı fiilden birinin gerçekleşmesi ve ayrıca sahte belgenin kullanılması gerekir. Bu suçun oluşabilmesi için kullanım unsurunun gerçekleşmesi gerekir. Bu belge kullanılmasından amaç bu sahte belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya hukuki işlem tesislerinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır. Maddenin ikinci fıkrasında ise başkaları tarafından sahte olarak düzenlenmiş özel bir belgenin kullanılması suç olarak tanımlanmıştır. Bu suçun oluşabilmesi için kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu suç ancak kasten işlenebilir” (TCK, m.2 gerekçesi).

Özel belgelerde sahtecilik suçundan korunmaya çalışılan hukuki değer kamu güvenidir. Hukuk sisteminin herhangi bir hukuki olayı ispat etme

yetkisinin gerekçesi, doğruluğuna ve gerçekliğine herkesin güven duyması beklenen belgelerin sahteciliğe karşı korunmasında toplumsal bir hak ve menfaat olduğu inancıdır. Bu sebeple kamu güveni korunması gereken hukuki bir değer olarak kabul edilmektedir (Yokuş Sevik, 2019: 231). Özel belgeler, resmî belgeler gibi ispat gücü ve hukuki sonuç doğurabilecek belgelerdir. Esasen etkileri sınırlı olan özel belgeler daha çok kişiler arasındaki ilişkilerle ilgilidir. Bu nedenle özel belgeler, resmî belgelerdeki gibi içeriğinin doğruluğunu değil, salt bir belge olarak gerçek olduğunu gösterdiği için korunması gereken belgeler arasındadır. Dolayısıyla resmî belgelere göre delil değeri ve hukuki önemi daha az olmakla birlikte, suçun oluşmasında özel belgelerin kullanılması zorunlu görülmüştür. Resmî bir belgede sahtecilik yapılması ve özel bir sahte belgenin kullanılması suç olarak kabul edilir. Tüm bu özelliklerine rağmen, özel belgelerin delil niteliğindeki değerine ilişkin kamu güvenini koruma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle özel belgede sahtecilik suçu ile korunan menfaat, resmî belgede sahtecilik suçu ile aynı ve kamu güvenidir (Gökcan, 2010: 209).

Türk hukukunda belgenin yazılı malzeme olduğu kabul edilmekle birlikte her yazılanın belge olmayacağı, hukuki değeri ve delil niteliği taşıyanların belge olarak kabul edileceği belirtilmektedir. Öte yandan özel bir belgenin hukuki bir değer taşıması ve delil olabilmesi için düzenleyenin belli olması da gerekir (Gökcan, 2010: 211). Bir başka deyişle, bir belgenin belgede sahtecilik suçunun konusu olabilmesi için belgenin yazılı olması, belgenin hukuki içeriğinin olması ve düzenleyicisinin açık olması gerekir (Gözel, 2016: 149). Dolayısıyla ceza hukukunda belge; *“belirli bir düşünceyi, hukuki ilişkiyi veya olayı yansıtan, diğer bir ifadeyle hukuki sonuçlara uygun irade beyanını içeren ve düzenleyenin kim olduğunu da gösteren yazılı evrak”* olarak tanımlanabilir (Gökcan, 2010: 211).

Özel belgeler, resmî belge sayılmasını gerektiren unsurları taşımayan belgeler olmakla birlikte, özel bir belgenin belge sayılabilmesi için gerekli unsurların aranması gerekir. Dolayısıyla belge kavramı ve unsurlarına ilişkin açıklamalar özel belgeler için de geçerlidir. Başka bir deyişle yazılı belgenin kamu görevlisi olmayan kişi tarafından hukuki sonuçlara uygun olarak düzenlenmesi halinde özel belgenin varlığı söz konusudur (Gökcan, 2010: 220). Bağımsız denetim raporu, yazılı bir belge olarak, bağımsız denetçi (kamu görevlisi olmayan kişi) tarafından hukuki sonuçlara uygun bir şekilde hazırlandığı için özel belge niteliğindedir. Yani resmî belge sıfatını taşımayıp belge niteliği taşıdığı için özel belge niteliğindedirler (Ayдын ve Çürük, 2019: 1059).

4.2.3. Suçu Bildirmeme Suçu

5237 sayılı TCK'nun "Suçu bildirmeme" başlığını taşıyan 278. maddesine göre,

- "İşlenmekte olan bir suçu yetkili makamlara iletmeyen/bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" (TCK, m.278/1).
- "İşlenmiş olmakla birlikte sonuçlarının sınırlandırılması hâlâ mümkün olan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" (TCK, m.278/2).
- "Mağdur, on beş yaşını doldurmamış bir çocuk, bedensel veya zihinsel özürülü veya gebelik nedeniyle kendini savunamayacak durumda olan bir kimse ise yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza yarı oranında artırılır" (TCK, m.278/3).
- "Tanıklıktan çekinenlere ceza verilmez. Ancak suçu önleme yükümlülüğünün varlığı nedeniyle cezai sorumluluğa ilişkin hükümler saklıdır" (TCK, m.278/4).

Bu suçun koruduğu hukuki menfaat dikkate alındığında kanun koyucunun devletin hukuki menfaatlerini ön planda tuttuğunu söylemek gerekir. Nitekim bir hukuk devletinde suç teşkil eden fiillerin resmi makamlara bildirilmesinde bireylerin ve toplumun yadsınamaz yararları vardır.

- Öncelikle kişilerin herhangi bir şekilde öğrendikleri hukuka aykırı fiilleri takip etmeye yetkili ve sorumlu makamlara bildirmeleri, toplumun bu fiiller karşısında tepkisiz kalmamasını sağlayacaktır. Bu durumda yetkili makamların yapacağı işlemle kamu düzeninin korunmasına ve devletin yargı görevlerinin tam olarak yerine getirilmesine de aracılık edecektir.
- İkincisi, hangi nedenle olursa olsun işlenmekte olan bir suçu görmezden gelmek, sosyal hukuk devletine dayalı bir toplumda birey olmanın hak ve yükümlülüğüyle bağdaşmayan bir davranış olacaktır.
- Üçüncüsü, bu düzenleme ile işlenen suçun yetkili ve sorumlu makamlara bildirilmesi zorunluluğu toplumda yaşayan insanlar arasındaki insani dayanışmayı ve toplumun, dolayısıyla insanlığın sorumluluk duygusunu artırmaktadır.
- Dördüncüsü, toplumda huzur ve sükûnet ortamının korunması ve adli makamların görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri suçlardan haberdar olmalarına bağlı olduğundan, bireylerin suçluların cezalandırılmasını talep etme hakkı karşılığında, bu suçları yetkili makamlara bildirmekle yükümlü oldukları için bu suçun ihdasına gidilmiştir (Döner, 2005: 63-64).

Nitekim 237 sayılı TCK'nun 278. maddesinin gerekçesine göre “Barışa dayalı bir hukuk toplumunda yaşama hakkına sahip olan herkesin, toplumsal barışı bozan suçlar nedeniyle devletten suçların önlenmesini ve suçluların cezalandırılmasını talep etme hakkı vardır. Suç teşkil eden bir fiilin işlendiğini öğrenen kişi, bunu yetkili makamlara bildirme hakkına sahiptir. Bu itibarla, belirli bir suç olayı hakkında bildirimde bulunulması, hukuka uygunluk nedeni olarak bir hakkın kullanılmasından ibarettir. Devletten suçluların cezalandırılmasını talep etmek bireyin hakkı olduğu gibi; herhangi bir suçun işlendiğini öğrenen kişinin durumu suçun takibi için yetkili mercilere bildirmesi de bir yükümlülüktür. Bu itibarla, bir suçun işlendiğini öğrenmesine rağmen durumu suçun peşine düşecek makamlara bildirmemek genel olarak haksız bir davranıştır. Ancak izlenen suç politikası gereğince sadece belirli suçların bildirilmemesi veya yalnızca belirli kişilerin bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi suç olarak tanımlanmaktadır. Madde metninde belirli suçlar bakımından ihbar yükümlülüğünün yerine getirilmemesi suç olarak tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, suçu bildirmeme suçunun oluşabilmesi için henüz icrası devam etmekte olan bir suçun varlığını içermektedir. İcrası tamamlanmış ancak sonuçlarının sınırlandırılması halen mümkün olan bir suç yetkili makamlara bildirilmezse bu da suç oluşturur. Maddenin üçüncü fıkrasına göre; bir ve ikinci fıkralar kapsamına giren suçun mağdurunun on beş yaşını bitirmemiş bir çocuk, bedensel veya zihinsel açıdan özürlü olan veya gebeliği nedeniyle kendisini savunamayacak durumda bulunan kimse olması hâlinde, ceza belli oranda artırılacaktır” (TCK, m.278 gerekçesi).

4.2.4. İdari Yaptırımlar

BDY'nin “İdari yaptırımlar” başlıklı 39. maddesinin 1. fıkrasına göre, “İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler veya diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri neticesinde, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı KHK'ye, 6102 sayılı Kanunda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararıyla; uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme, yaptırımları uygulanır”.

BDY'nin 39. maddesinin 2. fıkrasına göre “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından, 660 sayılı KHK hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde 660 sayılı KHK'nin 26. maddesinin 3. fıkrası uyarınca idari para cezası yaptırımına karar verilir. Birinci fıkrada belirtilen idari yaptırımlara karar verilmesi, ayrıca idari para cezasına karar verilmesine engel teşkil etmez” (BDY, m.39/2).

4.2.4.1. Uyarı

BDY'nin “Uyarı” başlıklı 40. maddesine göre, denetim kuruluşlarına veya denetçilere;

- “Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS’ye aykırı yürütülmesi” (BDY, m.40/1-a),
- “Bağımsızlığı tehdit eden hususlarda gerekli tedbirlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayıt altına alınmaması” (BDY, m.40/1-b),
- “Kalite kontrol sisteminin kurulamaması” (BDY, m.40/1-c),
- “Taahhüdün verilmemesi” (BDY, m.40/1-ç),
- “Reklam yasağına uyulmaması” (BDY, m.40/1-d),
- “24 üncü madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi” (BDY, m.40/1-e),
- “Sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmaması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması” (BDY, m.40/1-f),
- “Görevlendirilmesi uygun görülenler haricinde sorumlu denetçi görevlendirilmesi” (BDY, m.40/1-g),
- “29 uncu madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi” (BDY, m.40/1-ğ),
- “Mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması” (BDY, m.40/1-h),
- “Kuruma yapılacak bildirimlerin eksiksiz ve doğru olarak zamanında yerine getirilmemesi” (BDY, m.40/1-ı),
- “35 inci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi” (BDY, m.40/1-i),
- “Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, Kuruma zamanında bildirilmemesi veya yayımlanmaması” (BDY, m.40/1-j),
- “Kurum tarafından belirlenen ücret tarifesine uyulmaması” (BDY, m.40/1-k),
- “Denetim raporlarının mevzuata uygun olarak süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların ilgili yerlere usulüne uygun olarak gönderilmemesi” (BDY, m.40/1-l),
- “37 nci madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi” (BDY, m.40/1-m),
- “Bu maddede yer almamakla birlikte ilgili diğer mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespiti halinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul kararı ile uyarı yaptırımını uygulanır” (BDY, m.40/1-n).

4.2.4.2. Faaliyet İznini Askıya Alma

BDY'nin "*Faaliyet iznini askıya alma*" başlıklı 41. maddesi uyarınca, "*aşağıdaki ihlallerin tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır*". Buna göre;

- "*Uyarıya rağmen, uyarı yaptırımını gerektiren fiilin devam etmesi veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrar etmesi veya bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi*" (BDY, m.41/1-a),
- "*TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeden gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi*" (BDY, m.41/1-b),
- "*Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, sır saklama, mesleğe uygun davranış, mesleki yeterlilik ve özen ile diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler yapılmaması*" (BDY, m.41/1-c),
- "*Denetlenen işletmeye 22. maddenin 5. fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması*" (BDY, m.41/1-ç),
- "*Denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi*" (BDY, m.41/1-d),
- "*Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan şartlara aykırı davranılması*" (BDY, m.41/1-e),
- "*Mevzuatta faaliyet izinlerinin askıya alınmasını gerektiren diğer durumların tespiti*" (BDY, m.41/1-f) halinde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri askıya alınır.

4.2.4.3. Faaliyet İzninin İptali

BDY'nin "*Faaliyet izninin iptali*" başlıklı 42. maddesinin 1. fıkrasına göre, "*aşağıdaki ihlallerin tespit edilmesi halinde denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararı ile süresiz olarak iptal edilir*".

- "*Yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren eylemin tekrarı veya bu süre içinde faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren farklı eylemlerin üçüncü kez işlenmesi*" (BDY, m.42/1-a),
- "*Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunularak veya hukuka aykırı diğer yollarla alınması*" (BDY, m.42/1-b),
- "*Yetkilendirme koşullarının yerine getirilmediğinin sonradan anlaşılması veya koşulların sonradan kaybedilmesi*" (BDY, m.42/1-c),

- “Açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirmek gerektiğinde olumsuz görüş, olumsuz görüş belirtmek gerektiğinde olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınmak gerektiğinde olumlu görüş belirtmek” (BDY, m.42/1-ç),
- “Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak ölçüde bağımsızlık ve tarafsızlık kaybı” (BDY, m.42/1-d),
- “Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren diğer hukuka aykırı durumların tespiti” (BDY, m.42/1-e) halinde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri iptal edilir.

BDY'nin 42. maddesinin 2. fıkrasına göre “Birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle faaliyet izni iptal edilenler, yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar”. Ayrıca “Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mühürü, yetki belgesini ve kimliği Kurumca belirlenen süre içerisinde iade ederler. Edilmez ise bu eylemi Cumhuriyet Savcılığına bildirilir” (BDY, m.42/3).

Öte yandan BDY'nin “İdari yaptırımlarla ilgili diğer hükümler” başlıklı 43. maddesine göre;

- “Kurumca yapılan denetim veya incelemeler sonucunda, düzeltilmesi mümkün olan hallerde, yaptırım kararı alınmadan önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurum tarafından ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde öngörülen idari yaptırım uygulanır” (BDY, m.43/1).
- “Savunma yapılması için ilgililere on günden az olmamak üzere süre verilmektedir. Verilen bu süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar” (BDY, m.43/2).
- “Uyarı yaptırımı dışında, Kurum, fiilin ağırlığını da dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle hafif bir yaptırım uygulama yetkisine sahiptir” (BDY, m.43/3).
- “Gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra Kurul tarafından alınan karar ilgililere bildirilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurulun kararları kesindir ve temyiz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir” (BDY, m.43/4).
- “Denetim kuruluşlarında tespit edilen aykırı fiiller nedeniyle istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz” (BDY, m.43/5).
- “Aykırılığı yapanların denetçi veya denetim kuruluşu olmaması halinde Kurum, gerekli işlemleri tesis eder” (BDY, m.43/6).
- “Bu madde kapsamında denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında alınan yaptırım ve tedbirler Kurumca gerekli görülen diğer ilgili kuruluşlara da bildirilir” (BDY, m.43/7).

- *“Faaliyet izinlerinin askıya alınmasına karar verilenler bu süre içinde, faaliyet izinlerinin iptaline karar verilenler ise iptal kararından sonra yeni sözleşme akdedemezler. Ancak, devam eden denetim çalışmalarının tamamlanması ile sınırlı olmak üzere Kurul tarafından faaliyetlerine devam edilmesine karar verilebilir” (BDY, m.43/8).*
- *“Aşağıdaki hallerde denetim kuruluşunun veya denetçinin denetim faaliyeti Kurul tarafından durdurulabilir” (BDY, m.43/9). Buna göre;*
 - *“22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin kaybı, kısıtlılık ve benzeri durumlar ile denetçinin fiil ehliyetini yitirmesi veya denetim kuruluşunun faaliyetinin fiilen veya kayden sona ermesi veya hakkında mahkeme tarafından bir tedbir kararı verilmiş olması sonucu, denetim faaliyetinin yürütülmesinin sonradan imkânsız hale gelmesi” (BDY, m.43/9-a),*
 - *“Yıllık inceleme planı çerçevesinde veya ihbar ve şikayetler ve diğer kurumlardan gelen bildirimlerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmeler neticesinde, faaliyet izninin askıya alınmasını veya iptalini gerektiren durum nedeniyle, denetim kuruluşunun veya denetçinin faaliyete devam etmesinin telafisi mümkün olmayan zararlara yol açma ihtimalinin bulunması” (BDY, m.43/9-b) durumunda denetim kuruluşunun veya denetçinin denetim faaliyeti Kurul tarafından durdurulabilir.*

SONUÇ

Ekonomik ve sosyal alanlardaki hızlı değişimler işletmelerin sayılarının ve faaliyet alanlarının genişlemesine ve yapılarının değişmesine neden olmaktadır. Bu değişiklikler bilginin güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olduğundan karar vericiler için güvenli bilgi ihtiyacı doğurmaktadır. Bir başka deyişle ticari hayatın büyümesi ve gelişmesiyle birlikte işletmelerin mali tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç her geçen gün artma eğilimindedir. Ancak karar vericilerin işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan öğrenmeleri mümkün değildir. Üstelik bilgiyi sağlayanlarla onu kullananların çıkarları her zaman paralel olmayabilir. Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın zamanla artması, bağımsız denetimin işletmeler için çok önemli bir gereklilik haline gelmesine neden olmuştur.

Bağımsız denetim, işletmeler için çok önemli bir gereklilik olmasının yanı sıra, işletme yönetimine ve bu işletmeyle iş ilişkisi içinde olan diğer hissedarlara, çalışanlara, alacaklılara ve yatırımcılara da fayda sağlamaktadır. Bu fayda aynı zamanda kamuyu aydınlatma amaçlı kamu kurum ve kuruluşları için de geçerlidir. Bağımsız denetim, şirketin ticari ilişkilerini geliştirir ve kredi alma olanaklarını artırır. Zira kredi verenler, denetlenen mali tablolara dayanarak kararlar alacakları için bu durum kredi verenler için riski azaltır. Bağımsız denetim yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracığından yabancı sermayenin yatırım yapma eğilimini artırmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim sadece ulusal düzeyde değil, uluslararası düzeyde de büyük faydalar sağlamaktadır.

6102 sayılı TTK yürürlüğe girene kadar özel statülü şirketler dışındaki sermaye şirketlerinde bağımsız denetim gönüllü olarak uygulanmaktaydı. Dolayısıyla 6102 sayılı TTK'ndan önce 6762 sayılı TTK'nda anonim şirketlerde bir organ olarak denetçi seçiliyor ve şirket bu şekilde "*iç denetime*" tabi tutuluyordu. Bu dönemde yasal zorunluluğun bulunmaması, bağımsız denetim uygulamalarının çok sınırlı sayıda şirket tarafından gerçekleştirilmesine neden olmuştur. 6762 sayılı TTK'da genel kurulun denetçileri her zaman görevden almaya ve yerlerine yeni denetçi atamaya yetkili olması ve denetçilerin denetledikleri şirkette pay sahibi olup olmadıklarına ilişkin bir düzenlemenin bulunmaması, denetimin bugünkü anlamda bağımsız yapılmadığını göstermektedir. 6762 sayılı TTK'nın yürürlükte olduğu dönemde iç denetimin bağımsız denetime tercih edilmesinin bir diğer nedeni de bağımsız denetimin şirketler açısından daha dezavantajlı görülmesiydi. Bağımsız denetim, işletmeye ait gizli bilgilerin şirket dışındaki kişilerle paylaşılmasını gerektirmesi, mali tabloların alanında yetkin kişiler tarafından denetlenmesini gerektirmesi ve bu durumun da ek maliyet getirmesi nedeniyle şirketler tarafından tercih edilmiyordu.

6762 sayılı TTK döneminde denetçinin alanında uzman olmaması, hatta denetçiler için asgari denetçi kriterlerinin aranmaması, denetimin etkinliğini azaltmıştır. Zira şirketlerin mali tablolarının alanında uzman kişiler tarafından denetim standartlarına uygun olarak denetlenmemesi, şirketlerin ihtiyaç duyduğu fonlara erişme ve olası risklere karşı uyarı sistemi oluşturma konusunda yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu durum aynı zamanda bu şirketlerin kurumsallaşma, ayakta kalma, kamu güvenini oluşturma, hesap verebilirlik, şeffaflık, verimlilik ve sürdürülebilirlik gibi ilkeleri hayata geçirilmesi konusunda da yetersiz kalmasına neden olmuştur. 6762 sayılı TTK yerine 6102 sayılı TTK'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte uzmanlığa dayalı olmayan iç denetim sistemi terk edilerek sermaye şirketlerinin bağımsız denetimi kabul edilmiştir. Böylece bağımsız denetim sisteminde; denetim, şirket bünyesinde kurulmuş bir iç organ tarafından değil, bağımsız denetçi tarafından yapılması, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin vazgeçilmez unsuru olan bağımsız denetçi, 6102 sayılı TTK ile önemli değişikliklere uğramış ve bu kanunda kimlerin denetçi olabileceğini hüküm altına almıştır. İlgili kanunun 400. maddesinin 1. fıkrasına göre denetçi, "*YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişilerden ve/veya ortakları bu kişiler olan bir sermaye şirketinden*" olabilir. Ayrıca 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetimde önemli değişikliklere uğramıştır. 6102 sayılı TTK'nun 397. maddesinin 1. fıkrasına göre "*denetçi tarafından denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun mali tabloları, KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu TDS'na göre*" denetlenmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere 6102 sayılı TTK ile hem kimlerin denetçi olabileceği hem de denetimin nasıl gerçekleştirileceği önemli değişikliklere uğramıştır.

Öte yandan bağımsız denetçilerin denetim görev ve yetkilerini mevzuata, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemeleri hukuki ve cezai sorumluluk doğuracaktır. Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu; öncelikle "*denetçinin sır saklamaktan doğan sorumluluğu*", "*denetçinin kusurlu davranışından doğan sorumluluğu*" ve "*denetçinin riskin erken tespiti ve yönetimine ilişkin sorumluluğu*" olmak üzere 6102 sayılı TTK kapsamında düzenlendiği görülmektedir. Bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğunun 6102 sayılı TTK'nun yanı sıra 660 sayılı KHK, SPK ve Borçlar Kanunu çerçevesinde de düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu'nda bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu da "*sözleşmeden doğan sorumluluk*" ve "*haksız fiil sorumluluğu*" kapsamında ele alınmıştır.

Bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğuna ilişkin TTK ve BDY incelendiğinde ayrıntılı bir düzenlemenin bulunmadığı yalnızca BDY'de denetçilere yönelik idari yaptırımların olduğu görülmektedir. Ancak denetçilerin sır saklama yükümlülüğü TTK ve BDY'nin ilgili maddelerinde

düzenlendiğinden, 5237 sayılı TCK'nun 239'uncu maddesinde düzenlenen “şirket sırlarını açıklama suçu” da denetçileri ilgilendirdiği için suç teşkil etmektedir. 5237 sayılı TCK'nun 207. maddesinde düzenlenen “özel belgelerde sahtecilik” suçu, denetçinin kasten hukuka aykırı olarak bağımsız denetim raporu hazırlaması durumunda ortaya çıkar. 5237 sayılı TCK'un 278 maddesinde düzenlenen “suçu bildirmeme suçu” kapsamında, denetim sürecinde elinde birçok belge ve bilgi bulunan denetçinin, bu süreçte işlenen veya işlenmekte olan suçun varlığını yetkili makamlara bildirmemesi durumunda, denetçi suçu bildirmeme suçu işlemiş sayılacaktır. Ayrıca BDY'nin bağımsız denetçilere yönelik “uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali” gibi idari yaptırımları bulunmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin görevleri ilgili mevzuatlarda belirlenmiş olup, denetçinin kendisine verilen denetim görevini gereği gibi yerine getirmemesi, ilgili mevzuatlar açısından hukuki ve cezai sorumluluk doğurmaktadır.

Sonuç olarak TTK'nın bağımsız denetim düzenlemeleri en önemli yeniliklerden biridir. 6102 Sayılı Kanun ile getirilen bağımsız denetim düzenlemeleri, risklerin tespiti, eksikliklerin giderilmesi, şeffaflığın sağlanması, pay sahiplerinin haklarının korunması, pay sahiplerinin doğru ve zamanında bilgilendirilmesi açısından son derece olumlu bir gelişmedir. Rekabet avantajı sağlayan bağımsız denetim, kanun ve yönetmeliklerle işletmelere zorunlu kılınan bir yükümlülük olmaktan ziyade günümüz işletmeleri için vazgeçilmez bir ihtiyaç haline gelmiştir. Zira denetim, ticari faaliyetlerin denetiminden başlayarak piyasaları ve ekonomik sistemi kapsayacak şekilde ele alınırsa sadece ekonomik refahın değil aynı zamanda sosyal refahın da artmasını destekleyen bir faaliyet haline gelebilir.

KAYNAKÇA

Acar, D. ve Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (35), 33-50.

Accountancy Europe. (2015). Memorandum how to Become a Correspondent Member of FEE. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2_Memorandum_FEE_admission_correspondent_member_rev_150129-1.pdf

Accountancy Europe. (14 Aralık 2005). Internal Market: European Group of Auditors Oversight Bodies Created. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/IP-05-1596_EN1912200526143.pdf

Akbulak, Y. (2013). 6335 Sayılı Kanun ile 6102 Sayılı TTK'da Yapılan Temel Değişiklikler. *Vergi Raporu*, (161), 89-109. Erişim Adresi: https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2013-161-6335_Sayili_Kanun_Ile_6102_Sayili_Ttkda_Yapilan_Temel_De_gisiklikler-Yavuz_Akbulak%20.pdf

Akgün, A. İ. (2007). *Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

AFM. (2023a). About the AFM. Erişim Adresi: <https://www.afm.nl/en/over-de-afm>

AFM. (2023b). About Our Supervision of Audit Firms. Erişim Adresi: <https://www.afm.nl/en/sector/accountantsorganisaties/toezicht-accountants>

AFM. (2014). Results of the Inspection of the Quality of Statutory Audits at the Big 4 Audit Firms, Erişim Adresi: https://www.afm.nl/~/_profmedia/files/rapporten/2014/report-big4-audit-2014.ashx

AASB. (2023a). About. Erişim Adresi: <https://www.frascanada.ca/en/aasb/about>

AASB. (2023b). About the AASB. Erişim Adresi: <https://aasb.gov.au/about-the-aasb/about-the-aasb/>

ASIC. (2023a). Our Role. Erişim Adresi: <https://asic.gov.au/about-asic/what-we-do/our-role/>

ASIC. (2023b). Who We Regulate. Erişim Adresi: <https://asic.gov.au/about-asic/what-we-do/our-role/who-we-regulate/>

AUASB. (2023). About AUASB. Erişim Adresi: <https://auasb.gov.au/about-auasb/>

APAB. (2023a). Learn more about the APAB and its Mission. Erişim Adresi: https://www.apab.gv.at/information_in_english

APAB. (2023b). Mission, Werte & Langfristige Ziele. Erişim Adresi: <https://www.apab.gv.at/ueberuns/mission>

APAB (2023c). Inspektionen. Erişim Adresi: <https://www.apab.gv.at/aufsicht/inspektionen>

Aydın, A. ve Çürük, T. (2019). Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumlulukları. *OPUS International Journal of Society Researches*, 18. ÜİK Özel Sayısı, 1052-1070.

Aydın, A. ve Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2), 226-238.

Atkins, P. S. (2004). Speech by SEC Commissioner: Remarks Before the Securities Traders Association. Erişim Adresi: <https://www.sec.gov/news/speech/spch100704psa.htm>

Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Aydın, A. (2015). *Bağımsız Denetim Sürecinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu ve Bağımsız Denetim Algısı: Türkiye'deki Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Aksoy, M. ve Aksoy, E. E. (2017). Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 21-52.
- Altınok, D. (2021). *Anonim Şirketlerde Denetimin Konusu ve Kapsamı*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayboğa, H. (2021). 20. Yılında Enron Olayının Değerlendirilmesi, Muhasebe -Hukuk İlişkilerine Etkisi ve Yapılan Düzenlemeler. *Uluslararası Beşerî ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(2), 169-179.
- Azarkan, N. (2015). Anonim Şirket Genel Kurul Toplantılarını Kim Yönetir?. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17-18 (26-27-28-29), 71-91.
- Bahtiyar, M. (2013). *Ticaret Hukuku*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2905 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1862.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Mali ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 42-57.
- BDD. (2023). Hakkımızda. Erişim Adresi: <http://www.bdd.org.tr/Home/About?Page=HAKKIMIZDA>
- BDD. (23.05.2016). Bağımsız Denetim Derneği Ana Tüzüğü. Erişim Adresi: http://www.bdd.org.tr/Files/bdd_tuzuk_20160818_v2.pdf
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011(21), 572-592.
- Bora, T. (2013). *Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Boyd, C. (2004), The Structural Origins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession, *Business Ethics Quarterly*, 14(3). 377-398.

Bozkurt Yazar, B. ve Yalçın, Z. (2019). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumlarının Önemi: Gelişmiş Ülke Uygulamaları. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 260-277.

Blomme, H. (2009). Integrity in Professional Ethics a Discussion Paper. Brussels: Federation of European Accountants. Erişim Adresi: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/integrity-in-professional-ethics-fee-discussion-paper.ashx>

CADB. (2023). About CADB. Erişim Adresi: <https://www.cadb.gov.au/about-cadb/>

Celayir, D. (2017). *Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Commission Européenne. (2023). Reform of the EU Statutory Audit Market- Frequently Asked Questions (Updated Version). Erişim Adresi: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_16_2244

Cömert, Ç. E. (2017). Denetimde Kalite Güvence Sistemine Yönelik Karma Model: Almanya Örneği. *Marmara Business Review*, 2(2), 129-146.

Cpab-Ccrc. (2023a). Our Role. Erişim Adresi: <https://cpab-ccrc.ca/who-we-are>

Cpab-Ccrc. (2023b). Enforcement. Erişim Adresi: <https://cpab-ccrc.ca/what-we-do/enforcement#:~:text=Enforcement%20actions%20may%20include%20the,assessment%20or%20providing%20additional%20training.>

Cposa. (2023). The European Group of Auditors' Oversight Bodies. Erişim Adresi:

<https://www.cposa.bg/en/images/pdf/The%20European%20Group%20of%20the%20Auditors%20Oversight%20Bodies.pdf>

Chen, J. (27 Nisan 2022). Securities and Exchange Commission (SEC) Defined, How it Works. Erişim Adresi: <https://www.investopedia.com/terms/s/sec.asp#:~:text=The%20SEC%20was%20established%20by,led%20to%20the%20Great%20Depression.>

Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 57-75.

Çetin, N. ve Töremiş, H. E. (2010). AB Finansal Araç Piyasaları Yönergesi ve Yönergenin Yatırımcı-Yatırım Şirketi Arasındaki İlişkiye Etkileri. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 45-70.

Dabbağoğlu, K. ve Özbey, S. (2011). Bağımsız Denetimde Yetkilendirme ve Kalite Kontrol. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (21), 3-16.

Deniz, G. (2018). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (6335 Sayılı Kanun Dahil)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler. *Atlas Sosyal Bilimler Dergisi*, (3), 212-227.

DNB. (2023). Cooperation between DNB and AFM. Erişim Adresi: <https://www.dnb.nl/en/sector-information/open-book-supervision/laws-and-eu-regulations/other-laws-and-eu-regulations/cooperation-between-dnb-and-afm/>

Doğan, B. ve Hilal, E. (2019). *Türkiye'de Muhasebe Denetimi*. Ankara: İKSAD Publishing House.

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi.*, 0(36): 69-91.

Döner, İ. (2005). Suçu Bildirmeme Suçu (TCK m.278). *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi IX*, 63-94.

Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği.

- Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 221-236.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A. K. ve Uludağ, S. (2018). *Denetim*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3753, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2568.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86 .
- European Parliament. (Nisan 2017). Directorate General for Internal Policies Policy Department a: Economic and Scientific Policy. Erişim Adresi: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/117286/Item_4_Study_Accountancy_en.pdf
- ESO. (2006). European Federation of Accountants (FEE). Erişim Adresi: <https://www.europeansources.info/record/website-european-federation-of-accountants-fee/>
- FASB. (2023a). About The Fasn. Erişim Adresi: <https://www.fasb.org/facts>
- FASB. (2023b). A Message From the Fasn Chair. Erişim Adresi: <https://www.fasb.org/fasn50>
- Federal Register of Legislation. (2001). Australian Securities and Investments Commission Act 2001. Erişim Adresi: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2021C00281>
- FRC. (2023a). Auditor's Responsibilities for the Audit. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance-ethics/auditors-responsibilities-for-the-audit>
- FRC. (2023b). About the FRC. Erişim Adresi: <https://frc.gov.au/about-frc>
- FRC. (2023c). About the FRC. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>
- FRC. (2023d). Audit Firm Supervision. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-firm-supervision#overview>

- FSA. (2023). About the CPAAOB. Erişim Adresi: <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/overview.html>
- Gürocak, S. (2016). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Üzerine Bir İnceleme*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güler, E. (2012). Muhasebe Mensuplarının Yeni TTK Yer Alan Denetim Uygulamaları Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 5(3), 81-104.
- Göktürk, K., Can, M. Ç. Ve Çağlar, H. (2017). *Sermaye Piyasası Hukuku*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3637 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2465.
- Gökcan, H. T. (2010). Özel Belgede Sahtecilik Suçu: TCK m.207. *Ankara Barosu Dergisi*; 68(1), 209-236.
- Gözel, A. (2016). Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 143-201.
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2006), Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 308-328.
- Güçlü, E. (2015). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Gelişim Süreci*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği- 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49
- Gantz, S. D. (2014). Generally Accepted Auditing Standards. Erişim Adresi: [https://www.sciencedirect.com/topics/computer-science/generally-accepted-auditing-standards#:~:text=Generally%20Accepted%20Auditing%20Standards%20\(GAAS,reports%20the%20results%20of%20audits](https://www.sciencedirect.com/topics/computer-science/generally-accepted-auditing-standards#:~:text=Generally%20Accepted%20Auditing%20Standards%20(GAAS,reports%20the%20results%20of%20audits).

- Gov.UK. (2023). Financial Reporting Council. Erişim Adresi: [https://www.gov.uk/government/organisations/financial-reporting-council#:~:text=The%20Financial%20Reporting%20Council%20\(FRC,Department%20for%20Business%20and%20Trade.](https://www.gov.uk/government/organisations/financial-reporting-council#:~:text=The%20Financial%20Reporting%20Council%20(FRC,Department%20for%20Business%20and%20Trade.)
- IMF. (Haziran 2016). Germany Financial Sector Assessment Program: Detailed Assessment of Observance on the Basel Core Principles for Effective Banking Supervision. IMF Country Report No. 16/196. Erişim Adresi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr16196.pdf>
- JICPA. (2023a). History and Mission. Erişim Adresi: <https://jicpa.or.jp/english/who-we-are/history/>
- JICPA. (2023b). Key Responsibilities. Erişim Adresi: <https://jicpa.or.jp/english/who-we-are/responsibilities/>
- IFAC. (2023a). Austria. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/austria>
- IFAC. (2023b). France. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/france>
- IFAC. (2023c). United Kingdom. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/united-kingdom>
- IFAC. (2023d). The International Federation of Accountants: Building Strong and Sustainable Organizations, Financial Markets, and Economies. Erişim Adresi: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/callouts/IFAC%20Build%20Sustainable-Final%207-26-13.pdf
- IFAC. (2023e). Foding History. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
- IFAC. (2022). Facts About IFAC. Erişim Adresi: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/meetings/files/3921.pdf
- IFAC. (22 Kasım 2011). IASB and IFAC to Enhance Cooperation in Developing Private and Public Sector Accounting Standards.

Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/news-events/2011-11/iasb-and-ifac-enhance-cooperation-developing-private-and-public-sector-accounting-standards>

IFAC. (2010). *Establishing And Developing A Professional Accountancy Body*. New York: International Federation of Accountants. Erişim Adresi: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Establishing-and-Developing-a-Professional-Accountancy-Body.pdf

IAASB. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board. Erişim Adresi: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf

IAASB. (2023a). International Auditing and Assurance Standards Board. Erişim Adresi: <https://www.iaasb.org/>

IAASB. (2023b). About IAASB. Erişim Adresi: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>

IASB. (2023). International Accounting Standards Board (IASB). Erişim Adresi: [https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb#:~:text=The%20IASB%20was%20formed%20in,Accounting%20Standards%20Committee%20\(IASC\).](https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb#:~:text=The%20IASB%20was%20formed%20in,Accounting%20Standards%20Committee%20(IASC).)

IFRS. (2023). Position Specification—Member of the International Accounting Standards Board. Erişim Adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/groups/iasb/iasb-member-position-specification.pdf>

Iasplus. (2023). IASB Board Membership. Erişim Adresi: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>

Iasplus. (Nisan 2002). Discussion Paper on Enforcement of IFRS Within Europe. Erişim Adresi: <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/feenforc.pdf>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (26.9.2011). Resmî Gazete (Sayı: 28103). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

- Karataş, M. (2014). Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 14(43), 123-142.
- Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59), 17-38.
- Karahan, M. (2020). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(22), 245-259.
- Kandemir, Ş. ve Kandemir, C. (2012a). Enron Olayı’nı Doğru Okumak-II: Kıssadan Hisseler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 85-106.
- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012b). Enron Olayı’nı Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (37), 103-124.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Korkut, Ö., Göktepe, H., Demirayak, E. B. ve Okan, N. (2017). *Ticaret Hukuku-II*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3612 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2441.
- Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2022). Enron Vakası’nın Denetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi. *Denetim*, 0(24), 91-106 .
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- KGK. (28.06.2022). Bağımsız Denetime Tabi Olma Hakkında Duyuru. Erişim Adresi: <https://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Gh/22/06-29-Ba%20C4%9F%20B1ms%20C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olma%20Hakk%20C4%B1nda%20Duyuru.pdf>

- KGK. (2023). Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kari_yer_Uzman%C4%B1.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2. 11. 2011). Resmî Gazete (Sayı: 28103), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim Tarihi: 12.07.2023)
- Koca, M. F. (2016). *Ülkelerdeki Denetleyici ve Düzenleyici Otoritelerin ve Uluslararası Kuruluşların Bilgi Sistemleri Denetim Faaliyetindeki Yeri ve Katkıları*. (Uzmanlık Tezi), Ankara: T.C. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı.
- Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-44.
- Kır, H. (2010) Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetim*, (4), 47-61.
- Kış, S. (2012). Divan-I Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler. *Sayıştay Dergisi*, (87), 39-60.
- Kurt, S. (2019). *Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması Suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köse, Y. ve Ertan, S. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 290-307.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (26.12.1992), Resmî Gazete (Sayı: 21447), https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf (Erişim Tarihi: 12.07.2023)
- Microsoft Compliance. (26 Ocak 2023). Dutch Authority for the Financial Markets and the Central Bank of the Netherlands. Erişim

Adresi: <https://learn.microsoft.com/en-us/compliance/regulatory/offering-afm-dnb-netherlands>

Oberholzer, C. (Kasım 2002). Quality Management in Forensic Accounting. University of Pretoria etd. Erişim Adresi: https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/28494/Oberholzer_Quality_2004.pdf

Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100). 42-94.

Okur, M. (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü.

Erişim Adresi:
<https://spk.gov.tr/data/61e48fc71b41c60d1404d68a/c35130ab3bb11b22adb3895f53cbdff1.pdf>

Oruç, Y. (2019). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Mekanizması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi). Denizli. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Okçuoğlu, G. ve Önder, İ. (1987). Aşarın Kaldırılması. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 45(1-4), 261-276.

Özkan, B. (05.11.2007). Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri. Erişim Adresi:
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/bilgen/001/>

Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulgularının İhlal Edilen BDS’ler Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 254-288.

PCAOB. (2023a). About. Erişim Adresi: <https://pcaobus.org/about>

PCAOB. (2023b). The Board. Erişim Adresi:
<https://pcaobus.org/about/the-board>

PCAOB. (2023c) Accounting Support FEE. Erişim Adresi:
<https://pcaobus.org/about/accounting-support-fee>

- Practical Law. (2023). Investment Services Directive (ISD). Erişim Adresi: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-200-9282?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-200-9282?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)
- Pelvan, N. (2020). *Anonim Şirketlerde Özel Denetim*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Kadir Has Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Pekşen, F. (2019). Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 107-116.
- Pirgaip, B. (2004) *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu*. (Yeterlilik Etüdü). Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi. Erişim Adresi: <https://spk.gov.tr/data/61e48fc71b41c60d1404d68a/1f0d6736a29d2b586e35ffdb9412de3f.pdf>
- Sipahi, B. ve Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 181-193.
- Sezer, Y. ve Kavakoğlu, T. (2016). Denetimin Denetişime Evrilmesi. *Denetişim*, (6), 41-49.
- Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişki Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.
- Sunol, R. (Nisan 2013). 6102 Sayılı TTK Uyarınca Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetimi. Erişim Adresi: <https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/6102-sayili-ttk-uyarinca-anonim-sirketlerin-bagimsiz-denetimi>
- Samur, M. (2022). Uluslararası Denetim Standartları ve Türk Ticaret Kanunu Hükümlerinin Finansal Raporların Oluşumuna ve Bu Raporların Kullanıcılarına Olan Etkisinin İrdelenmesi. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (17), 69-81.
- SOXCPA. (2023). The Sarbanes Oxley Act. Erişim Adresi: <https://sarbanes-oxley-act.com/>

- Sayar, A. R. Z. (2014). KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları, *XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. 26- 30 Kasım 2014, Antalya.
- Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 1-28.
- Sarbanes Oxley 101. (2023). Sarbanes Oxley FAQ. Erişim Adresi: <https://www.sarbanes-oxley-101.com/sarbanes-oxley-faq.htm#:~:text=The%20Sarbanes%2DOxley%20Act%20of%202002%20was%20passed%20due%20to,markets%20and%20general%20investor%20trust>.
- Sechistorical. (20 Şubat 1985). Statement of the Financial Accounting Standards Board to the Subcommittee on Oversight and Investigations Committee on Energy and Commerce House of Representatives. Erişim Adresi: https://www.sechistorical.org/collection/papers/1980/1985_0220_FASBStatement.pdf
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=10384&MevzuatTertip=5>
- SEC. (2023). Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Erişim Adresi: <https://www.investor.gov/introduction-investing/investing-basics/glossary/public-company-accounting-oversight-board-pcaob#:~:text=The%20Public%20Company%20Accounting%20Oversight,reports%20for%20publicly%20traded%20companies>.
- Şeker, Y. ve Dinç, E. (2016). Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 421-452.
- Şengür, E. D. (2018). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

- Tepegöz, Ş. M. ve Türedi, H. (2016). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 43-52.
- Tek, Z. ve Çetinkaya, E. M. (2004). İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, (20), 1-10.
- TMUD. (2023a). 1923'ten 1942 ye. Erişim Adresi: <https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/tarihce>
- TMUD. (2023b). Misyon-Vizyon. Erişim Adresi: <https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/misyon-vizyon>
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Torun, E. (2018). *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TDS. (2017). Bağımsız Denetim Standardı 210. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2/uploads/Files/Duyurular/V2/Bds/Bds%20210.Pdf>
- Türedi, H. ve Celayir, D. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.
- TÜRMOB. (2023). A Brief History of the Profession. Erişim Adresi: https://www.turmob.org.tr/arsiv/english/2_History_and_Milestones_on_Accountancy_in_Turkey.pdf
- TÜRMOB. (2015). Temel Eğitim ve Staj Merkezi. Erişim Adresi: <https://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfPiba/jgd4AHfsO/5piJO/5MbEXv2Dz4IZEGR/nko1C7qb/4x+gVSMLK8cjrISaDE=>
- TÜRMOB Yönetmeliği. (11.06.1990). Resmî Gazete (Sayı: 20545), https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/6-

SMMM%20ve%20YMM%20Oda_Yonetmeli.pdf (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

Tamplin, T. (2023). Financial Accounting Standards Board (FASB). Erişim Adresi: [https://www.financestrategists.com/accounting/introduction-to-accounting/financial-accounting-standards-board-fasb/#:~:text=The%20FASB%20was%20initially%20created,Association%20of%20Accountants%20\(NA\).](https://www.financestrategists.com/accounting/introduction-to-accounting/financial-accounting-standards-board-fasb/#:~:text=The%20FASB%20was%20initially%20created,Association%20of%20Accountants%20(NA).)

Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı. (21.10.2011). <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0483.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

TİDE. (2023). Hakkımızda. Erişim Adresi: <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda>

TİDE. (2011). Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği Tüzüğü. Erişim Adresi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/tide_tuzuk_21122011.pdf

Uzay, Ş. ve Bayat, S. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışılabilir Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Muhasebe Denetimi Özel Sayısı, 1503-1513.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M (2009). Türkiye de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm*, 19(95), 125–140.

Özkul, F. U. ve Özdemir, Z. (Haziran 2015). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: Bist-100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(2), 227-244.

Uyar, S. ve Çelik, M. (2009). İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 140-156.

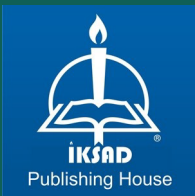
- World Bank. (2022). About the Federa-on of European Accountants (FEE). Erişim Adresi: https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2022-06/03_0.pdf
- Yalkın, Y. K. (1995). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(01), 259-270.
- Yokuş Sevik, H. (2019). Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m.207). *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 24(41), 229-255.
- Yurt, M. (10 Mayıs 2009). Bağımsız Denetim, Ülkemizde Bağımsız Denetim Şirketleri'nin, Kuruluşları, Çalışma Usul ve Esasları. Erişim Adresi: <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/11899/176/>
- Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 180-192.
- Yılmaz, E. (2003). *Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeler*. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Erişim Adresi: <https://spk.gov.tr/data/61e48fc71b41c60d1404d68a/1b15a914522e600ac8549782032f29b9.pdf>
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 139-153.
- Zaif, F. (2004). Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması (Harmojnizasyon) Çalışmaları. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(3), 153-177.
- 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (26.12.2012). Resmî Gazete (Sayı: 28509), <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. (6.12.2012). Resmî Gazete (Sayı: 28513), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6362.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (13.1.2011). Resmî Gazete (Sayı: 27846), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri. (2023). Erişim Adresi: <https://www.muglabarosu.org.tr/Upload/files/pdf/TTK%20Madde%20Gerek%C3%A7eleri.pdf>

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu. (26/9/2004). Resmî Gazete (Sayı: 25611), <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5237.pdf> (Erişim Tarihi: 26.09.2023).

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Madde Gerekçeleri. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>



ISBN: 978-625-367-314-7