

İŞLETMELERDE YAŞANAN MUHASEBE SKANDALLARININ ÖNLENMESİNDE ALINAN DENETİM TEDBİRLERİ

Prof.Dr. Mehmet Hanifi AYBOĐA¹ 

Özet

Ekonomi dünyasında son dönemlerde küreselleşmeye bağlı çeşitli gelişmelerin yaşandığı herkes tarafından bilinmektedir. Küreselleşme bağlamında bir ülkedeki ekonomik değişme ve gelişmeler yalnızca o ülkeyi etkilememiş tüm dünya ekonomisini de etkilemiştir. Amerika Birleşik Devletleri ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan küresel etkili skandallar ortaya çıkmıştır. Bu skandallardan Enron, Wordcom, Xerox ve Parmalat bu muhasebe skandallarının başında gelmektedir. Ülkemizde ise, bazı bankalar dışında önemli bir skandal yaşanmamıştır. İş Dünyasında yaşanan bu skandallara karşı gerekli denetim tedbirleri alınmıştır. Muhasebe skandallarına karşı alınan denetim tedbirleri skandalların önlenmesi için çok önemlidir. Ayrıca yaşanan bu muhasebe skandallarının ardından başta ABD olmak üzere çeşitli ülkeler gerekli tedbirleri almışlar ve gerekli yasal düzenlemelerde geliştirmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: İş Dünyası, Muhasebe Standartları, Denetim Tedbirleri

AUDIT MEASURES TAKEN AT THE PREVENTION OF ENCOUNTERED ACCOUNTING SCANDALS IN BUSINESS

Abstract

It is known by everyone that there have been various developments related to globalization in the world of economy in recent times. In the context of globalization, economic changes and developments in a country have not only affected that country but also the entire world economy. Globally influential scandals in the United States and some European countries have emerged. Among these scandals, Enron, Wordcom, Xerox and Parmalat are at the forefront of these accounting scandals. In our country, there has not been any significant scandal, except for some banks. There may be necessary control measures against these scandals in the business world. Audit measures against accounting can also be important in preventing scandals. In addition, after these accounting scandals, various countries, especially the USA, took the necessary and developed them in the necessary legal regulations.

Keywords: Business World, Accounting Standards, Auditing Measures

¹ Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, İstanbul, Türkiye
E-mail: hanifi.ayboga@marmara.edu.tr
ORCID: 0000-0002-2699-8070

1. Giriş

Ekonomik hayatı oluşturan işletmeler en küçük iktisadi birimlerdir. Ekonomik faaliyetler özünde arz ve talep esası üzerine oluşmaktadır. Arz ve talep karşılaşması, etik değerler, hukuki düzenlemeler kapsamında sorunsuz olmalıdır. Fakat, arz ve talep karşılaşması değişik nedenlerle özellikle finansal sorunlar meydana getirmektedir. Bu finansal sorunların hiç oluşmaması ve meydana gelmesi durumunda ise çözümü için kontrol ve denetim önemli tedbirlerdir.

Dünya’ da yaşanan küresel krizler, tüm ekonomik hayatı etkilemiştir. Ülkeler uygun düştüğü ölçüde yapılarına uygun bir şekilde gerekli tedbirleri almışlardır. Makalede açıklanan bu hususlar ABD, AB ülkeleri ve Türkiye yönünden ele alınmış ve kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

2. Muhasebe Skandalları ve Nedenleri

Burada ABD ve bazı Avrupa ülkelerinden meydana gelen muhasebe skandalları ve skandallarının nedenleri şu şekilde açıklanabilir (Erol, No:5, 228).

2.1. Muhasebe Skandalları

ABD’de dünyaca tanınmış olan bazı büyük ölçekli işletmelerinde 2001 yılından itibaren meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri uluslararası finans dünyasında geniş yankılar uyandırmıştır. Büyük ölçekli işletmelerde yaşanan bu skandallar kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini sarsmış ve ekonomik sistemi de olumsuz yönde etkilemiştir. Bu dönemde zararda olan işletmelerin kamuya aşladıkları finansal tablolarda, muhasebe hileleriyle ve denetim işletmelerinde bu hileleri gizlenmesiyle gevşek olmayan kar rakamları ilan edilmiştir. Bundan dolayı bu işletmelerin borsada işlem gören hisse senetleri fiyatları yükselmiş ve yabancılar büyük beklentiler içine girmiştir.

İşletmelerde ortaya çıkan hileli finansal raporlamada ise; ister fiilen, isterse ihmal şeklinde olsun önemli derecede yanıltıcı mali tablolara neden olan kasıtlı veya kusurdan kaynaklanan davranış olarak açıklanabilir (Uzay, 2009, 237).

Hileli finansal raporlamaya sebep olan faktörler ise aşağıdaki gibi açıklanabilir (Wolcker,2002:20):

-İşletmelerin menkul kıymetlerinin fiyatının yüksekliği nedeniyle yatırımcıların beklentilerini karşılamak,

-Finansal raporlarının çarpıtılması,

-İş ve dış denetimdeki eksiklikler, finansal yöneticilerin ve muhasebecilerin uyması gereken etik kurallara uymaması,

-Modern finans teknolojilerindeki karmaşıklık

Ekonomik kaynakların verimli dağılımı ve sermaye piyasalarının etkin çalışması için iyi bir finansal raporlama hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için faydalar sağlayabilir (Wolcker, 2002: 2). Hileli finansal raporlamanın son yıllarda ortaya çıkmasının nedenlerinden birisi de finansal raporlamanın gelişmesinde tarihi bir noktada olduğumuz söylenmektedir. Çünkü finansal piyasaların bilgi istedikleri mevcut finansal raporlama sistemi ile karşılanmamaktadır. Ayrıca, piyasalar bilgiyi hemen istemektedir. Hâlbuki finansal raporlama sadece dönemsel raporları sunmaktadır (Young, 2002: 318).

Muhasebe skandallarının temelindeki unsurlar; yükselen piyasa karşısında mantık dışı coşkunluğu, aşırı hırslar, yükselen beklentilerin oluşturduğu kağıttan yapılmış sanal kulelerin yok olması, yöneticilerin körelen doğruluk anlayışları yönetim kurulunun bağımsız denetçilerin ve USSEC (United States Securities Exchange Commission)'nun başarısızlığı denetçilerin finansal tabloların iyi görünmesini sağlayacak değişiklikleri kabul etmesi konusunda teşvik eden finansal raporlama standartlarının başarıları olarak açıklanabilir (Süer, 2004:46).

Muhasebe skandallarının en sarsıcı olanı Enron Enerji kuruluşu olmuştur. Enron olayının yarattığı etkiler göz önüne alındığında denetim mesleği açısından önemli bir dönüm noktası olma özelliği taşıdığı görülür. Enron denetim skandalı hem denetim mesleğinin itibarını zedelemiş hem de sermaye piyasalarına olan güveni sarsmıştır. Enron olayı ABD'de meydana gelen en büyük şirket iflasıdır (Türmob,2002:8-10). Enron olayı sonrasında 89 yıllık bir denetim firması olan Arthur Andersen, denetim piyasasından çekilmek zorunda kalmıştır.

Yaratıcı muhasebe teknikleri kullanılarak şirketin büyük tutardaki borç ve zararı finansal tabloların dışında tutulmuştur. Enron olayının yankıları devam ederken dünyanın önde gelen elektronik ekipmanlarının üreticisi Tyron'un hisse senetlerinde yüksek oranlarda düşüşler yaşanmıştır.

Bunun dışında telekomünikasyon şirketi olan Global Crossing iflas etmiştir. Daha sonra ise ABD'nin ikinci büyük telekomünikasyon şirketi Wordcom hakkında dolandırıcılık davası açılmıştır. Bu skandalların arasından büro donanımları üreticisi Xerox'un da muhasebe hileleri yapıldığı belirlenmiştir.

Küresel skandalların yaşanmasındaki temel nedenlerin başında bağımsız denetim şirketlerinin hileleri gizlemesinin yanında, şirkete hem danışmanlık yapılması hem de denetimin yapılmasıdır. Bunun dışında çıkar çatışmaları da olabilir (Çelik,2003:384). Hileli ve kurumsal yönetim faktörlerinden; genel müdürün hırslı kazanç yönetimi, yönetici ücretlendirmesinin yönetim kurulunu, iş kontrol uyumu ve risk yönetiminin, tepe yönetimindeki etik, kültür ve yönetim anlayışının rolü de vardır (Süer, 2004:47).

2.2. Muhasebe Skandallarının Nedenleri

Enron başta olmak üzere dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır (Çıtak,2009:160).

Muhasebe skandallarına neden olan diğer ise faktörler kurumsal yönetim ve stratejik faktörler olarak ikiye ayrılabilir (Süer, 2004:52).

2.2.1. Kurumsal Yönetim Faktörleri

Kurumsal yönetim ile ilgili olarak başarıya ve başarısızlığa neden olan dört temel husus vardır. Bunlar;

- Tepe yönetimi kültürü ve yönetim anlayışı,
- Genel Müdür,
- Yönetim Kurulu
- İş Kontrolleri

Bu dört unsur dışında yönetici ücretlendirme sistemlerinde önemli bir unsurdur.

2.2.2.Stratejik Faktörler

İyi kurumsal yönetim bir şirketin başarılı olabilmesi için gerekli ancak yeterli değildir. Diğer bir anlatımla kötü bir kurumsal yönetim bir şekilde iflas ettirilebilir. Başarısızlığa neden olan temel stratejik faktörler şunlardır (Süer, 2004:57):

- Net strateji belirlenmesi
- Yetersiz strateji uygulanan
- Beklenmedik değişimler ve cevap vermede başarısızlık, hızlı değişim koşulları

3.Alınması Gerekli Denetim Tedbirleri

Enron şirketindeki, ani çöküş hem çağdaş muhasebe sisteminin hem bağımsız denetim şirketlerinin ve hem de denetçilerin sorgulanmasına neden olmuştur.

Muhasebe skandallarının önlenmesinde Denetim Tedbirleri önem arz etmektedir. İşletmelerde yaşanan muhasebe skandallarının önlenmesinde Türk Ticaret Kanunu'na göre ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre seçilen, bağımsız dış denetçiler, yeminli mali müşavirler ve Türk Ticaret Kanunu'na göre oluşturulan Komiteler önemli rol oynamaktadır.

Skandalların meydana gelmemesi ve meydana gelen skandalların yarattığı etkilerin yok edilmesi veya azaltılabilmesi için ekonomik hayatın düzenli bir şekilde işleyebilmesi, kamu düzeninin bozulmaması özellikle bağımsız denetimin varlığı ile mümkündür. Bu bağlamda işletmelerde iç denetim sisteminin kurulması ve çalışması bağımsız denetimin başarısı için ön koşuldur.

4. Enron Olayının Amerika Birleşik Devletlerindeki Sonuçları ve Alman Tedbirler

Amerika Birleşik Devletleri, sermaye piyasalarındaki gelişmeleri genel kabul görmüş ulusal muhasebe standartları (US GAAP) ve özellikle bağımsız denetim mekanizması aracılığıyla takip etmiştir. İşletmelerin yatırımcılara sunmuş olduğu finansal tabloların güvenilirliği ve anlaşılabilirliği bu sayede sağlanabilmiştir. Ancak 2001 Aralık ayında Enron şirketinin iflası ile gündeme gelen ve Global Crossing Ltd, Tyco Int. Ltd., WorldCom, Adelphia, Parmalat, AOL Time Warner, Vivendi, Xerox, Health South, Royal Ahold NV gibi büyük ve bilinirliği yüksek şirketlerin iflasıyla devam eden muhasebe skandalları serisi o zaman dek uygulanı gelen muhasebe uygulamalarına ve denetim mekanizmasına olanı güveni sarsmıştır.

Amerika'daki mali raporları ve denetim raporlarını hazırlayanların kendi kendini kontrol etmekte olan sisteme karşı güvenin ortadan kalkması nedeniyle ve bu tür olayların tekrarlanmasını önlemek amacıyla ABD Başkanı Bush 30 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes-Oxley Yasası"nı onaylamıştır. Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Aynı zamanda yasa denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır. Bu yasa şirket yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde köklü değişiklikler getirmiştir.

Yasa, halka açık şirketler için yapılan finansal raporlamada bağımsız denetlemede ve muhasebe hizmetlerinde kaliteyi ve şeffaflığı arttırmak, muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve belirlenmesi sürecini yaygınlaştırmak ve halka açık şirketleri denetleyen şirketlerin bağımsızlığını kuvvetlendirmektir amacıyla hazırlanmıştır (Türmob, Aralık-2002:12-15).

Yasa metni 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır:

Yasa metninin ana başlıkları:

1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
2. Denetçi Bağımsızlığı
3. Kurumsal Sorumluluk
4. Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler

5. Analist Çıkarlarının Çatışması
6. Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
7. Çalışmalar ve Raporlar
8. Kurumsal ve Kriminal Suistimal Sorumluluğu
9. Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması
10. Kurumsal Vergi Beyanı
11. Kurumsal Suistimal ve Sorumluluğu
12. Hile ile ilgili yeni federal suçların oluşturulması (Atmaca,2012:191-205)

Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) oluşturulma amacı; yatırımcıların çıkarlarının korunması, hisse senetleri mali piyasalarda işlem gören şirketler için bilgi sağlayıcı, doğru, güvenilir ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanması alanlarında kamu çıkarının güçlendirilmesidir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında, Sarbanes Oxley Yasası ile; bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışı hizmetlerine sınırlamalar (Dinç ve Cengiz, 2014:221-236) şirketlerin mesleki etik kurallarını oluşturma zorunluluğu, periyodik raporlarla kamuya açıklanacak yükümlülüklerin arttırılması, bilanço dışı işlemler ve önceden tahmin edilebilen finansal sonuçlar için daha sıkı kurallar benimsenmesi gibi yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu yasa, muhasebe yasası olmanın ötesinde muhasebe hileleri ve hataları nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi birtakım suçların ve cezaların tanımlandığı, şirketlerin karar verme sistemlerinde etkili olan diğer kişilerle ilgili bir takım yeni yükümlülükler getirmiştir (Ekodialog, Erişim Tarihi:15.12.2021).

5. Türkiye' de Enron Olayının Sonuçları ve Alman Tedbirler

ABD'deki bu gündem Avrupa ülkelerini ve Türkiye'yi de etkilemiştir ve bağımsız denetim sistemlerinde iyileştirme yapmalarına sebep olmuştur. Sarbane's Oxley Kanunu bağlamında Avrupa Birliği üyesi ülkelerde çalışmalar yapılmıştır

5.1 Türk Ticaret Yasası ve Denetim Kurumu ile ilgili Düzenlemeler

Avrupa Komisyonu, 8. Direktifi (8th. Company Law Directive) modernize eden bir yönerge (The Commission's Communication of 21 . May 2003 on "Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union") hazırlayarak Parlamento'ya sunmuştur. Ayrıca, 2006 yılında denetim standartlarını belirleyen yeni bir yönergede çıkarılmıştır.

Bu akımın da etkisi ile 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Yasası 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 14.02.2011 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Yasası'ndaki yükümlülükler ile sermaye şirketlerinde bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluğun amacı piyasalarda bulunan şirketlerin şeffaflığının ve güvenilirliğinin güçlendirilmesidir.

Bu düzenleme ile 2011 yılında PCAOB benzeri bir kurul olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 660 sayılı Kararname ile kurulmuştur (Cantekinler,2013:22).

Ülkemizde önceleri SPK, EPDK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar, kendilerinin ilgili oldukları işletmelerin denetimini yapma yetkilerine haizdiler. Bağımsız muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi ve denetçilerin denetimleri ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirilmekteydi. 6102 sayılı Türk Ticaret Yasası ve 660 sayılı kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartlar Kurumu bu kuruluşların denetim ve muhasebe konularındaki bütün yetkilerini kendi bünyesinde toplamıştır. Bu kurul başta ABD ve AB olmak üzere dünyadaki gelişmelerle paralel bir şekilde kurulmuştur. Şirketlerin bünyesinde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonucunda, Dünya da denetçinin de denetlenmesi, diğer bir ifade ile kamu gözetimi algısı genel kabul görmüştür. Bu algı kapsamında KGK'nın kurulması Ülkemizde özellikle yatırımcılar nezdinde finansal güveni, şeffaflığı sağlamaktadır.

Yeni Türk Ticaret Yasası ile bağımsız denetime oldukça önem verilmiştir ve şirketlerin kurumsallaşma, yaşamlarını sürdürebilme, rekabet gücü kazanımı, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık konularına yaklaşımlarda uluslararası uyum fırsatı sunulmuştur (www.pwc.com.,Erişim Tarihi:15.12.2021).

5.2. Meslek Birliği ve 3568 sayılı Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler

Ülkemizde denetim alanındaki en önemli yapılandırma, 22.01.2003 tarihinde TÜDESK'in kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan IAASB tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın Türkçeye çevirisini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisi TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır. 3568 sayılı meslek yasası kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), nitelikleri, yetki alanları ve sorumlulukları ayrı ayrı açıkça belirtilmiştir.

3568 sayılı yasa bağımsız denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olmaları zorunluluğu nedeniyle, SPK ve BDDK bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerinde bu yasaya atıfta bulunmaktadır. Türk Ticaret Yasası'nda da bağımsız denetçilerin SMMM ya da YMM olmaları gerektiği açıkça belirtilmiştir.

5.3 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri:

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) 2001 yılında kurulmuştur. Enerji piyasasında bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler, 3 Ekim 2003 tarihinde yürürlüğe giren "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ile olmuştur. Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi, resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, bağımsız denetim firmalarınınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. 7 yıllık bir rotasyon süresi ve 2 yıllık bekleme süresi tebliğde

belirtilmiştir. Ortaklık yapısının farklı olması durumunda da yurtiçi veya yurtdışında aynı denetim şirketi ile hukuki bağlantısı olan denetim şirketleri aynı olarak kabul edilmektedir.

5.4. Sigortacılık Sektöründeki Düzenlemeler:

Türkiye’de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketlerinin denetim ve gözetim yetkisi T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü bünyesinde yer almaktadır. “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” 12.07. 2008 tarihinde Resmî Gazete de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu yönetmelik sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri düzenlemektedir. Bu tür şirketlerin denetim faaliyetini yürütmek isteyen denetim şirketlerinin Sigortacılık Genel Müdürlüğü’ne başvurarak yetki alması gerekmektedir. Denetçilerin ise SMMM veya YMM belgesine sahip olmaları ve Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından yapılan eğitimlere katılmış ve yapılan sınavda başarılı olarak yetki belgesi almış olması gerekmektedir.

Bu yönetmeliğin amacı, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin, Türkiye’deki şubelerinin, finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim şirketlerinin; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile sözleşmenin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

5.5. Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Sorumluluk ile ilgili Düzenlemeler:

Ülkemizde SPK, Sarbanes-Oxley Yasası sonrası, kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler yapmış ve OECD’nin yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri dikkate alınarak ilk defa Temmuz 2003’te “Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlamıştır. Söz konusu ilkelere göre, şirketlerin şeffaflık, dürüst ve adil olma, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında faaliyet göstermeleri amaçlanmıştır. Bu ilkeler daha sonra 2005 yılında tekrar gözden geçirilerek yenilenmiştir. Kurumsal Yönetim İlkeleri ilk önce halka açık anonim şirketler için hazırlanmış olup uygulanması isteğe bağlı kılınmıştır. Günümüzde ise 03.01.2014 tarihli ve 28871 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmış (II-17.1) Kurumsal Yönetim Tebliği yürürlüktedir.

SPK'nun yayınladığı Kurumsal Yönetim ilkeleri içerisinde özellikle kurumsal raporlamanın içeriğine, zamanlamasına ve sunum araçlarına ilişkin çeşitli maddeler bulunmaktadır. “Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık” ile ilgili bölüm tamamen kurumsal raporlamaya ilişkin maddeleri içermekle beraber diğer bölümlerde de kurumsal raporlamaya ilişkin bazı maddeler yer almaktadır. SPK ve son Kurumsal Yönetim Tebliği, (03.01.2014) şirketlere bazı kurumsal yönetime dair ilkeleri zorunlu kılmıştır.

5.5.1. Yönetim Kurulunun Sorumluluğu

SPK tarafından, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” in, 26.maddesi, “Finansal Tablo ve Yıllık Rapor Hazırlanma ve Bildiriminde Sorumluluk” başlıklı olup, bu madde de, “Finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesinde şirket yönetim kurulunun sorumlu olduğu ve finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmuş olması işletme yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz” hükmü düzenlenmiştir.

KGK tarafından 18.03.2014 tarihinde 28945 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:30 ” da, “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bölümde, denetçi raporunda yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu açıklanmış olup, bu düzenleme ile işletme yönetiminin, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğu açıkça ve net olarak belirtilmiştir.

SPK tarafından, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmî Gazete’ de yayınlanan Seri:X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de yönetim

kurulunun sorumluluğu ile, yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komiteler ile ilgili düzenlemelerde yapılmıştır.

5.5.2.Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler

“Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi için Denetimden Sorumlu Komite, Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi, Ücret Komitesi ve Kurumsal Yönetim Komitesi oluşturulur. Ancak yönetim kurulu yapılanması gereği ayrı bir Aday Gösterme Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturulamaması durumunda, Kurumsal Yönetim Komitesi bu komitelerin görevlerini yerine getirir.

Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve KAP’ ta açıklanır.”

Komitelerin oluşturulması yönetim kurulunun daha etkin çalışması için önemlidir. Bu bağlamda üst yönetimde çeşitli komitelerin oluşturulması, görev ve sorumluluklarının belirlenmesi, komitelerin kamuya açıklanarak menfaat sahipleri ile paylaşılması kurumsal yönetim gereğidir. Bu konularda açıklama yapılması şeffaflığın sağlanması açısından önemlidir (Uyar,2015: 108).

5.5.3.Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları

Bu ilke doğrultusunda halka açık şirketler kurumsal internet sitelerinde “Bilgilendirme Politikası” başlığı altında ayrı bir belge yayınlamaktadırlar. Bu dokümanda bilgilendirme politikasının amaçları, yöntem ve araçları, özel durum açıklamaları, mali tabloların kamuya açıklanması, faaliyet raporu, kurumsal internet sitesi, yazılı ve görsel basın açıklamaları ve diğer bilgilendirmeler hakkında şirketin belirlediği politikalar açıklanmaktadır.

5.5.4. Kurumsal İnternet Sitesi

“-Ortaklığın kurumsal internet sitesinde; ilgili mevzuat uyarınca açıklanması zorunlu bilgilerin yanı sıra; şirketle ilgili diğer bilgilerde yer almalıdır. Bu kapsamda, en az son 5 yıllık bilgilere kurumsal internet sitesinde yer verilmelidir.

-Şirketin ortaklık yapısı hakkındaki bütün bilgilerde asgari 6 ayda bir güncellenecek şekilde açıklanmalıdır.

-SP mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gereken, finansal tablo bildirimleri Türkçe ve İngilizce olarak KAP ta açıklanmalıdır.

-İnternet sitesinde yer alan bilgiler Türkçe ve diğer dillerde de hazırlanır.

Şirketlerin kurumsal internet siteleri kamuyu aydınlatmanın önemli araçlarından bir tanesidir. İnternet sitesi aracılığıyla iletişim, şirketlere yatırımcı ve diğer paydaşlarla iletişim konusunda geleneksel iletişim araçlarının yerini almış ve kısa zaman içerisinde vazgeçilemez hale gelmiştir.

Günümüzde kurumsal internet siteleri en yaygın kullanılan bilgilendirme ve bilgilendirme araçları olarak kullanılmaktadır. İnternet siteleri, bilginin kamuya açıklanması konusunda çok dinamik bir şekilde kullanılarak güncel bilgi, karar vericilere hızlı bir şekilde ulaştırılabilmektedir.”

5.5.5. Faaliyet Raporu

“Yönetim Kurulu, faaliyet raporunu kamuoyunun şirketin faaliyetleri hakkında tam ve doğru bilgiye ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlar. İlgili mevzuatta ve kurumsal yönetim ilkelerinin diğer bölümlerinde belirtilen hususlara ek olarak yıllık faaliyet raporlarında şirketle ilgili diğer bilgilere de yer verilir.

Şirketlerin kamuyu bilgilendirmede kullandığı en önemli araçlardan bir tanesi de faaliyet raporlarıdır. Geçmişte basılı olarak yayınlanan faaliyet raporları, günümüzde artık yaygın olarak internet sitelerinde PDF formatında yayınlanmaktadır. Faaliyet raporları daha önceleri genellikle yayınlanması zorunlu mali tabloları ve şirkete ait diğer bilgileri içermekte iken günümüzde kapsamı oldukça genişlemiştir. Raporlarda, şirketin kurumsal yapısı, finansal tablolarının yanı sıra topluma karşı, çevreye karşı, çalışanlarına karşı duyarlılıklarından bahsedilmektedir. Eğer, şirketin eğitsel, kültürel, sanatsal ve sportif faaliyetlerine ilişkin sponsorluk faaliyetleri varsa raporda bunlara genişçe yer verilmektedir.

Bu ilke yıllık faaliyet raporlarının sahip olması gereken içerik hakkında bir takım ek bilgilere yer vermektedir. Burada, özellikle yönetim kurulu üyelerinin şirket dışındaki görevlerine, bağımsız üyeleri hakkında bilgiye, toplantılara katılma durumlarına, önemli

mevzuat değişikliklerine, şirket aleyhine açılan davalara, idari ve cezai yaptırımlara, sosyal sorumluluk faaliyetleri hakkında bilgiye ve diğer bilgilere yer verilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır.

Yıllık faaliyet raporları en az 5 yıl süreyle ilgili internet sitesinde kamuya açık tutulması zorunludur. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları, genel kurul toplantılarından en az 15 gün önce ortakların incelemesine sunulur.”

5.5.6.Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu

“Yıllık faaliyet raporlarında; bu Tebliğ ekinde yer alan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanmıyor ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte ortaklığın yönetim uygulamalarında söz konusu ilkeler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamalara yer verilir. Söz konusu açıklamalarda dönem iç erişimde önemli bir değişiklik olması durumunda, ilgili değişikliğe ara dönem faaliyet raporlarında yer verilir. Kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporlarının içeriğine ve yayımlanmasına ilişkin esaslar Kurul tarafından belirlenir ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporlarının formatı Kurulca ilan edilir.”

5.6. Bağımsız Denetim ile ilgili Düzenlemeler

Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapor düzenlenmesine Bağımsız Denetim denir. Globalleşen Dünya’da işletmeler güvenilir finansal bilgiye ulaşmak için bağımsız denetimden faydalanırlar ve bu sebeple bağımsız denetim, işletmeler için vazgeçilmez bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bağımsız denetim; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmaktadır.

Ülkemizde de Sarbanes Oxley yasasına paralel olarak:

1996 yılında yürürlüğe girmiş olan ilk ve temel Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” in bazı hükümleri Sarbanes Oxley yasasına

paralel olarak Seri:X, No:19 ve Seri:X,No:21 sayılı tebliğlerle değiştirilerek yeni hükümler eklenmiştir.

SPK konuyla ilgili olarak çok kapsamlı değişiklik yaparak, 2 Kasım 2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete’ de Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19) yayınlamıştır. Bu tebliğe göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak (Süer,Kitap,2004:27).

- Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,
- İç denetim destek hizmetleri verme,
- Tahkim ve bilirkişilik yapma,
- Diğer danışmanlık hizmetlerini verme,

Faaliyetlerinde bulunamazlar.

Tebliğde, “Bağımsız Denetim Sözleşmesi” başlıklı bölümün 6. maddesinde, bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonu ile ilgili olarak yapılan değişikliğe göre; bağımsız denetim kuruluşları, sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 7 hesap dönemi için müşteri işletmenin yönetim kurulu tarafından seçilir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur. (2013 yılında bu madde SPK’nun Seri:X, No:28 no’lu tebliği ile değiştirilerek KGK düzenlemelerinde yer alan süreler ile paralel olarak yeniden düzenlenmiştir).

Aynı tebliğe “Denetimden sorumlu komiteler” ile “Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk” başlıkları altında iki madde daha eklenmiştir. Bu maddelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda, yönetim kurulunca kendi

üyeleri arasından seçilecek üyelerden oluşan denetimden sorumlu komite kurulması zorunluluğu getirildi. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmî Gazete’ de Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayınlanarak, Seri: X, No: 16 sayılı ilk tebliğ tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.

Seri: X, No: 22 sayılı bu tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.

KGK tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmî Gazete’ de “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” yayınlanmıştır.

Bu yönetmeliğin, 22. maddesinde “Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması” başlıklı hükümde denetçinin bağımsızlık ilkesi açıklanmıştır.

KGK’nın yayınladığı bu yönetmeliğin 26.maddesinde; “Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar” hükmü getirilmiştir. Bu madde ile denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar düzenlenmiştir.

KGK tarafından yayınlanan bu yönetmeliğin 22. maddesinin 3.fıkrasında; “ Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir” hükmü getirilmiş ve bağımsızlığı zedeleyen durum için” Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3. dereceye kadar (3. derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması” şeklinde açıklanmıştır.

5.6.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Seçilen Denetçiler

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirketin denetçileri (murakıplar) anonim şirketin organları arasından çıkarılmıştır.

TTK md. 397 ve 438 maddeleri kapsamında üç tür denetçiye yer verilmiştir. Bunlar;

- Bağımsız denetçi (ve bağımsız denetim kuruluşu) (397/4),
- Denetçi (397/5),
- Özel denetçi (438).

Bu çerçevede, TTK md. 397/1 'e göre Bakanlar kurulunca belirlenen denetime tabi anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Kanuna göre, denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tabloların denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamına girmeyen, bir başka deyişle bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ise TTK'nın 397. maddesinin beşinci fıkrası çerçevesinde denetime tabi olacaktır.

TTK md 400/1'e göre bağımsız denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve /veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

5.6.2. Bağımsız Denetçi Olmanın Şartları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. Maddesine göre, denetçi olarak yetkilendirileceklerin aşağıdaki şartları taşımaları gerekir.

a-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için aranan eğitim türü ve mezuniyet koşullarından birini karşılıyor olmak,

b- Meslek mensubu olması (SMMM,YMM)

c- Türkiye'de yerleşik olması,

d-Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

e-Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,

f-Denetçilik sınavında başarılı olması,

g-Adli Sicil kaydının bulunmaması,

h- Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından iptal edilmemiş olması,

ı- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması.

5.6.3. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları SPK ve BDDK'nın yayınladığı denetim tebliğlerinde açıklanmaktadır. Bunlara kaynaklık eden standart ise Uluslararası Denetim Standartlarının 240 numaralı Yanıltıcı Davalar ve Hileler standardıdır (Gökçen vd.,2006:291).

SPK'nın 16/4'üncü maddesi bağımsız denetim kuruluşları yanlış, yanıltıcı bilgi ve kanaatlerinden sorumludurlar demektir. SPK seri x : 16 sayılı tebliğnin 45. Maddesi Bağımsız Denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan genel hukuk müşavirleri mahfuz kalmak şartıyla bağımsız denetim sözleşmesini imzalayan sorumlu ortak baş denetçilerle birlikte sorumludurlar. Bu hükümler bağımsız denetim şirketinin görevini denetim standartlarına uygun davranmamaktan dolayı zarar görenler olursa hem denetlenen müşteriye hem de diğer üçüncü şahıslara karşı sorumlu olunabileceğini göstermektedir.

Ayrıca, Bağımsız Denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar (660 sayılı KHK, m.24).

5.6.4.Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler

TTK'nın 397. Maddesinin dördüncü fıkrasının vermiş olduğu yetki çerçevesinde, Bakanlar Kurulu 19.12.2012 tarihinde almış olduğu Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair karar (BDŞK) ile hangi sermaye şirketlerinin (anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) bağımsız denetime tabi olacağını belirlemiş ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Dolayısıyla, sadece anılan Bakanlar Kurulu Kararı kapsamına giren anonim şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorundadır, anılan karar kapsamına girmeyen anonim şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu söz konusu değildir. Bu noktada, 17 Kasım 2012 tarihli ve 28470 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararına göre, bağımsız denetim tabi olan anonim şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türk muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olduklarını da belirtmekte fayda vardır.

19.12.2012 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu kararında, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri ikili bir ayrıma giderek belirlemiştir.

- a- Ölçütlerine Bakılmaksızın Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler
- b- Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketler

5.6.5.Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerde Denetim

Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile bağımsız denetim kapsamına giren anonim şirketler, TTK'nın md.397/4 uyarınca; bağımsız denetim kapsamı dışında kalanları ise md.397/5 uyarınca denetime tabi olacaktır.

Bu maddenin (397/6). altıncı fıkrasında ise “Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.” denilmiştir.

5.7. Bağımsız Denetimde Rotasyon ile ilgili Düzenlemeler

KGK'nın yayınladığı “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” nin, “Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar” başlıklı 26. maddesinde; “Üç yıl geçmedikçe, denetim kuruluşları son 10 yılda 7 yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son 7 yılda 5 yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler” hükmü getirilmiştir.

5.8. Etik ile ilgili Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetçiler için Meslek Etik Yasası'nı çıkarmıştır. Bu yasaya göre uyulması gereken kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, etik çatışmalarının engellenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmamasıdır. Türkiye’de ise, IFAC tarafından yayınlanan “Uluslararası Denetim Standartları” ile uyumlu olacak şekilde meslek etiği kuralları, Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, SM, SMM ve YMM’lerin Çalışma ve Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik’te ve SPK tebliğinde düzenlenmiştir. Seri: X No: 22 No.lu Sermaye Piyasası Tebliği’ne göre mesleki etik ilkeleri bağımsızlık, mesleki şüphecilik, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olmak üzere belirtilmiştir.

5.9. Muhasebe Standartları ile ilgili Düzenlemeler

Ülkemizde, ilk kez Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları IASB ile yapılan telif anlaşması kapsamında çevirisi yapılarak bu standartlara tam uyumlu Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları 2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından Resmî Gazetede ilk kez yayınlanmaya başlamıştır.

Ülkemizdeki işletmelerin bu standartları uygulaması ile uluslararası düzeyde bu standartları uygulayan Batı ülkeleri ve diğer büyük ülkelerle muhasebe uygulamalarında

tekdüzelik sağlanmış ve üretilen finansal bilgiler arasındaki farklılıklar ortadan kaldırılmış olmaktadır.

5.10. Türkiye Denetim Standartları ile ilgili Düzenlemeler

Her denetçinin ve denetim şirketinin mesleğini icra ederken uyması gereken minimum unsurlar vardır, bunlara denetim standartları denilmektedir. Bu standartların oluşması uluslararası bir konumdadır. Bunlardan en önemli uluslararası kurumlar AICPA ve IFAC' dır.

Türkiye' de oluşturulmaya çalışılan ve Türk Ticaret Kanunu ile zorunlu bir referans olarak kabul edilen denetim standartları IFAC tarafından yayınlanmakta ve ülkeler bu standartları ya aynen almaktadırlar veya özüne sadık kalmak kaydıyla çok düşük düzeyde modifiyeler ile kendi ülkelerine uygulamaktadırlar (Kaval, Karapınar vd.,2015:14),

Türkiye'de, güvence hizmetleri, önce 12.06.2006 ve 26196 mükerrer sayılı Resmî Gazete' de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri :X, No: 22) yer alan Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporları ile düzenlenmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlama yetkisi çerçevesinde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da belirtildiği üzere, 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

6. Anonim Şirketlerin Devlet Tarafından Denetlenmesi

Anonim şirketlerin TTK kapsamındaki işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenecektir. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetim e tabi işlemleranın Bakanlıkça hazırlanan "Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik (TŞDY) düzenlenmiştir. (TTK, m.210/f.1)

6.1. Bakanlık Denetiminin Amacı:

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na yapılacak denetimin amacı; anonim şirketlerin Kanuna (TTK) ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygun işlem yapmalarını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, Bakanlıkça anonim şirketlerinin kuruluşundan sona ermesine kadar gerçekleşen tüm işlemlerinin Kanuna ve Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere uygunluğu denetlenir, uygunsuzlukların giderilmesi için rehberlik edilir, cezai sorumluluğu tespit edilenler yetkili makamlara, hukuki sorumluluğu tespit edilenler de genel kurul gündemine alınıp görüşülmek üzere şirketin yönetim kuruluna bildirilir ve uygulamada ortaya çıkaran aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirler alınır (TŞDY,m.4).

6.2. Bakanlık Denetimine Tabi İşlemler

Anonim şirketlerin, Bakanlığın denetimine konu işlemleri aşağıda gösterilmiştir (Altaş, 2016, s.448)

- a- Kuruluş işlemleri
- b- Ticaret siciline tescil ve ilan işlemleri,
- c- Ticaret unvanına ve işletme adına ilişkin işlemler
- ç- Ticari defterlere ilişkin işlemler,
- d-Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri,
- e-Şirketler topluluğuna, bağlılığa ve hakimiyete ilişkin işlemler
- f-Genel kurulun çağrılmasına, toplanmasına, karar almasına, görevlerine ve yetkilerine ilişkin işlemler
- g-Yönetim kurulunun oluşumuna, toplanmasına, karar almasına, sorumluluğuna, görev ve yetkilerine yönelik işlemler,
- ğ- Denetçinin seçilmesine ilişkin işlemler,
- h-Şirket esas sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin işlemler,
- ı- Para ve sermaye koyma borcuna ilişkin işlemler,

- i-Menkul kıymet işlemleri,
- j-Sermayenin artırılması, azaltılması ve tamamlanması işlemleri,
- k-Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler,
- l-Kar, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler,
- m-Elektronik ve bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin işlemler,
- n-Sona erme ve tasfiyeye yönelik işlemler,
- o-Kanuna dayanılarak çıkarılan düzenleyici işlemlere konu işlemler.

6.3. Bakanlık Denetimi Sonucu Düzenlenecek Denetim Raporları

Gümrük ve Ticaret bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan denetimler sonucunda aşağıdaki raporlar düzenlenir (TŞDY, M.9/1):

- Teftiş Raporu,
- Soruşturma Raporu,
- İnceleme Raporu.

6.4. Anonim Şirketlerin Bakanlık Denetimine İlişkin Yükümlülükleri

Ayrıca, anonim şirketlerin, kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğu Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanlarınca tespit edilmesi halinde Bakanlıkça fesih davası açılabilmesi için İnceleme Raporu düzenlenir (TŞDY.m.9/3).

Denetim elemanlarınca istenilen defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgilerin belirlenen sürede verilmemesi veya eksik verilmesi ya da denetim elemanlarının görevlerini yapmalarının engellenmesi halinde bu fiillerden sorumlu olanlar denetim elemanlarınca yazılı olarak uyarılır. Uyarı yazısında verilen süre içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin Kanununun 562'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca cezai sorumluluk gerektirdiği belirtilir. Söz konusu yazıyı tebellüğ etmekten kaçınan veya uyarı yazısına rağmen verilen süre içinde

yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında ise kamu adına soruşturma ve kovuşturma yapılması için Soruşturma Raporu düzenlenir (TŞDY, m.10/3), (Altaş,2016:450-451).

7. Türkiye’de Muhasebe Mesleği İle İlgili İlk ve Temel Yasal Düzenleme

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu, muhasebe mesleğinin hukuki temelini oluşturmaktadır.

Muhasebe Meslek Kanunu’nun amacı, “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililere ve resmi birimlere tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere mesleğe yasal unvan kazandırmak” ve örgütlenmesini sağlamaktır.

İşletmelerde “faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak ve kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu işletme ile ilgililere tarafsız bir şekilde sunmak görevlerini yerine getiren, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusu ile hareket eden ve bu kapsamda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2/A ve 2/B maddelerinde yazılı işlemleri yapan, aynı kanunun 4,5 ve 9. maddelerinde belirtilen genel ve özel şartları taşıyanlara, bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara Muhasebe Meslek Mensubu denilmektedir.

Kanunda meslek mensupları üç grupta incelenmiştir:

Serbest Muhasebeci (SM)

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

Yeminli Mali Müşavir (YMM)

2008 yılında yapılan değişiklik ile Serbest Muhasebeci (SM) ünvanı kaldırılmıştır.

Yasal düzenleme çerçevesinde, muhasebe meslek mensupları günümüzde iki gruba ayrılmaktadır”. Bunların yasal ünvanları;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir (SMMM ve YMM) dir.

Meslek kanununun 2.maddesinde “Mesleğin Konusu” belirlenmiştir.

“A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince,

Defterlerini tutmak, bilanço , kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat

Ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim

Yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir.

B) Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu ve Sorumlulukları:

Bilindiği üzere Yeminli Mali Müşavirler mükelleflerin vergi matrahları ile ilgili konularda tasdik işlemlerini yaparak Maliye Bakanlığına mükelleflerin vergi matrahları ile ilgili olarak teminat vermektedirler.

3568 sayılı kanunun (2/B) maddesinde Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat

ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

b) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

c) Kanununun 12.maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. (Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek)

d) Ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin doğru hesaplandığını kontrol etmek, zamanında bildirilip bildirilmediğini araştırmak.

e) KDV iadesi alınırken gerekli olan araştırmaları yaparak güvenilirliği sağlamak.

Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda haksız vergi iadesine neden oldukları belirlenirse Sayıştay'a karşı sorumlu olacaklardır. Bu konuda belgelerin doğruluğunu araştırarak gerçeklere göre rapor düzenlemek yeminli mali müşavirlerin görevlerinin arasındadır.

Gerçeğe aykırı rapor düzenleyen yeminli mali müşavirle iadeye yardımcı olan sayman ile sorumlu tutulacaktır

Yeminli mali müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

3568 sayılı meslek kanununun Yasaklar başlıklı 45. maddesinde;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu unvanlarla, Yeminli Mali Müşavirler ise bu unvan ve yetkisiyle; 2.madde de yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3.dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine

bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Yasanın 12/4'üncü maddesine göre; Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdikun uygunluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikun doğru olmaması halinde, tasdikun kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyana uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükelleflerle birlikte müşteriler müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler tasdik raporunda yaptığı tasdiklerin kapsamını yani hangi denetim tekniklerini, hangi usul ve hesap incelemelerinde bulunduğunu açıklayacaktır.

Yeminli Mali Müşavirler özellikle tanım, tasdik ve katma değer vergisi iadesine ilişkin tasdiklerde kullanılan belge ve faturaların gerçekliği ve bu belgelerde gösterilen KDV'nin vergi dairelerine yatırıldığına ilişkin olarak karşıt inceleme yapma zorunluluğu başlamıştır. Herhangi bir malın fiilen işletmeye giriş olan ve bu fatura üzerinde gösterilen KDV'nin vergi dairelerine ödendiğine ilişkin araştırma yapmak zorundadır. Ancak zamanla vergi ve idare mahkemeleri YMM'lerin bilgi vermek zorunda olmadıklarına kanaat getirmiş ve bu devamlı bir hal almıştır. Bunun sonucu olarak YMM'ler mükelleflerinin aldıkları faturaların doğruluğunu ve bu malın işletmeye girdiğini araştırmak koşuluyla sorumluluktan kurtulabilmektedirler.

8. Türkiye' de Meydan Gelen Denetim Alanındaki Alınan Tedbirlerin Değerlendirilmesi

Globalleşme sürecinde Ülkemizde muhasebe alanında meydan gelen reform niteliğindeki yeniliklerin işletmelerimize, muhasebe mesleğine ve mensuplarına biçim, öz ve kapsamlarına yönelik etkileri bulunmaktadır.

Ancak, Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına ve denetime en büyük etki, 2012 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu halka açık olsun olmasın tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK ve KGK tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu TMS/TFRS'larına uymaları zorunluluğunun getirilmesiyle ortaya çıkmıştır.

- Sermaye şirketlerinde denetim organının kaldırılması,
- Denetim ve denetçi kavramının değişmesi,
- İç denetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanması,

Reform niteliğindeki yenilikler, ulusal ve uluslararası piyasalarda güveni sağlayacak ve Türkiye'ye yeni bir görünüş kazandıracak büyüklükte ve niteliktedir.

9. Sonuç

İşletmelerde yaşanan muhasebe skandallarının önlenmesinde denetim araç olarak kullanılabilir. Bu muhasebe skandallarının önlenmesi denetimin etkin olarak kullanılması ve denetim şartlarının yerine getirilmesine bağlıdır. Finansal raporlama sürecini güvence altına almak için dürüst yöneticilere, yeterli bilgilerle donanmış denetçilere ve yeterli tekniğe sahip kullanıcılara ihtiyaç duyulmaktadır.

Enron olayı değerlendirildiğinde, finansal tabloların, işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi ve denetim şirketinin bunu göz ardı etmesi, yasal düzenlemelerdeki eksiklikler ve/veya boşluklardan kaynaklanmıştır. Olayın gerçekleşmesinden sonra bu eksiklik ve boşlukları gidermeye yönelik olarak önce ABD'de, AB' de ve Türkiye de gerekli hukuki düzenlemeler yapılmıştır ve güncellemelerle süreklilik sağlanarak global Dünya'nın ihtiyaçlarına uygun cevap verebilecek şekilde hukuki yapı, temel esaslar değiştirilmeden uygulanmaktadır.

10. Kaynakça

- Altaş, S. (2016). Anonim Şirketler. 7.Baskı, Seçkin Yayınevi Yayınları, Ankara.
- Atmaca, M. (2012).” Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14(1).
- Cantekinler, M., (2013). “Sarbanes –Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, Activeline, Ocak.
- Çelik, A. (2003). İş Dünyasının Denetimden Beklentileri, 17. Muhasebe Kongresi, TÜRMOD Yayınları, İstanbul.
- Çıtak,.N., (2009). Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe, Türkmen Kitabevi Yayınları, (1.Baskı), sayı .14-17.

- Dinç, Y.ve Cengiz, S.(2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği” Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı: 5(1).
- Erol, M.(2005): Muhasebe Skandalları ve Kurumsal Yönetim, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı:20,İstanbul.
- Gürbüz, G. , Çakıcı, C., Ataman, B. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul.
- <http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron-hikayesi-belgeseli.html>, Erişim Tarihi: 15.12.2021.
- <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html>, Erişim Tarihi:15.12.2021.
- Kaval, H., Karapınar, A., vd. (2015) Türkiye Denetim Standartları, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Süer, A. Z. (2004). “Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası Ve Getirdikleri”, İSMMMO Yayınları, Nadir Kitabevi. İstanbul.
- Türmob, (2002). “ABD’de Denetim Mesleği Mercek Altında “, Bilanço Dergisi, Sayı:64, Şubat.
- Türmob. (2002). “Sarbanes-Oxley Yasası”, Bilanço Dergisi, Sayı:74, Aralık.
- Uzay, Ş. (2009). 21. yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:67, İstanbul.
- Wolcker, P. A. (2002). “Accounting, Accountants, and Accountability in an Integrated World Economy”, World Congress of Accountants Hong Kong November.
- Young, M. R. (2002) Accounting Irregularities and Financial Fraud: A Corporate Governan Guide, Second Edition, Newyork.

-- Yasa, Tebliğ ve Yönetmelikler:

- EPDK, “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”, 03.10. 2003 tarih ve 25248 sayılı Resmî Gazete.
- Hazine Müsteşarlığı, “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, 12.07. 2008 tarih ve 26934 sayılı Resmî Gazete.
- KGK. “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.
- KGK “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:30”. 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmî Gazete.
- SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” 1996, Seri: X, No:16.

- KGK, “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmî Gazete.
- SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No: 19, 02 .11. 2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete,
- SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No: 22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmî Gazete.
- SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri: X, No:28,28.06.2013 tarih ve 28691 sayılı Resmî Gazete.
- SPK. “II-17.1) Kurumsal Yönetim Tebliği”, 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmî Gazete
- TŞDY, Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik.
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989).
- 6102 sayılı Yeni “Türk Ticaret Yasası”.