

# Avrupa'da Bağımsız Denetimde Mevzuat Açısından Gelişmeler ve Türkiye Yansımaları

## Özet

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüşe varmak, bu görüşü ilgi duyan taraflarla paylaşmaktır. Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir. Çoklu paydaşlı, karmaşık ilişkilerin ve çok ulusluluğun hâkim olduğu iş dünyasında bu amaç daha büyük önem kazanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen fayda, denetim hizmetinin etkin olmasıyla sağlanabilir. Özellikle 2000'li yıllarda görülen şirket yolsuzlukları ve yapılan denetim hataları, yatırımcıların güvenini sarsmıştır. Bu durum bağımsız denetim fonksiyonunun yeniden gözden geçirilmesi ile sonuçlanmıştır. Sarbanes Oxley Yasası ve Avrupa Birliği mevzuat düzenlemeleri bu durumun zarurî sonucu olmuştur. Türkiye de, zaten birbirine giderek yaklaşan bu iki mevzuat ve uygulamanın arasında muhasebe ve denetim kurumlarını yeniden düzenlemeye başlamıştır. Bu aşamada Türkiye'nin üzerine düşen görev, mevzuatı takip ederken oluşturulan organların bağımsızlık ve şeffaflığının ön plânda tutulması, siyasî erkten bağımsız bir yapılanmanın korunmasıdır.

**Anahtar Kelimeler:** *bağımsız denetim, mevzuat, Avrupa, Türkiye*

## Developments in the Legislation of External Audit in Europe and Its Reflections in Turkey

### Abstract

The main purpose of external (statutory) auditing is reaching a conclusion about the reliability of financial statements and sharing this opinion with the interested parties. Financial statements are required to be understandable, relevant, reliable, comparable, and timely to enable the decision takers utilize the information transmitted rapidly and in the best way. This purpose gains importance in business world, which is characterized by numerous stakeholders, complex relations and multinationals. The anticipated benefit of the audit of financial statements can be utilized when auditing service is efficient. Specifically corporate corruptions and audit failures observed in 2000s had shaken the investors' trust. This ended up with the revision of the auditing function. Sarbanes-Oxley Act and European Union legislation became the imperative of this situation. Turkey had started reorganizing her accounting and auditing bodies as well, according to these two legislations and practices, which gradually become closer. At this level, the mission of Turkey is to place the independency and transparency of newly established bodies forefront and to guard the structuring from political will.

**Keywords:** *external auditing, legislation, Europe, Turkey*

**Kıymet TUNCA ÇALİYURT<sup>1</sup>**  
**İffet GÖRKEY KESİMLİ<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Prof. Dr., Trakya Üniversitesi  
İİBF, [kiymet1442@yahoo.com](mailto:kiymet1442@yahoo.com)

<sup>2</sup> Öğr. Gör., Kırklareli Üniversitesi  
Lüleburgaz MYO,  
[ifkesimli@gmail.com](mailto:ifkesimli@gmail.com)

## Giriş

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe varmak, bu görüşü ilgi duyan taraflarla paylaşmaktır. Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

İfade edilen bu amaç, çoklu paydaşlı, karmaşık ilişkilerin ve çok ulusluluğun hâkim olduğu iş dünyasında daha büyük önem kazanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen fayda, denetim hizmetinin etkin olmasıyla sağlanabilir. Denetim mesleğinin geleceği, bağımsız denetimin algılanan değerinin yanı sıra, bağımsız denetimin kalitesi ve etkililiğiyle doğrudan ilişkilidir. Etkililik teriminin İngilizce karşılığı 'effectiveness' olup, kaynakları en iyi şekilde değerlendirerek mümkün olan en iyi sonucun alınması anlamını taşımaktadır.

Şirket yolsuzlukları, yapılan denetim hataları, zafırlar ve bunların yol açtığı iflâslarla, yatırımcının güveninin sarsılması, ülkelerin ekonomilerinin ve finansal yapılarının hasar görmüş olması, bağımsız denetimin önemini artırmış, bağımsız denetim kuruluşlarının yeniden yapılanmalarını gerekli kılmıştır. Yalnızca 2002 yılı içerisinde dünyada 24 önemli muhasebe skandalı manşetlere taşınmıştır. 2001 yılında patlak veren Enron Skandalı bir dönüm noktası teşkil etmiştir. Türkiye'de yaşanan yolsuzlukların boyutunun incelenmesi, verilerin azlığı nedeniyle neredeyse olanaksız olduğundan, denetim firmalarının varsa yolsuzluklardaki paylarının ölçülmesi de mümkün görünmemektedir.

Yaşanan yolsuzluklar ve bunların yarattığı yıkımlar, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Sarbanes-Oxley Yasası'nın ivedilikle hazırlanmasına neden olmuştur. Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte iç kontrolün etkinliğinin onaylanması zorunluluğu getirilmiş, danışmanlık hizmeti veren denetçinin, bu hizmete ilâveten, aynı müşteriye bir de bağımsız denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır. Anılan yasa ile birlikte ABD'de halka açık şirketlerin denetimiyle ilgili düzenleme yetkisi, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünden (*American Institute of CPAs - AICPA*) alınarak, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim

Kuruluna (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) verilmiştir. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*), halka açık şirketlerin denetimine ilişkin çalışmaları teftiş etmektedir. Bu durum meslektaş gözüyle inceleme bağlamında değerlendirilebilir.

Sarbanes Oxley Yasası yalnızca ABD denetim piyasasını değil, aynı zamanda Avrupa Birliği (AB) ülkelerini de etkilemiştir. Bunun öne çıkan nedenlerinden biri, AB üye ülkeleri menşeli şirketlerin Amerikan borsalarında işlem görmesi, bu nedenle ABD mevzuatına tabi olma zorunluluğudur. Zaten özünde, üye ülkeler arasındaki ticaret duvarlarını kaldırmak bulunan AB, hem üye ülkeler nezdinde hem de ABD ile bütünleşebilmek açısından mevzuatında gerekli değişiklikleri yapma gereksinimi duymuştur. Türkiye de özünde AB mevzuatına uymakla beraber, ABD uygulamalarını da benimsemekte ve iş birliği yapmaktadır.

## 1. Denetimin Tanımı

Oxford Üniversitesi Yayınlarından 1977 yılında çıkan Oxford sözlüğünde denetim, hesapların düzenli olduğunun anlaşılması amacıyla yapılan resmi inceleme olarak tanımlanmıştır. Aynı sözlüğün günümüz versiyonunda ise denetimin tanımı, işletmenin ve malî kayıtların doğruluk ve gerçeklik açısından incelenmesi olarak geliştirilmiştir. The-saurus sözlüğüne göre denetim 'muhasebe prosedürlerinin ve kayıtlarının eğitimli bir muhasebeci ya da Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM) tarafından incelenmesidir' şeklinde tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre ise denetim, tecimsel, yani ticarî kuruluşlara ilişkin sayışımaların, diğer bir deyişle hesapların düzeninde olup olmadığı, yasalara, tüzük ve yönetmeliklere uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler, olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlara tarafsızlık ve bağımsızlık benzeri özellikleri de ekleyerek zenginleştiren çok sayıda sözlük tanımı ilâve edilebilir.

Denetimin rolünü ve işlevini araştırmak, araştırma projeleri için önerilerde bulunmak, kanıta ilişkin sorunları incelemek ve muhasebecilerin denetime bakış açılarının durum saptamasını yapmak üzere ABD'de oluşturulmuş olan komitenin, 1969-1971 yılları arasında gerçekleştirdiği çalışmaların ra-

porları Accounting Review dergisinde 1972'de ilâve bir sayıda yayınlanmıştır. Buna göre denetim; iktisâdi işlem ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden oluşturulmuş kriterlere ne derece uyumlu olduğuna dair kanıtların, sistematik ve tarafsız bir şekilde elde edilip, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesi süreci olarak tanımlanmıştır (Committee on Basic Auditing Concepts, 1969–71, 1972: 18).

Enron Skandalı sonrasında görülen ihtiyaç üzerine çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (2002) çerçevesinde denetim; halka açık bir şirketin malî tablolarının, bağımsız denetim firması tarafından, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*) ya da Sermaye Piyasası Kurulu (*Securities and Exchange Commission - SEC*) mevzuat ve kurallarına uyumlu biçimde incelenmesi ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi olarak tanımlanmıştır (United States House of Representatives, 2011). Bağımsız denetim, denetçi tarafından gerçekleştirilir. Denetçi; PCAOB'e kayıtlı bir Certified Public Accountant (CPA) firması veya kendi adına çalışan bir CPA olabilir (<http://pcaobus.org/> 16.01.2015).

28509 sayı ve 26 Aralık 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. Maddesine göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen kişilerdir. AB tanımı ile yasal denetim; yıllık hesapların veya konsolide hesapların, AB'nin hâlihazırda var olan mevzuatına uygun olarak denetlenmesi olarak tanımlanmıştır (2006/43/EC).

## 2. Avrupa Birliği'nde Bağımsız Denetim Mevzuatı

Avrupa'da bağımsız denetim mevzuatı 78/660/EEC, 83/349/EEC, 84/253/EEC, 2006/43/EC ve 2014/56/EU yönergeleri vasıtasıyla düzenlenmiştir. AB'nin yönergeler vasıtasıyla muhasebe ve denetim konularını düzenlemede temel amacı, üye ülkelerde uygulamada birliğin sağlanması, yatırımcı ve ilgili paydaşların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin temin edilmesidir.

Yönerge 78/660/EEC; belirli şirket türleri için yıllık hesapları düzenlemekte ve 4. Yönerge olarak adlandırılmaktadır. Yönerge 83/349/EEC; 7. Yönerge olarak anılmakta ve konsolide hesapları düzenlemektedir. Yönerge 86/635/EEC; bankalar ve diğer finansal kuruluşların yıllık hesaplarını ve konsolide hesaplarını düzenlemektedir. Sigorta kuruluşlarının yıllık hesaplarını ve konsolide hesaplarını düzenleyen Yönerge 91/674/EEC; yıllık hesaplarını ve konsolide hesapların, bunları denetlemeye yetkili yasal denetçi veya denetçiler tarafından denetlenmesini öngörmektedir. Yasal denetimleri yürütebilecek olan denetçilerin onaylanma şartları 8. Yönerge, Yönerge 84/253/EEC ile açıklığa kavuşturulmuştur. AB üye ülkeleri arasında yasal denetime bakış açısında uyumdan yoksunluk, Komisyon'un 1998 yılında üye ülkeler ve muhasebe mesleği ile daha fazla iş birliği yapması hedeflenen Denetim Komitesinin oluşturulmasını önermesine yol açmıştır. Anılan komitenin çalışmaları doğrultusunda Komisyon; 15 Kasım 2000'de AB'de yasal denetimin kalitesine güvence verilmesi ve minimum gereklilikler hakkında bir Tavsiye yayınlamıştır. Bunu, 2002'de yasal denetimde bağımsızlık ve buna ilişkin temel prensipler seti takip etmiştir (<http://eur-lex.europa.eu/legal>, 2015).

AB'nin 2000 yılında aldığı bir karar uyarınca, 2005 yılı başından itibaren, AB üye ülkelerinde borsaya kayıtlı işletmelerin finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çerçevesinde hazırlaması gerekmektedir. Tutarlı ve şeffaf hâle gelmesi hedeflenen finansal tabloların denetiminin daha sağlıklı ve kolay hâle gelmesi; dolayısıyla, denetimin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliğinin artması ana hedefdir (Çalışkan, 2006: 57).

Yönergede aksi yer almadıkça, üye ülkelerin yasal denetim gerekliliklerini daha katılaştırmalarına

olanak tanıyan Yönerge 2006/43/EC; yıllık veya konsolide hesapların yasal denetimi ile ilgili kuralları belirlemekte ve 8. Yönerge'yi yürürlükten kaldırmaktadır.

Denetimde kamu gözetimini getiren bu Yönerge ile denetim komiteleri, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim firmalarında şeffaflık, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile uluslararası denetim standartlarına uyum konularında da düzenlemeler yapılması sağlanmıştır.

AB ülkelerinde kamunun bağımsız denetçileri ve denetim firmalarını gözetimi (Directive 2014/56/EU, Article 18, 2014); (1) bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının yetkilendirilmesini ve kaydını, (2) meslek etiği, denetim firmalarının içsel kalite kontrolü ve denetimle alakalı standartların benimsenmesini (3) sürekli eğitimi ve kalite güvence sistemlerini (4) bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının soruşturulmasını ve cezai yaptırımları kapsamaktadır.

AB Komisyonu'nun 6 Mayıs 2008 tarihli tavsiyesinde, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) denetimi gerçekleştiren denetçi ve bağımsız denetim firmalarının, dışsal kalite güvencesi almasının önemine dikkat çekilmiştir. Komisyon'a göre; dışsal kalite güvencesi, yayınlanan malî tabloların inanırılığını artırmanın yanı sıra, paydaşların, yatırımcıların, kreditorlerin ve ilgili diğer tarafların daha iyi korunmalarını sağlar. Dışsal kalite güvencesi, bağımsız denetim ve muhasebe mesleğinden tamamen bağımsız ve objektif olmalıdır. Bağımsız denetimin kalitesi söz konusu olduğunda, Komisyon, Yönerge 2006/43/EC Madde 43'e atıfta bulunarak, üye ülkelerde bağımsız kamu gözetimine vurgu yapmaktadır (2008/362/EC).

AB Komisyonu, bağımsız kamu gözetimi organınca gerçekleştirilecek teftişlerin kapsamını (a) denetim firmasının dahili kalite kontrolü sisteminin değerlendirilmesi (b) dahili kalite kontrolü sisteminin etkililiğinin onaylanabilmesi amacıyla, KAYİK denetimlerine ait denetim dosyalarının gözden geçirilmesi ve uygun uyum testlerinin yapılması (c) a ve b maddelerine ilişkin teftiş bulgularının ışığında, Yönerge 2006/43/EC Madde 40'a göre denetim firması/denetçi tarafından yayınlanan en son Şeffaflık Raporu içeriğinin değerlendirilmesi olarak tanımlamaktadır (2008/362/EC).

### 3. AB Bağımsız Denetim Mevzuatındaki Gelişmelerin Türkiye Yansımaları

Türkiye'de bağımsız denetim, 1987 yılından itibaren Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından düzenlenmeye başlamıştır. Yaklaşık 19 yıllık bir sürecin ardından 2006 yılında yine SPK tarafından yayınlanan bir tebliğ ile bağımsız denetim düzenlenmeye devam edilmiştir. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile büyük ölçüde uyumludur. Ayrıca, 2013 yılında Tebliğ'in ilgili maddeleri, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu hâle getirilmiştir. Ancak, Tebliğ'in 2-34. Kısımları, Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) yayımı KGK tarafından tamamlanmadığından, yürürlükte kalmıştır (SPK, 11.04.2014). SPK tarafından halihazırda yürütülen kalite kontrol çalışmalarında, Tebliğ'in esas olarak alınmasına devam edilmektedir.

SPK tarafından 1987 yılından itibaren düzenlenmiş olan ve borsa şirketleri açısından hâlâ geçerli mevzuatın yanı sıra, 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yayımlanmasıyla bağımsız denetim yeni düzenlemelere sahne olmuştur. Hâlihazırda bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu bulunan şirketlere ilâve olarak, çok sayıda yeni şirketin ve özellikle küçük ve orta ölçekli şirketlerin bağımsız denetim kapsamına alınması yasada öngörülmüştür.

Bağımsız denetim konusu, 6102 sayılı TTK'nın üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Kanun'da tanımlandığı şekliyle *denetim*, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

6102 sayılı Kanun, 13.02.2011 tarihinde yayımlanmış olmakla beraber, anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin maddeleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. *Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 6335 Kanun Numarasıyla, 29.06.2012 tarihinde yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı Kanun, KGK'nin kurul-

masına kadar geçecek olan süre boyunca, bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerin ne şekilde devam edeceğini de içermektedir. Buna göre KGK kuruluncaya kadar TDS'lerin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve ilişkili bir kurul tarafından UDS'lerle uyumlu olarak belirle-

neceği, Geçici Madde 2 ile düzenlenmiştir. KGK kuruluncaya kadar denetçilerin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği de Geçici Madde 3 ile düzenlenmiştir (www.resmigazete.gov.tr, 03.08.2011). TTK'nin denetimle ilgili maddeleri aşağıda tabloda özet olarak ele alınmaktadır.

### Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetimle İlgili Maddeler

Madde No.	TTK Kanun Maddesi
<b>Madde 397</b>	<b>Genel Olarak Denetleme</b>
	Denetime tabi olan anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, KGK tarafından yayımlanan UDS'lerle uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre, denetçi tarafından denetlenir.
	Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.
	Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolarla yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.
	Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse; finansal tablolarla, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere, denetçi görüşünde de yer verilir.
	Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) öngördüğü ölçüde iç denetimin, verilen raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, TMS'lere, Kanun'a ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK'nin belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle, etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir
<b>Madde 515</b>	<b>Dürüst Resim İlkesi</b>
	Anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'lere 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 aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun, bu madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.
<b>Madde 398</b>	<b>Denetlemenin Konusu ve Kapsamı</b>
	Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, dürüst resim ilkesi anlamında inceler. Konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu kanunun ilgili hükümlerine uygun olarak denetlenmişse, ya da merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin Kanun'un öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması hâlinde denetçi bu şirketleri incelemeyebilir.
	Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için Kanun'da öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar.

Madde No.	TTK Kanun Maddesi
<b>Madde 399</b>	<b>Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşmenin Feshi</b>
	Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilân eder. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.
	Denetçiden denetleme görevi; başka bir denetçi atanmışsa ya da yönetim kurulunun veya sermayenin yüzde onunu oluşturan pay sahiplerinin—halka açık şirketlerde ise esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin—istemi üzerine, ilgililer ve seçilmiş denetçi dinlenerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.
	Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilânından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkra gösterilen mahkemece atanır.
	Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi reddetmesi, sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, hükümsüz olması, denetçinin kanunî sebeplerle, herhangi başka bir nedenle görevini yerine getirememesi, görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.
	Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirkette sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma, haklı sebep sayılmaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi, yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar rapor hâline getirilerek genel kurula verilir. Denetçinin, fesih ihbarında bulunması durumunda, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

Madde No.	TTK Kanun Maddesi
<b>Madde 400</b>	<b>Denetçi Olabilecekler</b>
	Kanuna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları ve bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir
	<p>Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi/kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda sayılan kişilerden biri:</p> <p>(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,</p> <p>(b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,</p> <p>(c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ bir tüzel kişinin,</li> <li>▪ bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi,</li> <li>▪ yönetim kurulu üyesi,</li> <li>▪ yöneticisi veya</li> <li>▪ sahibiyse ya da</li> <li>▪ bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut</li> <li>▪ denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,</li> </ul> <p>(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,</p> <p>(e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,</p> <p>(f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,</p> <p>(g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,</p> <p>(h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.</p>
	On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe, denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu süreleri kısaltmaya yetkilidir. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Madde No.	TTK Kanun Maddesi
<b>Madde 401</b>	<b>İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı</b>
	Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar. Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yıllık denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi, öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi yetkilerini yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.
	Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır.
<b>Madde 402</b>	<b>Denetim Raporu</b>
	Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Bundan başka; ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.
	Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.
	Denetim raporunun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı ve yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap plânına uygun tutulup tutulmadığı, TMS'ler çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı belirtilir. Denetim çerçevesinde, Kanun'un 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.



Madde No.	TTK Kanun Maddesi
<b>Madde 403</b>	<b>Görüş Yazıları</b>
	Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398'inci madde ve TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin/topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.
	Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular açısından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına; aksi durumda yani sorumluluğunu gerektirecek bir neden varsa, buna işaret edilir. Görüş, Kurum'un (KGK) belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır. Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlanmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlanmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.
	Şirket defterlerinde, denetlemenin ilgili hükümlere uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. <b>Kaçınma</b> olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.
	<b>Olumsuz görüş</b> yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. <b>Sınırlı olumlu görüş</b> verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar:
<b>Madde 404</b>	<b>Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu</b>
	Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlâl edenler, şirkete ve zarar verdikleri takdirde, bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise, sorumluluk müteselsildir. Bu yükümün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama, denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.
	Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde, sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler, rapor tarihinden başlayarak beş yılda zaman aşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zaman aşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zaman aşımı uygulanır. Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.
<b>Madde 405</b>	<b>Şirket ile Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları</b>
	Şirketle denetçi arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.

#### 4. Kamu Gözetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 26 Eylül 2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılmış, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmî Gazetenin 28103 numaralı sayısında yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. KGK'nin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir ([www.kgk.gov.tr/content\\_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html), 03.03.2012):

- uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak,
- bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- bağımsız denetim standartlarını belirlemek,
- bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve faaliyetlerini denetlemek ve
- bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak.

Esas itibarıyla KGK, AB yönergelerinde kamu gözetim kurulları için tanımlanan görevleri benimsemiştir.

Başbakanlıkla ilişkili olan KGK, kamu tüzel kişiliğine ve idarî özerkliğe sahip olup dokuz üyeden oluşan, görevini yaparken bağımsız olan bir kuruldur ve başkanlıktan oluşur. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi, KGK'nin kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez. KGK başkanı ve üyeleri, kurumdaki resmi görevlerinin dışında bilimsel amaçlı ders ve konferans gibi etkinlikler hariç, resmi veya özel hiçbir görev alamaz, serbest meslek faaliyetinde bulunamaz. Ayrıca, KGK'nin düzenlemek ve denetlemekle yetkili olduğu sektör veya alanla ilgili ortaklıklarda pay sahibi olamaz, hakemlik ve bilirkişilik yapamaz ve ticaretle uğraşamazlar. KGK'nin gelirleri; Hazine yardımı, muhasebe ve denetim standartlarının telif hakları ve diğer gelirlerden oluşur ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr), Resmî Gazete, s. 28103: KHK 660).

Günümüzde bazı yasal çevrelerce, denetim firmalarından kurumsal yönetime ilişkin bilgilendirme yapmaları istenmektedir. Bazı denetim firmaları

yönetişime ilişkin açıklamalarını hâlihazırda gönüllü olarak yapmaktadır. Francis (2011: 140) gibi akademisyenler, muhasebe firmalarının kamuya raporlama yapmasının ve faaliyetleri konusunda şeffaf olmalarının faydalı olacağını ifade etmektedir. Yönetişimde şeffaflığa ilişkin düzenlemelere örnekler aşağıda verilmiştir (IOSCO Consultation Report, Eylül 2009: 6):

1. AB Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi ve 2006/43/EC; yaygın adıyla 8th Company Law,
2. Japon Düzeltilmiş Muhasebe Meslek Yasası 1948; bilinen adıyla Japan CPA Act,
3. Kanada Hesap Verilebilirlik Kurulu (*Canadian Public Accountability Board* - CPAB) Kural 212,
4. ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (*Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB) Kayıtlı Kamu Muhasebe Firmaları için Periyodik Raporlama hakkında kurallar,
5. Hazine Bakanlığı Tavsiye Komitesi tarafından denetim mesleği üzerine hazırlanan kurallar.

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütünün (*International Organization of Securities Commissions* - IOSCO) çalışmasına katkıda bulunmak amacıyla Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (*Fédération des Experts comptables Européens* - FEE) - adına van Damme tarafından kaleme alınan yorumda, kamu gözetiminin denetim kalitesi üzerindeki önemli bir etken olduğu vurgulanmıştır (Damme, IOSCO Danışma Raporuna FEE yorumu 13.01.2010: 2).

Türkiye'de, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin beşinci bölümü olan denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülükleri çerçevesinde 36. Madde uyarınca denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu hazırlamaları ve duyurmaları gerekmektedir. Maddeye göre bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanan yıllık şeffaflık raporunu Kurum'a bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar. Rapor denetim kuruluşu hakkında aşağıdaki unsurları içermelidir:

- Hukukî yapı ve ortaklar hakkında açıklama,

- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukukî ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin özüne ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığı bilgisi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- Denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler (toplam gelirin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler olarak dağılımı),
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı, sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Varsa Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte, bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları, bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar. Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

KGK'nin denetime ilişkin faaliyetleri, icraatları ve düzenlemeleri Amerikan muadili olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) işleyişi ile karşılaştırılmıştır. KGK'nin üstlendiği rolün, ABD'de çok sayıda kurula verilmiş ol-

ması, kurulların siyasî erkten bağımsız kalacak şekilde oluşturulması, iş bölümü yaparak senkronize çalışmalarını karşılaştırmanın çarpıcı sonuçlarıdır. Beklenenin aksine, PCAOB ve altında oluşturulan kurullarda, muhasebe ve/veya denetim meslek erbabı sayısı sınırlandırılmıştır. İnternet sitesi kurullarda yer alan üyelerin biyografileri açısından incelendiğinde; PCAOB bünyesinde görev yapan beş üyeden ikisinin ve 19 üyesi bulunan Yatırımcı Danışma Grubunun (*Investor Advisory Group - IAG*) yalnızca bir üyesinin CPA olduğu, Standart Danışma Grubunun ise (*Standard Advisory Group - SAG*) 40 üyesinden hiçbirinin CPA olmadığı görülmektedir. AB 8. Yönergesi de benzer bir yaklaşım sergilemekte ve kamu gözetiminin meslek mensubu olmayan bilgi sahibi kişiler tarafından yönetilmesi gereğine dikkat çekmektedir (www.worldbank.org, 2010: 6; <http://eur-lex.europa.eu/>, 2006: Md. 20).

Halka açık şirketlerin olsun, diğer şirketlerin olsun, yayınladıkları malî tabloların nihaî kullanıcılarının öncelikle hissedarlar ve yatırımcılar, sonra da diğer paydaşlar olduğu açıktır. Bu nedenle Avrupalı yatırımcıları temsil eden kuruluşlardan biri olan Eumedion<sup>1</sup> Corporate Governance Forum'un görüşüne burada yer verilebilir. Forum'un Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (*International Organization of Securities Commissions - IOSCO*) Danışma Raporuna gönderdiği yorumu; denetim raporunun üslûbunun fazlasıyla standart olduğu, doğru/yanlış dışında pek fazla bir yoruma yer verilmediği, bunun da malî tablolar hakkında sağladığı faydanın sınıra yakın olduğu yönündedir. Forum'un önerisi denetçilerle yatırımcılar arasındaki iletişimde denetim raporunun önemli yer tutacak şekilde düzenlenmesi; örneğin, denetçinin denetim sürecine ilişkin yargılarına yer verilmesi gerektiridir (Abma, 09.12.2009: 5).

## Sonuç

Türkiye'de denetimin geçmişi, AB ve ABD ile kıyaslandığında oldukça yeni sayılabilir. Bu durum halka açık şirket sayısı, halka açık şirketlerin bor-sada işlem görmesi, finansal piyasaların derinliği gibi konulara bağlı olarak değerlendirildiğin-

<sup>1</sup> Eumedion: Yunancada 'İyi Muhafız/Hami' anlamına gelir. Eumedion katılımcılarının temsilcileri tarafından yönetilen bağımsız bir kuruluştur. <http://www.eumedion.nl/en/abouteumedion>, 14.09.2012.

de normal sayılabilir. Hal böyle olmakla birlikte, mevzuat söz konusu olduğunda Türkiye'nin muhasebe alanında dünyanın gelişmiş ülkelerinin gerisinde kaldığı söylenemez. Denetim alanı da benzer durumdadır. AB yönergeleri ve ABD'deki mevzuat değişiklikleri ve iyi uygulamalar, Türkiye tarafından yakından takip edilmektedir. İncelendiğinde, özellikle zamanlama söz konusu olduğunda gerek TTK'nın yürürlüğüne girmesi, gerek KGK'nın oluşturulması AB mevzuatının öngördüğü tarihlerde gerçekleştirilmiştir.

ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun Sarbanes Oxley Yasası tarafından öngörüldüğü zaman ve yapıda devreye girmesini takiben, AB de Muhasebe Gözetim Kurulları Avrupa Grubunu (European Group of Auditors Oversight Boards - EGAOB) oluşturmuştur. UFRS ve benzeri uygulamaları da benimsemekte gecikmemiştir. Bu açıdan bakıldığında, arzulandığı üzere muhasebe ve denetim mevzuatı açısından dünyanın önde gelen piyasalarında birliğin oluşmaya başladığı söylenebilir. Bu çerçevede Türkiye'nin üzerine düşen görev, mevzuatı takip ederken oluşturulan organların bağımsızlık ve şeffaflığının ön plânda tutulması, siyasî erken bağımsız bir yapılanmanın korunmasıdır.

### Kaynakça

ABMA, Riens (10.12.2009). Eumedion Corporate Governance Forum. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 3. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

Committee on Basic Auditing Concepts, 1969–71. (1972). *Accounting Review*, 47(4), 14–74.

ÇALIŞKAN, Ali (2006). "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim". *Sayıştay. Sayıştay Dergileri*. Ekim-Aralık 2006 Sayı: 63.

DAMME, van, Hans (13.01.2010). *Fédération des Experts comptables Européens (FEE)*. IOSCO Danışma Raporuna Yorum Mektubu, s. 14. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD339.pdf>, 05.05.2012.

EUR-Lex. Access to European Union Law.

"Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts 16 April 2014". <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>, 07.02.2015.

"Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC 17 May 2006". <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043>, 19.09.2012.

"Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54(3)(g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out statutory audits of accounting documents". <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31984L0253&qid=1423170797029&from=EN>, 05.02.2015.

"Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document number C(2008) 1721) (2008/362/EC), 16.01.2015.

FRANCIS, Jere R. (2011). "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality". *Auditing*, 30(2), 125–152. doi: 10.2308/ajpt-50006

Free Dictionary, the. <http://www.thefreedictionary.com/audit>, 23.02.2012.

International Organization of Securities Commissions. IOSCO (Eylül 2009). *Technical Committee. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report*. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>, 05.05.2012. <http://www.iasplus.com/iosco/0909transparency.pdf>, 12.03.2012.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. KGK. Kurumsal. [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html), 01.01.2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. KHK. 660, 02 Kasım 2011 Çarşamba Resmî Gazete Sayı: 28103. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm>, 09.12.2011.

Oxford Advanced Learners' Dictionary. <http://oald8.oxfordlearnersdictionaries.com/dictionary/audit>, 23.02.2012.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). *Standards*. *Auditing*. [http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing\\_Standard\\_1.aspx](http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_1.aspx), 16.01.2015.

T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Duyurular. <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c&submenuheader=null>, 08.02.2015.

Türk Ticaret Kanunu (TTK). Kanun No. 6102 / Kabul Tarihi: 13/01/2011, 14 Şubat 2011 Pazartesi Resmî Gazete Sayı: 27846.

Türk Dil Kurumu. <http://tdkterim.gov.tr/?kelime=audit&kategori=terim&hng=tm>, 23.02.2012.

United States House of Representatives. Office of the Law Revision Counsel. Download. Title 15 - Commerce and Trade. Chapter 98 - Public Company Accounting Reform and Corporate Responsibility. July 30, 2002, 116 Stat. 745, known as the Sarbanes-Oxley Act of 2002. <http://uscode.house.gov/download/pls/15C98.txt>, 12.12.2011.

Worldbank. [http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFIN-REPREF/Resources/4152117-1270824012230/stat\\_audit\\_directive\\_and\\_public\\_oversight.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFIN-REPREF/Resources/4152117-1270824012230/stat_audit_directive_and_public_oversight.pdf), 02.06.2014.