

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN YENİ TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Öğr. Gör. Selma DEMİRTAŞ AYDOĞAN

Uşak Üniversitesi,
selma.demirtas@usak.edu.tr

ÖZET

Son dönemde yaşanan şirket skandalları ve şirket mali tablolarına olan güvensizlik, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere ihtiyacı ortaya koymuştur. Bu kapsamda Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetim ile ilgili köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetimle ilgili genel bilgiler verildikten sonra Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) kapsamında bağımsız denetim düzenlemeleri değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: bağımsız denetim, iç denetim, Yeni TTK

ASSESSMENTS OF THE INDEPENDENT AUDIT WITHIN SCOPE OF THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE IN TURKEY

ABSTRACT

Recently, corporation scandals and insecurity in financial statements of the corporation have required regulations on the independent audit. For this reason, fundamental changes on the independent audit of the New Turkish Commercial Code have been conducted. In this study, general knowledge on independent audit have been stated and evaluated of regulations on it within scope of the New Turkish Commercial Code (New TCC).

Keywords: independent audit, internal audit, New TCC

1. Giriş

Günümüzde artan ihtiyaçlarla birlikte şirket sayılarının ve faaliyet alanlarının genişlemesi farklı sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların başında, şirketle ilişkili kimselerin özellikle de yabancı yatırımcıların ve devletin şirketlerin mali tablolarında yer alan bilgilere olan güven problemi gelmektedir. Güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacın artması denetim faaliyetlerinin de önemini giderek arttırmıştır.

Denetim faaliyetleri temelde iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmakta ve çalışmamızın esas konusu olan bağımsız denetim bunlardan dış denetim kapsamında yer almaktadır. Son yıllarda meydana gelen şirket skandalları doğru ve tarafsız bilgiye olan ihtiyacın daha ağır bir şekilde hissedilmesine neden olmuştur. Ayrıca yabancı

yatırımcıların şirket bilgilerine olan güvensizliği bağımsız denetimin öneminin daha da artmasını sağlamıştır.

Bu çalışmada öncelikle bağımsız denetim kavramsal boyutta ele alınacak; bağımsız denetimin türleri, iç denetimle ilişkisi, bağımsız denetim standartları ele alınacaktır. Daha sonra bağımsız denetimin Türkiye'deki tarihçesine kısaca yer verildikten sonra yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerle ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

1.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Önemi

Denetim; denetim örgütüyle denetlenen birim arasındaki ilişkiye göre iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim ise bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bağımsız denetim çalışmamızın esas konusunu oluşturduğundan bu bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Kamu denetimi ise; kamunun denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen, işletme hesaplarının; finansal tablolar, uygunluk ve performans kriterleri açısından denetlenmesi olarak ifade edilebilir (Tekin & Çelikkaya, 2013:34).

Bağımsız denetim Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Seri:X No:22 sayılı tebliğde; işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ m.1). Başka bir tanıma göre bağımsız denetim; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. (Kenger, 2001:8)

Yukarıdaki tanımlardan da hareketle bazı kaynaklarda muhasebe denetimi olarak da geçen bağımsız denetimin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Bağımsız denetim bir iktisadi birimin belli bir dönemini kapsar,
- Denetlenen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetçi bağımsız olarak objektif bir biçimde çalışmalarını yürütür,
- Denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptir,
- Denetçi uygun teknikleri kullanarak yeterli düzeyde kanıt toplar ve bu kanıtları derler ve sonuçta denetçi işletme ilgilileri için işletmenin durumunu tarafsızca ortaya koyan bir rapor sunar (Kandemir & Akbulut, 2013:41).

Yukarıdaki özelliklerin yanında bağımsız denetimin en temel özelliğinin denetçinin bulunduğu pozisyonla alakalı olduğunu ifade etmek gerekir. Faaliyeti yürüten denetçilerin serbest meslek faaliyeti olarak mesleği icra etmesi gerekmektedir. Denetim

faaliyetinin tarafsız ve objektif bir şekilde yürütülebilmesi, bu faaliyetin bağımsız denetçilerle gerçekleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

Ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler işletmeler arasındaki rekabeti artırarak işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve büyük ölçekli bir yapıya dönüşmelerine neden olmaktadır. Faaliyetlerde meydana gelen çeşitlilik ve karmaşıklık beraberinde işletmelerin muhasebe sistemlerinin de karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinde meydana gelen bu karmaşıklık işletmenin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. (Dönmez & Ersoy, 2006:69). Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendilerine zarar verir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence aramaktadırlar. (Sağlar & Tuan, 2009:349).

1.2. Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki İlişki

Denetim faaliyetlerinin güvenilir ve etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, farklı düzeylerdeki denetim faaliyetlerinin birbiriyle uyum içerisinde yürütülmesi gerekmektedir. Güvenilir ve etkin bir iç denetim, dış denetim için de en önemli güvenceyi oluşturmaktadır. Gerekli niteliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimi kolaylaştırabileceği gibi, dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini esas alan bir incelemeyi yeterli görebilir. Bu da dış denetim kurumlarının iç denetçilerle yakın ilişki kurmalarını ve çoğu zaman da işbirliği içinde çalışmalarını zorunlu kılar (Aslan, 2010:71). Bu nedenle etkili bir denetimin olmazsa olmazlarından biri de iç denetimdir.

1941 yılında kurulan ve sonrasında uluslararası nitelik kazanan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA), iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir (Pickett, 2003; akt. Aslan, 2010:66):

“İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler finansal kontrollerin etkinliği konusunda ortak paydadırlar. İki taraf da etik kurallar ve profesyonel standartlara bağlı kalmaktadır. Bununla birlikte şirketle olan ilişkileri ve çalışma amaçları konusunda büyük farklılıkları mevcuttur (http://www.icdenetimmerkezi.com/idm/bilgibankasi_det.php?p=1079):

İç denetçiler şirketin bir parçasıdır. Hedefleri profesyonel standartlar, yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından belirlenmiştir. Birincil müşterileri yönetim ve yönetim kuruludur. Bağımsız denetçiler şirketin bir parçası değildir ancak şirket tarafından tutulurlar. Hedefleri öncelikli olarak kanunlar tarafından belirlenir ve birincil müşterileri yönetim kuruludur.

İç denetçilerin çalışma amaçları çok kapsamlıdır. Şirket hedeflerine ulaşılmasına ve operasyonlar, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini iyileştirmeye yardımcı olurlar. Aynı zamanda her türde yolsuzluk ve hilenin de önlenmesi ile ilgilidirler. Bağımsız denetçilerin ise öncelikli misyonu şirketin yıllık finansal raporları hakkında bağımsız bir fikir vermektir. Raporların genel kabul edilmiş muhasebe standartlarına uygunluğunu, şirketin finansal bildirimlerini tarafsızca

yaptıklarını, belirli dönemdeki operasyonların sonuçlarının doğru olarak gösterildiğini değerlendirmektedir.

1.3. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız dış denetim başta denetlenen işletmeye olmak üzere, işletmeyle ilişkili üçüncü kişilere, kamu kuruluşlarına ve topluma birçok fayda sağlamaktadır.

Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını, gelir ve giderlerin mali tablolara doğru olarak yansıtılmasını, şirketin daha gerçekçi hedef ve politika belirlemesini, işletme yönetimi ve çalışanlarının hileli işlemlere girişmesini veya bu yöndeki eğilimlerinin engellenmesini sağlar (Güredin, 2010:25).

İşletmeyle ilişkili diğer kesimler açısından bağımsız denetim, kredi veren kuruluşlara verecekleri kararlarda yardımcı olurken denetimi yapılmış finansal tablolar, yatırımcıların karar almalarında da yardımcı olurlar. Ayrıca denetlenmiş finansal tablolar, işgücü piyasasında işverene ve işçi sendikalarına ücret ve sosyal yardımlar kapsamındaki anlaşmalarda nesnel bilgiler sağlar (Güredin, 2010:25).

Bağımsız denetim, vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin doğru olarak kayıtlara ve mali tablolara yansıtılmasını sağlayarak hesaplanacak vergilere temel oluşturur. Vergisel işlemlerin de mevcut mevzuata uygun olup olmadığının kontrolünü dolaylı olarak denetleyerek, yol gösterici bir yol izler (Demirkan, 1998:176). Böylece devletin sosyal anlamdaki en önemli amacı olan gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesi için kullanılan vergi aracının, işletme faaliyetlerinin finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılması sonucu doğru bir şekilde kullanılmış olacaktır. Vergi yükleri toplumda adaletli bir şekilde dağıtılacaktır.

Bağımsız denetimin faydalarını kısaca özetleyecek olursak (Deloitte, 2010:6):

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.
- Yönetime mali tablolara ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

1.4. Bağımsız Dış Denetim Türleri

Bağımsız denetim niteliklerine göre; sürekli, sınırlı ve özel denetim konusuna ve amacına göre ise; finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üç başlık altında incelenmektedir.

1.4.1. Niteliklerine Göre Denetim Türleri

Bağımsız denetime tabi işletmelerde yapılan denetim faaliyetleri üç ayrı nitelikte bulunmaktadır. Bunlar; sürekli, sınırlı ve özel denetimdir.

1.4.1.1. Sürekli Denetim

Halka açık şirketlerin, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği, tam denetim olması yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkan bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır (Kaval, 2005:12).

Sürekli denetim yılsonu veya dönem sonu gibi herhangi bir süre kısıtlaması olmaksızın ait olduğu yıl içerisinde mali tabloların denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız denetimin başlangıç tarihinden sonuçlandığı tarihe kadar devamlı yapılması olarak ifade edilebilir. Ayrıca bu denetim türünde denetimde gerekli tüm denetim teknikleri de kullanılmaktadır.

1.4.1.2. Sınırlı Denetim

Sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşunca, sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesi sınırlı denetimdir (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/II). Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup bunlar üç, altı ve dokuzuncu ay sonu itibarıyla ara mali raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadırlar. Ancak altıncı ayın sonu itibarıyla düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmesi gereklidir (Kaval, 2005:12).

1.4.1.3. Özel Denetim

Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi özel denetimdir. Özel bağımsız denetim gerektiren haller, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri çerçevesinde belirlenir. (Seri X No: 22 sayılı Tebliğ m.6).

Özel denetimde, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan şirketler ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesini ifade eder. Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibarıyla hazırlanmış olması esastır ([http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20%C3%96zel%20Denetim%20\(yeni\).pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20%C3%96zel%20Denetim%20(yeni).pdf)).

1.4.2. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Yapılan denetim faaliyetinin konusu ve amacına göre denetim türleri aşağıdaki gibi finansal, uygunluk ve faaliyet denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.

1.4.2.1. Finansal Denetim (Finansal Tabloların Denetimi)

Finansal denetim, ilgili taraflara sunulmuş olan geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş olan ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Burada bu ölçütleri oluşturan temel unsur; Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleridir. Burada denetçi finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleriyle uygunluğunu denetleyecektir (Erdoğan, 2001:3). Ayrıca bu denetim türünde denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır. Örneğin; bir stok kaleminin muhasebe tekniği açısından istenen biçimde bilançoda yer alması, işlemin doğru olduğunu gösterir. Ancak işlemin doğru olması malın depoda fiilen bulunduğunu göstermez. Malın fiziken depoda bulunması ise işlemin dürüst olduğunu gösterir (Bozkurt, 2000:28).

1.4.2.2. Uygunluk (Usul) Denetimi

Her işletme faaliyet amaçlarına ulaşmak için, kurallar ve politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmece uyulması zorunlu olan iç işleyişe yansıyan öğelerdir. Denetçi için işletmenin bölümlerince uyulması gereken bu kural ve ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 2001:3). Bu denetim türünde denetimin konusunu bir örgüt içerisindeki veya bireysel olarak kişilerin yapmış olduğu işlemler veya faaliyetler oluşturur. Önceden belirlenmiş ölçütler ise devletin koyduğu yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabileceği gibi bir örgütün üst yönetiminin belirlediği politikalar, yöntemler veya kurallar olabilir. Konuyu işletme açısından örneklendirdiğimizde, uygunluk denetiminde denetimin konusunu işletmede çalışan kişilerin yapmış oldukları işlemler veya eylemler oluşturur. Önceden belirlenmiş ölçütler ise yönetimin belirlediği politikalar veya kurallardır (Coşkun vd.,2013:16).

1.4.2.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Faaliyet denetimi; Örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasıdır (Erdoğan, 2001:4).

Faaliyet denetimlerinde organizasyonunun verimlilik, tutumluluk ve etkinliği saptanır, fiili durumla önceden belirlenen ölçütler çerçevesinde olması gerekenler mukayese edilerek öznel değerlendirmeler yapılır. Bazı çalışmalarda, faaliyet denetimi deyimi, performans denetimi karşılığı olarak da kullanılmaktadır. Hatta, performans denetimi ve risk denetiminin faaliyet denetimi kapsamında yer aldığı, finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetiminin ise finansal denetimi oluşturduğu belirtilmektedir (Candan, 2007:48).

Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleriyle sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlemlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama

politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır (Bozkurt, 2000:29).

1.5. Bağımsız Dış Denetim Standartları

Bağımsız dış denetimin çalışmalarının kendisinden beklenen doğru ve güvenilir sonuçlar ortaya koyabilmesi için belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamakta ve karar vericilerin yanılmasına, denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir (Dönmez & Ersoy, 2006:71).

Bilgi kullanıcısının ilgilendiği işletmenin mali tablolarının doğruluk ve güvenilirlik derecesini öğrenebileceği tek kaynak; dış denetçinin denetim çalışması sonucunda hazırlayacağı denetim raporudur. Bu nedenle bilgi kullanıcısının bu kaynağa güveni tam olmalıdır. Bu güven, sadece, dış denetimin işletme ve bilgi kullanıcısı dışında bağımsız bir üçüncü kişi tarafından yapılmasıyla sağlanamaz. Ayrıca her dış denetçinin aynı esaslardan hareket etmesi sağlanarak yürütülen denetimin uygunluğunun ve geçerliliğinin kabul edilebilir hale getirilmesi gerekir. Bu nedenle her işletmenin denetiminde her denetçinin uyacağı işe yaklaşım biçimini ve değerlendirmelerin nasıl yapılacağını belirleyen ortak kuralların geliştirilmiş olması gerekir. Meslek otoriteleri ve kanun tarafından belirlenen bu genel nitelikli şartlar ile kurallara “**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**” denir (Çömlekçi, 2003:35).

1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountant) tarafından çıkartılan ve muhasebe çevrelerince benimsenmiş olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bir anlamda denetimin temel yapısını oluşturmaktadır. Denetim standartları, bir yandan denetçinin niteliklerini ortaya koyarken bir yandan da bu denetçinin denetim sürecinde izlemesi gerekli yolu ortaya koyar ve denetçi için denetim sürecinin nihai ürünü olan denetim raporunun da niteliğini belirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, nitelikli bir denetimin koşullarını ortaya koyan üç kategorideki on standarttan oluşur (Erdoğan, 2001:7):

1.5.1. Genel Standartlar

Genel standartlar; denetim kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır. Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartlarından oluşmaktadır (Dönmez vd., 2005:54).

Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı: Genel standartların ilki olan bu standart, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle meslek mensuplarının, mesleki yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için muhasebe ve denetim konularını içeren teknik bilgi ve deneyimi kazanmış olmaları gerekmektedir (Dönmez vd., 2005:54).

Denetim faaliyetinin kendisinden beklenen sonuçları ortaya çıkarabilmesi; denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan raporların bilgi kullanıcıları tarafından güvenli ve

doğru bir belge olarak algılanabilmesi için mutlaka gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip olan uzman kişiler tarafından yapılması gerekmektedir.

Bağımsızlık Standardı: Bağımsızlık, çeşitli şekillerde tanımlanmakla birlikte tartışmasız dış denetim sisteminde denetçinin sahip olması gereken en önemli ve vazgeçilmez niteliklerdir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te bağımsızlık, mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsur olarak nitelenmiş ve meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerektiği belirtilmiştir (Ulusoy, 2005:285).

Mesleki Özen ve Titizlik: Bağımsız denetçilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve bağımsız olması yeterli olmamaktadır. Denetçinin, denetim çalışmalarında gerekli mesleki özeni, dikkati ve çabayı titizlikle göstermesi gereklidir. Denetçinin ve denetimin başarısı yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Bu bakımdan denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda kanıt toplamaları, değerlendirmeleri ve kanaat oluşturmaları gereklidir (Bozkurt, 2000:39).

1.5.2. Çalışma Standartları

Çalışma standartları, denetçinin, denetim faaliyetini yürütürken, uyması gereken bazı kuralları belirtmektedir. Bu standartlar planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

Planlama ve Gözetim Standardı: Çalışma standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcılarını da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin planlanması insan gücü planlamasını da kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunlu olmaktadır (Dönmez vd.,2005:56).

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı: İç kontrol sistemi kavramı, Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na göre; işletmenin varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması, amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir (Özyürek, 2012:99).

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında 400-499 İç Kontrol Sistemi ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmiştir. "400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı" nda, ABD genel kabul görmüş denetim standartlarında da olduğu gibi; "denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için, denetimini gerçekleştireceği işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır", denilmektedir (Dönmez vd.,2005:56).

Kanıt Toplama Standardı: Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir (Başpınar, 2005:57).

Dış denetçilerin, topladıkları kanıtları bir kağıda dökerek, inceleme ve çalışma dosyası oluşturmaları zorunludur. Uluslararası denetim standartlarına göre dış denetçi kanıt niteliğindeki, önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilkelerine uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadır (Bayazıtlı, 1991:172).

1.5.3. Raporlama Standartları

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı: Bu standart, yayımlanmış finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun bağımsız dış denetçi tarafından açıkça belirtilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bir başka ifadeyle bu standart, müşteri işletmenin finansal tablolarını inceleyen bağımsız dış denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarına uygun davranılıp davranılmadığını araştırmak suretiyle, araştırmacının bulgu ve sonuçlarını bağımsız denetçi raporunda açık bir şekilde belirtmesi gerektiğini ifade etmektedir (Güredin, 2007:50).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı: Bu standart, işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali raporlarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almak için oluşturulmuştur. Denetçiler raporlarında işletmenin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı önleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmek durumundadır. İşletme bu değişikliklerin etkilerini mali tablolarında açıklamışsa sorun bulunmamaktadır (Bozkurt, 2000:41).

İşletmenin dönemleri arasında uygulama farklılıklarının ortaya çıkarılması açısından büyük önem taşımaktadır. Finansal tabloların dayandığı ilkelerin, haklı bir gerekçe olmaksızın değiştirilmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde işletmenin finansal bilgilerinin yıllar itibarıyla karşılaştırılması mümkün olmamaktadır. Haklı bir nedenle değiştirilen ilkelerin de finansal tabloların dip notlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Açıklama Standardı: Raporlama standartlarının üçüncüsü açıklama standardıdır. Bu standartta göre; denetçiden, mali tablo ilgililerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını belirlemesini istenmektedir. Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmeleri amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler. Denetleyici, bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır (Bozkurt, 2000: 42).

Görüş Bildirme Standardı: Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünü, denetim raporunda ortaya koyması gerekmektedir. Eğer herhangi bir görüş ortaya koyamıyorsa bunun nedeni de açıklaması gerekmektedir (Erdoğan, 2001:10).

1.6. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Tarihi

Ülkemizde bağımsız dış denetim ilk olarak 1987 yılında bankalara getirilen denetim zorunluluğuyla başlamıştır. 24 Aralık 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır. Bankaların denetimini Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı ortaklıkların zorunlu denetimi takip etmiştir. (Dönmez & Ersoy,2006:73). 1987, 1988 yıllarında yürürlüğe giren tebliğler ile Sermaye Piyasası'nda bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar düzenlenmiştir. Daha sonra, Sermaye Piyasaları'nda meydana gelen gelişmelere paralel olarak 04.03.1996 tarih ve 22570 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Seri: X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yürürlüğe girmiştir (Yardım, 2010:86).

Sermaye Piyasası Kurulu denetimle ilgili meydana gelen skandalların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Dönmez & Ersoy, 2006:73). 12.06.2006'da "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan "Uluslararası Denetim Standartları" ile uyumlu olarak hazırlanan Seri:X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin yürürlüğe girmesiyle SPK'nın yayınladığı 16 ve 19 No'lu tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır (Tüm, 2010:56).

Türkiye'deki bağımsız denetim mesleğinin tarihçesine bakıldığında ise ilk olarak, 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" karşımıza çıkmaktadır. Adı geçen kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku, muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır (Tüm, 2010:54).

Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan yasal düzenlemeler bunlarla sınırlı değildir. Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu ve 3568 sayılı Kanun dışında; Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Sigorta Murakabe Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) 'nda da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

Değişen dünyada mevcut düzenlemelerin denetimden beklenen amaçları gerçekleştirmemesi nedeniyle zaman zaman adı geçen kanunlarda değişikliğe gidilmiştir. Bağımsız denetim alanında köklü düzenlemelerin olduğu kanunlardan birisi de Türk Ticaret Kanunudur. Adı geçen kanunla bağımsız denetimin daha etkili ve verimli olması için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

1.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetimin Değerlendirilmesi

13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile kabul edilen ve 14.02.2011 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak 1 Temmuz 2012 itibariyle yürürlüğe giren Yeni TTK'nin arkasındaki ana motivasyonun kurumsal yönetim olduğu söylenebilir. Yatırımcının güveninin arttırmak ve bu yolla şirketin sürdürülebilirliğini sağlamak ancak iyi işleyen bir kurumsal yönetimle mümkündür. Bunun gerçekleştirilebilmesi için kurumsal yönetiminin dört ayağı olan şeffaflık, hesap verilebilirlik, dürüstlük ve sorumluluk Kanun'un 1,500'den fazla maddesinde yerleşmiştir. (<http://www.tepav.org.tr/tr/haberler>

/s/3010). Sayılan bu dört unsurun sağlıklı bir şekilde kurumsal yönetim anlayışına kazandırılabilmesi için de bağımsız denetim en önemli denetim yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yeni TTK ile 2013 yılında bağımsız denetime tabi olacak şirketler 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Buna göre; Kamu yararını ilgilendiren şirketler, şart aranmaksızın bağımsız denetime tabi olacaktır. Bunun dışındaki şirketler de ise bağımsız denetim zorunluluğu aşağıdaki kriterlere bağlanmıştır:

2014 ve 2015 yılları için tedrici olarak indirilmiş olup, bu kriterler 2015 yılı için 50 milyon TL aktif toplam, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan olarak belirlenmiştir ([http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1144-bagimsiz-denetimin-kapsamina-iliskin-duyuru-\(09042015\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1144-bagimsiz-denetimin-kapsamina-iliskin-duyuru-(09042015).html)).

Yeni TTK 'da bağımsız denetimin kapsamıyla (Deloitte, 2010:7) ilgili olarak;

- Tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Bu yenilik özellikle Türkiye'deki eski usulü anlaşılabilir bulan yabancı yatırımcılar için oldukça faydalı olacaktır. Dahası UFRS'ye geçiş karşılaştırmalı mali bildirimler, birleşme ve satın alma faaliyetlerinde bulunmayı ve uluslararası konsolide mali durum raporları hazırlamayı daha kolay hale getirecektir (<http://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/3010>). Böylece ulusal ve uluslararası uygulamalar arasındaki farklılıklar giderilerek tam bir entegrasyon sağlanmış olacaktır.
- Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını kapsayacaktır. Bu düzenlemeyle şirketlerin risk denetimlerinin de yapılması ve ileride doğabilecek zarar durumlarına karşı ihtiyat tedbirlerinin alınması sağlanacaktır.
- Anonim şirketlerde bugüne kadar iç denetim söz konusuymuş ve sağlıklı bir denetim yapıp ilgililer yeterince bilgilendirilemiyordu. Yeni TTK ile yapılan değişiklikle bağımsız dış denetim getirildi ve artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. (<http://www.atillainan.com.tr/sayfa.php?t=49>).
- Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kâr dağıtımı yapılamayacaktır. Böylece şirket içinde meydana gelebilecek manipülasyonların önüne geçilmiş olacaktır.
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Böylece üçüncü kişilere gerçek ve güvenilir bilginin aktarılmasını ve bu konuda oldukça sıkıntılı olan yabancı yatırımcılar içinde bir güven ortamı tesis edilmiş olacaktır.

Kanunda denetçiler; İşlem Denetçisi, Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi olmak üzere üç grupta tanımlanmış ve bağımsız denetçinin görevi;

1- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standart'larına, TTK'ya ve Esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,

2- Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,

3- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi şeklinde ifade edilmiştir (Çürük, 2012:7). Yeni TTK'nın 402 inci maddesinde denetim raporunun nasıl düzenleneceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre denetçinin, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış, geçmiş yıllar karşılaştırılmış olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemesi gerekmektedir (http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim). Ayrıca 14 Ocak 2016 'da Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kullanıcılara denetime ilişkin daha iyi bir anlayış sağlanması amacıyla, denetim sırasında denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği konulardan en çok önem arz eden konuların denetçi raporunda yer alması gerektiğini düşünerek 701 No.lu Bağımsız Denetim Standardı (BDS) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi başlıklı duyuru yayımlamıştır(http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS_701basin_duyurusu.pdf).

Yeni TTK değişmeden önce bağımsız denetim mekanizmasının uygulanması Türkiye'deki tüm anonim şirketler ve limitet şirketler için zorunluydu. Kanun'da yapılan son değişikliklerle, bu zorunluluk kapsamı daraltılmış ve kapsamla ilgili karar Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. (<http://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/3010>).

Bağımsız denetim alanında şirket denetimlerinde verimlilik, güven ve kalitenin artırılması ve var olan parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin gerçekleştirilmesi için 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin hükümler tamamen değiştirilmiştir. 2/11/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html). Bu kurum yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek amacıyla oluşturulmuştur (http://www.kgk.gov.tr/custom_page-210-vizyon---mision.html). Bu yeni düzenlemeyle birlikte SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkileri tamamen sona erdirilmiş, söz konusu görev ve yetkiler KGK'ya devredilmiştir (Tuan, 2015:294).

2. Sonuç

Dünyada yaşanan gelişmeler sonucunda işletmelerin rekabet ortamı içinde ayakta kalabilmeleri ve üçüncü kişiler açısından da güven ortamının tesis edilebilmesi için işletmelerde kurumsal yapının tesisi zorunlu hale gelmiştir. Kurumsallaşmış bir yapının temel özellikleri arasında sayılan kalite, güven ve verimlilik unsurlarının işletmeye kazandırılmasında en önemli denetim mekanizmalarından biri olarak bağımsız denetim karşımıza çıkmaktadır.

Gerek yerli gerekse yabancı yatırımcının güvenini arttırmak ve bu yolla şirketlerin sürdürülebilirliğini sağlamak ve hesap verebilir, şeffaf, güvenilir ve kaliteli bir yapıya olan ihtiyacın giderilmesi için zaman zaman bağımsız denetim alanında çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiştir. 1 Temmuz 2012 itibarıyla yürürlüğe giren Yeni TTK ile bağımsız denetim alanında önemli düzenlemeler yapılmış ve 2013 yılında 2.500 civarındaki şirkete bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetim kapsamında yapılan düzenlemelerden ön plana çıkan iki durum; tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğu ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığının denetimidir. Bu düzenlemeyle üçüncü kişilere gerçek ve güvenilir bilginin aktarılması ve yabancı yatırımcılar için de güven ortamının tesis edilmesi sağlanacaktır.

Ayrıca bağımsız dış denetim, şirket içi manipülasyonların giderek arttığı bir ortamda gerçek kazancın ve doğru beyanın tespitine yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçaklarının da önüne geçilmesini kolaylaştıracak ve yabancı yatırımcılar için ülkedeki güven ve istikrar ortamının tesisıyla bu yatırımların daha da artmasını sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akbulak, Y. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Özel Denetim*. Erişim Tarihi: 20.02.2016, [http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20%C3%96zel%20Denetim%20\(yeni\).pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20%C3%96zel%20Denetim%20(yeni).pdf).
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86.
- Başpınar, A. (2005). *Türkiye 'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi, (148), 35-6.
- Bayazıtlı, E. (1991). *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması*. (Yayımlanmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe Denetimi*. 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bulca, H. & Yeşil T. (2014). *Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1(2), 47-58.
- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2007/374, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

- Coşkun, A., Güner, M.F. & Okudan, F. (2013). *Denetim*. Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları. Erişim Tarihi: 15.02.2015, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf>.
- Çömlekçi, F. (2003). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir.
- Çürük, T. (2012) *Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim ve Vergisel Etkisi*. Erişim Tarihi: 20.02.2016, http://osmaniye.edu.tr/dosyalar/pdf/pnl_pdtc.pdf.
- Deloitte. (2010). *Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim*. Erişim Tarihi: 08.02.2016, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%FCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%F0%FDms%FDz-Denetim.pdf>.
- Demirkan, Ş. (1998). *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkenliği*. (Yayımlanmamış doktora tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P.B. & Ersoy, A. (2005). *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9), 52-78.
- Dönmez, A. & Ersoy, Ayten. (2006). *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*. Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, (36), 69-91.
- Erdoğan, M. (2001). *Denetim*. 1. Baskı, Eskişehir.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 11. Baskı . İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İnan, A. (2010). *Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdiği Yenilikler*. Erişim Tarihi: 20.02.2016, <http://www.atillainan.com.tr/sayfa.php?t=49>.
- Kalkan, S. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Neler Getirdi?*. Erişim Tarihi: 20.02.2016, <http://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/3010>.
- Kandemir, T. & Akbulut, Halim. (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.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi*. 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kenger, E. (2001). *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*. Erişim Tarihi: 15.02.2016, <http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari>,
- Özyürek, H. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi*. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4, (2), ISSN: 1309 -8039 (Online), 95-105.

- Sağlar, J. & Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerine Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, (1), 343-358.
- Tekin, F.,& Çelikkaya A. (2013). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tuan, K. (2015). *Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları- Eksileri Üzerine Tartışmalar*. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3, (6) , 291-309.
- Tüm, K. (2010). *Denetim birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı bir Araştırma*. (Yayımlanmamış doktora tezi). Çukurova Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Ulusoy, Y. (2005). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7, (2), 265-300.
- Yardım, S.İ. (2010). *Türkiye'de Bağımsız Dış denetimin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeledeki rolü ve Etkinliği*. (Yayımlanmamış doktora tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.
- İç Denetim Merkezi. *İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki Farklar*. Erişim Tarihi: 25.02.2016, http://www.icdenetimmerkezi.com/idm/bilgibankasi_det.php?p=1079.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Erişim Tarihi: 20.02.2016, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS_701basin_uyurusu.pdf.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Erişim Tarihi:20.02.2016, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmeli.html.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)Erişim Tarihi: 20.02.2016, http://www.kgk.gov.tr/custom_page-210-vizyon---mision.html,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*. (Seri: X, No: 22). Erişim: 08.02.2016, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>