

Erdem BULUT*

Türkiye’de Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları

Özet

Ticari işletmelere ait finansal bilgilerin güvenilir olması, işletme faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların doğru bilgi edinmeleri açısından son derece önemlidir. Günümüzde, işletmelere ait finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olmasının teminatını bağımsız denetçiler tarafından yazılan raporlar oluşturmaktadır. Bu çalışmada, yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile geniş kapsamlı bir uygulama alanı bulan bağımsız denetimin uygulama alanının genişletilmesine neden olan sebepler, bağımsız denetime konu olacak finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetim kapsamında değerlendirilecek ticari işletmeler ele alınmıştır. Çalışmada, bağımsız denetimle ilgili yetkilerin tek bir kamu biriminde toplanması yerine, geçmiş dönemlerde olduğu gibi bu yetkilerin çeşitli kamu kurum ve kuruluşları arasında paylaştırıldığı gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Sınırları, Yeni Türk Ticaret Kanunu,

JEL Sınıflandırma Kodu: M42, M48

The Scope and Border of Independent Audit in Turkey

Abstract

Reliability of the financial data of the commercial enterprises is of utmost importance to the individuals and institutions having interest in the activities of the enterprise to reach accurate information. Contemporarily, reliability of the financial data of the enterprises is secured and confirmed by the reports of the independent auditors. In this study, the reasons leading to the enlargement of the area of implementation of independent audit, which has gained considerable use with the enactment of the new Turkish Commercial Code, the financial reports and charts which are subject to independent audit and the enterprises to be considered in the framework of independent audit are analyzed. In the conclusion of this study, it is shown that instead of centralization of the authority regarding the independent audit within a single public institution, these authorities have been divided among a number of public institutions as it was the case in the past.

Keywords: Audit, the Scope and Border of Independent Audit, New Turkish Commercial Code

JEL Classification Codes: M42, M48

GİRİŞ

Günümüzde, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ve uluslararası ticaretin kazandığı devasa boyutlar, işletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayısını her geçen gün artırmıştır. İşletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların, işletmeler hakkındaki temel bilgi kaynağını ise hiç şüphesiz kamuoyuna açıklanan finansal tablolar oluşturmaktadır.

Finansal raporların ve işletmelerin mali durumlarının üçüncü kişilere raporlanması görevi ise bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimin üçüncü kişi ve kuruluşların haklarını korunması açısından önemi son derece büyüktür.

Finansal tablolardan yararlananlar için büyük bir önem arz etmesine rağmen, yakın döneme kadar bağımsız denetim Türkiye’de sınırlı olarak uygulanmıştır. Türkiye’de sınırlı olarak uygulanan bağımsız denetim genellikle, kamu kurumlarının yetkisi altındaki ticari işletmelere yönelik çıkardıkları yasal düzenlemeler ile sağlanmıştır. Bu durum ise beraberinde parçalı bir bağımsız denetim yapısını getirmiştir. Yine bağımsız denetim konusunda kapsayıcı ve yetkin bir otoritenin bulunmaması, bağımsız denetim konusunda yapılacak düzenlemelerin gerekçesinden birini ve en önemlisini oluşturmuştur.

Bu çerçevede ilk olarak 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (yTTK) yürürlüğe konulmuş ve bağımsız denetim konusunda kapsamlı düzenlemelere gidilmiştir. Daha sonraki aşamada ise bağımsız denetim alanında yetkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Söz konusu düzenlemelere paralel olarak yapılan alt düzenlemeler ile de bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketlerine ait kıstaslar belirlenmiştir.

Bu çalışmada da, özellikle son dönemde yoğunlaşan bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ele

alınmıştır. Bu düzenlemeler ele alınırken, yTTK öncesinde uygulanan bağımsız denetim uygulamaları gösterilerek, eski ve yeni sistem karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. Yine çalışmamız içerisinde, bağımsız denetime şartsız tabi tutulan sermaye şirketleri ile şartlı olarak bağımsız denetim kapsamında değerlendirilen sermaye şirketleri gösterilmiştir. Bunun yanında, bağımsız denetime ilişkin mevzuatın öngördüğü kapsam ve sınırlar ele alınmıştır. Çalışmamızda, bu alanda her ne kadar önemli adımlar atılsa da, bağımsız denetim konusunda kamu idareleri arasında yetki paylaşımına gidildiği gösterilmiştir.

1- TİCARİ İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİMİN KAYNAĞI

Finansal tabloların güvenilir olması, işletmeye ait gerçek durumu doğru ve dürüst biçimde yansıtması, söz konusu işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların doğru bilgi edinmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Gerçekte, ekonomik hayatın temelini oluşturan bu güvenin sağlanması için işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ve faaliyetlere ilişkin olarak açıkladıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun, gerçek duruma uygunluğunun ve yasal düzenlemelerle olan ilişkisinin düzenli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir.

Denetim ise işletmenin faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgi ile kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997: 2-3).

Türkiye’de şirketlerin iç denetimine baktığımızda, şirket denetimlerine ilişkin düzenlemelerin kaynağını oluşturan belki de en büyük faktörün, uluslararası sisteme entegre olma amacı olduğu görülmektedir. Bu nedenledir ki, Cumhuriyet tarihinin ilk Ticaret Kanunu’nun 1926 yılında çıkarılmasını, çok

partili siyasal hayata geçtikten sonra yabancı sermayeyi ülkeye çekmek için yapılan hukuksal düzenlemelerin yoğunlaştığı dönemde 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu'nun (mTTK) çıkarılmasını, 24 Ocak 1980 İstikrar Programı sonrasında sermaye piyasalarına yönelik düzenlemelerin yapılmasını tamamen bir tesadüf ürünü olarak niteleme olanağı bulunmamaktadır.

Şirketler hukukuna ve bilhassa da şirket denetimlerine ilişkin yapılan düzenlemelere neden oluşan bir başka konu ise Avrupa Birliği ile yürütülen müzakerelerdir. Avrupa Birliğinde yasal mali denetim uygulamasına 1984 tarihli 84/253/ECC sayılı 8 numaralı Direktif yön verirken, muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar, Birliği, bu alanda daha kapsamlı bir düzenleme yapma yoluna sevk etmiştir. Bu amaçla, Revize 8 numaralı Direktif olarak bilinen 2006/43/EC sayılı Direktif kabul edilerek, 29/6/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuş ve üye ülkelere gerekli düzenlemeleri yapabilmeleri için iki yıllık bir geçiş süresi tanınmıştır. Üye ülkelerde yasal denetim (statutory audit) konusundaki düzenlemelerin büyük ölçüde harmonizasyonunun sağlanmasını amaçlayan Direktif başlıca aşağıda yer alan hususları içermektedir.¹

- Her üye ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyecektir.
- Üye devletteki yetkili otoriteler sadece iyi şöhrete sahip kişi ya da firmalara onay verebilirler. Bu iyi şöhretin tehlikeye düşmesi durumunda onay geri alınacaktır.
- Bir denetçinin yasal denetim gerçekleştirme konusunda yetkili kılınması için en az üniversite düzeyinde eğitim görmüş olması, teorik bir

eğitimden geçmiş olması, bir staj döneminden geçmesi ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması gerekmektedir. Mesleki yeterlilik sınavı yasal denetime ilişkin gerekli teorik bilgiyi ve bu bilgiyi uygulama yeteneğini ölçmeye yönelik olmalıdır. Sınavın en azından bir bölümü yazılı olmalıdır.

- Üye devletler, her bir yasal denetçi ve denetim firmasının elektronik ortamda sicilinin tutulmasını ve bu sicildeki bilgilerin güncellenmesini sağlamalıdır. Sicil bilgileri elektronik ortamda kamunun erişimine açık olmalıdır.
- Üye ülkeler, yasal denetçilerin, teorik bilgi, mesleki beceri ve değerlerinin yeterli düzeyde olduğunu teyit etmek üzere sürekli eğitim programlarına katılmalarını ve sürekli eğitim konusunda öngörülen koşullara uymayanların uygun yaptırımlara tabi olmalarını sağlayacaklardır.
- Yasal denetçi ya da denetim firması denetlenen kuruluştan bağımsız olmalıdır ve denetlenen kuruluşun karar alma sürecinde hiçbir şekilde yer almamalıdır.
- Direktif, tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları için bir kalite güvencesine tabi olma zorunluluğu getirmektedir. Kalite güvence sistemi, incelenen yasal denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir şekilde organize edilmeli ve kamu gözetimine tabi olmalıdır. Yasal denetimler ayrıca uluslararası standartlara uygun şekilde gerçekleştirilmelidir.
- Üye ülkeler yasal denetime ilişkin yetersiz uygulamaların belirlenmesi, düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik etkin soruşturma ve yaptırım sistemleri oluşturacak, denetçiler ve denetim firmalarına ilişkin alınan önlemlerin ve öngö-

¹ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gerekçesi

rülen yaptırımların uygun bir şekilde kamuya açıklanmasını sağlayacaktır.

- Üye ülkeler, yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi organize edecekler ve tüm denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır. Bu sistem ile gerektiği hallerde denetçi ve denetim firmaları hakkında soruşturma yapılabilecek ve gerekli önlemler alınacaktır. Sistem şeffaf olmalıdır.
- Denetçi ve denetim firmalarının görevlendirilmeleri sürecinde, denetçi ve denetim firmasının, denetlenen şirketin finansal tablolarını hazırlayan kimselerden bağımsız olmaları gözetenmelidir.
- Denetçi ya da denetim firması, ancak denetçinin denetimi tamamlamasını engelleyen önemli bir etkenin varlığı halinde o denetim görevinden alınabilecektir. Görevden alma ve çekilme halleri sorumlu gözetim otoritelerine açıklanmalıdır.
- Üye ülkeler, onay, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplin konularında bir ya da birden fazla yetkili otorite belirleyecektir. Yetkili otoriteler, işbirliği içinde ve çıkar çatışmasına yol açmayacak şekilde organize edilmelidir. Yetkili otoritelerde çalışanlara mesleki sır saklama yükümlülüğü getirilmelidir.
- Üye ülkelerdeki yetkili otoriteler, AB'de geçerli menkul kıymetleri ilgilendiren denetim raporlarını düzenleyen üçüncü ülke denetçi ve denetim firmalarını sicile kaydedecekler ve bunlar üye ülkenin gözetim, kamu güvencesi, soruşturma ve yaptırım uygulamalarına tabi olacaklardır. Üçüncü ülke denetim firmalarının tescil ve gözetim konusunda eş sistemlere tabi olması halinde bu uygulamalardan muafiyet sağlanacaktır.

Daha öncede belirtildiği üzere denetim, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgi ile kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kimler tarafından ve hangi şekilde yapılacağı ve sonuçlarının nasıl raporlanacağına kurallara bağlanması demek olan denetim standartlarının belirlenmesi konusunda dünyadaki uygulamalara bakıldığında, bu konuyla ilgili olarak birçok uluslararası mesleki kuruluş bünyesinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, 130 ülkeden 175 kuruluşun üye olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonudur (International Federation of Accountants – IFAC). IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda uluslararası anlamda genel kabul görmüş, bağımsız ve özerk tek otoritedir. Kurul, kamu yararına olarak genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) ise uluslararası denetim standartlarını² belirleyerek bu standartlara ilişkin kalite ve uygulanabilirliği artırmayı amaçlayan bir diğer kuruluştur (Başpınar, 2005: 42).

IAASB yönetimi başkan ve dünyanın çeşitli bölgelerinden 17 gönüllü üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler, kamu hizmetinde çalışan denetim ve diğer güvence hizmetleri alanında ciddi deneyime sahip meslek grupları ve kamu uygulamalarında bulunmayan bireyler olabilmektedir. Üyeler, IFAC atama komitesinin tavsiyelerine dayalı olarak IFAC Kurulu tarafından atanmaktadır.

² Uluslararası denetim standartları için bkz. <http://www.iasb.org/clarity-center/clarified-standards>

Denetim standartlarının oluşturulması konusunda Türkiye’de yetkili otorite ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’dur. Buna göre; finansal tabloların, işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak ile denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamaya yönelik düzenlemeleri yapmak Kurumun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

2- YENİ TÜRK TİCARET KANUNU ÖNCESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

01/07/2012 tarihine kadar yürürlükte kalan 6762 sayılı mTTK, ticari işletmelerin denetiminin, şirketin üç kanuni organından biri olan ve herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmanın zorunlu bulunmadığı murakiplerin aracılığıyla yapılması öngörülmüştür. Örneğin, anonim şirketlere ait denetim organlarının görevleri arasında, bütçe ve bilanço denetiminden tasfiye işlemlerine, yöneticilerin kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygun hareket etmesinden şirket ortaklarının ortaklık şartlarını yerine getirip getirmediğine kadar birçok görev sayılmasına rağmen denetçiler için herhangi bir uzmanlık bilgisinin varlığı şart koşulmamıştır.

Sermaye şirketlerinden bir diğeri olan limited şirketlerde de, ortak sayısının yirmiyi aşması durumunda, bir veya birden fazla denetçi bulunması

zorunlu tutulmuştur. Anonim şirketlere benzer şekilde, limited şirketlerde de denetçilerin herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olması aranmamıştır.

mTTK’da, denetçilerin herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmasının aranmaması yanında, şirketi denetleyecek olanların yine bizzat şirketin diğer organları tarafından seçilmesi ve denetçiler ile yöneticiler arasındaki menfaat örtüşmesini engelleyici hükümlerin sınırlı olarak bulunması, şirket denetimi konusunda yapılacak yeni düzenlemelere neden teşkil etmiştir. Kaldı ki, 2000’li yılların başında patlak veren Enron skandalı, Parmalat vakası ve Worlcom olayı, bağımsız denetim konusunda öncülüklerden olan Amerika Birleşik Devletleri’nde bile, şirket denetimi konusunun tekrardan ele alınmasını zaruri kılmıştır.

Yakın döneme kadar yürürlükte kalan mTTK içerisinde her ne kadar bağımsız denetime ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olsa da, çeşitli dönemlerde ve muhtelif mevzuat düzenlemeleri ile bağımsız denetim sınırlı olarak uygulama olanağı bulmuştur. Örneğin 2499 sayılı eski Sermaye Piyasası Kanunu içerisinde ihraççılar³ ve sermaye piyasası kurumlarının⁴ düzenleyecekleri mali tabloların, bağımsız denetleme kuruluşlarına incelenmesini ve rapor alınmasını zorunlu kalmıştır. Söz konusu düzenlemeler kapsamında, 1987 tarihli “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*” çıkarılmış ve sınırlı da olsa bağımsız denetimin temelleri atılmıştır.

Bağımsız denetime ilişkin bir başka düzenleme ise 5411 sayılı *Bankacılık Kanunu* içerisinde yapılmıştır. 5411 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak

³ 2499 sayılı Kanun içerisinde; anonim ortaklıklar, mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dahil kamu iktisadi teşebbüsleri, mahalli idareler ile bunlarla ilgili özel mevzuatları uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmeler olarak tanımlanmıştır. İhraç ise sermaye piyasası araçlarının ihraççılar tarafından çıkarılıp halka arz edilerek veya halka arz edilmeksizin satışidir.

⁴ Temel sermaye piyasası kurumları; aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, yatırım fonları, sermaye piyasası araçlarının takas ve saklanması, derecelendirilmesi, ihraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşlar, yatırım danışmanlığı, portföy yönetimi gibi sermaye piyasası sermaye piyasası faaliyetlerini yerine getiren şirketler, varlık yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, risk sermayesi yatırım fonları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, vadeli işlemler aracılık şirketleri, sermaye piyasasında faaliyette bulunacak gayrimenkul değerlendirme kurumları ve portföy saklama şirketleridir.

çıkarılan *Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirilecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik* uyarınca, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan bankaların konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklarının etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığına ilişkin gerekli denetim prosedürleri uygulanarak, bunların hesap ve kayıt düzeni ile bankalarca hazırlanan konsolide finansal tabloların denetlenmesi ve görüş oluşturulması bağımsız denetimin kapsamı içerisinde değerlendirilmiştir.

Yine Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri de 5684 sayılı *Sigortacılık Kanunu’nun* verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan *Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik* uyarınca bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetim kapsamında değerlendirilecek bir diğer yasal düzenleme ise 6446 sayılı *Enerji Piyasası Kanunu* ve 4646 sayılı *Doğal Gaz Piyasası Kanunu* yapılmıştır. Bahsi geçenler Kanunların verdiği yetki çerçevesinde çıkarılan *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik* çıkarılmış ve enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişilerin, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarıncı denetlenmesi öngörülmüştür.

Bu noktaya kadar yapılan açıklamalardan da görüleceği gibi bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler, her bir kurum ve kuruluşun sorumlu olduğu yapı içerisinde zorunlu tutulmuştur. Bu durum ise bağımsız denetim konusunda dağınık bir yapı oluşmasına neden olarak bu alana yönelik yapılacak genel düzenlemelere ve standart belirlemelere en-

gel teşkil etmiştir. Bu durumu aşmak için ise 2012 yılının ortasında yürürlüğe giren 6102 sayılı yTTK ile bağımsız denetime ilişkin genel standartlar benimsenmiştir.

3- YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİM

2012 yılında yürürlüğe giren yTTK, bağımsız denetim konusunda köklü bir düzenlemeye gitmiş ve bağımsız denetim için genel esaslar belirlemiştir. Söz konusu düzenlemeler ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiş ve Türk idari teşkilatı içerisinde bağımsız denetimle alakalı yeni bir üst kuruluş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu teşkil edilmiştir.

yTTK’nın ilk halinde bütün sermaye şirketleri için bağımsız denetim öngörülmüştür. Bağımsız denetim konusunda mevcut olan parçalanmışlığın önüne geçecek bu düzenlemeden daha sonra vazgeçilmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Düzenlemenin bu şekilde değiştirilmesinin temel nedenini ise bağımsız denetimin büyük ölçekli olmayan sermaye şirketleri için ek maliyet yaratması ile küçük ve orta ölçekli işletmelerin bağımsız denetim konusunda yeterli bir bilgi ve deneyime sahip olmaması gösterilmiştir.

Daha sonraki süreçte ise 23/01/2013 tarihinde *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı* yayınlanmış ve ancak belirli şartları sağlayan sermaye şirketlerinin⁵ bağımsız denetime tabi olacakları karara bağlanmıştır. Bundan sonraki başlıklar altında, bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen bağımsız denetim kriterleri ele alınacaktır.

⁵ Sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden ibarettir.

3.1- Doğrudan Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu kararına göre, aşağıda yer alan şirketler herhangi bir kritere tabi olmaksızın bağımsız denetime tabidir.

Bu kapsama tabi olan ilk grup, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemesine ve denetimine tabi şirketlerden; yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler ile nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketlerdir.

Diğer bir grup olan, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri ve finansal holding şirketleri üzerinde nitelikli paya sahip olan şirketler bağımsız denetim kapsamında değerlendirilmiştir.

Yine, Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri de söz konusu Bakanlar Kurulu kararına konu olmuştur.

Bunun yanında, Borsa İstanbul piyasalarında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketlerde bağımsız denetime tabidir.

Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım

ürünleri lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Son olarak, ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketlerin yıl sonu finansal tabloları ve bununla ilgili olan yönetim kurulu faaliyet raporlarının da bağımsız denetime tabi olduğu karara bağlanmıştır.

3.2- Şartlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Tutulacak Birinci Grup Şirketler

Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi tutulacak olan şirketlerin bir kısmı içi çeşitli şartlar öngörülmüştür. Bu şartlar zaman içerisinde gevşetilerek daha fazla sermaye şirketinin bağımsız denetim kapsamına girmesi sağlanmıştır. Söz konusu bağımsız denetim şartlarının son hali;

- Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
 - Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
 - Çalışan sayısı iki yüz ve üstü,
- şeklinde.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olması için yukarıda verilen üç şartın aynı anda gerçekleşmesine gerek olmayıp bu kriterlerden en az ikisinin sınırlarının art arda iki hesap döneminde aşılması gerekmektedir.

Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalması durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılacaktır.

Bakanlar Kurulu kararında belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmadığının belirlenmesinin

de; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından son iki yıldaki finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır.

Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından Bakanlar Kurulu kararında belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı esas alınacaktır. Çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta son iki yıldaki ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınacaktır.

3.3- Şartlı Olarak Bağımsız Denetime Tabi Olacak İkinci Grup Şirketler

Şartlı olarak bağımsız denetime tabi olacak üçüncü grup şirketler faaliyet alanlarına göre yedi gruba ayrılmıştır. Her bir grup için ise farklı bağımsız denetim kriterleri getirilmiştir.

Söz konusu yedi gruptan ilki, sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden; aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü kriterlerinden en az ikisinin sağlayanlar bağımsız denetime tabi olacaktır.

Bağımsız denetim kapsamında değerlendirilecek ikinci grup şirketler ise yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerdir. Buna göre; aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü ölçütlerinden en az ikisini sağlayanlar bu kapsamda değerlendirilecektir.

Üçüncü grup şirketleri ise Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden; ak-

tif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı iki yüz ve üstü kıstaslarından en az ikisini sağlayanlar oluşturmaktadır.

Bir diğer grup ise Elektrik Piyasası Kanunu, Doğal Gaz Piyasası Kanunu, Petrol Piyasası Kanunu, Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda; aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı iki yüz ve üstü şartlarından en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.

Yine sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden; aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı elli ve üstü ölçütlerinden en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabi olacaktır.

Bağımsız denetime tabi olacak yedi gruptan altıncı grubu oluşturan şirketler ise Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralan şirketlerden; aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı iki yüz ve üstü kriterlerinden en az ikisini sağlayanlardan oluşmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olacak son grubu ise kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketlerden; aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası ile çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü kıstaslarından en az ikisini sağlayanlar oluşturacaktır.

Şartlı olarak bağımsız denetime tabi tutulacak birinci grup şirketlerde olduğu gibi şartlı olarak bağımsız denetime tabi tutulacak ikinci grup şirketlerde de, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde aşılmaması ya da hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalınması durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılacaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırların aşılmamasının belirlenmesinde, şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından son iki yıldaki finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır.

4- BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAPILAN DİĞER ÖZEL DÜZENLEMELER

yTTK'nın verdiği yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi tutulacak şirketler belirlenmiş olsa da, daha sonraki süreçte yapılan yasal düzenlemeler ile bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir. Bu durum ise bağımsız denetime tabi olacak ticari işletmelerin belirlenmesi konusunda tekrardan parçalı bir yapı izlenimi vermesine neden olmuştur.

Örneğin, *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye* göre, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. Kararname'nin

23'üncü maddesine göre ise, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır.

Yine 4572 sayılı *Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'da* yapılan değişiklikle beraber, tarım satış kooperatif birliklerinin 6102 sayılı Kanun kapsamında bağımsız denetime tabi oldukları hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ* çıkarılmış ve bağımsız denetime tabi olacak tarım satış kooperatif birliklerinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Söz konusu Tebliğ'e göre, aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası, bağlı kooperatiflerin ortak sayısı üç bin ve üstü ile çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü kriterlerinden en az üçünü sağlayan birlikler, bağımsız denetime tabi olacaktır.

Bunun yanında, 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu ile KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenecek ilave şartların, Sermaye Piyasası Kurulunca belirleneceği kayıt altına alınmıştır. Bu kapsamda Sermaye Piyasası Kurulu, yapacağı denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri kendi düzenlediği listeden çıkarmaya yetkili kılınmıştır.

Benzer bir düzenlemeye 5411 sayılı Bankacılık Kanunu içerisinde yer verilmiş ve KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından istenecek ilave şartların, Sermaye Piyasası Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim faaliyetleri neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri

kendi düzenlediği listeden çıkarmaya yetkili kılınmıştır.

5- BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da bağımsız denetim kapsamı içerisinde.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, komite raporlarının⁶ ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetmesini kapsamaktadır.

Bağımsız denetim bunun yanında, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının da incelemesini kapsamaktadır. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine⁷ uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmiş ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek ni-

telikteyse finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, bağımsız denetim raporunda özel olarak açıklanır.

TTK tarafından bizzat bağımsız denetçiye verilen işletmenin karşılaştığı riskleri inceleme ile şirketin geleceği ve sürdürülebilirliği hakkında incelemede bulunma yetkisi, son yıllarda ön plana çıkan "risk odaklı denetim" anlayışını destekler niteliktedir. Risk odaklı denetim ile geleneksel muhasebe odaklı denetim arasındaki temel fark ise denetim riskine bakış açısından kaynaklanmaktadır. Buna göre geleneksel denetimde, denetim muhasebe ile sınırlıdır ve muhasebe ile doğrudan bağlantılı risklere odaklanılmaktadır. Risk odaklı denetimde ise işletme muhasebesi kadar iç kontrol sistemi de önemlidir ve denetim riski geniş kapsamlı değerlendirilmektedir (Köksal, 2013: 321).

6- BAĞIMSIZ DENETİM İÇERİSİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YERİ

Bağımsız denetimin ana merkezinde yer alan bağımsız denetçiler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabilmektedir.

Bağımsız denetçiler şirket genel kurulunca seçilerek, topluluk denetçisi ana şirketin genel kurulunca seçilmektedir. Bağımsız denetçilerin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği fa-

⁶ 6102 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinde göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmakla yükümlüdür. Diğer şirketlerde, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde, komite derhal kurulur. Bunun yanında, bütün komite raporları denetçiye de sunulmak zorundadır.

⁷ Şirketin finansal tablolarının TMS'ye göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslana sadık surette yansıttak şekilde çıkarılması dürüst resim ilkesi olarak ifade edilir.

aliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Bağımsız denetçinin seçiminden sonra yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirmekle yükümlüdür.

Bağımsız denetçilerin faaliyet dönemi içerisinde görevden alınması konusunda bağımsız denetçilere yargı teminatı sağlanmıştır. Buna göre, ancak şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi başka bir denetçi atayabilmektedir. Asliye ticaret mahkemesi ise bu kararı, yönetim kurulunun veya sermayenin %10'unu oluşturan pay sahiplerinin, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin %5'ini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine vermektedir.

Denetçi, faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar seçilmemişse, yönetim kurulunun, her bir yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine yine asliye ticaret mahkemesince atanmaktadır. Aynı durum, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanmaktadır.

Denetçi, denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedilebilir. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır. Bunun yanında bağımsız denetçi, sözleşmenin feshi edildiği tarihe kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür.

6102 sayılı Kanun'un 400'üncü maddesinde, bağımsız denetçi olabilecekler konusunda sınırlamaya gidilmiştir. Şöyle ki, bağımsız denetçi vasfına sahip kişi;

(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

- (b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışıyorsa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,
- (c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hismiyse,
- (d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- (e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- (f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olmayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- (g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- (h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkette 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,

bağımsız denetçi olamaz.

Yine bunların yanında, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin, üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecekleri kayıt altına alınmıştır.

Bağımsız denetim sisteminin gereklerine uygun şekilde 6102 sayılı Kanun içinde vurgulanan bir başka konu ise denetçilerin, denetleme yaptıkları şirkette, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremeyeceği gibi bunu yavru şirketi aracılığıyla da yapamayacağıdır.

Ülkemizde KGK tarafından tutulan bağımsız denetçi resmi siciline halihazırda 11.715 bağımsız denetçi kayıtlı olup söz konusu bağımsız denetçilerden 4.717'si İstanbul ilinde faaliyet göstermektedir. Yine mevcut 11.715 bağımsız denetçinin 2.413'ü yeminli mali müşavir iken 9.302'si serbest muhasebeci mali müşavirdir.⁸

7- BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Bağımsız denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllara karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenlemekle yükümlüdür.

Bundan başka, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu ayrı bir rapor halinde değerlendirir.

Denetçi, denetleme yaparken ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas almalıdır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna

dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanmalıdır. Bu görüşte, şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürülebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu ve finansal durumu irdelenmelidir.

Bunun yanında, denetim raporunun esas bölümünde, defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ile yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifa edilmelidir.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ile TMS çerçevesinde şirketin mal varlığı, finansal ve karlılık durumunun gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı belirtilmelidir.

Bağımsız denetçi, yapacağı denetimin sonucunu görüş yazısında ayrıca belirtir. Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini içerir. Bu kapsamda, denetçinin vermesi muhtemel görüş türleri bir sonraki başlıklar altında gösterilmiştir.

7.1- Olumlu Görüş

Denetçinin olumlu görüş vermesi durumunda, bizzat denetçi tarafından hazırlanacak görüş yazısında, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığı, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun

⁸ http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetciler/Istatistik-BSD.aspx# (E.t.: 11.06.2015)

bulunduğu ve son olarak finansal tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı belirtilir.

7.2- Sınırlanmış Olumlu Görüş

Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek ayrıntılıklar içerdiği ve bu ayrıntılıkların finansal tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda sınırlanmış olumlu görüş verilebilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği söz konusu görüş yazısında açıkça gösterilmelidir.

7.3- Olumsuz Görüş

Denetim sırasında, TMS ve diğer gereklilikler bakımından ayrıntılıklara rastlanması, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olmadığı, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunmadığı ve son olarak finansal tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtmadığının tespit edilmesi durumunda, bağımsız denetçi tarafından olumsuz görüş verilebilmektedir.

7.4- Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi, şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. 6102 sayılı Kanun'un 403'üncü maddesine göre, görüş vermekten kaçınma, olumsuz görüş vermenin sonuçlarını doğurmaktadır.

SONUÇ

Bağımsız denetim, sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcının korunması, piyasada

güven ve istikrarın sağlanması ve halkın ekonomik kalkınmaya katılımı konusunda hayati bir rol üstlenmektedir. Bağımsız denetimin bir diğer yararı, işletmelerin mali tablolarından yararlanalar olarak ifade edilen grupların açısından muhasebe verilerinin doğru, tarafsız ve tutarlı olmasının sağlanmasıdır. Bağımsız denetim ise bu fonksiyonunu bağımsız denetim raporu ile yerine getirmektedir (Çelik, 2005: 56-57).

Bunun yanında, finansal bilgilerin güvenilir olması ekonomik yapının sürdürülebilirliği açısından da son derece önemlidir. İşletmelere ait finansal verilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesi önündeki en temel faktörlerden biridir. Finansal piyasalar, fon arz edenler ile talep edenleri bir araya getiren piyasalar olduğundan, işletmelere ait finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmadığı bir piyasada işlem yapmanın riski yüksek olacaktır. Dolayısıyla, fon arz edenler ve fon talep edenlerin güvensizlik nedeniyle bir araya gelememeleri, bir taraftan fonları atıl kalması diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum ise gerekli üretimin yapılamaması, istihdam yaratılmaması gibi diğer problemleri beraberinde getirecektir (Aslanoğlu ve Bulut, 2013: 29-31).

Yine yapılan düzenlemeler ile birlikte, mali tabloların ülke genelinde tek tip düzenlenmesi ve denetim standartlarında yeknesaklığın sağlanması hedef alınmıştır. Ulusal çaplı bu düzenlemeler belirlenirken ise uluslararası kuruluşların belirlediği ilke ve standartların göz önünde bulundurulması, uluslararası yatırımcıların haklarının korunması ve uluslararası düzeyde uyumun sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir.

Yine etkin bir kamu gözetimi sistemi oluşturulmuş ve bağımsız denetim alanında gerekli olan kalite ve

⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf (E.t.:15.06.2015)

güvenilirlik teminat altına alınmıştır. Her ne kadar bağımsız denetime ilişkin etkin bir kamu gözetimi oluşturulması yönünde adımlar atılmış olsa da, yapılan yeni düzenlemeler ve yasal değişiklikler gözetim siteminin çeşitli kamu kurum ve kuruluşları arasında paylaşılmasına neden olmuştur. Bu durum ise etkin bir kamu gözetimi oluşturulması önünde en büyük engeldir.

Daha önce de belirtildiği gibi işletmelere ait finansal tabloların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olan ulusal denetim standartlarıyla denetlenmesi, işletmelerin mali gücünü karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılmasına imkân tanıyacaktır. Bunun yanında, yerel işletmelere ait mali tabloların bağımsız denetimden geçmesinin bir sonucu olarak, uluslararası piyasalardan kaynak bulma imkânı genişleyecektir. Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasası anlamına gelen bütün bu durumların sonucu olarak ise kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye ek bir katkı sağlanacaktır. Bağımsız denetimin sağlayacağı söz konusu ekonomik değerde göz önünde bulundurulduğunda, 2015 yılında yaklaşık olarak beş bin işletmenin bağımsız denetime tabi olması,⁹ bağımsız denetimden beklenen faydanın sınırlı kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetime tabi tutulacak işletme sayısının daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ve son olarak, yeni mevzuat hükümleri ile bağımsız denetim konusunda farklı otoriteler tarafından yapılan düzenlemelerin yarattığı karmaşa giderilmeye çalışılmış olsa da, yapılan son düzenlemeler bu konuda geçmiş uygulamalara dönüş olduğu izlenimi uyandırmıştır. Bu nedenle, bağımsız denetimde uygulama birliği ile gerekli kalite ve güveni sağlamak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine sahip olan KGK'ı, bu alanla ilgili yegâne otorite olarak kabul etmek ve bu çerçevede yasal düzenlemeler yapmak büyük önem taşımaktadır.

Kaynaklar

- Arens, Alvin A. ve James, K. Loebbecke (1997) **Auditing, An Integrated Approach**, 7. Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Aslanoğlu, Suphi ve Erdem, Bulut (2013) "Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Yeni Türk Ticaret Kanunu", **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Cilt 1, Sayı: 1, ss: 21-31.
- Başpınar, Ahmet (2005) "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Ocak-Nisan 2015, ss: 35-62.
- Çelik, Aytekin (2005) **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun
- 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu
- 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 6446 sayılı Enerji Piyasası Kanunu
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Gerekçesi
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik
- Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik
- Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik