



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE
BAĞIMSIZ DENETİM

DOKTORA TEZİ

CEM SÜRÜCÜ

DANIŞMAN

PROF. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ

AKSARAY-2025

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE
BAĞIMSIZ DENETİM

DOKTORA TEZİ

CEM SÜRÜCÜ

DANIŞMAN : PROF. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ

JÜRİ ÜYESİ : PROF. DR. NAFİZ TOK

JÜRİ ÜYESİ : DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ

JÜRİ ÜYESİ : DOÇ. DR. MELTEM KESKİN

JÜRİ ÜYESİ : DR. ÖĞRETİM ÜYESİ SEDAT AYYILDIZ

AKSARAY-2025

TELİF HAKLARI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren 12 (on iki) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Cem

Soyadı : SÜRÜCÜ

Bölümü : İşletme

İmza :

Teslim Tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetim

İngilizce Adı : Independent Audit Under the Turkish Commercial Code No.
6102

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı

Cem SÜRÜCÜ

İmza

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Cem SÜRÜCÜ tarafından hazırlanan “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetim” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Kabul</u>	<u>Ret</u>	<u>İmza</u>
Danışman: Prof. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ (İşletme/ Aksaray Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: Prof. Dr. Nafiz TOK (Kamu Yönetimi/ Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ (İşletme/ Aksaray Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: Doç. Dr. Meltem KESKİN (Uluslararası Ticaret/ Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: Dr. Öğretim Üyesi Sedat AYYILDIZ (Uluslararası Ticaret/ Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)	☐	☐	

Tez Savunma Tarihi:/...../.....

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Prof. Dr. Haluk DUMAN
İmza

TEŞEKKÜR SAYFASI

Tez çalışmam süresince bilgi ve deneyimleriyle beni destekleyen herkese gönülden teşekkür ederim. Öncelikle, bilgi ve deneyimiyle çalışmamın her aşamasında yol gösteren, bilimsel rehberliği ve yapıcı eleştirileriyle tezimin olgunlaşmasına büyük katkı sağlayan değerli danışmanım Prof. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ'a en derin şükranlarımı sunarım.

Tez İzleme Komitesi'nde yer alarak kıymetli görüşleriyle çalışmama yön veren Prof. Dr. Nafiz TOK ve Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ ile jüri üyeleri olarak bilgi ve değerlendirmeleriyle tezime katkıda bulunan Doç. Dr. Meltem KESKİN ve Dr. Öğr. Üyesi Sedat AYYILDIZ'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca, çalışma sürecim boyunca akademik ortamda desteklerini her zaman hissettiren, fikir alışverişlerinde bulunmaktan büyük keyif aldığım değerli çalışma arkadaşlarım Arş. Gör. Dr. Derviş KOÇ, Arş. Gör. Dr. Kubilayhan GÖÇ ve Arş. Gör. Dr. Alper KARADEMİR'e içtenlikle teşekkür ederim.

Son olarak, her zaman yanımda olan, sevgileri ve sabırlarıyla beni daima destekleyen aileme en derin teşekkürlerimi sunarım.

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM

(Doktora Tezi)

Cem Sürücü

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

Aralık 2025

ÖZET

Bu çalışma, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin hükümlerini bütüncül bir yaklaşımla ele alarak anonim şirketlere uygulanacak denetim rejiminin hukuki yapısını incelemektedir. Çalışmada muhasebe denetiminin teorik temeli ortaya konmuş, Türkiye'de bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve mevzuat düzenlemeleri ile uluslararası standartlarla etkileşimi değerlendirilmiştir. Tezin merkezinde, TTK m. 397/4 ile m. 397/5'in oluşturduğu ikili denetim sisteminin niteliği ve bu hükümler arasındaki kurumsal tamamlayıcılık ilişkisi yer almakta; özellikle Cumhurbaşkanı'na tanınan ikincil düzenleme yetkisinin uzun süre kullanılmamasının yarattığı hukuki boşluk analiz edilmektedir. Bu çerçevede KGK tarafından yürütülen birincil denetim rejiminin sınırları, denetime tabi olma ölçütlerinin belirlenmesi ve uygulamada ortaya çıkan yorum farklılıkları sistematik olarak incelenmiştir. Ortaya çıkan boşluğun giderilmesi ve TTK m. 397/5 hükmünün öngördüğü yapının somutlaştırılması amacıyla tez kapsamında model bir yönetmelik taslağı hazırlanarak denetim rejiminin normatif bütünlüğünü güçlendirmeye yönelik çözüm önerisi geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Bağımsız denetim, denetim rejimi, model yönetmelik.

Bilim Kodu : 51501

Sayfa Adedi : 181

Danışman : Prof. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ

**INDEPENDENT AUDIT UNDER THE TURKISH COMMERCIAL
CODE NO. 6102
(Ph.D)**

Cem Sürücü

**AKSARAY UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL
SCIENCES**

December 2025

ABSTRACT

This study examines the legal framework of independent audit under the Turkish Commercial Code No. 6102, providing a comprehensive analysis of the audit regime applicable to joint-stock companies. It first outlines the theoretical foundations of audit and independent audit, followed by an evaluation of the historical development of independent auditing in Türkiye, the relevant legislative structure, and its interaction with international standards. The central focus of the study is the dual audit system established by Articles 397/4 and 397/5 of the TCC, as well as the complementary institutional relationship between these provisions. Particular attention is given to the legal gap arising from the prolonged non-use of the secondary regulatory authority granted to the President under Article 397/5. Within this context, the limits of the primary audit regime administered by the Public Oversight Authority (KGK), the determination of audit thresholds, and practical interpretative issues are analyzed systematically. To address the existing regulatory gap and to concretize the structure envisaged by Article 397/5, the dissertation proposes a model secondary regulation, offering a normative solution intended to strengthen the coherence of the independent audit regime.

Keywords : Independent audit, audit regime, model regulation.
Science Code : 51501
Number of Pages : 181
Supervisor : Prof. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKLARI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iii
TEŞEKKÜR SAYFASI.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	10
TÜRK HUKUKUNDAKİ DÜZENLEMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM	10
1.1. Muhasebe Alanında Denetim Kavramı, Denetim Türleri ve Bağımsız Denetimle İlişkisi.....	10
1.1.1. Muhasebe Denetimi.....	10
1.1.2. Muhasebe Denetiminin Türleri.....	11
1.1.2.1. Denetimin Yapılış Nedenine Göre Muhasebe Denetiminin Türleri	11
1.1.2.1.1. İsteğe Bağlı Denetim.....	12
1.1.2.1.2. Zorunlu Denetim	12
1.1.2.2. Amacına Göre Muhasebe Denetiminin Türleri.....	13
1.1.2.2.1. Finansal Tablolar Denetimi	13
1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi	14
1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi	14

1.1.2.3. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişkinin Mahiyetine Göre Muhasebe Denetiminin Türleri	15
1.1.2.3.1. İç Denetim	15
1.1.2.3.2. Dış Denetim.....	16
1.1.2.3.3. Kamu Denetimi	17
1.2. Kavramsal Olarak Bağımsız Denetim.....	17
1.2.1. Türk Hukukunda Bağımsız Denetimin Tarihsel Süreç ve Gelişimi	20
1.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler	25
1.2.2.1. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri	25
1.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri	28
1.2.2.3. Diğer Düzenlemeler	31
1.2.3. Karşılaştırmalı Hukukta Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	33
1.2.3.1. ABD Düzenlemeleri.....	33
1.2.3.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	34
1.2.3.3. Uluslararası Kuruluşlar ve Standartlar	36
1.2.3.4. Karşılaştırmalı Değerlendirme ve Türkiye'ye Etkileri	37
1.2.4. Bağımsız Denetim Türleri	38
1.2.4.1. Zorunlu Bağımsız Denetim.....	39
1.2.4.1.1. Sürekli Bağımsız Denetim	40
1.2.4.1.2. Sınırlı Bağımsız Denetim	40
1.2.4.1.3. Özel Bağımsız Denetim	41
1.2.4.2. İsteğe Bağlı Bağımsız Denetim	42
1.2.5. Bağımsız Denetimin İç Denetim ve Kamu Denetimiyle Karşılaştırmalı İncelemesi	43
1.2.5.1. Bağımsız Denetimin İç Denetim ile İlişkisi.....	43
1.2.5.2. Kamu Denetimi ile İlişkisi	45
1.3. Bağımsız Denetimin Amacı, Kapsamı ve Yararları.....	46
1.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı.....	46
1.3.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı	48
1.3.3. Bağımsız Denetimin Yararları	49
İKİNCİ BÖLÜM.....	53
BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER.....	53

2.1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Yönelik Hukuki Çerçeve	53
2.1.1. TTK m. 397 Hükmü Kapsamında Bağımsız Denetimin Yasal Temelleri ve Kapsam Belirleme Yetkisinin Hukuki Dayanağı	53
2.1.2. Bağımsız Denetim Kapsamında TTK’da Düzenlenen İşletme ve Sermaye Şirketi Ölçeklerinin Değerlendirilmesi	55
2.1.2.1. TTK’da KOBİ Ölçütlerinin Belirlenmesi	56
2.1.2.2. Sermaye Şirketlerinde Ölçek Kriterlerinin Belirlenmesine Dair TTK Düzenlemeleri	57
2.1.2.3. Bağımsız Denetim Açısından TTK’da Yer Alan Sermaye Şirketleri Ölçeklendirmesinin Önemi	58
2.1.2.3.1. UFRS ile Uyum	59
2.1.2.3.2. Şirket Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik	60
2.1.3. Yabancı Şirketlerin Türkiye’deki Bağımsız Denetim Rejimi İçindeki Yeri	61
2.2. KGK Düzenlemeleri	62
2.2.1. KGK’nın Kuruluşu ve Hukuki Dayanağı	63
2.2.2. KGK’nın Görev ve Yetkileri	64
2.2.3. TDS ve UFRS ile Uyum Süreci	65
2.2.4. Uygulamada KGK’nın Rolü ve Doktrinel Değerlendirmeler	66
2.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı	67
2.3.1. Genel Ölçütler	68
2.3.2. (I) Sayılı Listedeki Şirketlere İlişkin Düzenleme	69
2.3.2.1. Liste İçeriği ve Kapsamı	70
2.3.2.2. Dokuz Bentte Açıklanan Kriterler	71
2.3.3. (II) Sayılı Listedeki Şirketler ve Farklı Ölçütler	73
2.3.3.1. Ölçütlerin Yasal Dayanakları	74
2.3.3.2. Kapsam Dışı Tutulan Şirketler	75
2.4. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararına İlişkin Usul ve Esaslar	76
2.4.1. Denetime Tabi Olmaya İlişkin Usul ve Esaslar	77
2.4.1.1. Ölçütler	77
2.4.1.2. Esas Alınacak Finansal Tablolar	79

2.4.1.3. Aktif Toplamı ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması.....	80
2.4.1.3.1. Tek Bir Şirket Açısından	81
2.4.1.3.2. Şirketler Topluluğu Açısından.....	81
2.4.1.4. Çalışan Sayısının Hesaplanması	82
2.4.2. Denetim Kapsamından Çıkmaya İlişkin Usul ve Esaslar	83
2.5. TTK m. 397/5 Kapsamındaki Anonim Şirketlerin Denetimi: Tarihsel Gelişim ve Mevcut Durum.....	85
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	87
TTK KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ VE DÜZENLEYİCİ ÇERÇEVE.....	87
3.1. TTK Kapsamında Bağımsız Denetim Sisteminin Genel İşleyişi	87
3.1.1. Bağımsız Denetimin TTK'daki Konumu	87
3.1.1.1. TTK'nın Denetim Anlayışında Sistematik Dönüşüm	89
3.1.1.2. Denetim Kurumunun Amacı: Şeffaflık, Güven, Kamu Yararı	90
3.1.1.3. TTK m. 397'nin Bütüncül Yapısı ve Çift Yönlü Düzenleme Modeli	92
3.1.2. KGK Gözetimindeki Denetim (TTK m. 397/4)	93
3.1.2.1. KGK'nın Yetki, Gözetim ve Standart Belirleme İşlevi.....	93
3.1.2.2. Kamu Yararını İlgilendiren Şirketlerde Denetimin Kapsamı.....	95
3.1.2.3. Denetim Sonuçlarının Bağlayıcılığı ve Hukuki Etkileri	97
3.1.3. Cumhurbaşkanı Yönetmeliğine Dayalı İkincil Denetim Rejimi (TTK m. 397/5)	98
3.1.3.1. 703 sayılı KHK Sonrası İdari Dönüşüm	100
3.1.3.2. Yönetmelik Çıkarma Yetkisinin Hukuki Mahiyeti.....	101
3.1.3.3. Hükmün Hukuki Niteliği	102
3.1.3.4. TTK m. 397/5 Hükmünün Sistem İçindeki Tamamlayıcı Rolü ve Uygulamadaki Yeri	104
3.2. Denetim Alanlarının Karşılaştırmalı Analizi.....	105
3.2.1. Yetki, Kapsam, Raporlama ve Gözetim Farklılıkları.....	105
3.2.2. Kurumsal Yönetişim ve Sistem Bütünlüğü Üzerindeki Etkiler.....	107
3.3. Uygulama Örnekleri ve Yargı Yaklaşımları	108
3.4. 397/5 Kapsamındaki Anonim Şirketler İçin Model Yönetmelik Tasarısı	111

3.4.1. Denetimin Amacı, Kapsamı, Dayanağı, Genel İlkeler ve Şirketlerin Ölçeklendirilmesi	112
3.4.2. Denetçilerin Nitelikleri, Yeterlilik Şartları ve Lisanslama Sistemi	116
3.4.3. Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Etik İlkeler.....	120
3.4.4. Denetim Sürecinin Aşamaları ile Denetçinin Görev, Yetki ve Sorumluluk Alanı	122
3.4.5. Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşme İlişkisi	126
3.4.6. Denetim Görüşü, Raporlama Usulleri ve Kamuya Açıklama Rejimi	129
3.4.7. Gözetim, Kalite Güvence ve Yaptırımlar	133
SONUÇ.....	136
KAYNAKÇA	139
EKLER.....	149
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU.....	163

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. EK II Sayılı Listeye Tabi Şirketler İçin Eşik Değerler (2023-2025)	78
Tablo 2. Yıllara Göre Eşik Değerler	78
Tablo 3. X Yazılım A.Ş. 2023-2024 Verileri	79
Tablo 4. Y Bilişim A.Ş. 2023-2025 Verileri	79
Tablo 5. Konsolide Ortalama Çalışan Sayısının Hesaplanması (Alfa A.Ş. Örneği)	83
Tablo 6. Denetim Kapsamından Çıkma Kriterleri ve Örnek Uygulama.....	84
Tablo 7. Tek Dönemde %20'nin Altında Kalma Durumu (DEF Medya A.Ş. Örneği)	84

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
APAS	: Abschlussprüferaufsichtsstelle (Almanya)
AS	: Auditing Standards (PCAOB Standard Set)
ASB	: Auditing Standards Board
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BH	: Başlangıç Hükümleri
bs	: Bası
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
C	: Cilt
CK	: Cumhurbaşkanısı Kararı
CPD	: Continuing Professional Development (Sürekli Mesleki Gelişim)
EC	: European Commission
ECA	: European Court of Auditors
Ed	: Editör
EEC	: European Economic Community Directives (örn. 78/660/EEC)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ETK	: 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
EU	: European Union
FRC	: Financial Reporting Council (İngiltere)
GAAS	: Generally Accepted Auditing Standards
H3C	: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (Fransa)
IAASB	: The International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	: International Accounting Education Standards Board
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards

IMF	: Uluslararası Para Fonu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
ISA	: International Standards on Auditing
K	: Karar Sayısı
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KKG	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
m/md	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	: Public Interest Oversight Board
PR	: Peer Review
RG	: Resmî Gazete
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
s	: Sayfa
SASs	: Statements on Auditing Standards
SEC	: Securities and Exchange Commission
SOX	: Sarbanes-Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
vd	: Ve diğerleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu
YTT	: Yüklümlölük Tebliği Taslağı



GİRİŞ

Bağımsız denetim, modern ekonomik sistemlerin işleyişinde güven, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında merkezi bir rol üstlenmektedir. Sermayenin giderek daha geniş kitlelere yayılması, ortaklık yapılarının parçalanması ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, finansal bilgilerin doğruluğuna duyulan ihtiyacı katlanarak artırmıştır. Bu bağlamda, denetim yalnızca teknik bir muhasebe faaliyeti olmaktan çıkmış; ekonomik istikrarın, yatırımcı güveninin ve kurumsal yönetim sistemlerinin ayrılmaz bir parçası hâline gelmiştir. Bu dönüşüm, özellikle anonim şirketler için dış paydaşların doğru ve zamanında bilgiye erişebilmesini zorunlu kılmış; denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ekonomik düzenin temel önceliklerinden biri olmuştur.

Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi de bu küresel dönüşümle paralellik göstermiştir. 1980’lerden itibaren sermaye piyasalarının gelişmesi, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde şeffaflık ihtiyacının artması, uluslararası finansal entegrasyonun hızlanması gibi faktörler; bağımsız denetimi ikincil bir uygulama olmaktan çıkararak hukuki ve kurumsal bir zorunluluk hâline getirmiştir. Bu sürecin kurumsal zirvesi, Kamu Gözetimi Kurumu’nun kurulmasıyla birlikte denetimin merkezi bir otorite tarafından düzenlendiği ve gözetildiği yeni bir aşamaya geçilmesi olmuştur. Türkiye artık uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu bir denetim rejimi inşa etmeyi amaçlayan, kurumsal ve normatif bir yapılanma sürecine girmiştir.

Bu dönüşümün hukuki zemini ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile güçlendirilmiştir. Yeni TTK ile bağımsız denetim, şirketler hukukunun temel unsurlarından biri hâline getirilmiş; finansal raporlamanın doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere denetim kurumu sistematik bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu Kanun, özellikle anonim şirketlerde denetimi daha profesyonel, bağımsız ve standartlaştırılmış bir çerçeveye oturtmayı hedeflemiştir. Böylece şirketlerin finansal tablolarına duyulan güvenin artırılması, uluslararası yatırımcıların Türk şirketlerine yönelik algısının güçlendirilmesi ve ticari hayatta şeffaf bir ortamın oluşturulması amaçlanmıştır.

Kanunun bağımsız denetim mimarisini şekillendiren en önemli unsurlarından biri, TTK m. 397’de yer alan düzenlemedir. Bu maddede iki farklı denetim rejimi öngörülmüş; m. 397/4 ile Kamu Gözetimi Kurumu tarafından belirlenen esaslara göre gerçekleştirilen bağımsız denetim sistemi kurulmuş, m. 397/5 ile ise bu kapsam dışında kalan anonim şirketlerin Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak bir yönetmeliğe göre denetlenebilmesi imkânı tanınmıştır. Kanun koyucu bu iki yapıyı birbirini tamamlayan bir mekanizma olarak tasarlamış; KGK gözetimindeki rejimin yanında esnek, sektör odaklı ve şirket profilini dikkate alan ikincil bir sistem öngörmüştür.

Ne var ki, m. 397/5 kapsamında çıkarılması gereken yönetmeliğin uzun yıllar boyunca yürürlüğe konulmaması, Kanun’un bu hükmünün fiilen uygulanamamasına ve rejimde önemli bir normatif boşluk oluşmasına yol açmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yürütülen birincil denetim rejimi tüm sistemi fiilen tek başına taşıırken, Kanun’un tamamlayıcı olarak öngördüğü ikincil mekanizma işlerlik kazanmamıştır. Bu durum hem Kanun’un sistematik bütünlüğünü zayıflatmış hem de özel nitelikteki anonim şirketler için öngörülen farklılaştırılmış denetim rejiminin hayata geçirilememesine neden olmuştur. Böylece uygulamada tek kanallı bir denetim modeli ortaya çıkmış; Kanun’un öngördüğü çift yönlü denetim yapısı işlevsiz kalmıştır.

Bu çalışmanın önemi tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü TTK m. 397/5’in işletilmemesi sadece teorik bir sorun değil; şirketlerin denetim yükümlülüklerinin belirlenmesinde, uygulama birliğinin sağlanmasında ve denetim rejiminin esnekliğinin korunmasında ciddi sonuçlar doğurmaktadır. Bu hükmün uzun süre uygulanmaması, Kanun’un öngördüğü ikincil denetim hattının hiç oluşmamasına ve bu nedenle bağımsız denetim rejiminin tek kanallı bir yapıya fiilen indirgenmesine yol açmıştır. Denetim rejiminin bütünlüğü, öngörülebilirliği ve hukuki istikrarı bu nedenle tartışmalı hale gelmektedir.

Ayrıca m. 397/5’in işlerlik kazanmaması, Türkiye’de bağımsız denetim sisteminin sektörlere özgü ihtiyaçlara cevap verebilecek esnek düzenleme kapasitesini de sınırlamaktadır. Oysa Kanun koyucu, bu hüküm aracılığıyla bazı anonim şirket türleri için daha uygun maliyetli, daha sade fakat yine de güvenilir bir denetim çerçevesi oluşturmayı hedeflemiştir. Bu imkânın kullanılamaması hem şirketler hukuku uygulamasında hem de düzenleme tekniğinde önemli bir eksiklik yaratmaktadır.

Bu çalışma, ortaya çıkan bu normatif boşluğu gidermek amacıyla m. 397/5'in sistemdeki rolünü analiz etmekte; hükmün hukuki niteliğini açıklığa kavuşturmakta ve bu kapsamda uygulanabilir, bütünlüklü ve Kanun'un sistematiğine uygun model bir yönetmelik taslağı sunmaktadır. Böylece çalışmanın değeri yalnızca teorik bir değerlendirme sunmakla sınırlı kalmamakta; Kanun'un eksik kalan bölümünü tamamlamaya yönelik somut bir katkı üretmektedir. Bu yönüyle tezimiz hem akademik literatüre hem de uygulamacılara yol gösterici nitelikte özgün bir katkı sağlamaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetim hukuku dinamik bir gelişim alanıdır. KGK'nın standart belirleme yetkisi, Cumhurbaşkanı kararlarıyla belirlenen eşikler, uluslararası finansal raporlama ve denetim standartlarına uyum baskısı gibi birçok unsur, bu alandaki düzenlemelerin sürekli olarak güncellenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, mevcut denetim rejiminin güçlü ve zayıf yönlerinin tespit edilmesi, sistemin çift kanatlı yapısının işlerlik kazanması ve alternatif denetim yollarının hukuki temellerinin netleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, TTK m. 397/5'in işlevinin aydınlatılması ve uygulanabilir bir modele kavuşturulması hem hukuki bütünlük hem de sistemsel denge bakımından kritik bir ihtiyaçtır. Bu çalışma, bu ihtiyaca yanıt vermekte ve bağımsız denetimin Türk ticaret düzenindeki merkezî rolünü güçlendirmeyi amaçlayan bütüncül bir yaklaşım önermektedir.

Bağımsız denetim, Türk Ticaret Kanunu'nun temel kurumlarından biri hâline gelmiş olmakla birlikte, Kanun'un öngördüğü denetim mimarisinin bazı bölümlerinin uygulamada işlerlik kazanmamış olması, sistemin bütünlüğünü etkileyen önemli bir hukuki sorun yaratmaktadır. TTK m. 397, bağımsız denetim sistemini iki farklı eksen üzerine inşa etmektedir:

- Birincisi, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yürütülen ve standartların belirlendiği birincil denetim rejimi,
- İkincisi ise Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle uygulanması öngörülen ikincil denetim rejimidir.

Kanun koyucu, bu iki hattı birbirini tamamlayan, fakat kapsam ve amaç bakımından farklılaştırılmış iki denetim yolu olarak tasarlamıştır. Buna rağmen, m. 397/5 kapsamında düzenlenmesi gereken yönetmeliğin uzun süre boyunca yürürlüğe konulmaması, Kanun'un bu hükmünü fiilen uygulanamaz hâle getirmiştir. Böylece, TTK'nın öngördüğü çift kanatlı denetim yapısı, uygulamada tek bir kurumun -KGK'nın- gözetiminde işleyen tek hatlı bir

modele dönüşmüştür. Bu durum, Kanun'un sistematik bütünlüğünü etkileyen temel problemi doğurmaktadır.

Bu sorunun en belirgin yönü, 397/5 kapsamına girebilecek anonim şirketlerin hangi ölçütlerle belirleneceğinin belirsizleşmesi ve bu şirketler için öngörülen alternatif denetim rejiminin hiçbir zaman hayata geçirilememesidir. Kanun, belirli nitelikteki anonim şirketlerin denetiminin daha sade, daha sektörel veya daha düşük maliyetli bir çerçevede yürütülebilmesine imkân tanımak istemiştir. Ancak bu imkân, ikincil düzenleme yapılmadığı için hukuken mevcut olsa da fiilen kullanılamamaktadır. Bu durum yalnızca teorik bir eksiklik değil, aynı zamanda uygulamaya doğrudan etki eden yapısal bir sorundur.

Bu bağlamda ortaya çıkan diğer önemli problem, denetime tabi olma ölçütleri ve şirket ölçeklendirmesine ilişkin sistemin bütüncül bir çerçeveden yoksun kalmasıdır. Şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadığını belirleyen eşikler Cumhurbaşkanı kararlarıyla belirlenirken, denetim sürecinin nasıl yürütüleceğine ilişkin kurallar tamamen KGK tarafından şekillendirilmektedir. Normal şartlarda 397/5 rejimi, bu iki düzenleme alanı arasında alternatif bir köprü ve tamamlayıcı bir düzenleyici kanal oluşturacaktı. Ancak yönetmelik çıkarılmadığı için söz konusu ikinci kanal hiç oluşmamış; Kanun'un öngördüğü esneklik ve farklılaştırılmış yaklaşım uygulanabilirlik kazanmamıştır.

Sorunun bir diğer boyutu ise hukuki öngörülebilirliğin zayıflamasıdır. Kanunda var olan fakat uygulanmayan bir hüküm, şirketler bakımından belirsizlik yaratmakta; bu hükmün hangi amaçla konulduğu, gelecekte nasıl uygulanabileceği ve hangi tür şirketleri kapsayacağı gibi sorular cevapsız kalmaktadır. Ayrıca, 397/5'in uygulanmaması nedeniyle, bazı şirket türlerinin denetimi için kanun koyucunun öngördüğü hafifletilmiş veya özel nitelikli yaklaşımlar hiçbir zaman hayata geçememiştir.

Bu çalışmanın temel problemi, işte bu normatif boşluğun ve sistemsizliğin giderilmesi ihtiyacından doğmaktadır. TTK m. 397/5'in hukuki niteliğinin, amaç ve kapsamının ve sistem içindeki tamamlayıcı rolünün açıklığa kavuşturulması; ardından bu hüküm çerçevesinde uygulanabilir bir düzenleyici model geliştirilmesi, tezin temel problem alanını oluşturmaktadır. Böylece hem Kanun'un öngördüğü çift yönlü yapının işlerlik kazanması sağlanacak hem de bağımsız denetim rejiminin bütünlüğü güçlendirilmiş olacaktır.

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetimin Türk ticaret hukukundaki konumunu, kapsamını ve işlevini 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla

ortaya koymak; özellikle TTK m. 397/4 ve 397/5 hükümleriyle oluşturulan denetim mimarisini sistematik olarak inceleyerek bu iki hüküm arasındaki kurumsal ilişkiyi açıklığa kavuşturmadır. Kanun koyucu tarafından birbiriyle bağlantılı şekilde tasarlanan ancak uygulamada farklı seviyelerde işlerlik kazanan bu iki denetim rejiminin niteliği, sınırları ve sistem içindeki tamamlayıcı rolleri, çalışmanın odaklandığı temel sorunsal alanlardan biridir.

Çalışmanın bir diğer amacı, m. 397/5 kapsamında öngörülen fakat ikincil düzenleme yapılmadığı için fiilen işletilemeyen denetim rejiminin hukuki mahiyetini incelemek ve bu hükmün bağımsız denetim sistemindeki yerini somutlaştırmaktır. Bu kapsamda, 397/5 kapsamında yönetmelikle belirlenmesi öngörülen anonim şirketler için tasarlanan alternatif denetim yolunun ne şekilde işlemeyi amaçladığı, hangi hukuki ihtiyaca karşılık geldiği ve sistemde nasıl bir boşluğu doldurduğu değerlendirilmekte; böylece hükmün uygulanabilir hâle gelmesi için gerekli olan normatif çerçeve ortaya konulmaktadır.

Çalışma ayrıca, mevcut bağımsız denetim rejiminin Kanun'da öngörülen ikili yapıya kavuşabilmesi adına bir model öneri geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda, m. 397/5'in öngördüğü denetim sisteminin ayrıntılarını belirleyen, kapsamını tanımlayan ve uygulanabilir bir yapıya kavuşturan model bir yönetmelik taslağı hazırlanmıştır. Bu taslak, Kanun'un sistematik bütünlüğünü güçlendirmeyi, uygulamada ortaya çıkan hukuki boşluğun giderilmesini ve bağımsız denetim rejiminin esnek, dengeli ve amaçsal bir yapıya kavuşmasını hedeflemektedir.

Böylece çalışma, yalnızca mevcut durumu analiz etmekle kalmamakta; aynı zamanda uygulamaya yönelik çözüm önerileri geliştirerek hem doktrine hem de mevzuat yapım süreçlerine katkı sunmayı amaçlamaktadır. Denetim sisteminin işlevselliği, öngörülebilirliği ve farklı şirket türlerinin ihtiyaçlarına uyarlanabilirliği bakımından Kanun'un eksik kalan yönlerinin giderilmesi, çalışmanın nihai hedefini oluşturmaktadır.

Çalışmanın kapsamı, TTK'ya tabi anonim şirketlerde uygulanan denetim rejiminin yapısal çerçevesi, hukuki dayanakları ve uygulama alanı ile sınırlıdır. Bu çerçevede, m. 397/4 kapsamında KGK tarafından yürütülen birincil denetim rejimi ve m. 397/5 kapsamında ilerde yönetmelikle belirlenmesi öngörülen ikinci denetim rejiminin Kanun'daki yeri, amaçsal bağlantısı ve sistematik işlevi detaylı bir biçimde ele alınmaktadır.

Çalışmada bağımsız denetimin muhasebe ve denetim teorisindeki yeri yalnızca hukuki çözümlemenin anlaşılmasını sağlayacak ölçüde incelenmiş; denetim teknikleri, raporlama süreçleri veya denetim standartlarının ayrıntılarına girilmemiştir. Aynı şekilde, bağımsız

denetim alanındaki tüm sektörel düzenlemeler de kapsam dışı bırakılmış; sadece TTK'nın bağımsız denetime ilişkin hükümleriyle doğrudan bağlantılı olan bankacılık, sermaye piyasası veya sigortacılık gibi alanlardaki düzenlemelere, denetim rejiminin genel görünümünü tamamlamak amacıyla sınırlı ölçüde değinilmiştir.

Çalışmanın sınırlarından biri de bağımsız denetimin ekonomik, finansal veya işletmecilik yönlerinin analize dâhil edilmemesidir. Denetimin maliyetleri, ekonomik etkileri veya finansal performansa katkısı gibi konular çalışma kapsamının dışında tutulmuş; inceleme tamamen hukuki normların amaçsal yorumu, sistematik bütünlüğü ve uygulama sonuçlarıyla sınırlandırılmıştır.

Bu çerçevede çalışma, TTK m. 397'nin iki ayrı fıkra ile kurduğu denetim yapısını açıklığa kavuşturmayı, m. 397/5'in hukuki niteliğini ortaya koymayı ve yönetmelikle oluşturulması öngörülen denetim rejiminin normatif çerçevesini değerlendirmeyi hedeflemektedir. Kanun koyucunun tasarladığı ancak ikincil düzenleme eksikliği nedeniyle tamamlanamayan bu yapının hukuki sonuçlarına odaklanması nedeniyle, çalışmanın kapsamı bağımsız denetimin tüm yönlerini kapsayacak şekilde genişletilmemiş; yalnızca TTK sistematigi içinde ortaya çıkan sorun alanları ile sınırlı tutulmuştur.

Bu çalışma, ağırlıklı olarak normatif ve doktriner araştırma yöntemine dayanmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin hükümleri, Kanun'un gerekçesi, sistematik bütünlüğü ve maddeler arası bağlantıları çerçevesinde incelenmiş; hükümlerin anlamı ve amacı, klasik yorum yöntemleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Kanun koyucunun denetim mimarisini oluştururken benimsediği yaklaşımı ortaya koymak amacıyla, lafzi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleri birlikte kullanılmış; özellikle TTK m. 397/4 ve 397/5 hükümlerinin kanun sistematigi içerisindeki yeri açıklığa kavuşturulmuştur.

Metodolojik yaklaşım, çalışmanın odağını oluşturan 397. madde kapsamında öngörülen iki farklı denetim rejiminin hukuki niteliğini, kapsamını ve işlevini ortaya koymayı hedeflemekte; bu düzenlemelerin uygulamada yarattığı sonuçlar doktriner bir perspektifle değerlendirilmektedir. Çalışmada, farklı denetim rejimlerinin amaçsal olarak nasıl konumlandırıldığına, ikincil düzenleme eksikliğinin sistem üzerindeki etkilerine ve TTK'nın bütüncül yapısıyla ilişkisine odaklanılmıştır.

Normatif yorumun yanı sıra, karşılaştırmalı ve açıklayıcı analiz yöntemlerinden de sınırlı ölçüde yararlanılmış; özellikle denetim sistemine ilişkin genel çerçevenin anlaşılması amacıyla diğer düzenleyici alanlardaki denetim uygulamalarına kısa atıflar yapılmıştır.

Ancak bu karşılaştırmalar, çalışma konusunun merkezini genişletmemek ve TTK ekseninden uzaklaşmamak adına açıklayıcı düzeyde tutulmuştur.

Çalışmanın konusunu oluşturan bağımsız denetim kurumunun ekonomik veya işletmecilik yönleri, metodolojik tercihler gereği kapsam dışında bırakılmıştır. Araştırma, denetimin hukuki niteliği, normatif çerçevesi ve sistematik işleyişi üzerinde yoğunlaşmakta; uygulamada ortaya çıkan yapısal sorunları hukuki bakış açısıyla değerlendirmektedir.

Bu yöntemsel tercihle amaçlanan, Kanun'un öngördüğü ikili denetim rejimini bütün ayrıntılarıyla açıklığa kavuşturmak, m. 397/5'in hukuki anlamını ortaya koymak ve ikincil düzenleme eksikliğinden kaynaklanan sorunları somutlaştırarak, çalışmanın nihai bölümünde geliştirilen model yönetmelik önerisinin normatif temelini oluşturmaktır.

Bağımsız denetim üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde, literatürün ağırlıklı olarak denetimin kuramsal temelleri, denetim standartlarının uygulanması ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun kuruluşuyla ortaya çıkan yeni denetim mimarisi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, denetimin şirketler hukuku içindeki konumu ve bağımsız denetimin hukuki niteliği birçok çalışmada ele alınmış; TTK'nın getirdiği yenilikler, denetçi sorumluluğu, şirketlerin denetim yükümlülükleri ve gözetim mekanizması temel tartışma başlıkları olmuştur.

Literatürün önemli bir bölümünde, bağımsız denetimin finansal raporlamanın güvenilirliği ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından taşıdığı önem vurgulanmakta; denetimin kamu yararını koruyan yönü ve ekonomik sistemde üstlendiği işlev ön plana çıkarılmaktadır. Bu çalışmalar, özellikle bağımsız denetim standartlarının gelişimi, denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri, denetim kalitesinin artırılması ve KGK'nın standart belirleme rolü üzerinde durmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim alanındaki uluslararası düzenlemeler ve Türkiye'nin bu düzenlemelerle uyum süreci de literatürde sıkça ele alınan konular arasındadır.

Ancak literatürde belirgin bir boşluk, TTK m. 397'de kurulan ikili denetim mimarisinin bütüncül biçimde değerlendirilmemiş olmasıdır. Çalışmaların büyük bölümü, TTK m. 397/4 kapsamında KGK tarafından yürütülen birincil denetim rejimine odaklanmakta; denetimin kapsamı, yetkili denetçiler, denetim standartları ve raporlama süreçleri detaylı biçimde incelenmektedir. Buna karşılık m. 397/5 hükmü, yani Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle oluşturulması öngörülen ikinci denetim rejimi, literatürde çoğunlukla sınırlı şekilde ele alınmış; bu hükmün hukuki niteliği, amacı ve sistem içindeki yeri hakkında

kapsamlı bir değerlendirme yapılmamıştır. Hüküm teknik boyutuyla anılmakta, fakat Kanun'un öngördüğü alternatif denetim yapısının nasıl kurgulandığı ve neden hayata geçirilemediği literatürde derinlemesine incelenmemektedir.

Bir başka eksiklik de TTK m. 397/5 kapsamında oluşturulması öngörülen denetim rejiminin uygulanabilirliği konusunda literatürde herhangi bir model önerinin bulunmamasıdır. Çalışmalar, hükmün varlığını not etmekte ancak bu hükmün nasıl işlerlik kazanabileceğine, yönetmeliğin hangi alanları düzenlemesi gerektiğine ve bu ikinci denetim rejiminin sistematığının nasıl kurulacağına ilişkin somut bir çerçeve sunmamaktadır. Bu açıdan literatür, daha çok tespit edici nitelikte olup normatif çözüm önerileri yönünden sınırlı kalmaktadır.

Dolayısıyla literatür; denetimin teorik boyutu, TTK'nın getirdiği yenilikler ve KGK'nın rolü bakımından zengin olmakla birlikte, Kanun'un öngördüğü ikili denetim yapısının tamamını sistematik şekilde ele alan ve özellikle m. 397/5 hükmünü derinlemesine inceleyen çalışmaların yeterli olmadığı bir görünüm arz etmektedir. Bu çalışmanın literatüre katkısı da tam bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çalışma, m. 397/5'in hukuki mahiyetini açıklığa kavuşturmakla kalmamakta; bu hüküm çerçevesinde uygulanabilir bir denetim rejimi geliştirilerek literatürdeki boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışma, bağımsız denetimin Türk ticaret hukuku sistemindeki yerini bütüncül bir yaklaşımla incelemek ve özellikle TTK m. 397/4 ile 397/5 hükümlerinin oluşturduğu ikili denetim yapısını açıklığa kavuşturmak amacıyla üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, bağımsız denetimin kavramsal temeli ortaya konulmakta; denetim ve muhasebe denetimi kavramları, denetim türleri, bağımsızlık ilkesi ve bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ele alınmaktadır. Bu bölüm, Türk hukukundaki genel düzenlemeleri ve bağımsız denetimin teorik çerçevesini inceleyerek çalışmanın kavramsal zeminini oluşturmaktadır.

İkinci bölümde, bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin hukuki çerçeve incelenmektedir. Bu kapsamda TTK m. 397'nin yapısı, KGK'nın gözetimindeki denetim rejimi, Cumhurbaşkanı kararlarıyla belirlenen ölçütler ve denetimden çıkış esasları değerlendirilmekte; bölümün sonunda TTK m. 397/5'e kısaca değinilerek üçüncü bölümde ele alınacak alternatif denetim rejimine geçiş yapılmaktadır.

Üçüncü bölümde, Kanun'da öngörülen ancak henüz uygulamaya geçirilemeyen TTK m. 397/5 kapsamındaki denetim rejimi sistematik biçimde analiz edilmekte ve bu hükmün

işlerlik kazanması için model bir yönetmelik tasarısı önerilmektedir. Bu bölüm, hem m. 397/5'in hukuki niteliğini açıklığa kavuşturmakta hem de Kanun'un tamamlayıcı denetim yapısının nasıl hayata geçirilebileceğine ilişkin normatif bir çerçeve sunmaktadır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın bulguları değerlendirilmekte, m. 397/5'in uygulanmamasının yarattığı hukuki ve sistematik sorunlar özetlenmekte ve önerilen model rejimin bağımsız denetim sistemine sağlayacağı bütüncül katkılar ortaya konulmaktadır.

Bu yapıyla çalışmamız bir taraftan teorik çerçeveyi diğer taraftan da mevzuat analizini ve normatif çözüm önerilerini bir arada sunarak bağımsız denetim konusuna ilişkin kapsamlı bir değerlendirmeyi ortaya koymaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDAKİ DÜZENLEMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Muhasebe Alanında Denetim Kavramı, Denetim Türleri ve Bağımsız Denetimle İlişkisi

Bu bölümde öncelikle muhasebe alanında denetim kavramı ve denetim türleri açıklanacak, devamında ise bu türlerin bağımsız denetimle ilişkisi ortaya konularak muhasebe denetimi ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.1.1. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi, işletmelerin gerçekleştirdiği mali işlemlerin ilgili mevzuat ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde denetlenerek uygunluğunun değerlendirilmesi süreci olarak ifade edilebilir (Karayalçın, 1988, s. 197). Başka bir deyişle muhasebe denetimi, işletme muhasebesine konu olan faaliyetlerin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu tespit etmek amacıyla, bağımsız ve uzman denetçiler tarafından ilgili kanıtların tarafsız biçimde toplanması, analiz edilmesi ve ulaşılan bulguların raporlanarak ilgililere sunulması sürecidir (Uğur, 1999, s. 38; Arens & Loebbecke, 2000, s. 9; Ataman Akgül, 2000, s. 1).

Muhasebe denetimi kavramı, tekil bir işlemde ziyade çok sayıda faaliyeti kapsayan kapsamlı bir süreci temsil etmektedir (Kardeş, 1996, s. 9-11). Bu süreç, denetim faaliyetlerinin başlatılmasıyla başlamakta; elde edilen bulguların raporlanıp ilan edilmesi ile tamamlanmaktadır. Sürecin bu iki aşaması arasında ise çeşitli denetim adımları sistematik biçimde yürütülmektedir (Çelik, 2005, s. 31).

Muhasebe denetiminden bahsedebilmek için öncelikle ekonomik bir faaliyet ve buna ilişkin gerçekleşmesi gereken bazı ilke ve kurallara olmalıdır (Gücenme, 1986, s. 45; Kepekçi, 2004, s. 2). Denetim faaliyetinin esas ögesi ekonomik faaliyet ve olaylardır (Çelik, 2005, s. 32).

Ekonomik nitelikteki bu işlem ve olaylar, belirli ilke ve kurallar doğrultusunda karşılaştırılarak analiz edilmekte ve buna göre bir değerlendirme sürecinden geçirilmektedir. Bu yönüyle muhasebe denetimi, esasen karşılaştırma ve analiz temelli bir süreç yapısını içermektedir. Denetim faaliyetinin mukayese edileceği ilke, kural ve standartlar işletmenin niteliğine göre hukuk kuralları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da denetim standartları olabilir (Karayalçın, 1988, s. 197).

Muhasebe denetimi konusunda geçmişten günümüze birçok gelişme meydana gelmiştir. Muhasebe denetimi ilk ortaya çıktığında denetim işletmelerin ortakları tarafından yapılmaktaydı. Çoğunlukla küçük ölçekli işletmelerde uygulanan bu metod işletmelerin büyümeleri sonucu etkisiz kalmıştır. Bu yöntemin yetersiz kalması üzerine işletmelerin ortaklar tarafından seçilecek bir organ tarafından denetlenmesi hususunda düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanında yatırımcıların korunması amacıyla devlet denetiminin öngörülmesi de bu gelişmeler arasındadır. Bugün ise, işletmelerin muhasebe ve denetim konusunda uzman, tarafsız ve bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi söz konusudur (Çelik, 2005, s. 32).

Muhasebe denetimi öncelikle işletme içerisinde gerçekleştirilmektedir. Ancak, işletme içerisinde gerçekleştirilen denetimin günümüzde yetersiz kalması üzerine, bunun yanında işletme dışı denetim de yapılmaktadır (Karayalçın, 1988, s. 198).

Muhasebe denetiminin işletmenin iç yapısına sağladığı faydalar dışında işletmeyle ilişkisi olan diğer kesimlere sağladığı faydalar sebebiyle doktrinde bazı yazarlar muhasebe denetimini bir “kamu hizmeti” olarak nitelendirmektedir (Holmes & Overmyer, 1975, s. 1; Günel, 1987, s. 11).

1.1.2. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi birçok açıdan tasnife tabi tutulabilir. Muhasebe denetimi, denetimin yapılış nedenine göre, denetimin amacına göre ve denetçi ile işletme arasındaki ilişkinin mahiyetine göre çeşitli şekillerde kendini göstermektedir (Çelik, 2005, s. 33).

1.1.2.1. Denetimin Yapılış Nedenine Göre Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi, denetimin yapılış nedenine bağlı olarak isteğe bağlı denetim ve zorunlu denetim olmak üzere iki temel kategoriye ayrılmaktadır (Ataman Akgül, 2000, s. 12).

1.1.2.1.1. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, herhangi bir yasal yükümlölük bulunmaksızın işletmelerin kendi inisiyatifleriyle farklı amaçlara yönelik olarak gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerini ifade eder. Muhasebe denetimi yalnızca işletme dışındaki paydaşlara değil, aynı zamanda işletme içindeki yöneticiler ve karar vericiler için de önemli yararlar sunmaktadır. Bu nedenle, bazı işletmeler yasal bir zorunluluk bulunmasa dahi denetim hizmeti almayı tercih edebilmektedir. Böylece hem işletmenin mali durumuna ilişkin güvenilir veriler elde edilmekte hem de dış paydaşlara karşı şeffaf ve güvenilir finansal bilgiler sunulmaktadır (Çelik, 2005, s. 33).

İsteğe bağlı denetim, özellikle kurumsal yönetim ilkelerine önem veren, yatırımcı güvenini artırmak isteyen ya da kredi temininde şeffaflık göstergesi olarak denetim raporuna ihtiyaç duyan işletmeler için stratejik bir araç niteliği taşımaktadır. Ayrıca birleşme, devralma, halka arz gibi önemli kararların arifesinde, bağımsız bir denetim raporuna sahip olmak hem risk yönetimini kolaylaştırmakta hem de ilgili taraflara karşı işletmenin mali durumunu objektif biçimde ortaya koymaktadır.

İsteğe bağlı olarak gerçekleştirilen bu tür denetimler, aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin etkinliğini test etme, süreçlerdeki aksaklıkları tespit etme ve olası suiistimalleri önleme bakımından da yönetime ciddi katkılar sunmaktadır. Bu yönüyle, denetimin sadece yasal bir gereklilik değil, aynı zamanda rekabet avantajı sağlayan bir yönetim aracı olduğu açıktır.

1.1.2.1.2. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetimde işletme, mevzuattaki emredici hükümler sebebiyle muhasebe denetimi yaptırmakla yükümlüdür. Bu denetim türünde işletmenin denetim yaptırıp yaptırmama hususunda bir seçim hakkı yoktur. Denetimin kim tarafından gerçekleştirileceği, ne şekilde yürütüleceği ve hangi zaman aralığında tamamlanacağı hususları ilgili mevzuatta ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır (Çelik, 2005, s. 33).

Zorunlu denetimin temelinde, kamu yararının korunması, piyasa istikrarının sağlanması ve finansal bilgilerin doğruluğunun güvence altına alınması amacı yer almaktadır. Bu çerçevede, belirli büyüklükteki veya faaliyet alanındaki işletmelerin bağımsız denetimden geçmeleri, yalnızca işletme içi paydaşlar için değil, aynı zamanda yatırımcılar, alacaklılar ve düzenleyici kurumlar gibi dış paydaşlar için de güven ortamı oluşturmaktadır.

Zorunlu denetim kapsamında işletmelerin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda idari para cezaları, ticaret sicil işlemlerinin kısıtlanması veya çeşitli idari yaptırımlar söz konusu olabilmektedir. Bu denetimin hangi denetçiler aracılığıyla gerçekleştirileceği de yine ilgili mevzuatla belirlenmiş olup, yalnızca Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları bu hizmeti sunabilmektedir.

Dolayısıyla zorunlu denetim, işletme özerkliğini kısıtlayan bir uygulama gibi görünse de aslında finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini artırarak işletmenin itibarını ve sürdürülebilirliğini destekleyen bir yapı sunmaktadır.

1.1.2.2. Amacına Göre Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi, taşıdığı amaca göre finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde üç ana kategoriye ayrılmaktadır (Gürebüz, 1995, s. 11; Uğur, 1999, s. 38; Arens & Loebbecke, 2000, s. 11; Kepekçi, 2004, s. 3).

1.1.2.2.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş standartlara ve yasal mevzuata uygunluğunun belirlenmesidir (Güredin, 1999, s. 14). İşletmeye ilişkin finansal tablolar bilgi kullanıcıları tarafından sıklıkla kullanıldığı için bu tabloların denetimi oldukça mühimdir (Bozkurt, 1999, s. 27). Finansal tabloların denetimi bu ehemmiyeti nedeniyle detaylı bir şekilde düzenlenmiştir (Çam, 1995, s. 10).

Finansal tabloların denetimi, ekseriyetle bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 3). Bu denetim türünün işletme içindeki kişilerden çok işletme dışındaki kişilere ilişkin olması, denetimi yapacak olan kişilerin işletme dışından ve bağımsız olmasını gerektirmektedir (Çelik, 2005, s. 33). Bu sebeple, doktrinde finansal tabloların denetimi kavramı, genellikle “bağımsız denetim” veya “bağımsız dış denetim” terimleriyle de anılmaktadır (Yılcı & Yıldız, 2001, 74).

Finansal tablolar denetimi doktrinde özellikle üzerinde durulan ve uygulamada da yaygın şekilde kullanılan bir denetim türüdür (Gürebüz, 1995, s. 12). Bu denetim türü, kapsamına bilanço, gelir tablosu ile finansal durumda değişmeler tablosunu dâhil etmektedir (Güredin, 1999, s. 14). Finansal tablolar denetiminde işletmeye ait finansal tablolar üzerindeki

yanlışıklarda tek tek durulmamakta, finansal tabloların tamamı hakkında tek bir görüş belirtilmektedir (Bozkurt, 1999, s. 28; Güredin, 1999, s. 15).

Finansal tablolar denetiminin gayesi, işletmeye ait finansal tabloların güvenilirlik kazanmasını sağlamaktır (Bozkurt, 1999, s. 28). Finansal tabloların güvenilirliği, bu tablolardan faydalanan bilgi kullanıcıları bakımından büyük önem arz etmesi sebebiyle işletmeye yönelik çeşitli kararlar almak zorunda olan bilgi kullanıcıları açısından, işletmeye ait finansal tablolar bu süreçte aktif bir rol oynamaktadır (Çelik, 2005, s. 34-35).

1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, denetlenen işletmenin işlemlerinin belirli otoriteler tarafından regüle edilen kurallara olan uygunluğunun ispat edilmesini temin etmek amacıyla yapılan denetimdir (Gürbüz, 1995, s. 12). Bu denetimde, işletmenin işlemlerinin mukayese edildiği kurallar işletme yöneticilerince veya kamu otoritelerince düzenlenir (Bozkurt, 1999, s. 14). Uygunluk denetimi, finansal tablolar denetiminin tersine daha çok işletmenin iç bünyesine ilişkin bir denetimdir (Güredin, 1999, s. 28). Bu sebeple, uygunluk denetimi bağımsız denetçilerden ziyade daha çok iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Çelik, 2005, s. 35).

Uygunluk denetimi, finansal tablolar denetimiyle yakından alakalıdır (Kepekçi, 2004, s. 3). Çünkü finansal tablolar denetimi sürecinde, uygunluk denetiminden sağlanan verilere de başvurulmaktadır (Gürbüz, 1995, s. 12).

Uygunluk denetiminden en fazla istifade eden kişiler işletme yöneticileridir. İşletme yönetimi dışında kalan bilgi kullanıcılarının bu denetim türünden faydalanmaları oldukça kısıtlıdır (Çelik, 2005, s. 35).

1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısı, iç kontrol sistemi, iş süreçleri ve yönetim performansını değerlendirmeye yönelik bir denetim türüdür (Güredin, 1999, s. 15). Bu denetimle işletmenin önceden saptanmış hedeflere ve maksatlara ulaşp ulaşmadığı belirlenir (Kepekçi, 2004, s. 3). Faaliyet denetimi, iç denetimin bir türevi olarak ortaya çıkmaktadır, ancak iç denetimden daha kapsamlıdır (Çelik, 2005, s. 35).

Faaliyet denetimi teorik olarak iç denetçi, dış denetçi ya da kamu denetçileri tarafından yapılabilmesine karşın uygulamada bu denetimin çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapıldığı görülmektedir (Güredin, 1999, s. 15).

Bağımsız denetim bu denetim çeşitlerinden ziyade finansal tablolar denetimine ilişkin olarak karşımıza çıkmaktadır (Çelik, 2005, s. 35). Finansal tablolar dışında kalan diğer denetim türleriyle çoğunlukla iç denetçiler ve kamu denetçileri ilgilenmektedir (Uğur, 1999, s. 38).

Bu denetim türlerinden başka spesifik konularda karar alacak kişilere bilgi temin etmek maksadıyla da muhasebe denetimi yapılmaktadır. Örneğin bir işletmeye ortak olmadan önce yapılan incelemeler ya da mahkeme tarafından yapılan özel incelemeler bu çeşit özel amaçlı denetlemelerdir (Dede, 1995, s. 5).

1.1.2.3. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişkinin Mahiyetine Göre Muhasebe

Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi, denetçilerin statüsüne bağlı olarak iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi şeklinde üç gruba ayrılmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 4). Bu denetim türleri, aralarındaki önemli ayrımlara rağmen birbirleriyle sürekli ilişki içerisinde. Denetim türleri arasındaki bu yapısal bağlantı, söz konusu denetimlerin hedeflenen başarı düzeyine erişebilmeleri bakımından elzemdir.

1.1.2.3.1. İç Denetim

İç denetim, ekseriyetle faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi biçiminde ve işletme içerisinde yapılan denetim türünü ifade eder. İç denetimin gayesi, işletmeye ait varlıkların gerektiği gibi korunmasını sağlamak ve yöneticilerin görevlerini etkin bir biçimde ifa etmelerine destek olmaktır (Güredin, 1999, s. 15).

İç denetimin doğrudan muhatapları yönetim kurulu ve işletme yöneticileridir (Güredin, 1999, s. 10). İç denetim sonucunda hazırlanan rapordan, işletme bünyesindeki kişiler dışında kalanlar da faydalanabilmektedir. Bu nedenle, yöneticiler ve yönetim kurulu dışında kalan kişiler, iç denetimden dolayı olarak etkilenen paydaşlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, bu kesimin iç denetimden sağladığı yarar, doğrudan değil; söz konusu yönetim organlarının eylemleri aracılığıyla dolaylı olarak gerçekleşmektedir (Çelik, 2005, s. 36).

İç denetim, bağımsız denetimin muvaffakiyeti için olabildiğince önem arz etmektedir. Çünkü bağımsız denetimin etkin ve başarılı bir şekilde yürütülebilmesi, işletme bünyesinde sağlıklı işleyen bir iç denetim mekanizmasının bulunmasını gerektirir (Uğur, 1999, s. 46).

1.1.2.3.2. Dış Denetim

Dış denetim, işletme bünyesi dışında yer alan kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini ifade etmektedir. Dış denetim kavramı, dar anlamda değerlendirildiğinde, yalnızca kamu kurumları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini ifade eder. Bu bağlamda, özellikle belirli bakanlıklar ya da denetim görevini yerine getirmek üzere özel olarak kurulmuş kamu otoriteleri tarafından yapılan denetimler bu kapsamda yer almaktadır. Öte yandan, geniş anlamda dış denetim; işletme ile organik bir bağı bulunmayan, yani işletme dışında yer alan kişi veya kuruluşlar tarafından yürütülen tüm denetim faaliyetlerini kapsar (Çelik, 2005, s. 36). Geniş anlamda dış denetim çerçevesinde, bir işletmenin denetimini gerçekleştiren kişinin kamu tüzel kişiliğine sahip bir kurum ya da özel hukuk kişisi olması esaslı bir fark yaratmaz. Önemli olan, denetimi gerçekleştiren tarafın işletme dışında konumlanmış ve denetim faaliyetini bağımsız bir şekilde yürütebilecek nitelikte olmasıdır (Çelik, 2005, s. 37). Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşları, meslek mensupları veya düzenleyici otoriteler tarafından yürütülen denetimler de geniş anlamda dış denetim kapsamında değerlendirilir (Arkan, 1976, s. 47).

Doktrinde dış denetim kavramı, genellikle iki ana başlık altında sınıflandırılmaktadır: resmi dış denetim ve özel dış denetim (Karayalçın, 1988, s. 198). Resmi dış denetim, devletin denetim yetkisini haiz kamu kurumları aracılığıyla gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerini ifade eder. Bu kapsamda, devlet gerek işletmenin kuruluş aşamasında gerekse faaliyette bulunduğu süreçte denetim uygulamalarını doğrudan kamu gücüyle yürütmektedir. Devletin bu tür bir denetimi yürütmesi, kamu yararını gözetme ve düzenleyici rolünü ifa etme amacına dayanmaktadır (Arslan, 2004, s. 262). Buna karşılık, özel dış denetim ise kamu otoritelerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren ve mesleki yetkinliğe sahip bağımsız denetim uzmanları tarafından yürütülen bir denetim türüdür. Bu tür bir denetimde denetçilerin hem kamu kuruluşlarından hem de denetimi talep eden müşteriden bağımsız olması esastır. Özel dış denetimin temel amacı, işletmeye ilişkin finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmek ve bu bilgileri bilgi kullanıcılarına sunmaktır. Bu yönüyle özel dış denetim, gerek işletme içi kontrol

mekanizmasının bir unsuru olan iç denetimden, gerekse devletin otoritesine dayanan resmi dış denetimden yapısal ve işlevsel açıdan farklılık göstermektedir (Çelik, 2005, s. 37).

1.1.2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi hem kamuya ait hem de özel mülkiyete tabi işletmelerin faaliyetlerinin, yürürlükteki mevzuata, devletin uygulamaya koyduğu ekonomik politikalara ve kamu yararı ilkesine ne ölçüde uygunluk gösterdiğini inceleyen bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995, s. 10). Bu denetim türü, yalnızca muhasebe ve mali tablolarla sınırlı olmayıp, işletmenin genel işleyişi ve kamu düzenine etkileri açısından da bir değerlendirme süreci içerir. Kamu denetiminin amacı, işletmelerin faaliyetlerinin toplumun genel çıkarlarıyla ne derece örtüştüğünü denetleyerek, sosyal ve ekonomik istikrarı sağlamaya katkı sunmaktır (Sakin, 2018, 2455).

Kamu denetimi, genellikle özel yasal düzenlemelerle kurulan bağımsız denetim birimleri veya ilgili kamu kurumlarının bünyesinde görev yapan denetçiler aracılığıyla yürütülmektedir (Kepekçi, 2004, s. 5). Bu kapsamda Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı teftiş birimleri, Kamu Gözetimi Kurumu gibi yapılar kamu denetiminin yürütücüsü konumundadır. Bu denetim faaliyetleri, çoğu zaman idari yaptırımları da içerecek şekilde yürütülmekte ve kamusal hesap verebilirlik ilkesinin hayata geçirilmesinde kritik bir rol üstlenmektedir.

1.2. Kavramsal Olarak Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim kavramı, iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç kategoriye ayrılan denetim türleri arasında, dış denetim kapsamında değerlendirilir (Çelik, 2005, s. 37). Bu nedenle, doktrinde bu kavramın karşılanması için "bağımsız dış denetim" terimi de kullanılır (Arens & Loebbecke, 2000, s. 13). "Dış" terimi burada, denetlenen işletmenin kendi iç organları ya da mevzuatla yetkilendirilmiş kamu otoriteleri dışında kalan bağımsız bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimi tanımlamak için kullanılmaktadır. Bağımsız denetim her ne kadar dış denetim kategorisi içerisinde yer alsın da bu denetim türünü iç denetimden ve kamu denetiminden tamamen izole etmemek önemlidir; zira tüm denetim türleri, farklı işlevler üstlenseler de birbirini tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır.

Bağımsız denetim, muhasebe denetiminin temelleri üzerine inşa edilmiş bir faaliyettir. Dolayısıyla, bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için ortada denetime konu olabilecek bir ekonomik faaliyetin bulunması ve bu faaliyetin belirli ilke ve kurallara tabi olması gereklidir (Çelik, 2005, s. 38).

Bağımsız denetim, ardışık aşamalardan oluşan bir süreçtir (Küçüksözen & Sayar, 2002, s. 50). Bu süreçte, işletmelere ait mali tabloların denetim ilkelerine uygun olup olmadığı ve finansal bilgilerin gerçeği yansıtmaya düzeyi değerlendirilir. Bu bulgular bir rapor haline getirilir ve ilan edilir (Çelik, 2005, s. 32). Bu aşamada, işletmenin mali tablolarında sunulan mevcut finansal veriler ile muhasebe uygulamalarında esas alınan genel kabul görmüş ilkelere göre olması gereken durum karşılaştırılır (Özel, 2001, s. 21). Açıklanan süreçlerden anlaşılacağı üzere, bağımsız denetim; işletme bünyesindeki yapılar dışında kalan, yetkin ve güvenilir kişi ya da kuruluşlar tarafından yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılan bulguların sistematik bir rapor hâline getirilmesini kapsayan bir süreçtir (Sarıaslan, 1990, s. 13). Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, denetim sürecinin tüm aşamalarında genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun hareket etmekle yükümlüdür (Kardeş, 1996, s. 11).

Bağımsız denetim süreci; genellikle müşterinin seçilmesi ve denetim görevinin kabulüyle başlayıp, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, tamamlanması, ardından denetim raporunun düzenlenerek kamuoyuyla paylaşılması aşamalarıyla devam eden sistematik bir yapıya sahiptir.

Bağımsız denetim faaliyeti, genellikle bir sözleşme temelinde gerçekleştirilir; bu da bağımsız denetim sözleşmesidir. Bu sözleşmenin bir tarafında bağımsız denetim kuruluşu, diğer tarafında ise denetim talep eden işletme yani müşteri yer alır.

Modern anlamda bağımsız denetim kavramı, tarihsel olarak ilk kez İngiltere’de ortaya çıkmış ve uygulama alanı bulmuştur (Çelik, 2005, s. 38). İngiltere’de gelişen bu anlayış, zamanla diğer ülkelere de yayılmıştır. Örneğin Almanya’da, 1931 yılında kabul edilen yasal düzenlemeyle anonim şirketlerin denetim görevi, yalnızca bağımsız denetçiler arasından seçilecek kişilerce yerine getirilmek üzere yapılandırılmıştır (Ansay, 1961, s. 47). Birçok ülkede yasal bir zorunluluk bulunmasa dahi, işletmelerin denetimi uzun yıllardır bağımsız denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilmiştir (Çelik, 2005, s. 39). İngiltere’de anonim şirketlerin denetimi, yasal bir zorunluluk haline gelmeden önce uzun süre geleneksel bir uygulama olarak benimsenmiş; bu uygulama nihayetinde 1948 yılında mevzuatla zorunlu hale

getirilmiştir. Fransa'da işletme denetiminin öneminin anlaşılması 1929 yılında yaşanan ekonomik kriz ve iflaslarla başlamış olup, bu durum işletme denetimi konusunda düzenlemeler yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu çerçevede, 1935 yılında yapılan bir düzenleme ile anonim şirketlerin denetçilerinin en az birinin, İstinaf mahkemesi başkanının başkanlığında toplanan bir komisyonca belirlenen listeden seçilmesi zorunlu hale getirilmiştir (Birsell, 1959, s. 127-128). Benzer şekilde, birçok gelişmiş ülkede, belirli nitelikteki şirketlerin denetiminin bağımsız denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilmesi için çeşitli düzenlemeler getirilmiştir (Ansay, 1961, s. 48). Örneğin, İsviçre'de sermayesi belirli bir miktarı aşan şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi için, şirket dışından atanacak bir “Hesap Uzmanlığı” kurumu öngörülmüştür (Aytaç, 1979, s. 178).

Bağımsız denetimin tarihsel süreçte ortaya çıkışında birçok etken rol oynamıştır. Bu etkenler arasında; iç denetim sistemlerinin yetersiz kalması¹, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle işletme muhasebelerinin karmaşık ve hacimli bir yapıya dönüşmesi, muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan kişi ve kurumların sayıca ve nitelikçe artması, bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışmaları, uluslararası ticari ilişkilerin yaygınlaşması ve muhasebe verilerinin doğru biçimde anlaşılmasının belirli bir uzmanlık ve deneyim gerektirdiğinin fark edilmesi sayılabilir (Pamukçu, 1990, s. 5; Karşlı, 1994, 561; Doğan & Hatunoğlu, 1996, s. 131; Küçüksözen, 1999, s. 122; Sümer, 2001, s. 89; Poroy vd., 2003, s. 251, 366). Anonim şirketlerin ekonomik sistem içerisindeki ağırlığının artmasıyla birlikte, sermaye birikimi giderek daha fazla hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetler aracılığıyla bu şirketlerde toplanmaya başlamıştır. Bu yapısal dönüşüm, bağımsız denetimin kurumsallaşma sürecini hızlandıran başlıca dinamiklerden biri olmuştur (Çelik, 2005, s. 40). Zira yatırımcıların, sermayelerini anonim şirketlere yönlendirebilmeleri için bu şirketlerin finansal yapılarının güvenilirliğine dair güvence arayışı ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda, gelişmiş ülkeler yalnızca bu şirketlerin yönetsel faaliyetlerini düzenlemekle yetinmemiş; aynı zamanda söz konusu şirketlerde biriken tasarrufları koruma amacıyla, bağımsız denetim mekanizmalarının güçlendirilmesine özel önem atfetmişlerdir. Yine anonim şirketlerin faaliyet alanlarının ve hesaplarının genişlemesi, bu şirketlerin denetimini uzman kişilere verme zorunluluğunu beraberinde getirmiştir (Birsell, 1959, s. 125-126).

Tüm bu etkenler neticesinde, bağımsız denetim hem hukuki zeminde hem de uygulamada işletmelerin denetlenmesine yönelik en etkili ve güvenilir çözüm yolu olarak ön plana

¹ Doktrinde bir görüşe göre iç denetim bugün dahi kaçınılmaz bir gerekliliktir ve bu işlevi yerine getirecek bir birimin olmaması durumunda şirketin feshi gerekebilir (Arslan, 2004, s. 256).

çıkıştır (Sariaslan, 1990, s. 15). Bağımsız denetimin ortaya çıkmasında birçok etken rol oynamıştır. Bunlar arasında, geleneksel denetim yöntemlerinin modern işletmelerin karmaşık yapısını ve bilgi akışını kontrol etmekte yetersiz kalması belirleyici bir etkiye sahiptir. Özellikle iç denetim mekanizmasının, işletme içinde oluşan bilgi asimetrisini gidermekte ve dış paydaşların çıkarlarını güvence altına almakta yetersiz kaldığının anlaşılması, bağımsız bir denetim ihtiyacını daha görünür hale getirmiştir. Buna ek olarak, işletmelerin büyümesine paralel olarak muhasebe sistemlerinin daha kapsamlı ve teknik hale gelmesi, uzmanlık gerektiren analiz süreçlerini zorunlu kılmıştır. Bu durum, bağımsız ve tarafsız denetim yapabilecek profesyonel denetçilere olan ihtiyacı artırmış ve bağımsız denetimin kurumsal bir yapı olarak doğuşunu hızlandırmıştır (Çelik, 2005, s. 40).

1.2.1. Türk Hukukunda Bağımsız Denetimin Tarihsel Süreç ve Gelişimi

Türkiye'deki bağımsız denetimin evrimi, ekonomik gelişmelere paralel bir seyir izlemiştir (Altaş, 2015, s. 309). Bu gelişim süreci, hukuki altyapının kademeli olarak oluşturulmasıyla şekillenmiştir. İlk olarak 1987 yılında, bağımsız denetim uygulamaları bankacılık sektöründe yürürlüğe girmiş; bunu takiben sermaye piyasasına yönelik düzenlemelerle kapsam genişletilmiştir. Halka açık anonim şirketlerde ise bağımsız denetimin fiilen uygulanmaya başlaması 1989 yılına dayanmaktadır. Daha sonra enerji sektöründe faaliyet gösteren şirketler ve sigorta şirketleri, zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır (Uzay, 2006, s. 195).

Merkez Bankası, 24 Aralık 1987 tarihinde yayımladığı "Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile, bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülecek banka denetimlerinin temel ilkelerini belirlemiştir. Bankacılık sektöründe atılan bu adımı takiben, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) da kendi yetki alanındaki ortaklıkların zorunlu denetim kapsamına alınmasına yönelik düzenlemeler getirmiştir (Altaş, 2015, s. 310). Bu doğrultuda, 13 Aralık 1987 tarihinde SPK tarafından, denetim faaliyetlerinin çerçevesini çizmek üzere "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik" yayımlanmış ve bu yönetmelik kapsamında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının kurulması sağlanmıştır (RG: 13.12.1987, K. 19663). SPK, ilerleyen dönemlerde yayımladığı çeşitli tebliğler² aracılığıyla, denetim

² "20/7/1988 tarihli ve 19878 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ" 12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan Seri X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile yürürlükten

kuruluşları ile denetçilerin uyması gereken genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilkelerini ve uygulama kurallarını sistematik biçimde düzenlemiştir (Sevim vd., 2006, s. 57-58).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, bankacılık sektöründe bağımsız denetim yapacak kuruluşların yetkilendirilmesine, bu kuruluşların faaliyetlerinin yürütülmesine ve gerektiğinde yetkilerinin iptaline ilişkin usul ve esasları belirlemektedir (RG: 01.11.2006, K. 26333). Benzer şekilde, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından yayımlanan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile de, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisanslı tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi kamu veya özel şirketlerin işlemleri, mali tabloları, finansal kayıtları ve hesaplamalarının bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Aynı yönetmelik, bu denetimleri gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme süreçlerini ve yetkilerin geçici ya da sürekli olarak geri alınmasına dair hükümleri de kapsamaktadır (RG: 03.10.2003, K. 25248)³. Bununla birlikte, EPDK, 17/10/2003 tarihli, 25262 sayılı; 28/01/2004 tarihli, 25360 sayılı; 17/07/2004 tarihli, 25525 sayılı; 16/07/2005 tarihli, 25877 sayılı; 22/11/2007 tarihli, 26708 sayılı ve 29/11/2011 tarihli, 28127 sayılı Resmî Gazetelerde 1 ilâ 6 seri no.lu “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ”leri yayımlamıştır (Altaş, 2015, s. 310-311).

kaldırılmıştır (Seri: X/22, 4. Bölüm, 35. Kısım, Madde 1/1). Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ise 27/7/2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 23; 27/8/2008 tarihli ve 26980 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 24; 25/10/2009 tarihli ve 27387 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 25; 9/3/2011 tarihli ve 27869 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 26; 26/3/2011 tarihli ve 27886 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 27; 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 28 ile değişikliğe uğramıştır (Seri: X/22)”.

³ Anılan yönetmelik, zaman içerisinde 15.10.2003 tarihli ve 25360 sayılı; 06.09.2008 tarihli ve 26989 sayılı; 21.03.2010 tarihli ve 27528 sayılı; ayrıca 04.06.2011 tarihli ve 27954 sayılı Resmî Gazetelerde yayımlanan düzenlemelerle çeşitli değişikliklere uğramıştır (Altaş, 2015, s. 310).

Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketleri ile yurtdışında kurulu olup Türkiye'de teşkilatlanmış sigorta ve reasürans şirketlerinin şubeleri ile emeklilik şirketlerinin, sigortacılık ve bireysel emeklilik mevzuatı kapsamında düzenleyecekleri konsolide ve konsolide olmayan finansal tabloların denetimine ilişkin esaslar, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile belirlenmiştir (RG: 12.07.2008, K. 26934). Bu yönetmelik kapsamında, söz konusu finansal tabloları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının taşıması gereken nitelikler, denetim faaliyetlerinin kapsamı, yetkilendirme süreci ile bu yetkilerin geçici veya kalıcı olarak kaldırılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetim sözleşmelerinin içeriği ile tarafların karşılıklı sorumlulukları ve yükümlülükleri de yine aynı düzenleme çerçevesinde hükme bağlanmıştır (RG: 12.07.2008, K. 26934)⁴.

Türkiye, 30 Temmuz 2002 tarihli niyet mektubuyla Uluslararası Para Fonu'na (IMF), Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (IFRS-International Financial Reporting Standards) benimseyerek uygulamaya koyacağına dair taahhütte bulunmuştur. Bu taahhüdün hayata geçirilmesi amacıyla, SPK tarafından 15 Kasım 2003 tarihli ve Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır (RG: 15.11.2003, K. 25290)⁵. Söz konusu tebliğ ile birlikte, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"nın (UFRS), 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, hisse senetleri borsada işlem görüp görmediğine bakılmaksızın tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklıkları ve iştirakleri tarafından -eğer konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamışlarsa- uygulanması zorunlu hale getirilmiştir (Sevim vd., 2006, s. 57-58).

Ayrıca, 1989 yılında kabul edilen “3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile muhasebe mesleği, "serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik" olmak üzere üç ana kategori altında sınıflandırılmış, bu da muhasebe ve denetim işlevlerini gerçekleştiren meslek mensuplarının belirgin bir şekilde ayrılması sonucunu doğurmuş ve söz konusu

⁴ 12 Temmuz 2008 tarihli ve 26934 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik”, daha sonra 01 Mart 2009 tarihli ve 27156 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik yönetmeliği ile bazı maddeleri bakımından revize edilmiştir (Altaş, 2015, s. 311).

⁵ Söz konusu tebliğ, 09 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin 24. maddesi uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır (Altaş, 2015, s. 311).

Kanunun 2. maddesinde, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) görevleri sıralanırken denetim fonksiyonuna ayrı bir vurgu yapılmıştır (Altaş, 2015, s. 311-312). YMM'lik mesleğinin kapsamı muhasebe denetimi ve vergi denetimi olup, vergi yönetimi, kendisini yetkili görerek denetimin ağırlığını vergi denetimine kaydırmış ve uygulamada YMM'lerin gerçekleştirdiği denetimin büyük bir kısmı neredeyse sadece vergi denetimine odaklanmıştır (Uzay, 2006, s. 195-196).

Türkiye'de, bir denetim kuruluşunun yürüttüğü denetim faaliyetlerinin, başka bir denetim kuruluşu tarafından değerlendirilmesi niteliğindeki PR (peer review) uygulaması yalnızca bir kez hayata geçirilmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 2002 yılında yayımladığı düzenleyici bir metinle, Türkiye'de faaliyet gösteren özel sermayeli bankaların 31 Aralık 2001 tarihli mali tablolarına ilişkin hazırlanan bağımsız denetim raporlarının, Kurum tarafından belirlenecek farklı bağımsız denetim kuruluşları tarafından tekrar gözden geçirilmesini istemiştir. BDDK'nın bankalar için ikinci bir denetim istemesinde, söz konusu dönemde yaşanan gelişmelerin etkisi olmuştur (Uzay, 2006, s. 196)⁶.

Türkiye'de denetim ilkeleri ve kuralları, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 1988 yılında yayımladığı düzenlemeler aracılığıyla resmi bir çerçeveye kavuşmuştur. Özellikle sermaye piyasasında uygulanacak bağımsız denetim esasları, kapsamlı biçimde “Seri X, No: 16 sayılı Tebliğ”de detaylandırılmıştır⁷. Bunun yanı sıra, “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun 50. maddesine dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” de denetim standartlarına yönelik önemli hükümler içermektedir.

Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarını belirlemeye yönelik daha kurumsal bir adım ise, "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları

⁶ Yönetmeliğin yayımlandığı dönemde, 2001 yılında patlak veren ekonomik krizin etkileri hâlen hissedilmekteydi. Krizin özellikle finans sektöründe yol açtığı yolsuzluklar ve diğer yapısal sorunlar sonucunda bazı bankalar Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) devredilmişti. Bu gelişmeler, kamuoyunda ciddi bir güven sorunu doğurmuş; TMSF'ye devredilen bankaların bağımsız denetimini gerçekleştiren denetim firmalarının güvenilirliği ve genel olarak bağımsız denetim sisteminin etkinliği üzerine yoğun tartışmalara yol açmıştı (Uzay, 2006, s. 196).

⁷ 12 Haziran 2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile, daha önce 04 Mart 1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri X, No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in 20 ila 28. maddeleri, 29 ila 43. maddeleri ve ayrıca 46. maddesi, 15 Aralık 2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Geriye kalan maddeler ise, Seri X, No: 22 sayılı yeni tebliğin yayımlandığı tarihte hükümsüz hale gelmiştir (Altaş, 2015, s. 312).

Birliği" (TÜRMOB) tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulan "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" (TMUDESK) ile atılmıştır. Bu kurulun temel misyonu, ulusal muhasebe ve denetim standartlarını belirleyerek bunları uluslararası standartlarla uyumlu hâle getirmek ve kamuoyuna sunmaktır. Ancak bu yapı, 15.12.1999 tarihli 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile yürürlüğe giren düzenleme neticesinde işlevini yitirerek, muhasebe standartlarını belirleme görevi yeni oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna devredilmiştir. Nihayetinde, 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Kanunu Hükmünde Kararname"nin (RG: 02.11.2011, K. 28103) 32. maddesiyle bu kurul da lağvedilerek, ilgili görevler Kamu Gözetimi Kurumu çatısı altında toplanmıştır (Sevim vd., 2006, s. 60-61; Altaş, 2015, s. 312).

Türkiye'de denetim alanında kaydedilen en önemli kurumsal adımlardan biri, 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) kurulmasıyla atılmıştır. "3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" çerçevesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının, mesleki denetim görevlerini ve diğer mevzuatlar kapsamında kendilerine verilen denetim sorumluluklarını belirli bir disiplin ve standart dâhilinde yerine getirebilmeleri amacıyla, TÜRMOB tarafından hayata geçirilen TÜDESK; uluslararası denetim standartlarını belirlemek ve yayımlamakla görevlendirilmiştir (Altaş, 2015, s. 313). Kurulun teşkilinden hemen sonra, 2002 yılı sonlarında IFAC'a (International Federation of Accountants) bağılı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın Türkçeye kazandırılması süreci başlatılmış ve bu çeviriler TÜRMOB tarafından yayımlanarak uygulamaya sunulmuştur (Sevim vd., 2006, s. 60-61).

Ancak bağımsız denetim ve denetim standartları alanında çeşitli kurum ve kuruluşlarca geçmişte yapılan düzenlemeler, "660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Kanun Hükmünde Kararname"nin geçici 1. maddesi uyarınca, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulacak yeni düzenlemeler geçerli oluncaya kadar yürürlükte kalacaktır. Söz konusu Kanun Hükmünde Kararname'nin aynı maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda ise, 02 Kasım 2011 tarihinden itibaren, diğer kanunlarda yer alan ve denetim standartları ile bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerle çelişen hükümler yürürlükten kaldırılmıştır (Altaş, 2015, s. 313).

Bununla birlikte, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi sektörel otoriteler, yalnızca kendi düzenleme alanlarıyla sınırlı olmak üzere ve "Türkiye Muhasebe Standartları" ile uyumlu kalmak şartıyla, detay hükümler içeren sınırlı düzenlemeler yapma yetkisine sahiptirler (660 sayılı KHK, m. 27/3).

1.2.2. Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

Finansal tabloların hem hazırlanması hem de denetlenmesi, yüksek düzeyde mesleki bilgi ve teknik uzmanlık gerektiren bir süreç olduğundan, bu görevler doğrudan kamu otoriteleri tarafından yerine getirilmemektedir. Şirketlerin mali tablolarının oluşturulma süreci Şirketlerin yönetim kurullarına bırakılmıştır. Ancak, bu mali tabloların güvenilirliğinin ve Őeffaflıėının sağlanması amacıyla denetim faaliyetleri de büyük bir önem arz etmektedir. Finansal tabloların tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirilmesi görevi, bağımsız denetçiler tarafından üstlenilmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, bağımsız denetçilerin finansal raporlamadaki güvenilirlik ve Şeffaflık açısından taşıdığı kritik önemi daha da görünür kılmıştır. Bu skandalların etkisiyle bağımsız denetçilerin üzerlerindeki gözetim ve denetim faaliyetleri daha da katılaşmış, finansal raporlamada doğruluk ve Şeffaflığı sağlamak amacıyla bu profesyonellerin işlevi daha vurgulu hale gelmiştir (Urkan, 2016, s. 67).

Öte yandan, uluslararası ticaret hacmindeki genişleme ve yabancı sermaye yatırımlarındaki artış, sermaye piyasalarının ulusal sınırları aşarak küresel bir yapıya evrilmesine neden olmuştur. Bu dönüşüm, finansal piyasalarda güven unsurunun güçlendirilmesini ve denetim faaliyetlerinde uluslararası düzeyde uyum sağlanmasını zorunlu kılmıştır. Şirketlerin finansal tablolarını oluştururken esas aldıkları muhasebe ilkeleri ile bu tabloların gerçeğe uygunluğunu değerlendiren denetim standartları, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de genel kabul gören referans normlar olarak benimsenmiştir (Urkan, 2016, s. 67-68).

1.2.2.1. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri

“6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu” (RG: 30.12.2012, K. 28513) uyarınca, ihra  lar ile sermaye piyasası kurumlarının, mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) doğrultusunda hazırlamaları yasal bir y k ml l k olarak düzenlenmiştir (SerPK, m. 14/1-

m. 36/1). Yine, aynı Kanuna göre, bu finansal tabloların bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi zorunlu kılınmıştır (SerPK, m. 14/3).

Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak kurallar, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK) tarafından yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları" (TMS/IFRS)⁸ çerçevesinde belirlenmektedir (SPK (II-14.1) sayılı Tebliğ, m. 5/1). Öte yandan, halka açık anonim ortaklıklar başta olmak üzere, "kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar" ile Cumhurbaşkanı kararıyla bağımsız denetime tabi tutulacak şirketlerin uygulayacağı muhasebe standartları da Türkiye Muhasebe Standartları olarak belirlenmiştir (660 sayılı KHK, m. 2/1-ğ). Bu nedenle halka açık anonim şirketler için uygulanacak muhasebe standartları UFRS ile uyumlu olan TMS olacaktır.

Bağımsız denetim standartları bakımından, Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu olan Türk Denetim Standartları (TDS) esas alınacaktır (TTK, m. 317/1). 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK), önceki 2499 sayılı Kanun'un 22/1-e maddesinden farklı olarak, denetim standartlarını belirleme yetkisini Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) devretmemiştir. Bu doğrultuda SerPK'da yer alan "TDS" kavramı, TTK m. 397/1 hükmü uyarınca KGK tarafından belirlenen "Türk Denetim Standartları"nı ifade etmektedir (SerPK m. 14/3). Bununla birlikte, sermaye piyasalarına özgü denetim hükümlerini içeren ve geçmişte yürürlüğe giren "Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ" (RG: 12.06.2006, K. 26196), 6102 sayılı TTK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6362 sayılı SerPK gibi daha sonraki düzenlemelere rağmen yürürlükten kaldırılmamış olup, geçerliliğini korumaktadır (Urkan, 2016, s. 69). Buna rağmen, KGK tarafından yayınlanan veya yayınlanacak denetim

⁸ Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Türkiye'de uygulanacak muhasebe standartlarının uluslararası standartlarla uyum içinde olması zorunludur. Uluslararası düzeyde geçerlilik taşıyan bu standartlar, ağırlıklı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) şeklinde anılmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, küresel ölçekte yaygın biçimde benimsenmiş olup, Türkiye'de yürürlükte bulunan Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) da esasını oluşturmaktadır. Avrupa Birliği düzenlemeleri bağlamında bakıldığında ise, 19 Temmuz 2002 tarihli ve EC No: 1606/2002 sayılı AB Konsey Tüzüğü — yaygın bilinen adıyla IAS Regulation — üye devletler için IFRS'nin uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca, AB'nin 8. Direktifi'nin 2/12 numaralı hükmünde, geçerli uluslararası muhasebe standartlarının IASB tarafından yayımlanan IFRS olduğu açık biçimde belirtilmiştir (Urkan, 2016, s. 68). Bu konuya ilişkin detaylı açıklamalar için bkz. (Whittington, 2005, s. 127 vd.).

standartları ile sözü geçen tebliğde belirtilen standartlar aynı temel kaynağa dayandığı için, uygulamada geçiş döneminde herhangi bir aksaklık yaşanmamaktadır⁹.

Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, muhasebe standartlarına ilişkin olarak belirli ayrıntılarda sınırlı farklılıklara izin verilmişken; aynı esneklik, denetim standartları açısından tanınmamıştır¹⁰. Dolayısıyla, kanun koyucu denetim standartlarında yeknesaklık hedeflemiş ve istisnai düzenlemelere kapı aralamamıştır (Deniz, 2018, s. 222). Ancak buna karşılık, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun bazı hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) bağımsız denetim alanındaki tüm yetkilerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devretmediği sonucuna ulaşmak mümkündür (SerPK, m. 62/1 ve 128/1-c).

SerPK'nın 62. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, SPK, KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerin sermaye piyasalarında görev alabilmeleri için ek koşullar öngörebilmekte; bu şartları sağlayan denetçileri ayrı bir listeye dâhil edebilmekte ve bu liste üzerinden kalite kontrol ile denetim faaliyetleri gerçekleştirebilmektedir. SPK, ayrıca, belirlenen standartlara veya mevzuata aykırılık tespit edilmesi hâlinde, ilgili denetçilerin listeden çıkarılmasına karar verebilmekte ve gerçekleştirdiği kalite kontrol çalışmalarının sonuçlarını KGK ile paylaşma yükümlülüğü altındadır (SerPK, m. 62/1). Başka bir hükümde ise SPK'nın, yasal çerçevede şirketlerin ve kurumların bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin koşulları ve çalışma prensiplerini belirleme yetkisine sahip olduğu ve bu kriterlere uygun olanları listeler halinde ilan etme yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir (SerPK, m.

⁹ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında açıkça belirtildiği üzere, bağımsız denetimle ilgili olarak daha önce yürürlükte bulunan ve yeni sistemle çelişen düzenlemeler geçerliliğini yitirmiştir. Bu çerçevede, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 14. maddesinin üçüncü fıkrası da dikkate alındığında, KGK tarafından yayımlanacak denetim standartlarının, SPK'nın mevcut ya da geçmişte yürürlüğe koyduğu düzenlemelere kıyasla öncelikli uygulanacağı kabul edilmektedir (Özkorkut, 2013, s. 100-101). Buna ek olarak, 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, KGK tarafından uluslararası standartlarla uyumlu biçimde hazırlanan Türkiye Denetim Standartları (TDS) yürürlüğe konmuştur. TDS'lerin birbirinden farklı tarihlerde yürürlüğe girmesi, ilerleyen dönemlerde standart külliyatına yeni metinlerin eklenmesi ve uluslararası düzenlemelerde yapılan güncellemelerin ulusal düzleme yansıtılması ihtiyacı, söz konusu standartlarda zaman zaman revizyon yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, ilgili denetim dönemlerinde oluşabilecek tereddütleri önlemek amacıyla, her yıl için ayrı bir TDS seti oluşturulmuş ve bu setler, KGK tarafından kamuoyuna sunulmuştur (KGK, TDS Setleri).

¹⁰ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 148. maddesiyle yapılan değişiklikten önce, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 27. maddesinin üçüncü fıkrasında; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla kurulmuş kurum ve kurulların, Kurul'un onayı ve yayımladığı standartlara uygunluk şartıyla, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarına ek nitelikte, kendi alanlarına özgü ayrıntılı ancak sınırlı düzenlemeler yapabilecekleri yönünde bir hüküm bulunmaktaydı. Dolayısıyla, denetim standartları bağlamında kurumsal düzeyde farklılaştırılmış teknik düzenlemelere izin veren yasal dayanak, Türk Ticaret Kanunu'ndan ziyade anılan KHK'ye dayanmaktaydı. Ancak, 6 Aralık 2012 tarihli ve 6362 sayılı Kanun'un 148. maddesiyle yapılan değişiklikle bu yetki kaldırılmış ve söz konusu imkân ortadan kaldırılmıştır (Değişik: 6/12/2012-6362/148 md).

128/1-c). Bu bağlamda, TTK ve 660 sayılı KHK ile yetkilendirilen KGK ile SerPK'ya göre yetkilendirilen SPK arasında belirgin bir ayrım vardır. Görüşümüze göre, SerPK'nın SPK'ya bağımsız denetim standartlarını belirleme yetkisi vermediği açıktır (Urkan, 2016, s. 70). Buna karşılık, SerPK'nın 62. ve 128. maddelerine göre denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçilerin atanması ve kalite kontrol denetimlerinin yapılması gibi yetkilerin SPK'ya verilmesi, KGK'nın denetim standartlarını belirleyici rolünün önemini azaltmaktadır (Özkorkut, 2013, s. 96-97). Bu sebeple, denetim standartlarını belirleme yetkisi, kendi başına mutlak bir güç ya da ayrıcalık olarak değerlendirilmemelidir (Urkan, 2016, s. 70). Aksine, bağımsız denetçilerin görevlendirilmesine ilişkin koşulların saptanması, ayrıca bu denetçilerin faaliyetlerinin kalite kontrol denetimlerine tabi tutulması, uygulamada çok daha kritik ve işlevsel bir rol taşımaktadır (Özkorkut, 2013, s. 197; Urkan, 2016, s. 71).

1.2.2.2. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

Türk Ticaret Kanunu'nun ilk halinde, TMS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tablolarla bağlantılı olarak özel statülü anonim şirketler arasında yer alan sermaye piyasası, bankacılık, sigorta ve enerji gibi sektörlere tabi şirketler için geçerli olan bağımsız denetim uygulaması, 6102 sayılı TTK'nın 397 ilâ 406. maddeleri arasında “denetleme” başlığı altında düzenlenerek tüm sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmek istenmiştir (Özkorkut, 2013, s. 11).

11 Nisan 2013 tarihli ve 6455 sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un (RG: 11.04.2013, K. 28615) kabul edilmesiyle birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesine yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda, maddenin dördüncü fıkrasında yer alan hükme ek olarak, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketler için denetime tabi tutulmalarını öngören iki yeni fıkra maddeye ilave edilmiştir (Özkorkut, 2013, s. 10). Bu düzenleme, bağımsız denetim zorunluluğunun dışında kalan anonim şirketler için denetim yapma gerekliliğini getirmiş ve bu şirketlerin belirli bir boyutta denetime tabi olmasını öngörmüştür.

TTK'nın 635. maddesinde yapılan düzenleme ile anonim şirketlerin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketlere de uygulanması kabul edilmiştir. Nisan 2013'te 6455 sayılı Kanunla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesine eklenen

beşinci ve altıncı fıkralarda belirtilen denetim hükümleri hariç olmak üzere, anonim şirketlerde geçerli olan denetim hükümlerinin limited şirketlere doğrudan uygulanması, limited şirketlerin anonim şirketlere benzer bir denetim sürecine tabi tutulmasını öngören bir değişiklik olarak kabul edilmiştir (6455 sayılı Kanun, m. 82)¹¹.

TTK m. 565/2 hükmünün göndermesiyle, anonim şirketlere ilişkin denetim hükümlerinin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından da geçerli olacağı öngörülmüştür (Özkorkut, 2013, s. 10). Bu durum, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin anonim şirketlerle benzer bir denetim sürecine tabi olmalarını sağlar. TTK'nın bu atfıyla, denetimle ilgili hususlarda sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin anonim şirketlere benzer bir düzenleme sürecine tabi tutulması amaçlanmıştır. Bu düzenleme sayesinde, belirli denetim ve hesap verme prosedürlerinin bu tür şirketler için de geçerli olması sağlanmıştır.

Sermaye şirketleri, finansal tablolarını düzenlerken KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamak zorundadır (TTK, m. 88/1). Bununla birlikte, mevzuatla belirli düzenleme ve denetim görevleri verilen kurum ve kurullar, yalnızca kendi yetki alanlarıyla sınırlı kalmak kaydıyla ve TMS ile uyumlu olmak şartıyla, uygulamaya ilişkin bazı ayrıntıları belirleme yetkisine sahiptir (TTK, m. 88/4). Bu düzenlemeler, ilgili kurum veya kurulların görev alanlarına özgü gereklilikleri karşılamak amacıyla yapılır ve TMS'ye uygunluğu korunarak sınırlı bir düzenleme alanı sunar.

660 sayılı KHK'da benzer bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre, Türk sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla kurulan SPK, kendi özel kanununda tanımlanan yetkiler çerçevesinde ve TTK m. 88/4 hükmünde yer alan hükümlere uygun olmak koşuluyla, yalnızca detay düzeyinde ve sınırlı ölçüde olmak üzere, KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarından sapma imkânına sahiptir (660 sayılı KHK, m. 27/3). Bu yetki çerçevesinde, SPK, muhasebe standartlarını belirli sermaye piyasası ihtiyaçlarına göre uyarlayabilir veya detaylandırabilir. Bu sebeple, SPK'nın (II-14.1) sayılı Tebliğinde, finansal raporlama ilkelerinin, yöntemlerinin ve kurallarının daha anlaşılır ve şeffaf olmasını veya uygulama konusunda birliği sağlamak amacıyla, gerektiği durumlarda uygulamayı

¹¹ TTK'nın 635. maddesinin gerekçesinde, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) / Avrupa Topluluğu (AT) yönergelerine uygun olarak, limited şirketin bir sermaye şirketi olarak kabul edilerek anonim şirket ile aynı denetim sistemi altına alındığı belirtilmektedir (Özkorkut, 2013, s. 10). Bu düzenleme ile limited şirketlerin sermaye şirketleri kategorisine dahil edilmesi ve denetim süreci açısından anonim şirketlerle benzer bir düzenlemenin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Bu durum, uluslararası düzenlemeler ve standartlara uyum sağlama amacıyla limited şirketlerin denetiminde benzer bir yaklaşımın izlenmesini öngörmektedir.

belirlemek için SerPK m. 14. hükmü kapsamında kararlar alınabileceği belirtilmiştir (SPK, (II-14.1) sayılı Tebliğ, m. 5/2). Bu hüküm, SPK'nın finansal raporlama standartlarını daha açık ve anlaşılır hale getirmek veya uygulama konusunda tutarlılık sağlamak adına gerektiğinde belirli kararlar alabileceğini vurgulamaktadır. Bu kararlar, finansal raporlama süreçlerini etkileyebilen ve bu alanda tutarlılık ve şeffaflık sağlamak için yapılan düzenlemelerdir. Bu kararlara uyum zorunludur ve aynı Tebliğde, bu kararlara uygun olmayan finansal tabloların kullanımı yasaklanmıştır (SPK, (II-14.1) sayılı Tebliğ, m. 18). Aksi takdirde, yanıltıcı bilgi verilmiş kabul edilecek ve bu durum SerPK'nın 10. ve 32. maddeleri uyarınca sorumluluk gerektirebilecektir. Bu nedenle, finansal raporlama standartlarına uyum sağlama zorunluluğu vurgulanmakta ve bu standartlara aykırı hareket edilmesi durumunda ciddi yaptırımların söz konusu olabileceği belirtilmektedir.

TTK m. 88/4 hükmü, muhasebe standartlarından farklılaşma imkânını yalnızca “ayrıntıya ilişkin sınırlı durumlar” ile sınırlamıştır. Ancak bu sınırlamanın, oldukça teknik bir alan olan sermaye piyasaları üzerinde olumsuz etkilere yol açabileceği yönünde görüşler bulunmaktadır (Urkan, 2016, s. 73). Zira TTK, genel nitelikli bir düzenleme olarak tasarlandığı için; sermaye piyasaları, bankacılık sektörü, enerji piyasaları ve sigorta alanına özgü finansal raporlama ihtiyaçlarını aynı çatı altında kapsamlı biçimde düzenlemenin çeşitli sakıncalar barındırabileceği ifade edilmektedir (Urkan, 2016, s. 73-74). Bu şekilde farklı sektörlere özgü ve detaylı düzenlemelerin tümünü kapsayacak genel bir düzenlemenin yapılmasının tehlikeleri göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle, belirli sektörlere özgü düzenlemelerin, genel finansal raporlama standartlarından farklılaşabilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Finansal raporlama standartlarını düzenleyen KGK, sadece belirli ve detaylı durumlarda kendi standartlarından farklılaşmaya izin vermektedir (TTK, m. 8/4). Ancak, finansal raporlama standartlarında tek bir otoritenin olması veya tüm standartların aynı olması her zaman doğru sonuçlar doğurmaz. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve ölçek bakımından çeşitlilik arz eden işletmeler, yalnızca sınırlı ayrıntılarla birbirinden ayrılan ortak muhasebe standartlarının uygulanmasının, adil ve gerçeğe uygun sonuçların elde edilmesini zorlaştırabileceğini dile getirmektedir. Zira her sektör, kendine özgü dinamikleri ve küresel gelişmeler karşısındaki konumuna göre, finansal raporlama standartlarını periyodik olarak güncellemeye ihtiyaç duymaktadır. Ancak bu kadar geniş bir sektörel çeşitliliğin, tek bir merkezî yapı tarafından sürekli ve etkin biçimde güncellenmesi hem teorik olarak sınırlı görülmekte hem de uygulamada gerekliliği sorgulanmaktadır. Bu nedenle, belirli kurumlar

ve düzenleyici otoriteler açısından muhasebe ve denetim standartlarında farklılaşmaya gidilmesi, mevcut sistemin bütünlüğünü zedeleyen bir sapma değil; aksine, işleyişin esnekliğini ve sektörel uyumu artıran bir gereklilik olarak değerlendirilmelidir. Esas sorun, söz konusu sektörel farkları görmezden gelerek tüm düzenlemeleri yeknesak bir yapı altında toplama yaklaşımının sistemin temel kabulü hâline gelmiş olmasıdır (Urkan, 2016, s. 74). Bu yaklaşım, sistem üzerindeki gerçek problemi oluşturur çünkü her sektörün ve faaliyet alanının özgün gereksinimleri ve dinamikleri vardır ve tek tip bir yaklaşım her zaman uygun olmayabilir. Bu nedenle, özel durumları dikkate alarak standartlarda esneklik sağlama ihtiyacı bulunmaktadır.

TTK, muhasebe standartlarının yanı sıra denetim standartlarını da düzenlemiştir. TTK'ya göre, anonim ortaklıklar ve şirketler topluluğu için geçerli olan denetim standartları, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olan TDS olarak belirlenmiştir. Bu hüküm, muhasebe standartlarıyla benzer bir şekilde, TDS'nin hazırlanması ve yayınlanması yetkisini de KGK'ya vermiştir (TTK, m. 397/1). 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'ya, ayrıca belirtilen KHK ile denetim standartlarını belirleme görevi de verilmiştir (660 sayılı KHK m. 9/1-c). Bu durum, TTK'nın kurallarıyla uyumlu olarak, KGK'nın denetim standartlarını belirleme konusundaki yetkisini doğrulamaktadır (Urkan, 2016, s. 74).

1.2.2.3. Diğer Düzenlemeler

Bağımsız denetim alanında uluslararası düzeyde genel geçer standartlar oluşturulmuş olmakla birlikte, sermaye piyasası mevzuatında olduğu gibi, bu çerçeveyi esas alarak sektörel farklılıklara özgü durumları düzenleyen özel normlar da mevcuttur (Urkan, 2016, s. 74). Bu özel düzenlemeler, belirli sektörlerde faaliyet gösteren şirketler için uluslararası denetim standartlarına uygun olarak belirli sektörel gereksinimleri karşılayabilmek için oluşturulmuştur. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık gibi özel sektörlerde denetim standartları, uluslararası standartlara uyumlu olmakla birlikte, bu sektörlerin kendine özgü yapısı, riskleri ve gereksinimleri göz önünde bulundurularak belirli özel hükümler içerebilir. Bu özel düzenlemeler, uluslararası standartları temel alırken sektörün özgünlüğüne uygun bir denetim süreci yürütülmesini sağlamayı amaçlar. Bu sayede, denetim standartlarının genel çerçevesi uluslararası standartlarla uyumlu olmakla birlikte, sektörel farklılıkları da göz önünde bulunduracak şekilde belirli özelleştirmeler içerebilir.

Bankacılık sektöründe özellikle bankaların bağımsız denetimi konusunda özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bankaların bağımsız denetimi konusunda yetki Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na aittir¹². Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren bankaların denetimi, genel denetim standartlarıyla uyumlu olmakla birlikte, sektörün özel gerekliliklerini ve risklerini karşılamak adına Bankacılık Kanunu kapsamında belirlenen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yönetmelikleri ve belirlediği özel denetim süreçleri doğrultusunda yürütülmektedir. Bu düzenlemeler, bankacılık sektörünün özgünlüğü ve hassasiyetlerini dikkate alarak, bankaların finansal durumlarının ve faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde denetlenmesini ve düzenlenmesini amaçlar. Bu sayede, bankaların bağımsız denetimi ulusal ve uluslararası standartlara uygun olmakla birlikte, sektöre özgü olan ve Bankacılık Kanunu'nun belirlediği kurallar ve denetim süreçleri çerçevesinde gerçekleştirilir. Bu kapsamda, BDDK tarafından “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır (RG: 02/04/2015, K. 29314). Söz konusu yönetmelik gereği, bankaların bağımsız denetimi, yönetmelik hükümlerine ve KGK tarafından çıkarılan TDS’ye uygun olarak gerçekleştirilecektir (Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, m. 4/4). Aynı şekilde, finansal kiralama, faktöring, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, banka kartı veya kredi kartı düzenleme yetkisine sahip olan bankalar ve diğer kuruluşlar, bankalar hakkında yetkilendirilmiş derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarının finansal tablolarının bağımsız denetimi KGK mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilecektir¹³.

Bağımsız denetimle ilgili özel düzenlemelerden bir diğeri ise kendine özgü kurallar barındıran sigortacılık sektörü ile ilgili düzenlemelerdir. Sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetimiyle ilgili olarak, “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” (RG: 08.09.2003, K. 25223) ve “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” (RG: 12.07.2008, K. 26934) adlı iki farklı düzenleme bulunmaktadır. Belirtilen yönetmeliklerde hüküm bulunmayan durumlarda, ilgili meslek kuruluşunun belirlediği ilkeler ve standartlar ile

¹² Bu yetki BDDK’ya 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 15. ve 88. maddeleri uyarınca verilmiştir.

¹³ Söz konusu şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimine ilişkin esaslar, 02/04/2015 tarihli ve 29314 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan çeşitli yönetmelik değişiklikleri ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketlerine; varlık yönetim şirketlerine; banka kartı ve kredi kartı hizmeti sunan kuruluşlara; yetkilendirilmiş derecelendirme kuruluşlarına; finansal holding şirketlerine ve ödeme ile elektronik para kuruluşlarına ilişkin faaliyet esaslarını düzenleyen yönetmeliklerde yapılan değişiklikler aracılığıyla, bu kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetimine dair yöntem ve kurallar açıklığa kavuşturulmuştur (Urkan, s. 75 dp).

sermaye piyasasında kabul edilen bağımsız denetim standartlarının sırasıyla uygulanacağı ifade edilmiştir¹⁴.

Enerji piyasasında faaliyet gösteren kişilerin bağımsız denetimi için özel bir düzenleme bulunmaması durumunda ise genel hükümler çerçevesinde TTK ve KGK'nın düzenlemelerinin uygulanması gerekecektir¹⁵.

1.2.3. Karşılaştırmalı Hukukta Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Ulusal hukuk düzenlemelerinin sağlıklı anlaşılabilmesi, bağımsız denetimin farklı hukuk sistemlerinde hangi kurumsal yapılara ve standartlara dayandırıldığıнын görölmesini gerektirir. Bu nedenle aşağıda, karşılaştırmalı hukuk bağlamında ABD, Avrupa Birliği ve uluslararası düzenlemeler ayrı alt başlıklar altında ele alınacaktır.

1.2.3.1. ABD Düzenlemeleri

ABD'de bağımsız denetim rejimi iki ana eksen üzerine kuruludur: meslek kuruluşu temelli standart geliştirme ve kamu gözetimi. Meslek kanadında American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), denetim ve ilgili mesleki uygulamalara ilişkin standartların büyük bölümünü tarihsel olarak belirleyen çatı kuruluştur. AICPA bünyesindeki Auditing Standards Board (ASB), 20. yüzyıl ortasında şekillenen Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) çerçevesini ayrıntılandırarak bugün de geçerli olan Statements on Auditing Standards (SASs) dizisini yayımlar; bu düzenek özellikle halka açık olmayan işletmelerin denetiminde temel referans noktasıdır (AICPA, 2025).

Kamu kanadında ise yetki, 1934 tarihli düzenleme ile Securities and Exchange Commission (SEC)'e verilmiştir; SEC, halka açık şirketlerin finansal raporlama ve denetim ekosistemindeki asgari standartları ve gözetim mekanizmalarını belirleyen çerçeveyi tesis eder. 2000'li yılların başındaki Enron- WorldCom gibi skandallar sonrasında yürürlüğe giren Sarbanes- Oxley Act (SOX, 2002), denetçi bağımsızlığı ve gözetim konularında radikal bir yeniden yapılanmayı tetiklemiş; özellikle danışmanlık- denetim çıkar çatışmalarını

¹⁴ “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik m. 35 ve Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik m. 22/4. Bu durum, 3568 sayılı Kanun'un gerekliliklerine uygun olarak gerçekleştirilecektir.”

¹⁵ “25/03/2015 tarihli ve 29306 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan yönetmelik ile “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” yürürlükten kaldırılmıştır.”

sınırlamak ve kamu yararını güçlendirmek amacıyla bir dizi zorunluluk getirmiştir (Coates, 2007).

SOX'un en kritik sonucu, halka açık şirket denetimlerinde gözetim ve standardizasyon görevini yürütmek üzere Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)'un kurulmasıdır. PCAOB başlangıçta AICPA/ASB standartlarını geçici referans olarak benimsemiş, devamında kendi Auditing Standards (AS) setini geliştirmiştir. Bu yapı; risk odaklı denetim yaklaşımı, iç kontrol denetimine özel hükümler ve denetim kalitesini izleyen teftiş-disiplin mekanizmalarıyla birlikte çalışır (PCAOB, 2017). Böylece ABD sistemi, mesleki standart üretimi ile kamu gözetimini aynı ekosistemde, fakat farklı kurumsal aktörlerde toplamıştır.

Literatür, SOX sonrasındaki dönemde denetim kalitesi, piyasa yoğunlaşması ve “too big to fail” tartışmalarının iç içe geçtiğini gösterir. Özellikle Big Four'un konsolidasyonu ve yüksek pazar payları; olası bir büyük denetim firmasının başarısızlığının sistemik etkilerine dair politika tartışmalarını gündemde tutmuştur (Cunningham, 2006; Ramanna, 2013). Bu bağlam, ücret yapıları, rotasyon ve yan hizmet kısıtları gibi mikro düzenlemelerin, finansal istikrar ve kamu yararı hedefleriyle makro ölçekte nasıl kesiştiğini ortaya koyar.

Özetle ABD modeli; AICPA/ASB aracılığıyla mesleki standartların üretimi, SEC ve PCAOB aracılığıyla halka açık şirket denetimlerinin kamusal gözetimi ve bağlayıcı standartları ve denetim kalitesi, bağımsızlık, piyasa yapısı üçgeninde SOX sonrası güçlendirilmiş bir kurumsal çerçeve ile karakterize edilir. Bu yapının, AB'nin 2006/43/EC Direktifi ve Türkiye'de KGK düzenlemeleri gibi sonraki reform dalgalarına esin kaynağı olduğu da öğretide genel kabul görmektedir (Coates, 2007; PCAOB, 2017).

1.2.3.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

ABD'deki SOX reformunun ardından Avrupa Birliği (AB), denetim ve kamu gözetimi alanında kapsamlı bir düzenleme sürecine girmiştir. Bu sürecin temel dayanağı, 8. Şirketler Hukuku Direktifi olarak bilinen 2006/43/EC sayılı Direktiftir. Direktif, yıllık ve konsolide finansal tabloların yasal denetimini yürütmek için ortak bir çerçeve oluşturmayı amaçlamış ve önceki 78/660/EEC, 83/349/EEC ve 84/253/EEC düzenlemelerini yürürlükten kaldırarak yeknesak bir sistem kurmuştur (European Parliament & Council, 2006).

Direktifin 26. maddesi, üye devletlerin Komisyonca kabul edilen uluslararası denetim standartlarını uygulamasını zorunlu kılmış; bu atıfla International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) tarafından yayımlanan International Standards on Auditing (ISAs)'lar Birlik içinde esas alınmıştır. Ancak AB Komisyonu'nun ISA'ları “kısmen veya değişikliklerle” kabul etme yetkisi, farklı ülkelerde uygulama farklılıklarına yol açmıştır (Accountancy Europe, 2015). Buna rağmen, AB üyesi devletlerin büyük çoğunluğu, denetim uygulamalarında IAASB'nin yayımladığı ISA setini ulusal mevzuatına doğrudan veya dolaylı biçimde aktarmıştır (IAASB, 2024).

Direktifin 32. maddesi uyarınca, her üye devlette denetim faaliyetlerini düzenlemek ve gözetmekle yetkili bağımsız bir kamu otoritesi kurulmuştur. İngiltere'de Financial Reporting Council (FRC), Fransa'da Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) ve Almanya'da Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) gibi kurumlar bu kapsamda faaliyet göstermektedir. Bu otoriteler, denetim kuruluşlarının kalite güvence incelemelerini yapmakta ve disiplin işlemlerini yürütmektedir (European Commission, 2014).

AB'nin denetim altyapısının tamamlayıcı unsuru ise, Birlik kurumlarının dış denetimini üstlenen European Court of Auditors (ECA)'dır. ECA, kendi denetim uygulamalarında da IFAC ve IAASB tarafından geliştirilen ISA'lara dayanan bir yöntem benimsemiştir (ECA, 2019). Böylece Birlik düzeyinde hem özel sektör denetimleri hem de kamu kurumlarının mali denetimleri, ortak bir standart kümesi etrafında bütünleşmiştir.

Bu yapının uluslararası boyutunda, Public Interest Oversight Board (PIOB), IFAC ve IAASB'nin faaliyetlerini kamu yararı perspektifinden izleyen ve denetim, etik, eğitim standartlarının geliştirilmesinde gözetim rolü üstlenen kuruluştur. PIOB, AB ve IFAC arasındaki koordinasyonu güçlendirmekte, kamu gözetiminin yalnızca ulusal düzeyde değil, küresel ölçekte de sağlanmasına katkı sunmaktadır (PIOB, n.d.).

Sonuç olarak, AB denetim sistemi; ISA'lara dayalı ortak standart seti, bağımsız ulusal gözetim otoriteleri ve PIOB ve ECA gibi kamu yararını gözetken üst denetim mekanizmalarından oluşan çok katmanlı bir yapıya sahiptir. Bu yapı, Türkiye'de 6102 sayılı TTK m. 397/1 ile ifadesini bulan “uluslararası denetim standartları” kavramının da doğrudan referansını oluşturur.

1.2.3.3. Uluslararası Kuruluşlar ve Standartlar

Bağımsız denetimin uluslararası düzeyde ortak ilkeler çerçevesinde yürütülmesi, sermaye piyasalarının küreselleşmesiyle birlikte temel bir gereklilik hâline gelmiştir. Bu standartlaştırma sürecinin merkezinde, 1977’de kurulan International Federation of Accountants (IFAC) yer almaktadır. IFAC, 167’den fazla ülke ve bölgesel örgütü bünyesinde toplayarak muhasebe ve denetim mesleğinin evrensel ilkelerini belirleyen en geniş çatı kuruluştur (IFAC, n.d.).

IFAC’ın temel görevi; yüksek kaliteli denetim, etik ve eğitim standartlarının geliştirilmesi yoluyla finansal raporlamada güveni artırmak ve kamu yararını korumaktır. Bu amaçla IFAC, üç bağımsız kurulun faaliyetlerini desteklemektedir:

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)- Denetim ve güvence standartlarını (ISAs) oluşturur.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)- Etik davranış ilkelerini belirler.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB)- Muhasebe meslek mensuplarının eğitim standartlarını geliştirir (IAASB, 2024).

IAASB tarafından yayımlanan International Standards on Auditing (ISAs), denetimin kapsamı, denetçi sorumlulukları, kanıt toplama teknikleri ve raporlama süreçlerine ilişkin küresel bir referans seti oluşturur. ISA’lar, “prensip temelli” (principle-based) yapıları sayesinde farklı hukuk sistemlerinde uygulanabilir esneklikte tasarlanmıştır. Bu standartlar, ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) adıyla birebir uyumlaştırılmıştır. TTK m. 397/1 hükmünde geçen “uluslararası denetim standartları” ibaresi, doğrudan IAASB’nin yayımladığı bu standartlara gönderme yapmaktadır (Tekinalp, 2013, s. 418).

Küresel düzeyde kamu yararı denetimi ise Public Interest Oversight Board (PIOB) tarafından yürütülmektedir. 2005 yılında kurulan PIOB, IFAC ve ona bağlı standart belirleyici kurulların faaliyetlerini kamu yararı perspektifinden gözetmekte; standartların bağımsız, şeffaf ve uluslararası güvenilirliğe sahip biçimde yayımlanmasını garanti etmektedir (PIOB, n.d.). PIOB üyeleri, Avrupa Komisyonu, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), Dünya Bankası ve Financial Stability Board gibi kurumların

temsilcilerinden oluşur; böylece küresel gözetim, yalnızca meslek örgütlerinin değil, kamu otoritelerinin de katılımıyla sağlanır.

Bu yapıya paralel biçimde, Avrupa Birliği kurumlarının dış denetiminden sorumlu European Court of Auditors (ECA), kendi denetim metodolojisini de IAASB tarafından yayımlanan ISA'lara dayandırmıştır (ECA, 2019). Böylece ulusal denetim otoriteleri (örneğin KGK), uluslararası kurullar (IAASB- PIOB) ve üst denetim kurumları (ECA) arasında bütünleşik bir gözetim-standardizasyon zinciri oluşmuştur.

Sonuç olarak, uluslararası kuruluşlar aracılığıyla geliştirilen bu sistem, ülkelerin denetim mevzuatlarının birbirine uyumlu hâle gelmesini sağlamış; bağımsız denetimin yalnızca ulusal bir gereklilik değil, aynı zamanda küresel bir güven kurumu olarak kurumsallaşmasına zemin hazırlamıştır. Türkiye'de TTK m. 397/1'in dayandığı "uluslararası denetim standartları" ifadesi, doğrudan bu küresel sistemin bir yansımasıdır.

1.2.3.4. Karşılaştırmalı Değerlendirme ve Türkiye'ye Etkileri

Bağımsız denetim sistemleri, her ülkenin hukuki gelenekleri ve sermaye piyasası olgunluğu çerçevesinde farklı modeller geliştirmiştir. Ancak günümüzde bu sistemler, uluslararası denetim standartlarının (ISAs) ve kurumsal yönetim ilkelerinin etkisiyle büyük ölçüde yakınsama eğilimi göstermektedir (DeFond & Zhang, 2014).

ABD modeli, piyasa temelli yapısı ve güçlü kamu gözetimiyle öne çıkar. Burada Securities and Exchange Commission (SEC) ve Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ikilisi, denetim sektörünü doğrudan regüle eden ve yaptırım uygulama yetkisine sahip kurumlardır. Bu yaklaşım, özel sektörün oluşturduğu standartları (AICPA- ASB) kamu gözetimiyle tamamlayan çift kanatlı bir sistemdir. Sarbanes-Oxley Act (2002) sonrasında getirilen bağımsızlık kuralları, zorunlu denetim komiteleri ve denetçi sorumluluğunun genişletilmesi, kurumsal yönetim reformlarının da temelini oluşturmuştur (Coates, 2007; Cunningham, 2006).

Avrupa Birliği (AB) ise, denetim alanında bütüncül bir harmonizasyon hedeflemiştir. 2006/43/EC sayılı Direktif ve onun konsolide sürümleri, üye ülkelerde ISA'ların uygulanmasını, bağımsız gözetim otoritelerinin kurulmasını ve etik ilkelerin birleştirilmesini zorunlu kılmıştır (European Parliament & Council, 2006; Accountancy Europe, 2015). AB

sistemi, kamu yararını merkeze alan bir çerçeve oluşturmakta; denetçi eğitimi, kalite güvence incelemeleri ve disiplin süreçlerinde yeknesaklık sağlamaktadır.

Küresel ölçekte ise International Federation of Accountants (IFAC) ve ona bağlı International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ülkeler arası standardizasyonun omurgasını oluşturur. IFAC'ın yayımladığı ISA'lar, “yüksek kalite-kamu yararı- uluslararası uyum” ilkeleri doğrultusunda tüm dünyada benimsenmiştir. Public Interest Oversight Board (PIOB) ve European Court of Auditors (ECA) gibi kurumlar ise bu sürecin kamu tarafındaki gözetim mekanizmalarıdır (IFAC, n.d.; PIOB, n.d.; ECA, 2019).

Türkiye açısından bakıldığında, bu üç modelin (ABD, AB, Uluslararası) her birinin etkileri açık biçimde görülür. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 397. maddesi, denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun yürütülmesini zorunlu tutarak AB ve IFAC yaklaşımını benimsemiştir. Buna paralel olarak 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), ABD'deki PCAOB'un kurumsal karşılığı olarak konumlanmıştır. KGK, IAASB'nin yayımladığı ISA'ları Türkiye Denetim Standartları (TDS) adıyla birebir uyarlamakta ve uygulamada AB modeliyle tam uyum sağlamaktadır.

Dolayısıyla, Türkiye'nin denetim sistemi ABD'nin kurumsal gözetim yapısını, AB'nin düzenleyici çerçevesini ve IFAC/IAASB'nin teknik standart setini bütünleştiren “hibrit” bir model niteliği taşır. Bu model, OECD ve Avrupa Birliği Komisyonu'nun öngördüğü şeffaflık, etik sorumluluk ve kamu yararı ilkeleriyle tam bir uyum içindedir.

1.2.4. Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetim genellikle zorunlu bağımsız denetim ve isteğe bağlı bağımsız denetim olmak üzere iki ana kategoriye ayrılır (Karayalçın, 1988, s. 227).

Zorunlu bağımsız denetim, yasal düzenlemeler, mevzuat ya da ilgili kuruluşlar tarafından belirlenmiş olan emredici hükümler gereği işletmelerin belirli koşullarda bağımsız bir denetim yaptırmasını zorunlu kılar (Arslan, 2004, s. 256). TTK, sermaye piyasası, bankacılık ve sigortacılık gibi sektörlerle ilişkin mevzuatlar, belirli şirket türleri veya sektörler için bağımsız denetimin zorunlu olduğunu belirler (Peker, 1991, s. 169). Örneğin, TTK ve ilgili mevzuat kapsamında, anonim şirketler, sermaye piyasası kuruluşları, bankalar, sigorta şirketleri gibi belirli kuruluşlar için bağımsız denetim zorunludur.

Diğer yandan, isteğe bağlı bağımsız denetim ise işletmelerin kendi tercihleri doğrultusunda, itibarlarını artırmak, finansal durumlarını daha şeffaf bir şekilde sunmak veya iç kontrol sistemlerini iyileştirmek amacıyla bağımsız bir denetim yaptırmalarını ifade eder (Çelik, 2005, s. 51). İşletmeler, yasal zorunluluk olmaksızın, kendi istekleri ve ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız bir denetim sürecine girebilirler. Bununla birlikte, muhasebecilik mevzuatı daha genel bir bakış açısına sahiptir ve bağımsız denetimi yalnızca isteğe bağlı olarak tanımlar. Yani, muhasebecilik mevzuatı, işletmelerin kendi tercihleri doğrultusunda bağımsız denetim yaptırmalarına imkân tanır, ancak bu durum zorunlu değildir.

Bu farklılıklar, farklı sektörlerdeki şirketlerin ve kurumların denetim ihtiyaçlarına ve mevzuattaki düzenlemelere göre değişebilir. Sektörel mevzuatlar genellikle belirli kurumlar veya sektörler için bağımsız denetimi zorunlu kılarken, genel muhasebecilik mevzuatı işletmelerin isteğine bağlı olarak bu süreci yürütme seçeneği sunar (Peker, 1991, s. 169). Bu da işletmelerin, kendi ihtiyaçlarına ve mevzuat gerekliliklerine uygun olarak bağımsız denetim yapma kararını etkileyebilir.

1.2.4.1. Zorunlu Bağımsız Denetim

Zorunlu bağımsız denetim, kanun koyucu veya belirli düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen emredici kurallarla düzenlenen, işletmeler veya kuruluşlar için seçim hakkı tanımayan denetim sürecidir (Gürbüz, 1995, s. 15). Bu denetim türü, genellikle yasal düzenlemeler veya muhasebe standartları gereği olarak belirtilir ve kurumların finansal tablolarının doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak amacıyla zorunlu bir gereklilik olarak yerine getirilir (Çelik, 2005, s. 48).

Şirketler veya kuruluşlar, belirli şartları taşımaları halinde bu denetimi yaptırmak zorundadır (Snozzi, 1975, s. 304). Zorunlu bağımsız denetim, kurumların finansal durumlarını değerlendirmek ve güvenilir bir şekilde raporlamak için bir zorunluluk olarak kabul edilir. Zorunlu bağımsız denetim sürekli, sınırlı ve özel denetim olarak alt kategorilere ayrılmaktadır (Çelik, 2005, s. 48).

1.2.4.1.1. Sürekli Bağımsız Denetim

Kamuyu aydınlatma kavramı çerçevesinde değerlendirilen “sürekli kamuyu aydınlatma” ifadesi, esas itibarıyla halka açık anonim ortaklıkların, finansal durumlarına ilişkin bilgileri belirli dönemlerde kamuoyuyla paylaşmasını ifade etmektedir. Bu açıklamaların öncelikli muhatapları ortaklar olmakla birlikte, tüm ilgili tarafların bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır (Uyar & Çelik, 2006, s. 94). Yıllık olarak yayımlanan finansal tabloların bağımsız denetim sürecinden geçirilmesi uygulaması, doktrinde “sürekli bağımsız denetim” olarak adlandırılmaktadır (Çelik, 2005, s. 48). Sürekli denetim uygulamasının her yıl gerçekleştirilmesinden anlaşılması gereken, bu denetim sürecinin yalnızca belirli bir yılla sınırlı olmayıp, süreklilik taşıyan bir nitelik arz etmesidir (Yavaşoğlu, 2001, s.24). Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’in başlangıç hükümlerinde, bağımsız denetimin yıllık periyotlarla gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır (Seri: X, No: 22, BH, m. 4/1-b; m. 5/1). SPK Yükümlülük Tebliği Taslağı’nda da kapsama giren işletmelerin yıllık finansal raporlarını bağımsız denetim sürecinden geçirme yükümlülüğüne açık biçimde yer verilmiştir (YTT, m. 5/1).

Bu tür bağımsız denetim süreçlerinde, denetimi yürüten kuruluş ya da denetçi, herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın, yürürlükteki mevzuatın öngördüğü tüm denetim yöntemlerini kullanma ve gerekli denetim kanıtlarını toplama yetkisine sahiptir. Bu çerçevede gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde uygulanacak kurallar ise, Türk Denetim Standartları doğrultusunda şekillendirilmektedir (Urkan, 2016, s. 61).

Türk Ticaret Kanunu bünyesinde, bağımsız denetim türleri olarak adlandırılabilen birden fazla denetim şekline yer verilmemiştir. Bu durum, kendi içinde tutarlı bir yaklaşım sergilemektedir; zira TTK kapsamında bağımsız denetimin, UDS ile uyumlu TDS çerçevesinde gerçekleştirilmesi öngörülmüş olup, UDS sistematığında bağımsız denetim türlerine SPK düzenlemelerinde olduğu gibi zaten yer verildiğinden, TTK’da ayrıca bu türlerin sayılmasına ihtiyaç duyulmamıştır (Urkan, 2016, s. 64).

1.2.4.1.2. Sınırlı Bağımsız Denetim

SPK Yükümlülük Tebliği Taslağı’nın 5. maddesinin ikinci fıkrası ile Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ’in Başlangıç Hükümlerinde yer alan 4/1-f bendi uyarınca, “inceleme” ya da “sınırlı bağımsız denetim” olarak ifade edilen denetim türü, literatürde sıklıkla “ara denetim” şeklinde adlandırılmaktadır (Gürbüz, 1995, s. 16). Anılan tebliğe göre sınırlı bağımsız

denetim, ara dönem finansal tabloların, SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının, bilgi edinmeye dayalı sorgulama teknikleri ve analitik inceleme yöntemleriyle değerlendirilmesini ve bu değerlendirmelerin sonuçlarının bir raporla ifade edilmesini içermektedir (Seri: X, No: 22, BH, m. 4/1-f). Öte yandan, SPK Yükümlülük Tebliği Taslağı, ara dönem finansal raporların TMS ile SPK'nın belirlediği diğer düzenlemelere uygunluğunun TDS hükümleri çerçevesinde incelenmesini, değerlendirilmesini ve buna göre raporlanmasını öngörmektedir (YTT, m. 4/1-d).

SPK'nın "II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"¹⁶ uyarınca, sermaye piyasası mevzuatına tabi bazı ortaklıkların üç aylık dönemler itibarıyla finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmaktadır (SPK (II-14.1) sayılı Tebliğ, m. 7/1). Bu kapsamda, ara dönemlere ilişkin olarak düzenlenen finansal tabloların da bağımsız denetime tabi tutulması zorunludur. Ara dönem finansal tabloların denetimi, SPK Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ kapsamında, ilgili ortaklığın yıllık finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetim kuruluşu tarafından yürütülmektedir (Seri: X, No: 22, BH, m. 4/1-f; 34. Kısım, m. 1). Bu süreçte, denetçinin işletmenin mali durumu hakkında önceden sahip olduğu bilgiye dayanarak sınırlı denetim tekniklerini kullanması yeterli görülmekte olup, denetim faaliyetlerinde özellikle bilgi toplama ve analitik inceleme yöntemlerine başvurularak, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık bulunmadığı yönünde bir kanaate ulaşılmaya çalışılmaktadır (Seri: X, No: 22, 34. Kısım, m. 2/2).

KGK tarafından yayımlanan "Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2410", sınırlı bağımsız denetim uygulamasının esaslarını düzenlemektedir. Standardın üçüncü paragrafından, bu denetimin işletmenin yıllık finansal tablolarını denetleyen denetçi tarafından gerçekleştirilmesinin zorunlu olmadığı anlaşılmakta olup, sınırlı denetimde izlenecek prosedürler ile kullanılacak denetim tekniklerine ise 19. paragraftan itibaren ayrıntılı biçimde yer verilmektedir (Urkan, 2016, s. 63).

1.2.4.1.3. Özel Bağımsız Denetim

SerPK m. 14/4 hükmü, Sermaye Piyasası Kurulu'na; halka arz sürecinde, borsada işlem görme başvurularında, Kanun'un 23. maddesi kapsamında düzenlenen önemli nitelikteki işlemler ile ortaklığın finansal durumu ve faaliyetlerini ciddi biçimde etkileyebilecek olay

¹⁶ RG: 13.062013, K. 28676.

ve gelişmeler söz konusu olduğunda, bu işlemlere taraf olan ortaklıklardan bağımsız denetim raporu istenmesine imkân tanımaktadır. Bu doğrultuda, özel bağımsız denetim, SPK Yükümlülük Tebliği Taslağı'nın 6. maddesi ile SPK Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'in Başlangıç Hükümlerinin 6/1 maddesinde hüküm altına alınmıştır (Urkan, 2016, s. 63).

Özel nitelik taşıyan bazı işlemlerin gerçekleşmesi sürecinde, kullanıcılar açısından büyük önem arz eden finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması amacıyla, ortaklıklarca hazırlanan bu tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi hedeflenmektedir. Özel amaçlı bağımsız denetimin, doktrinde; yolsuzluk iddialarına yönelik araştırmalar, vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilen denetimler, yargı mercilerince yürütülen özel amaçlı inceleme süreçleri ile kredi değerlendirme işlemleri gibi durumlarda uygulanabileceği belirtilmektedir (Gürbüz, 1995, s. 14; Köksal, 2009, s. 26; Karanfiloğlu, 1999, s. 31).

Bu bağlamda dikkat çekilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise, SPK Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ uyarınca; finansal tabloların unsurlarına, finansal tabloların bir kısmına, belirli hesap gruplarına veya hesap kalemlerine, sözleşme hükümlerine uyumun değerlendirilmesine, özet nitelikte hazırlanmış yıllık finansal tablolara ya da Kurulun gerekli gördüğü diğer hususlara ilişkin olarak gerçekleştirilen bağımsız denetimin tanımlanmasıdır (Seri: X, No: 22, 33. Kısım, m. 2). KGK tarafından yayımlanan "Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 800)" standardında yer alan bu konu, SPK Yükümlülük Tebliği Taslağı'nın 6. maddesinde özel denetim kapsamında değerlendirilmiştir (Urkan, 2016, s. 63).

TTK bağlamında da tıpkı sermaye piyasası alanında olduğu gibi, özel denetim belirli özel durumlar için öngörülmüş ve denetlenen konuda hukuki güvenilirliğin sağlanması amaçlanmıştır (TTK, m. 207, 406, 438-444). Bu çerçevede, denetim yalnızca finansal tablolarla sınırlı kalmaksızın, ilgili olgulara ilişkin her tür bilgi ve duruma yönelik kapsamlı bir incelemeyi kapsamaktadır (Urkan, 2016, s. 64).

1.2.4.2. İsteğe Bağlı Bağımsız Denetim

İsteğe bağlı bağımsız denetim, düzenleyici mevzuatta zorunlu tutulmamasına rağmen, belirli menfaat gruplarının talep ve beklentileri doğrultusunda uygulamaya konulan bir denetim biçimidir (Urkan, 2016, s. 67). Zorunlu bağımsız denetim yükümlülüğü bulunmayan işletmeler de diledikleri takdirde özel veya sürekli bağımsız denetim yaptırabilmektedir (Çelik, 2005, s. 51). Nitekim Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 8/2'ye göre diğer mevzuatta

denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak hangi denetim kıstaslarının esas alınacağına açıkça tanımlanmadığı hâllerde KGK tarafından belirleneceği; isteğe bağlı denetimlerde ise bu takdirin denetimi talep eden taraflara ait olacağı hüküm altına alınmıştır (RG: 26.12.2012, K. 28509).

İsteğe bağlı bağımsız denetim, çeşitli sebeplerden kaynaklanan ihtiyaçlar doğrultusunda gündeme gelebilmektedir. Şirketler, yasal bir zorunluluk bulunmasa dahi, paydaşlarına karşı güven tesis etmek amacıyla bağımsız denetim hizmeti almayı tercih edebilirler. Örneğin, yatırımcı çekmeyi hedefleyen bir girişim, mali tablolarının doğruluğunu ve şeffaflığını göstermek için isteğe bağlı bir bağımsız denetim yaptırabilir. Benzer şekilde, bir şirketin yönetim kurulu, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek veya yönetim hatalarını önceden tespit edebilmek amacıyla bağımsız bir denetimden faydalanabilir. Ayrıca, banka kredisi kullanmayı planlayan işletmeler de kredi veren kuruluşların güvenini kazanmak için isteğe bağlı denetim raporu sunmayı tercih edebilmektedir (Urkan, 2016, s. 67). Bu örnekler, isteğe bağlı denetimin şirketler açısından güven oluşturma, risk yönetimi ve finansal şeffaflık gibi stratejik amaçlara hizmet edebileceğini göstermektedir.

1.2.5. Bağımsız Denetimin İç Denetim ve Kamu Denetimiyle Karşılaştırmalı İncelemesi

Bağımsız denetim, bazı farklılıklar taşımasına rağmen, iç denetim ve vergi denetimi gibi diğer denetim türleriyle belirli açılardan benzerlik ve etkileşim içindedir. Çalışmamızın bu alt başlığı altında, söz konusu iki denetim türüyle olan ilişkisi ele alınacaktır.

1.2.5.1. Bağımsız Denetimin İç Denetim ile İlişkisi

Bağımsız denetime tabi tutulan işletmeler genellikle çeşitli denetim organları ve mekanizmalarına sahiptir. Bu yapılar arasında, örneğin yönetim kurulu bünyesindeki denetçiler veya büyük ölçekli işletmelerde yer alan teftiş kurulları gibi unsurlar yer alabilir (Çelik, 2005, s. 51). Söz konusu denetim yapıları, çoğunlukla işletme içerisinde teşkil edilmekte ve yapısal olarak işletmeyle çıkar ilişkisi bulunan, bu nedenle de mutlak anlamda bağımsız ve tarafsız kabul edilemeyecek kişilerden oluşmaktadır (Karslı, 1994, s. 559). Ancak, bu iç denetim mekanizmalarının varlığı, bağımsız dış denetimin gerçekleştirilmesi açısından bir engel teşkil etmemekte; aksine, denetim sürecini yürütecek bağımsız

denetçilere belirli açılardan katkı sağlayabilmektedir. Bununla birlikte, bu katkının etkili biçimde sağlanabilmesi, öncelikle iç denetim faaliyetlerine yönelik makul bir güvenin varlığını gerekli kılar. Bu güvenin tesisi ise, ancak iç denetim faaliyetlerinin nesnel, titiz ve sistematik bir değerlendirme sürecinden geçirilmesiyle mümkün olabilir (Çelik, 2005, s. 51).

Her ne kadar iç denetim ile bağımsız denetim arasında yapısal ve işlevsel bazı benzerlikler bulunsa da bu iki denetim türü arasında temel düzeyde farklılıklar söz konusudur. Özellikle denetim kapsamı, hedef kitlesi ve nihai amacı açısından belirgin ayrışmalar mevcuttur (Holmes & Overmyer, 1975, s. 4). En dikkat çekici farklardan biri ise denetim faaliyetini yürüten kişilerin bağımsızlık düzeyine ilişkindir. Anonim şirketler özelinde değerlendirildiğinde, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız hareket ettiklerini ileri sürmek güçtür (Poroy vd., 2003, s. 371-372). Zira iç denetçilerin görevlendirilmesi, genellikle şirketin yönetim organlarını belirleyen aynı menfaat grubu tarafından yapılmakta ve bu durum denetçinin yönetime karşı olan eleştirel mesafesini zayıflatmaktadır (Yılcı & Yıldız, 2001, s. 69). Uygulamada da yönetim kurulu ile iç denetçiler arasında ciddi görüş ayrılıklarının nadiren yaşanması, bu yapısal bağımlılığın somut bir yansımasıdır. Bu çerçevede, iç denetimin yalnızca şekli bir yükümlülük olarak yerine getirildiği, etkinlikten uzaklaştığı ve denetim amacına hizmet etmediği yönünde ciddi eleştiriler bulunmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 23, 24; Küçüksözen, 1999, s. 122). Bu gerekçelere dayanan bazı görüşler, iç denetimin mevcut haliyle işlevsiz olduğunu savunmakta ve tamamen kaldırılması gerektiğini ileri sürmektedir (Başgöl, 1994, s. 147; Poroy vd., 2003, s. 243).

Bağımsız denetim, iç denetim faaliyetlerinin özellikle dış paydaşlar nezdinde yeterli güvenilirliği sağlayamaması nedeniyle gelişmiş ve kurumsallaşmıştır. Bağımsız denetimin temel işlevi, işletmenin finansal tablolarının gerçeğe uygunluğu ve güvenilirliği açısından kamuya ve diğer ilgili taraflara güven telkin etmektir. Buna karşın, iç denetim süreçleri doğrudan işletme bünyesinde yürütüldüğü ve denetçilerin örgütsel bağımsızlığı sınırlı olduğu için hem iç hem de dış menfaat sahipleri açısından tarafsız ve güvenilir bir değerlendirme sunma kapasitesinden yoksundur (Çelik, 2005, s. 52). Bu durum, iç denetimin kamuyu aydınlatma fonksiyonunu yerine getirmesini büyük ölçüde engellemekte ve onu daha çok işletme içi kontrol süreçlerinin bir parçası hâline getirmektedir (Battal, 1992, s. 230; Poroy vd., 2003 s. 293, 366).

İç denetim, esas itibarıyla işletmenin ortakları ile alacaklılarının çıkarlarını korumaya yönelik olarak gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir (Aytaç, 1979, s. 178). Bu nedenle, iç

denetimin fayda sağladığı menfaat grubu oldukça sınırlı bir çerçevede kalmaktadır. Oysa bağımsız denetim, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinme ihtiyacı duyan çok daha geniş bir paydaş kitlesine, farklı düzeylerde olmak üzere, güvenilir bilgi sunmaktadır (Çelik, 2005 s. 52). Bağımsız denetim ve iç denetim arasında yalnızca yararlanıcı çevresi bakımından değil, aynı zamanda uygulanan denetim teknikleri açısından da belirgin farklılıklar mevcuttur (Günel, 1987, s. 11). Denetimin amacı, kapsamı ve organizasyonel konumu farklı olan bu iki yapının, yöntemsel açıdan da birbirinden ayrılması kaçınılmazdır (Çelik, 2005, s. 52).

İç denetimin temel amaçları arasında, işletme varlıklarının korunması, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması ve muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi yer almaktadır (Sarıslan, 1990, s. 14). Bu hedefler doğrultusunda yürütülen iç denetim faaliyetleri, büyük ölçüde işletme içi süreçlerin düzenlenmesine ve iyileştirilmesine odaklanmakta olup, doğrudan dış paydaşlara yönelik bir güvence işlevi taşımamaktadır (Çelik, 2005, s. 53).

Her ne kadar iç denetim ve bağımsız denetim arasında yapısal ve işlevsel farklılıklar bulunsa da iki denetim türü arasında yakın bir etkileşim söz konusudur (Gücenme, 1986, s. 46). Bağımsız denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi, büyük ölçüde kurumsallaşmış ve sağlıklı işleyen bir iç denetim sisteminin varlığına bağlıdır (Karslı, 1994, s. 560). Bağımsız denetçiler, denetim planlaması aşamasında iç denetim sürecinde elde edilen bulgu ve değerlendirmeleri dikkate almakta; böylece, bazı denetim prosedürleri iç denetim kapsamında zaten yerine getirilmiş olduğundan iş yükü azalmakta ve denetim süreci daha sistematik hâle gelmektedir (Bozkurt, 1995, s. 31). Bu bağlamda iç denetim, muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri ön değerlendirmeye tabi tutarak, bağımsız denetime önemli ölçüde destek sunmaktadır (Karslı, 1994, s. 560).

1.2.5.2. Kamu Denetimi ile İlişkisi

Bağımsız denetim ile kamu denetimi hem amaçları hem de hizmet ettikleri paydaş grupları bakımından birbirinden ayrılan iki farklı denetim türüdür. Bu bağlamda, bağımsız denetim özellikle özel sektör işletmelerinin finansal raporlama süreçlerine ilişkin güvenilirlik sağlamayı hedeflerken; kamu denetimi, kamu yararının korunmasına yönelik olarak yürütülen daha geniş kapsamlı ve idari bir denetim biçimidir. Uygulamada, bağımsız denetimin kamu denetimi içinde yer alan vergi denetimiyle karıştırıldığı görülmektedir.

Oysa bağımsız denetim, esas itibarıyla bir vergi denetimi niteliği taşımamakta olup; bu husus, ilgili yasal düzenlemelerde açık biçimde hükme bağlanmıştır (Çelik, 2005, s. 53)

Sermaye piyasası mevzuatında, bağımsız denetim ile vergi denetimi arasındaki ayrım açık şekilde düzenlenmiştir (Ataman Akgül, 2000, s. 71). Buna karşın, muhasebe mevzuatında söz konusu iki denetim türü net biçimde ayrıştırılmamış; hatta mali müşavirlik mesleğiyle ilgilenen kişilere, bağımsız denetim adı altında vergi denetimi yapma görevi verilmiştir (Yılancı & Yıldız, 2001, s. 73).

Bağımsız denetim ile vergi denetimi, farklı kavramlar olmakla birlikte, aralarında hiçbir ilişkinin bulunmadığını söylemek doğru değildir. Bağımsız denetim süreci, vergi denetiminin sağlıklı biçimde yürütülmesine katkı sağlayan doğru ve güvenilir bilgi üretimini mümkün kılmaktadır. Bu doğrultuda, bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin vergi denetimi, denetimden geçmemiş işletmelere kıyasla daha kolay gerçekleştirilebilmektedir (Karayalçın, 1988, s. 227). Bu yönüyle, esas amacı vergi denetimi olmamakla birlikte bağımsız denetim, dolaylı olarak vergi denetimine hizmet etmekte ve vergi gelirlerinin artmasına katkı sunmaktadır (Çelik, 2005, s. 54).

1.3. Bağımsız Denetimin Amacı, Kapsamı ve Yararları

Bağımsız denetim faaliyetinin amacı ve kapsamının belirlenmesi, söz konusu denetim sürecinin sınırlarının net bir şekilde ortaya konulabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetimin temel amacı açıklanacak; işletmelere ilişkin bilgi ve belgelerden hangilerinin denetim kapsamına dâhil olduğu analiz edilecektir. Ayrıca, bağımsız denetimin farklı kişi ve kesimler açısından sağladığı çeşitli faydalar da ele alınacaktır.

1.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin esas hedefi, kamuoyunun doğru bilgilendirilmesini sağlayarak sermaye piyasalarında güven ortamı, saydamlık ve istikrarı temin etmek; böylece yatırımcıların haklarını ve çıkarlarını koruma altına almaktır (İMKB, 2001, s. 124). Bu yönüyle bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanunu'nun halkın iktisadi kalkınma sürecine etkin ve yaygın biçimde katılımını sağlama hedefiyle doğrudan örtüşmektedir (Gücenme, 1986, s. 45). Söz konusu katılımın sağlanabilmesi, bireylerin tasarruflarını menkul kıymetler aracılığıyla

sermaye piyasasına yönlendirmeleriyle mümkün olabilecektir (Karayalçın, 1988, s. 227). Ancak bu durum, yatırımcıların güven duyduğu sağlıklı işleyen bir sermaye piyasasının varlığına bağlıdır (Çelik, 2005, s. 54).

Sermaye piyasası, güven temeline dayanan bir yapıya sahiptir (Karslı, 1994, s. 560). Bu nedenle, piyasada faaliyet gösteren işletmelerin kamuoyu nezdinde itibar ve güvenilirliklerini tesis etmeleri büyük önem taşımaktadır (Battal, 1992, s. 226). Halkın iktisadi kalkınma sürecine etkin biçimde katılımı da ancak söz konusu güven ortamının oluşturulmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetim, sermaye piyasasında duyulan güven ihtiyacını karşılamayı ve böylece piyasanın sağlıklı işleyişine katkı sunmayı amaçlamaktadır (Çelik, 2005, s. 54).

Bağımsız denetimden beklenen işlevlerin yerine getirilebilmesi, denetim faaliyetinin belirli ilkelere bağlı olarak yürütülmesini zorunlu kılmaktadır (Günel, 1987, s. 11). Bu çerçevede, denetime tabi tutulan işletmenin mali tabloları nesnel bir yaklaşımla incelenmeli, söz konusu tabloların güvenilirliği araştırılmalı ve bu incelemeye ilişkin tarafsız bir görüş oluşturulmalıdır. Ancak bu şekilde, kamuoyunun yeterli ve doğru biçimde bilgilendirilmesi mümkün olabilecektir (Çelik, 2005, s. 55). Kamunun aydınlatılması ise, işletmelere ait mali tabloların gerçeği ne ölçüde yansıttığının ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun tespit edilmesiyle sağlanabilir (Karayalçın, 1988, s. 227). Bu işlevi yerine getirecek kurumsal yapı ise bağımsız denetim mekanizmasıdır. Dolayısıyla, bağımsız denetimin temel amacı; kamuoyunun doğru ve yeterli bilgiyle donatılması suretiyle, halkın iktisadi kalkınma sürecine etkin katılımının desteklenmesidir (Kurban, 1990, s. 8). Bağımsız denetim, bu amaca hizmet etmek üzere, bilgi kullanıcılarına işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu, gerçeğe uygunluğu ve güvenilirliği konusunda görüş sunmakta ve böylece söz konusu tablolara güven unsuru kazandırmaktadır (Boyle, 1987, s. 9).

Bağımsız denetimin amacı, yatırımcılar adına karar vermek ya da onlara yönlendirici nitelikte tavsiyelerde bulunmak değildir. Bu denetim süreci, yalnızca işletmenin mali tablolarının güvenilirliği hakkında bilgi sunarak ilgililerin doğru değerlendirme yapabilmelerine olanak tanımaktadır (Çelik, 2005, s. 55). Bağımsız denetim kapsamında geleceğe yönelik tahmin veya öngörülerde bulunulmaz; değerlendirme, yalnızca geçmiş dönem finansal bilgiler üzerinden yürütülür. Bu bağlamda, bağımsız denetim sıklıkla bir fotoğraf metaforuyla açıklanır. Buna göre bağımsız denetim, işletmenin belirli bir

zamandaki durumunu yansıtan sabit bir görüntü gibidir (Uğur, 1999, s. 38). Bu görüntü üzerinde herhangi bir müdahale ya da düzeltme yapılmaksızın, mevcut hâliyle ilgililere sunulmaktadır (Küçüksözen & Sayar, 2002, s. 50).

Her ne kadar bağımsız denetim çeşitli işlevleri yerine getiriyor gibi görünse de özünde tek bir temel amaca hizmet etmektedir; bu amaç yatırımcının korunmasıdır. Sermaye piyasalarının yapısı gereği, bilgiye asimetrik erişim ve karar alma süreçlerinde dezavantajlı konumda bulunan kesim, çoğunlukla yatırımcılardır. Bu nedenle, bağımsız denetim mekanizması, sermaye piyasasında en fazla korunmaya ihtiyaç duyan taraf olarak yatırımcının hak ve menfaatlerini güvence altına almayı hedeflemektedir (Aytaç, 2001, s. 4).

1.3.2. Bağımsız Denetimin Kapsamı

Bağımsız denetim, esas itibarıyla denetime tabi tutulacak işletmenin mali tablo ve raporlarıyla sınırlı olarak yürütülmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetimin konusunu, şirketlerin ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanması gereken ya da Sermaye Piyasası Kurulu tarafından talep edilen mali tablolar oluşturmaktadır. Sermaye piyasasında mali tablo ve raporlamaya ilişkin temel düzenlemeler ise ilk kez 1983 yılında SPK tarafından hayata geçirilmiştir (Karayalçın, 1996, s. 120).

Mali tablolar ve raporlar dışında kalan işletmeye ait belgeler, bağımsız denetimin doğrudan inceleme alanına dâhil değildir. Bağımsız denetim, yalnızca denetim kapsamına giren mali tablolarda yer alan bilgilerle sınırlı olarak yürütülmektedir. Mali tablolarda bulunmayan ya da yıllık faaliyet raporlarında açıklanmış olup olmamasına bakılmaksızın, denetim kuruluşuna sunulmayan bilgiler, denetim sürecinin dışında kalmakta ve dolayısıyla denetlenmemiş sayılmaktadır. Bu tür bilgilerin kamuya açıklanması hâlinde, söz konusu verilerin bağımsız denetimden geçmediğinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2004, s. 13).

Bağımsız denetim sürecinde mali tablo ve raporlar, yürürlükteki mevzuat ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına uygunluk açısından değerlendirilir. Bu değerlendirme, kural olarak işletmenin yasal defterleri, muhasebe kayıtları ve ilgili belgeleri üzerinden gerçekleştirilir. Bununla birlikte, denetimin kapsamının genişletilmesi amacıyla, işletmeyle ticari ilişki içerisinde bulunan gerçek veya tüzel kişilerin rızasının bulunması hâlinde, bu kişilerle sağlanacak hesap mutabakatları yoluyla da inceleme yapılması mümkündür (Çelik, 2005, s. 56).

1.3.3. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, sermaye piyasasına çeşitli yönlerden önemli katkılar sunmaktadır. Özellikle kamunun aydınlatılması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması, piyasalarda güven ve istikrarın tesisi ile halkın iktisadi kalkınma sürecine katılımının desteklenmesi gibi temel alanlarda bağımsız denetim işlevsel bir rol üstlenmektedir (Çelik, 2005, s. 56).

Sermaye piyasasında yaşanan gelişmeler, işletmelere ait muhasebe bilgilerinin daha geniş bir paydaş kitlesi tarafından talep edilmesini zorunlu kılmıştır (Sarıaslan, 1990, s. 13). Geçmişte işletmelerin mali durumu öncelikle işletme yönetimleri ve vergi denetçileri tarafından dikkate alınırken, günümüzde bu bilgiler, işletmeyle ticari, mali veya ekonomik ilişki kuran ya da kurmayı planlayan çok sayıda kişi ve kurum için de önem taşımaktadır (Nalbantoğlu, 2002, s. 49). Bu durum, bağımsız denetim faaliyetinin sermaye piyasası açısından hem kamu hem de özel kesimde önemli yararlar sağlamasına neden olmuştur (Karayalçın, 1988, s. 205). Kamu kesimi, denetim kapasitesinin sınırlı olması nedeniyle, işletmelerin mali yapısının ön değerlendirilmesinde bağımsız denetimi bir tür ön denetim aracı olarak kullanmaktadır. Özel kesimde ise, gerek işletme bünyesindeki aktörler (yönetim organları, ortaklar, çalışanlar vb.) gerekse işletme dışındaki ilgililer (alacaklılar, kredi veren kuruluşlar, vergi otoriteleri, potansiyel yatırımcılar, sendikalar ve yabancı sermaye temsilcileri gibi) bağımsız denetimden yararlanmaktadır (Karayalçın, 1988, s. 202). Bu geniş paydaş kitlesi açısından söz konusu olan yararlar, özellikle sermaye piyasası ve bankacılık mevzuatı çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkindir. Buna karşılık, muhasebe mevzuatına dayalı bağımsız denetimde yararlanıcıların başında yalnızca kamu idaresi gelmektedir (Yılancı & Yıldız, 2001, s. 87).

Bağımsız denetimin en temel yararlarından biri, bilgi kullanıcıları olarak tanımlanan kişi ve kurumlar açısından, işletmeler tarafından üretilen muhasebe bilgilerinin doğruluk, tarafsızlık ve tutarlılık açısından güvence altına alınmasını sağlamasıdır. Bu işlev, bağımsız denetim sürecinin sonunda düzenlenen bağımsız denetim raporu aracılığıyla yerine getirilir. Söz konusu raporun muhatapları ise, doğrudan bilgi kullanıcılarıdır (Sarıaslan, 1990, s. 13).

Bağımsız denetimin bir diğer önemli yararı ise, kamu otoriteleri tarafından yürütülen denetim süreçlerini kolaylaştırmasıdır. Bağımsız denetim sayesinde, işletmelere ait mali tablo ve raporlar önceden incelenmiş ve değerlendirilmiş olduğundan, devlet denetimi daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir (Battal, 1999, s. 94).

Daha önce de belirtildiği üzere, bağımsız denetimden yararlanabilecek kesim oldukça geniştir. Genel kabul gören yaklaşıma göre; yatırımcılar, alacaklılar, işletme yöneticileri ve çalışanları, potansiyel yatırımcılar, kamu otoriteleri, sendikalar, finansal kuruluşlar ile SPK ve Borsa İstanbul gibi sermaye piyasası aktörleri bağımsız denetimden doğrudan veya dolaylı olarak yarar sağlamaktadır. Ancak bu yararlanıcı grubunu belirli kurum ve kişilerle sınırlamak isabetli olmayacaktır. Nitekim işletmenin mali durumu ile ilgilenen tüm kişi ve kuruluşların, farklı düzeylerde de olsa, bağımsız denetim çıktılarından yararlanabildiği kabul edilmelidir (Ünaydın, 1990, s. 16).

Bağımsız denetimden çok sayıda paydaş yarar sağlamakla birlikte, bu denetim türünün öncelikli yararlanıcıları muhasebe alanında uzmanlığı bulunmayan yatırımcılardır. Yatırımcılar, sermaye koyacakları işletme hakkında açık ya da dolaylı biçimde bilgi edinme ihtiyacı içerisinde (Birsal, 1959, s. 130). Bu bilgi ihtiyacı, yatırımlarının nasıl değerlendirildiğini ve işletme faaliyetleri sonucunda ulaşılan mali durumu anlama çabasından kaynaklanmaktadır (Sarıaslan, 1990, s. 18). Söz konusu bilgilere sağlıklı şekilde erişebilmenin tek yolu ise, gerçeği dürüst biçimde yansıtan mali tabloların varlığıdır (Birsal, 1959, s. 130). Mali tabloların bu nitelikleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ise yalnızca bağımsız denetim faaliyeti yoluyla mümkün olabilmektedir (Çelik, 2005, s. 58).

Yatırımcıların yanı sıra, denetime tabi işletmelerin alacaklıları da bağımsız denetim sürecinden önemli ölçüde yarar sağlamaktadır. Özellikle kredi veren finansal kuruluşlar, mevcut veya potansiyel müşterilerinin mali durumuna ilişkin değerlendirmelerini, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar aracılığıyla yapabilmektedir. Ayrıca, işletmelerin devri, satın alınması ya da birleşmesi gibi durumlarda da bağımsız denetim, taraflara güvenilir bilgi sunarak karar alma süreçlerini desteklemektedir (Güredin, 1999, s. 16-17). Ancak söz konusu paydaşların bu mali tablolardan etkin biçimde yararlanabilmesi, tabloların yeterli düzeyde güvenilir olmasına bağlıdır. Bu güven unsuru ise, denetim süreci sonunda düzenlenen bağımsız denetim raporu ile sağlanmaktadır (Çelik, 2005, s. 58).

Bağımsız denetimden yarar sağlayan paydaşlar arasında, denetlenen işletmelerin rakipleri de yer almaktadır. Zira bağımsız denetim süreci, işletmenin mali durumunu doğru ve güvenilir bir biçimde ortaya koyarak, sektör içerisindeki diğer aktörlerin piyasa koşullarını daha sağlıklı değerlendirmelerine olanak tanımaktadır. Bu yönüyle bağımsız denetim, şeffaflığı artırarak adil ve dengeli bir rekabet ortamının oluşmasına katkı sunmaktadır (Battal, 1992, s. 232).

Ortaklar, alacaklılar ve rakiplerin yanı sıra, bağımsız denetimden yararlanan bir diğer önemli grup da potansiyel yatırımcılardır. Yatırım yapmayı düşünen bu kişiler, karar alma süreçlerinde işletmenin mali durumuna ilişkin verilere başvurmakta ve söz konusu bilgilerin güvenilirliğine büyük önem atfetmektedir. Bu bağlamda, potansiyel yatırımcılara, yatırım yapacakları işletmeye dair güvenilirlik temelinde bir güvence sunulması gereklidir. Bu güvence ise ancak işletmenin mali tablolarının tarafsızlık ilkesine bağlı kalarak ve mesleki sorumluluk bilinciyle hareket eden bağımsız denetçiler tarafından onaylanmasıyla sağlanabilir (Pınar, 1976, s. 153).

Bağımsız denetimden yarar sağlayanlar yalnızca işletme dışındaki kişi ve kuruluşlarla sınırlı değildir; işletme yönetimleri de bu denetim faaliyetinden önemli ölçüde yararlanmaktadır. Bağımsız denetim süreci, işletme içi ve dışı risklerin tespitine imkân tanıyarak, olası zararların önlenmesine katkı sağlar ve bu yönüyle yöneticilerin karar alma süreçlerini destekler (Ataman Akgül, 2000, s. 6). Ayrıca, yöneticiler mali tablolarda yer alan hata ve tutarsızlıkları bağımsız denetim aracılığıyla öğrenebilmekte ve gerekli düzeltici önlemleri zamanında alabilmektedir. Bunun yanında, işletme çalışanları da bağımsız denetim sayesinde işletmenin gerçek mali durumuna ilişkin sağlıklı bilgi edinme imkânına kavuşur (Güredin, 1999, s. 16). Bu bilgi, özellikle toplu iş görüşmeleri gibi müzakere süreçlerinde, yöneticiler tarafından ileri sürülen iddiaların değerlendirilmesinde önemli bir dayanak teşkil etmektedir (Tekinalp, 1979, s. 36).

İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları arasında yer alan bir diğer önemli grup ise kamu otoriteleridir. Devlet, işletmelerin mali durumunu özellikle vergi boyutuyla değerlendirmekte ve bu bağlamda ilgili bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Karlı, 1994, s. 559). Her ne kadar bağımsız denetimin asli amacı vergi denetimi olmasa da işletmelerin gerçek mali durumunu ortaya koyması nedeniyle vergi denetimine dolaylı katkı sağlamaktadır (Doğan ve Hatunoğlu, 1996, s. 138). Bununla birlikte, kamu kurumları arasında konuya yalnızca vergi açısından yaklaşmayan otoriteler de bulunmaktadır. Bu bağlamda, özellikle SPK ile BDDK, bağımsız denetimden yararlanan en önemli kurumsal aktörler arasında yer almaktadır (Çelik, 2005, s. 59).

Bağımsız denetimden yararlanan kesimlerin büyük bir kısmı, işletmeye ait bilgilerin doğruluğunu değerlendirebilecek teknik bilgi ve uzmanlığa sahip değildir. Kaldı ki, bu kişilerin söz konusu yetkinliklere sahip olmaları durumunda dahi, işletme dışında yer almaları sebebiyle gerekli ve yeterli incelemeyi yapma imkânları oldukça sınırlıdır.

(Sarıaslan, 1990, s. 15). Ayrıca, bilgi kullanıcılarının tamamına araştırma yapmak, bilgi edinmek, değerlendirme ve doğrulama yükümlülüğü yüklenmesi de pratik ve hukuki açıdan mümkün değildir (Battal, 1992, s. 226).

Bilgi kullanıcıları, farklı amaç ve gerekçelerle işletmeler hakkında karar alma durumunda olduklarından, sahip oldukları bilgi ihtiyacı da homojen değildir (Bozkurt, s. 20). Örneğin, işletme yöneticilerinin bilgiye erişim düzeyleri oldukça yüksek olduğundan, dış kaynaklı bilgiye duydukları ihtiyaç sınırlıdır. Benzer şekilde, kamu otoriteleri ile kredi veren kuruluşlar da çeşitli yasal ve sözleşmesel yollarla işletmenin mali bilgilerine diğer kullanıcılara kıyasla daha kolay ulaşabilmektedir. Buna karşılık, yatırımcılar ve potansiyel yatırımcılar, karar alma süreçlerinde büyük ölçüde kamuya açıklanan mali tablolara ve bu tabloların güvenilirliğini sağlayan bağımsız denetim raporlarına bağımlıdır (Kepekçi, 2004, s. 12).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, bir kişinin bilgi kullanıcısı olarak kabul edilebilmesi için iki temel koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, işletmenin mali durumu ile doğrudan ilgilenmek; ikincisi ise, bu mali bilgilere karar alma sürecinde başvurmaktır. Her iki şartı birden taşıyan birey ya da kurumlar bilgi kullanıcısı olarak değerlendirilmelidir. Bilgi kullanıcıları, işletmeye ilişkin finansal bilgileri karar süreçlerinde esas aldıkları için, bağımsız denetimin usulüne uygun biçimde gerçekleştirilmemesi hâlinde, yanıltıcı bilgiler nedeniyle zarara uğrama riskiyle karşı karşıya kalabilirler. Bu sebeple, bilgi kullanıcılarının işletmenin mali durumu hakkında doğru ve güvenilir biçimde bilgilendirilmesi güvence altına alınmalı; ayrıca gerek işletme yönetimlerinin gerekse bağımsız denetim kuruluşlarının olası usulsüzlüklerine karşı etkin bir şekilde korunmaları sağlanmalıdır (Çelik, 2005, s. 60).

Bağımsız denetimin sağladığı yararlar yalnızca bilgi temininden ibaret değildir. Bu denetim süreci, işletmenin mali durumunu şeffaf bir biçimde ortaya koyarak, yöneticiler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmakta ve olası hileli ya da yanıltıcı işlem girişimlerinin önüne geçilmesine katkı sunmaktadır. Bu yönüyle bağımsız denetim, işletme içi etik ve finansal disiplinin sağlanmasında da önemli bir araç olarak işlev görmektedir (Güredin, 1999, s. 16).

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

2.1. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Yönelik Hukuki Çerçeve

Bu bölümde, öncelikle TTK m. 397 hükmü çerçevesinde bağımsız denetimin yasal temelleri ve kapsam belirleme yetkisinin hukuki dayanağı ele alınmakta; devamında sermaye şirketleri ve KOBİ'ler bakımından ölçek kriterlerinin belirlenmesi, bu ölçeklendirme sisteminin bağımsız denetim açısından önemi, UFRS ile uyum ve şirket yönetiminde şeffaflık-hesap verebilirlik boyutları incelenmekte; son olarak yabancı şirketlerin Türkiye'deki bağımsız denetim rejimi içindeki konumu değerlendirilmektedir.

2.1.1. TTK m. 397 Hükmü Kapsamında Bağımsız Denetimin Yasal Temelleri ve Kapsam Belirleme Yetkisinin Hukuki Dayanağı

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi, bağımsız denetim yükümlülüğünü açıkça düzenleyerek, şirketlerin mali tablolarının şeffaflık, doğruluk ve güvenilirlik ilkelerine uygun biçimde incelenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu hüküm, 6102 sayılı TTK ile 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (ETK) açıkça yer almayan bağımsız denetim ilkesi, bu yeni düzenlemeyle birlikte modern finansal denetim anlayışıyla uyumlu hale getirilmiştir.

Maddenin yasal temelleri, yalnızca iç hukukla sınırlı değildir. Türkiye, Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde özellikle AB'nin 8 No'lu Direktifi (Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts) doğrultusunda hareket etmiş ve bağımsız denetimi, finansal sistemin sürdürülebilirliği açısından temel bir unsur olarak benimsemiştir (Atasoy, 2010, s. 70-72).

Hükmün pratiğe aktarılmasında önemli bir rol üstlenen KGK, 660 sayılı KHK ile 2011 yılında kurulmuştur. KGK'nın kurulması, dağınık yapıdaki denetim mekanizmalarının tek

çatı altında toplanmasını ve uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu bir sistemin oluşturulmasını sağlamıştır (Demirkol, 2018, s. 19-20).

TTK m. 397 hükmüyle benimsenen yaklaşım, bağımsız denetçiyi yalnızca bir kontrol aracı olarak değil, aynı zamanda kamu yararını gözetten bir “güven denetçisi” olarak konumlandırmaktadır. Bu anlayış, denetçilerin finansal raporları değerlendirme görevini yerine getirirken uluslararası denetim ilkeleri, etik kurallar ve mesleki özen yükümlülüklerini dikkate almalarını gerektirir (Köksal, 2008, s. 4-5).

Ayrıca, hükmün ortaya çıkış süreci, yalnızca şirket düzeyinde finansal disiplini sağlama amacına hizmet etmemekte, aynı zamanda Türkiye’nin uluslararası yatırım ortamında şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda kurumsal itibarını güçlendirme hedefini de içermektedir (Atasoy, 2010, s. 109).

TTK’nın 397. maddesinin dördüncü fıkrası, anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacağını belirleme yetkisini Cumhurbaşkanlığı makamına vermektedir¹⁷. Bu hükümle birlikte, şirketlerin denetim kapsamına alınmasında sabit bir sistem yerine, ekonomik ve sektörel koşullara göre dinamik bir belirleme mekanizması kurulmuştur. Böylece, denetim yükümlülüğünün kamu yararı gözetilerek idari kararlarla belirlenmesine olanak tanınmaktadır.

Fıkranın işaret ettiği 398. madde ve devamı, denetimin kapsamı ve yöntemiyle ilgili teknik hükümleri içerirken, TTK m. 397/4 hükmü bu sürecin başlatıcı unsurudur. Şirketlerin denetim kapsamına alınıp alınmayacağına ilişkin idari düzenlemelerin (ölçüt ve eşik belirlemeleri) hukuki çerçevesi bu fıkra ile çizilmiştir. Özellikle 2018’de yapılan değişikliklerle bu yetkinin Bakanlar Kurulu’ndan alınıp Cumhurbaşkanı’na devredilmesi, daha merkezi ve hızlı karar alma süreçlerini beraberinde getirmiştir (Demirkol, 2018, s. 19).

Bu fıkranın uygulamadaki karşılığı, Cumhurbaşkanlığı tarafından yayımlanan kararlar ile somutlaşmaktadır. En güncel örneklerden biri olan 8313 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi kriterler belirlenmiş ve yıllara göre revize edilebilir hale getirilmiştir. Böylece 397/4 fıkrası, değişken piyasa koşullarına duyarlı, ölçek temelli bir yaklaşımı mümkün kılmaktadır (Atasoy, 2010, s. 109).

¹⁷ “2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 192 nci maddesiyle 397 nci maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde ve beşinci fıkrasında yer alan “Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca” hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir.”

Uluslararası karşılaştırmalarda da benzer düzenlemelere rastlansa da Türkiye’de bu yetkinin doğrudan yürütme organı eliyle kullanılması, düzenleyici istikrar açısından bazı dikkat noktaları doğurabilir. Yine de esneklik ve güncellik açısından, piyasa ihtiyaçlarına uyarlanabilir bir yapı kurulduğu da açıktır.

Bu çerçevede değerlendirildiğinde, TTK m. 397/4 hükmü, Türkiye’de şirket denetiminin kapsamını belirleyen merkezi bir araç olup, kamu denetimi kapasitesini güçlendirme ve finansal şeffaflığı yönlendirme açısından stratejik bir rol üstlenmektedir.

2.1.2. Bağımsız Denetim Kapsamında TTK’da Düzenlenen İşletme ve Sermaye Şirketi Ölçeklerinin Değerlendirilmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 2012 yılında yürürlüğe girmesinden bu yana kurumsal şeffaflık, denetlenebilirlik ve finansal güvenilirlik ilkelerini merkeze alan bir yapı inşa etmeyi hedeflemiştir. Bu amaçla özellikle sermaye şirketlerine yönelik düzenlemelerde şirket ölçeği, bağımsız denetim yükümlülüğünün belirlenmesinde temel bir kriter olarak kabul edilmiştir. Kanunun 397. maddesi ve ilgili alt düzenlemeler, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını doğrudan belirlememekte; bu yetkiyi Cumhurbaşkanına bırakmakta, ancak ölçek kriterlerinin genel çerçevesini zımni olarak tanımlamaktadır.

Bağımsız denetimin kapsamının belirlenmesinde kullanılan eşik değerler genellikle şirketlerin aktif büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi nesnel kriterlere dayanmaktadır. Bu yaklaşım, Avrupa Birliği düzenlemeleriyle de paralellik göstermektedir. Örneğin, AB Muhasebe Direktiflerinde küçük, orta ve büyük ölçekli şirket ayrımı benzer nicel göstergeler üzerinden yapılmakta; buna göre raporlama ve denetim yükümlülükleri farklılaşmaktadır (Eroğlu, 2014, s. 35-36).

Türkiye’de KOBİ’ler, ekonomideki toplam istihdam ve üretimin büyük bölümünü oluşturmalarına rağmen, TTK kapsamında doğrudan tanımlanmamıştır. Bunun yerine, KOSGEB Yönetmeliği ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararları aracılığıyla belirlenen ölçütler, bağımsız denetime tabiyet bakımından da fiilen belirleyici rol oynamaktadır. Nitekim 660 sayılı KHK ile kurulan KGK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”da, bu tür eşik değerler net biçimde ifade edilmiştir. Örneğin, aktif toplamı 300 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 600 milyon TL ve çalışan sayısı 150’nin üzerinde olan şirketlerin denetime tabi olması kararlaştırılmıştır (9774 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, RG, 01.05.2025, S. 32887).

Öte yandan, bu teknik ve idari düzenlemelerin uygulamadaki karşılığını değerlendiren güncel çalışmalarda, özellikle KOBİ statüsündeki işletmelerin bağımsız denetime karşı mesafeli yaklaştığı görülmektedir. 2018 yılında Şanlıurfa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası mensuplarıyla yapılan bir ampirik çalışmada, meslek mensuplarının önemli bir kısmı TTK ve bağımsız denetimle ilgili güncel düzenlemelere aşina olmadıklarını, denetim yükümlülüğünü daha çok “yük” olarak algıladıklarını belirtmiştir (Demirkol, 2018, s. 21).

Bu değerlendirmeler ışığında, TTK’nın şirket ölçeklerine göre ayırım yapması; bir yandan denetimin orantılılık ilkesine uygunluğunu sağlar, diğer yandan da kamu yararı taşıyan büyük şirketlerin sistematik biçimde denetlenmesine zemin hazırlar. Ancak, eşik değerlerin ekonomik konjonktür ve sektör farkları göz önünde bulundurularak güncellenmemesi hâlinde, sistemin etkinliği zayıflayabilir.

2.1.2.1. TTK’da KOBİ Ölçütlerinin Belirlenmesi

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve ilgili ikincil düzenlemelerde, şirketlerin bağımsız denetim kapsamına girip girmediğinin belirlenmesinde ölçek temelli ölçütler önemli bir rol oynamaktadır. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) bu kapsamda özel bir konumda yer almakta, mali büyüklükleri, çalışan sayıları ve yıllık net satış hasılatları gibi kriterler dikkate alınarak denetim yükümlülüğü belirlenmektedir.

KOBİ’lerin tanımı Türkiye’de genel olarak Avrupa Birliği’nin 2003/361/EC sayılı KOBİ tanımı esas alınarak yapılmakta, buna göre işletmeler mikro, küçük ve orta ölçekli olarak üç alt grupta sınıflandırılmaktadır (Filiker, 2007, s. 11-12). Bu çerçevede, yıllık net satış hasılatı veya aktif toplamı 500 milyon TL’yi, çalışan sayısı ise 250 kişiyi aşmayan işletmeler KOBİ olarak değerlendirilmektedir (KOBİ Yönetmeliği, RG, 25.05.2023, S. 32201).

TTK’da doğrudan KOBİ tanımı yapılmasa da denetim yükümlülüğünü belirleyen 397. maddeye paralel şekilde uygulamada kullanılan ölçütler, özellikle KGK tarafından belirlenen esaslarla birlikte değerlendirilmelidir. Bu noktada, KGK’nın yayınladığı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ve buna ilişkin güncellemeler, KOBİ’lerin denetim yükümlülüklerinin belirlenmesinde yol gösterici olmaktadır (Özkorkut, 2013, s. 112).

Ayrıca belirtmek gerekir ki, işletmelerin KOBİ statüsünde yer almaları otomatik olarak bağımsız denetim yükümlülüğünden muaf oldukları anlamına gelmemektedir. Nitekim

belirli sektörlerde faaliyet gösteren veya belirli eşik değerleri aşan KOBİ'ler, (I) ve (II) sayılı listelerde yer almaları halinde bağımsız denetim yükümlülüğüne tabi tutulabilmektedir (Özkorkut, 2013, s. 115).

KGK yalnızca kapsam belirleme görevini yürütmekle kalmayıp, aynı zamanda şirketlerin uyması gereken Türkiye Denetim Standartlarını da yayımlamakta ve bu standartları Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu hale getirmektedir. Bu uyum, özellikle KOBİ'ler açısından önemlidir; çünkü TFRS for SMEs (KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı) gibi alternatif raporlama standartları, bu işletmelerin karmaşık raporlama yükümlülüklerinden arındırılarak yine de şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği sağlamasına imkân tanımaktadır (Karadeniz, 2015, s. 326).

Bu çerçevede, TTK'daki düzenlemelerin uluslararası standartlarla bütünleşik bir sistem içinde işlemesi, özellikle yatırımcı güveninin artırılması ve finansal bilginin kalitesinin yükseltilmesi açısından önemli katkılar sunmaktadır. Bununla birlikte, uygulamada şirketlerin ölçeklerini zamanında ve doğru biçimde tespit etme konusundaki güçlükler, denetim dışı kalma riskini de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle hem denetim firmalarının hem de şirket yönetimlerinin mevzuata uyum sürecinde daha bilinçli hareket etmeleri gerekmektedir (Bozkurt Yaşar, 2025, s. 17).

2.1.2.2. Sermaye Şirketlerinde Ölçek Kriterlerinin Belirlenmesine Dair TTK

Düzenlemeleri

6102 sayılı TTK, yürürlüğe girdiği 2012 yılında sermaye şirketlerinin tamamı için bağımsız denetim öngörmüştü (Şengel, 2011, s. 29). Ancak uygulamadaki zorluklar, özellikle KOBİ'ler üzerindeki maliyet yükü nedeniyle bu yaklaşım revize edilmiştir. 2012 sonrası çıkarılan ikincil düzenlemeler ve Cumhurbaşkanlığı Kararları ile birlikte, denetim yükümlülüğü artık belirli finansal eşiklere ve sektörlerle göre belirlenmektedir. Bu dönüşüm, TTK'nın sermaye şirketlerine yönelik ölçek temelli sınıflandırmayı dolaylı olarak içeren yapısını uygulamaya taşımıştır (Özkorkut, 2013, s. 111).

Cumhurbaşkanı tarafından her yıl 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397/4. maddesi ve 660 sayılı KHK çerçevesinde çıkarılan kararlar, anonim ve limited şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacaklarını belirleyen temel düzenleyici araçlardır. Bu kararlarda şirketlerin aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin belirli eşik değerler yer almaktadır.

Bu ölçütlerin belirlenmesi, yalnızca teknik bir sınıflandırma işlevi görmekle kalmayıp, aynı zamanda şirketlerin kurumsallaşma düzeyi, yatırımcı ilişkileri ve kredi değerliliği gibi alanlarda doğrudan etki yaratmaktadır. Dolayısıyla sermaye şirketleri için denetime tabi olma durumu, artık sadece bir yükümlülük değil; aynı zamanda finansal disiplinin ve piyasa güveninin bir göstergesi haline gelmiştir (Karadeniz, 2015, s. 329).

Yeni sistemin bir diğer önemli yönü, küçük ölçekli anonim şirketlere özel denetim veya muafiyet seçeneklerinin sağlanmasıdır. Bu durum, TTK'nın başlangıçtaki kapsamlı denetim hedefi ile maliyet-etkinlik dengesini gözetme ihtiyacını bir araya getirmiştir (Çelikkaya, 2010, s. 23). Ancak özellikle bu eşiklerin tespitindeki ekonomik güncellik ve sektörel çeşitlilik dikkate alındığında, uygulamada hâlâ bazı şirketlerin ölçütleri yanlış beyan etmesi veya değişiklikleri zamanında takip edememesi gibi sorunlar yaşanmaktadır (Şengel, 2011, s. 29).

2.1.2.3. Bağımsız Denetim Açısından TTK'da Yer Alan Sermaye Şirketleri Ölçeklendirmesinin Önemi

6102 Sayılı TTK, sermaye şirketlerinin bağımsız denetim kapsamına alınmasını doğrudan ölçek temelli bir sistem üzerinden düzenlememektedir. Denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde, esas olarak Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen eşik değerler (aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi) esas alınmakta; bu ölçütler ise TTK içinde değil, ikincil düzenlemeler yoluyla ortaya konulmaktadır. Bu durum, TTK'nın kurumsal yapısıyla uygulamadaki denetim mekanizması arasında yapısal bir kopukluğa yol açmaktadır.

Mevzuatta yer alan teknik eşikler, denetim kapsamını belirleme işlevini üstlense de bunların dayanağının TTK'da doğrudan karşılığının bulunmaması, uygulamada kafa karışıklığına ve eşitlik ilkesine aykırı yorum riskine neden olmaktadır. Özellikle KOBİ statüsündeki şirketlerin hangi ölçütlerle denetime tabi tutulacağı, ikincil düzenlemelerde belirtilen eşiklerin değişkenliği sebebiyle öngörülebilirlikten uzak bir görünüm arz etmektedir (Özkorkut, 2013, s. 231).

Ayrıca, bu teknik sınırlamaların bağımsız denetimin esas amaçları olan şeffaflık, hesap verebilirlik ve kamusal güven ilkeleriyle doğrudan ilişkilendirilmemesi, denetimin yalnızca şekli bir yükümlülük olarak algılanmasına yol açmaktadır. Bu noktada, kurumsal yönetime

katkı sağlayacak daha işlevsel bir ölçek sistemine ihtiyaç duyulduğu, sadece akademik çevrelerce değil, uygulayıcılarca da dile getirilmektedir.

Nitekim doktrinde de bu yapısal soruna dikkat çekilmekte, şirket ölçeklendirmesine ilişkin ölçütlerin doğrudan TTK'da açıkça yer alması gerektiği ifade edilmektedir. Bu tür bir normatif netlik, sadece uygulamadaki belirsizlikleri gidermekle kalmayacak, aynı zamanda bağımsız denetimin kurumsal etkisini de artıracaktır (Karadeniz, 2015, s. 324-328).

Bu değerlendirmeler, ölçek temelli denetim sisteminin yalnızca mali eşiklerle sınırlandırılmaması; şirketin faaliyet alanı, risk profili ve kamusal etkisi gibi unsurların da dikkate alınarak çok boyutlu bir denetim yapısının oluşturulması gerektiğini ortaya koymaktadır.

2.1.2.3.1. UFRS ile Uyum

Bağımsız denetimin temel amaçlarından biri, şirketlerin finansal tablolarının şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir biçimde kamuya sunulmasını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetleri KGK tarafından yayımlanan ve UDS ile uyumlu olan TDS çerçevesinde yürütülmektedir. Finansal raporlamada ise TFRS, esas itibarıyla UFRS ile birebir uyumlu olarak kabul edilmiştir (Özkorkut, 2013, s. 57).

Bu yapısal uyumun, özellikle sermaye şirketlerinin finansal verilerinin uluslararası yatırımcılar tarafından anlaşılabilir kılınması açısından önemli katkılar sunduğu ifade edilmektedir. Ancak uygulamada karşılaşılan temel sorunlardan biri, özellikle küçük ve orta ölçekli şirketlerin UFRS temelli raporlama yapısına yeterince adapte olamamasıdır (Karadeniz, 2015, s. 326) Bunun başlıca nedenleri arasında, teknik bilgi eksikliği, denetim maliyetlerinin yüksekliği ve KOBİ'ler için sadeleştirilmiş raporlama standartlarının yetersizliği yer almaktadır (Çengil, 2024, s. 114).

Uygulayıcılar nezdinde yapılan araştırmalar, TFRS'nin kavramsal yapısının genellikle büyük ölçekli ve halka açık şirketlere hitap ettiğini, ancak diğer şirketler için hâlâ bir “zorunlu uyum” yükümlülüğü gibi algılandığını ortaya koymuştur. Bu bağlamda, özellikle KOBİ'ler için TFRS'ye alternatif olarak geliştirilmiş olan “KOBİ TFRS” standartlarının uygulanabilirliğinin artırılması yönünde doktrinde öneriler mevcuttur (Demirkol, 2018, s. 33-34).

Bu bağlamda, Türkiye’de bağımsız denetim sisteminin UFRS ile teknik uyumu yasal düzlemde sağlanmış olsa da bu uyumun şirket ölçekleri bağlamında etkili biçimde işletilebilmesi için mevzuatın sadeleştirilmesi ve uygulamaya yönelik destek mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

2.1.2.3.2. Şirket Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

Bağımsız denetim, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu test eden bir araç değil, aynı zamanda şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında temel bir mekanizmadır. TTK, özellikle 397. madde kapsamında getirdiği düzenlemelerle, şirket yönetim kurullarını faaliyet raporlarının doğruluğu ve finansal tablolarla uyumu konusunda sorumlu tutarak, hesap verebilirlik ilkesini kurumsal yapıya entegre etmiştir.

Kurumsal yönetimin temel ilkeleri arasında sayılan şeffaflık ve hesap verebilirlik, sadece yatırımcıların değil, tüm paydaşların şirket hakkında doğru ve zamanında bilgiye ulaşabilmesini güvence altına alır. Bağımsız denetim bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamada kritik bir rol oynar (Çengil, 2024, s. 113).

Özellikle son yıllarda yapılan çalışmalar, bağımsız denetimin şirket içi kontrol sistemlerinin etkinliğini artırdığını, yöneticilerin keyfi karar alma eğilimini sınırladığını ve kamusal sorumluluk duygusunu güçlendirdiğini göstermektedir (Baskıcı, 2012, s. 45-46). Şeffaflık ilkesi ise, denetimin sonucu olarak üretilen raporların zamanında kamuya açıklanmasıyla doğrudan ilişkilidir. Bu kapsamda, SPK ve KGK gibi düzenleyici kurumlar, şeffaflık yükümlülüklerini artırıcı yönde çeşitli rehberler ve düzenlemeler yayımlamaktadır.

Bununla birlikte, Türkiye’de özellikle küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bu ilkelerin içselleştirilmesinde hâlen önemli eksiklikler mevcuttur. Denetim sadece bir yasal zorunluluk olarak görülmekte, kurumsal yönetimle bütünleşik bir sistem olarak ele alınmamaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin işlevselliğini artırmak için şirket içi yönetim yapılarının güçlendirilmesi ve denetim sonuçlarının yönetsel karar alma süreçlerinde aktif biçimde kullanılması önerilmektedir (Demirel, 2013, s. 369).

2.1.3. Yabancı Şirketlerin Türkiye’deki Bağımsız Denetim Rejimi İçindeki Yeri

Türk hukuk sistemine göre, yabancı uyruklu bir şirketin Türkiye’de faaliyette bulunabilmesi için Ticaret Siciline tescil edilmesi ve yerel temsilci tayin etmesi gerekir. Bu durum, TTK’nın 40. maddesi kapsamında düzenlenmektedir. İlgili hükme göre, yabancı bir şirketin Türkiye’deki şubesi, tescil işlemi sonrasında Türk hukukuna tabi sayılır ve dolayısıyla diğer sermaye şirketleriyle aynı yükümlülöklere tabidir (TTK, m. 40/4).

Bağımsız denetim açısından bu durum, şubenin ya da iştirakin Türkiye’deki faaliyetlerinin TTK m. 397/4 uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen eşik değörlere göre değörlendirilmesini ifade eder. Her ne kadar TTK m. 398 hükmünde “yabancı şirket” ifadesi yer almasa da Türkiye’deki ticari varlıklar bu kapsamda yerli şirketlerle aynı kurallara tabi olur. Nitekim, 6434 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile aktif büyüklüğü, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi ölçütleri sağlayan tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı açıkça belirtilmiştir (RG: 30.11.2022, K. 32029).

Ancak uygulamada bazı güçlükler mevcuttur. Öncelikle, bazı yabancı şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış ancak Türkiye’de denetim yetkisi bulunmayan denetçilerce onaylanmış raporlarla faaliyet yürötmeye çalıştıkları; bu durumun da Türk denetim otoriteleri tarafından kabul edilmediğı görölmektedir. Ayrıca, farklı denetim sistemlerine tabi ölkelerdeki ana şirketlerin denetim anlayışı ile Türkiye’deki yükümlölüklerin uyumsuzluğu, uygulamada zaman zaman ikili denetim süreçlerini zorunlu hale getirmektedir (Karadeniz, 2015, s. 330).

Bu bağlamda, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı şirketlerin denetim süreçlerinde çifte standart uygulamasına izin verilmemesi, rekabet eşitliği ve piyasa güvenliği açısından büyük önem taşımaktadır (Durmuş, 2010, s. 120). KGK tarafından yayımlanan standartlara uyum sağlanması, bu tür şirketlerin de TFRS ve TDS’ye göre denetlenmesini zorunlu kılmaktadır. Nitekim KGK’nın 2011 yılındaki kuruluşundan bu yana, yerli-yabancı ayrımı gözetmeksizin tüm bağımsız denetim faaliyetlerinin ulusal denetim mimarisi içerisinde disipline edilmesi hedeflenmiştir.

Sonuç olarak, yabancı şirketlerin Türk denetim sistemine entegrasyonu büyük ölçüde sağlanmış olmakla birlikte, uygulamada karşılaşılan teknik ve kültürel uyum sorunlarının giderilmesi için rehber çalışmaların artırılması ve denetim raporlarının karşılıklı tanınması mekanizmalarının geliştirilmesi önem arz etmektedir.

2.2. KGK Düzenlemeleri

Türkiye’de bağımsız denetim sisteminin ulusal ölçekte düzenlenmesi amacıyla, 2 Kasım 2011 tarihli ve 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. KGK’nın temel amacı, muhasebe ve denetim uygulamalarında uluslararası standartlarla uyumu sağlamak, finansal raporlama kalitesini artırmak ve denetimde kamusal güveni tesis etmektir (Sağlar & Yüce, 2015, s. 46).

Kurum hem düzenleyici hem de uygulayıcı yetkilere sahip olması bakımından Türkiye’de denetim alanında merkezi bir rol üstlenmiştir. Özellikle Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarını yayımlayarak uluslararası denetim sistemleriyle (ISA, IFRS) tam uyum sağlamayı hedeflemiştir (Özbingöl & Akdoğan, 2021a, s. 2-3; Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 270-272).

Ayrıca KGK, bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, sicil işlemleri, etik ilkelere uyum, mesleki yeterlilik sınavları ve kalite güvence denetimleri gibi birçok alanda faaliyet göstermektedir. Bu yönüyle, sadece teknik düzenlemeleri belirlemekle kalmamakta; denetimin etkinliği ve güvenilirliği açısından aktif gözetim rolü oynamaktadır (Gülçek, 2016, s. 32-34; Ertaş, 2018, s. 28-33).

KGK’nın kurulmasıyla birlikte SPK, BDDK gibi farklı otoritelerin denetim alanındaki yetkileri sınırlanmış ve sistem dağınık bir yapıdan tek elden yürütülen bir modele dönüştürülmüştür. Böylece Türkiye’de bağımsız denetim alanında norm birliği sağlanmıştır (Çelebi vd., 2015, s. 77-78; Karasu, 2014, s. 80-82).

Kurumsal faaliyetler kapsamında özellikle halka açık şirketlerin denetiminden sorumlu firmalara yönelik olarak yürütülen risk temelli kalite güvence denetimleri, sistemdeki hataların erken tespiti ve etik dışı davranışların önlenmesi açısından kritik bir işlev görmektedir (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 272-273).

Sonuç olarak, KGK’nın faaliyetleri yalnızca düzenleyici ve denetleyici işlemlerle sınırlı kalmamakta, aynı zamanda denetimin kamusal bir güvence mekanizması olarak işlerlik kazanmasına da katkı sağlamaktadır (Özbingöl & Akdoğan, 2021a, s. 16-18).

2.2.1. KGK'nın Kuruluşu ve Hukuki Dayanağı

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye’de denetim sisteminin kurumsallaştırılması ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi amacıyla kurulmuştur. KGK’nın kuruluşu, özellikle 2012 yılında yürürlüğe giren yeni TTK ile birlikte, bağımsız denetimin merkezi ve bütüncül bir yapıya kavuşturulması sürecinin kurumsal temelini oluşturmuştur (Sağlar & Yüce, 2015, s. 46).

KGK, kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliği bulunan bir düzenleyici otorite olarak yapılandırılmıştır. Kurumun görev alanı sadece özel sektöre yönelik denetimle sınırlı kalmamış; aynı zamanda kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal raporlama süreçlerinin standartlaştırılması, şeffaflığın sağlanması ve kamusal güvenin güçlendirilmesi yönünde bir misyon üstlenmiştir (Ertaş, 2018, s. 28-33).

660 sayılı KHK’da açıkça ifade edildiği üzere, KGK’nın temel yetkileri arasında:

- Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemek ve yayımlamak,
- Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak,
- Bağımsız denetçileri yetkilendirmek ve sicillerini tutmak,
- Kalite güvence sistemini kurmak ve uygulamak,
- Denetim kuruluşlarının faaliyetlerini izlemek ve gerekli durumlarda yaptırımlar uygulamak yer almaktadır (Gülçek, 2016, s. 28-30; Çelebi vd., 2015, s. 77-78).

KGK'nın kurulmasıyla birlikte, Türkiye’de daha önce SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar arasında bölünmüş olan denetim düzenleme yetkileri büyük oranda tek elde toplanmıştır. Bu durum, denetim alanında düzenleyici bütünlük ve normatif istikrar sağlanmasına katkı sağlamıştır (Karasu, 2014, s. 80-82).

KGK’nın kuruluşuyla birlikte kamu gözetiminin kurumsallaşması hem özel sektör hem de kamu yararına hizmet eden kuruluşlarda bağımsız denetimin kamu güveni işlevini yerine getirmesi için gerekli zemini oluşturmuştur (Özbingöl & Akdoğan, 2021a, s. 2-3, 16-18).

2.2.2. KGK'nın Görev ve Yetkileri

KGK, kuruluşundan bu yana bağımsız denetim alanında yalnızca teknik standartlar belirleyen bir yapı olmanın ötesinde, denetim mesleğinin kurumsallaşması ve kamusal işlevlerinin teminat altına alınması açısından çok yönlü bir rol üstlenmiştir. Kurumun görevleri arasında en dikkat çeken yön, mesleğin giriş kapısını doğrudan denetliyor olmasıdır. Bağımsız denetçilerin lisanslanması, sicile kaydedilmesi, etik kuralların benimsenmesi ve disiplin süreçlerinin yürütülmesi, doğrudan KGK'nın yetki alanındadır. Bu durum, denetçilerin yalnızca teknik değil, aynı zamanda mesleki sorumluluk bakımından da kamu otoritesiyle bağımlı sürekli kılmaktadır (Sağlar & Yüce, 2015, s. 46-47).

Kurumun uygulama alanındaki en önemli görevlerinden biri ise, kalite güvence sisteminin işletilmesidir. Özellikle halka açık şirketlerin denetimini üstlenen kuruluşlara yönelik risk temelli incelemeler aracılığıyla hem süreç kalitesi hem de raporların güvenilirliği izlenmekte; bu sayede denetim yalnızca şekli bir prosedür değil, kamuya karşı bir sorumluluk alanı olarak yapılandırılmaktadır (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 272-273). Söz konusu kalite güvence denetimleri, kamuoyuna açıklanan sonuçlarla birlikte kurumun şeffaflık ilkesine olan bağlılığını da yansıtmaktadır.

Bununla birlikte KGK, denetim uygulayıcılarının sürekli mesleki gelişimini izleme görevini de üstlenmiştir. Bu çerçevede, denetçilerin belirli aralıklarla zorunlu eğitim programlarına katılması, sadece bilgi tazeleme değil, mesleki yeterliliğin güncel normlarla uyumlu hâle getirilmesi açısından önem arz etmektedir (Ertaş, 2018, s. 80-81). Bu tür düzenlemeler, denetimin niteliğini yükseltmenin yanı sıra mesleğin prestijini ve kurumsal disiplini de güçlendirmektedir.

Kurum ayrıca sektörel koordinasyon açısından da işlevsel bir role sahiptir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK gibi alan düzenleyici kurumlarla birlikte çalışarak, finansal raporlamaya ilişkin ikincil düzenlemelerin oluşum sürecine katkı sağlamakta; bu da KGK'yı yalnızca kendi alanıyla sınırlı kalmayan, sistem genelinde etkili bir denetim aktörü hâline getirmektedir (Çelebi vd., 2015, s. 77-78).

Bu çerçevede bakıldığında, KGK'nın görev ve yetki alanı teknik çerçeveyi aşarak denetimin içeriği, denetçinin kimliği ve uygulamanın kalitesi bakımından denetim sisteminin her boyutuna temas eden çok katmanlı bir yapı sunmaktadır. Bu bağlamda kurumun otoritesi, denetimin kurumsal itibarını tesis eden ana unsurlardan biri olarak değerlendirilmektedir.

2.2.3. TDS ve UFRS ile Uyum Süreci

KGK'nın en stratejik rollerinden biri, Türkiye'de uygulanan muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası normlarla uyumlu hâle getirilmesi sürecini yönetmektir. Bu süreç yalnızca teknik bir düzenleme değil, aynı zamanda Türkiye'nin sermaye piyasalarında şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik hedeflerine ulaşmasında temel yapı taşlarından biri olarak görülmektedir (Özbingöl & Akdoğan, 2021a, s. 2-3, 16-18).

Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan International Standards on Auditing (ISA) çerçevesinde oluşturulmuştur. Bu kapsamda yürütülen standart çeviri ve uyarlama faaliyetleri, denetim sürecinin evrensel ilkelere göre yapılandırılmasını sağlamaktadır. Türkiye'deki denetçilerin raporları artık, yalnızca yerel regülasyonlara değil, aynı zamanda küresel yatırımcılar nezdinde geçerliliği olan bir yapıya dayanmaktadır (Sağlar & Yüce, 2015, s. 46-47).

Benzer şekilde, KGK'nın yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları da UFRS esas alınarak hazırlanmakta; böylece finansal tabloların biçim, içerik ve sunum açısından karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır. Bu durum özellikle yabancı yatırımcılar açısından büyük önem arz etmekte; şirketlerin denetim raporları ve mali tabloları, sınır ötesi analizlerde daha güvenilir bir veri seti sunmaktadır (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 270-272).

Bununla birlikte, bu standartlara geçiş süreci yalnızca teknik bir uyarlama olarak değerlendirilmemelidir. Özellikle KOBİ'ler açısından, yeni denetim sistemine uyum zaman zaman maliyet, eğitim ve teknik yeterlilik sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, KGK'nın sağladığı uygulama rehberleri, örnek rapor formatları ve eğitim materyalleri, geçişin sürdürülebilirliği açısından kritik rol oynamaktadır (Gülçek, 2016, s. 28-30).

Bu çerçevede değerlendirildiğinde, KGK'nın yürüttüğü uluslararası uyum süreci, sadece Türkiye'nin iç denetim yapısını değil, aynı zamanda küresel ekonomik sistemle bütünleşme kapasitesini de artıran bir dönüşüm aracı niteliğindedir. Bu yönüyle kurum, ulusal denetim sisteminin teknik standardizasyonunun ötesinde, ülke ekonomisinin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri temelinde yeniden yapılandırılmasına katkı sunmaktadır.

2.2.4. Uygulamada KGK'nın Rolü ve Doktrinel Değerlendirmeler

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, bağımsız denetim sisteminin merkezi düzenleyicisi olarak teoride oldukça güçlü bir konumda yer almakla birlikte, uygulamada bu yapının işlerliğine yönelik farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Kurumun kurulduğu ilk yıllarda hedeflenen kurumsal dönüşüm büyük ölçüde gerçekleşmiş olsa da zamanla bu yapının bazı yönlerden işlevsel sınırlarla karşı karşıya kaldığı yönündeki eleştiriler doktrinde belirginleşmiştir (Ertaş, 2018, s. 88-91).

Özellikle denetim firmalarına yönelik yaptırım süreçlerinde şeffaflık düzeyinin sınırlı olması, kamu güveni açısından soru işaretleri yaratmaktadır. Kararların kamuya açık biçimde ilan edilmemesi ya da içeriğinin belirsiz kalması hem denetlenen kuruluşlar hem de denetçiler açısından uygulamanın öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır (Karasu, 2014, s. 82-84). Bu noktada, yalnızca teknik yeterlilik değil, aynı zamanda hukuki güvenceler ve denetlenenin hakları bakımından da kurumsal dengeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Bir diğer eleştiri, KGK'nın denetim süreçlerine müdahil olurken denetim mesleğinin bağımsızlığını gözetme noktasında yeterince mesafeli bir duruş sergileyememesi yönündedir. Kurumun hem düzenleyici hem de denetleyici rolü aynı anda üstlenmesi, "hâkim-denetçi" modeli eleştirilerine kapı aralamakta; özellikle disiplin süreçlerinde tarafsızlık ilkesinin zedelendiği yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 273-274).

Uygulamada bir başka tartışmalı nokta, standartların yorumlanması ve uygulanmasında karşılaşılan belirsizliklerdir. Her ne kadar KGK, standartlara ilişkin rehberler yayımlasa da özellikle küçük ve orta ölçekli denetim firmaları için bu belgelerin yeterince açık ve uygulanabilir olmadığı, bu nedenle denetim kalitesinde sektörel farklılıklar oluştuğu yönünde bulgular mevcuttur (Sağlar & Yüce, 2015, s. 47-48). Bu durum, özellikle kaynakları sınırlı firmaların sistemden dışlanmasına veya şekli bir denetim anlayışına yönelmesine neden olabilmektedir.

Ayrıca, kurumun rehberlik rolünün henüz tam anlamıyla kurumsallaşmadığı; yani yalnızca denetim sonrası tespitler yerine denetim öncesi yönlendirme mekanizmalarının zayıf kaldığı da vurgulanmaktadır. Denetim sektöründe karşılaşılan karmaşık teknik meselelerde KGK'nın daha proaktif bir danışmanlık yapısı geliştirmesi gerektiği belirtilmektedir (Gülçek, 2016, s. 29-30).

Bu bağlamda değerlendirildiğinde, KGK'nın yapısal gücüne ve uluslararası uyum başarısına rağmen, uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar kurumun algısını zaman zaman zedelemekte; denetimin toplumsal güven işlevini tam olarak yansıtamamasına neden olmaktadır. Bu nedenle hem hukuki denge mekanizmalarının güçlendirilmesi hem de iletişim ve rehberlik kapasitesinin artırılması, KGK'nın rolünü daha etkin ve kapsayıcı bir noktaya taşıyacaktır.

2.3. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 6434 Sayılı

Cumhurbaşkanı Kararı¹⁸

Bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketlerinin belirlenmesine ilişkin yetki, TTK'nın 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yürütme organına verilmiştir. Bu kapsamda, Cumhurbaşkanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici kararlarla, denetim yükümlülüğünün kapsamı her yıl yeniden belirlenmektedir. İlgili uygulamaların teknik altyapısı ve standartları ise KGK tarafından oluşturulmakta ve güncellenmektedir.

Bu bağlamda yürürlükte olan en güncel düzenleme, 9774 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı olup, 3 Mayıs 2025 tarihli ve 32887 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, 1 Ocak 2025 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir (RG: 01.05.2025, S. 32887). Karar kapsamında, denetim kapsamı yalnızca şirket büyüklüğüne göre değil, aynı zamanda şirketin faaliyet alanı, kamu sermayesi oranı ve sektörel özellikleri gibi kriterlere göre de belirlenmiştir (TÜRMOB, 2025).

Kararda yer alan eşik değerlere ilişkin teknik sistem, yıllık aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi ölçütlerin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu üç temel ölçütten en az ikisini sağlayan şirketlerin, bir sonraki hesap döneminden itibaren bağımsız denetim yükümlülüğü doğmaktadır. Ayrıca belirli sektörlerde faaliyet gösteren veya kamu payı içeren şirketler için ayrı kriterler getirilerek, farklılaştırılmış denetim politikaları oluşturulmuştur (Polat & Demir, 2021, s. 521-522; Ertaş, 2018, s. 28-33).

¹⁸ 30.11.2022 tarihli ve 32029 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bağımsız denetime tabi olma ölçütleri yeniden belirlenmiş; bu düzenleme ile birlikte, 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" yürürlükten kaldırılmıştır. Ardından, 2024 yılından itibaren geçerli olmak üzere çıkarılan 8313 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 6434 sayılı Kararda değişiklik yapılmıştır. Sürecin devamında ise, 01.05.2025 tarihli ve 32887 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 9774 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri bir kez daha revize edilmiştir (TÜRMOB, 2025).

Kararın bu yapısı, hem genel uygulamayı düzenleyen bir çerçeve sunmakta, hem de belirli şirket gruplarına özgü yükümlülükleri ayrıştırarak ölçek temelli denetim sisteminin çok katmanlı yapısını ortaya koymaktadır (Uzay & Bayat, 2016, s. 1503-1504).

Belirtmek gerekir ki, bu sistem ölçek ekonomisine dayalı bir denetim anlayışını benimsemekte ve küçük ölçekli işletmeleri denetim yükünden muaf tutarak, kaynakların daha büyük ve sistemik risk taşıyan şirketlere yönlendirilmesini hedeflemektedir. Ancak bu yaklaşım, denetim dışında kalan küçük ve orta ölçekli işletmelerde kurumsallaşma, şeffaflık ve mali güvenilirlik açısından bazı olumsuz etkiler doğurabilir. Özellikle kamuya açık olmayan şirketlerin, yasal denetim yükümlülüğünden muaf oldukları koşullarda, mali raporlama disiplini ve iç kontrol yapıları bakımından zayıf kalabildikleri doktrinde sıkça ifade edilmektedir (Baskıcı, 2012, s. 14-18).

Ayrıca uygulamada, bazı şirketlerin denetim yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla faaliyetlerini belirlenen eşik değerlerin altında tutacak şekilde yapılandığı yönünde mesleki gözlemler bulunmaktadır. Bu tür durumlar, denetim sisteminin kapsayıcılığını ve işlevselliğini zayıflatma potansiyeline sahiptir. Henüz bu konuda ampirik düzeyde kapsamlı akademik çalışmalar sınırlı olsa da bu tür stratejik davranışların, özellikle küçük ölçekli şirketlerde, bağımsız denetimin kamusal güven işlevini sektöre uğratabileceği yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır (Karadeniz, 2015, s. 330-331).

2.3.1. Genel Ölçütler

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde esas alınan üç temel ölçüt; aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısıdır. Bu ölçütlerden en az ikisini ardışık iki hesap döneminde sağlayan şirketler, izleyen hesap döneminden itibaren denetim yükümlülüğü altına girmektedir. Güncel olarak 9774 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 03.05.2025, S. 32887) uyarınca genel kapsamda eşikler şu şekilde belirlenmiştir (Değişik: RG-1/5/2025-32887-CK-9774/1 md.):

- Aktif toplamı: 300 milyon TL
- Yıllık net satış hasılatı: 600 milyon TL
- Çalışan sayısı: 150 kişi

Bu sistemin temelinde, ölçek ekonomisine dayalı bir denetim stratejisi bulunmaktadır. Böylece küçük ve orta ölçekli işletmelerin denetim maliyetlerinden korunması ve kamu

kaynaklarının daha büyük, sistemik risk potansiyeli taşıyan işletmeler üzerinde yoğunlaştırılması amaçlanmaktadır (Tutulmaz, 2018, s. 87-90; Uzey & Bayat, 2016, s. 1503).

Bununla birlikte, bu eşik temelli sistemin sadece finansal büyüklük üzerinden değerlendirme yapması, kurumsal yapı ve iç kontrol sistemleri zayıf olan fakat risk taşıyan bazı şirketlerin kapsam dışında kalmasına neden olabilmektedir (Karadeniz, 2015, s. 329-331; Sayar & Karataş, 2017, s. 13). Bu durum, yalnızca mali raporlama açısından değil, hesap verebilirlik ve kurumsallaşma açısından da boşluklar doğurabilmektedir. Özellikle kamuya açık olmayan sermaye şirketlerinde, yasal denetim zorunluluğunun bulunmaması, iç denetim kültürünün gelişmesini engelleyebilmektedir (Uyar & Özdemir, 2015, s. 117).

Uygulamada, bazı şirketlerin bağımsız denetimden kaçınmak amacıyla çalışan sayılarını sınırlı tutmak veya bilanço aktiflerini sınırlı göstermek gibi stratejilere yöneldikleri yönünde de tespitler bulunmaktadır (Polat & Demir, 2021, s. 521-522; Ertaş, 2018, s. 28-33). Bu tür davranışlar, denetimin kamusal güven ve şeffaflık işlevini sektöre ugratmakta, denetim sisteminin amaçsal işlevselliğini azaltmaktadır.

Bütün bu nedenlerle, ölçüt sistemine ilişkin olarak sadece eşik değerlerin güncellenmesi değil, denetimin niteliksel boyutlarının da dikkate alındığı karma modellerin geliştirilmesi gerektiği yönünde görüşler artmaktadır (Sarısoy, 2023, s. 191; Sefer & Özden, 2024, s. 11-13).

2.3.2. (I) Sayılı Listedeki Şirketlere İlişkin Düzenleme

(I) sayılı liste, 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda özel olarak belirtilmiş ve belirli alanlarda faaliyet gösteren şirketleri kapsam altına alan bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Bu listede, kamu yararının yüksek olduğu kabul edilen sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere, ölçek farkı gözetilmeksizin doğrudan bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bağlamda, bazı enerji, finans, medya, sigorta, ulaştırma, iletişim ve kamu altyapısı alanlarında faaliyet gösteren şirketler, herhangi bir eşik değeri sağlamalarına gerek olmaksızın denetime tabidir.

Listede yer alan sektörler ve şirket grupları, genellikle sistemik önem taşıyan, kamusal hizmet sağlayan veya regülasyonla sıkı biçimde denetlenen yapılardır. Bu durum, denetimin yalnızca finansal büyüklüğe değil, aynı zamanda faaliyet alanına dayalı olarak da yapılandırıldığını göstermektedir. Böylelikle, kamu yararına duyarlı alanlarda faaliyet

gösteren sermaye şirketlerinin, şeffaflık, hesap verebilirlik ve finansal güvenilirlik ilkelerine uygun biçimde izlenmesi hedeflenmektedir (TÜRMOB, 2025).

Doktrinde bu yaklaşım, denetimin sadece büyüklük değil, aynı zamanda işlevsel ve sektörel risk düzeyine göre genişletilmesinin olumlu bir örneği olarak değerlendirilmektedir. Nitekim bu yolla, düşük ölçekli olsa bile kamuoyunu etkileyebilecek şirketlerin denetim dışı kalmasının önüne geçilmektedir (Sefer & Özden, 2024, s. 11-13). Bunun yanında, belirli alanlara ilişkin denetim standartlarının, uluslararası yükümlülükler ve sektör regülasyonlarıyla uyumlu hale getirilmesi, denetimin niteliğini artırıcı bir rol oynamaktadır (Uzay & Bayat, 2016, s. 1505).

Ancak uygulamada bazı belirsizlikler ve yorum farkları da gündeme gelebilmektedir. Özellikle faaliyet konusu karmaşık veya çok yönlü olan şirketlerin, (I) sayılı listede yer alan kategorilere girip girmediği konusunda tereddütler oluşmakta; bu da idarenin denetim yetkisini geniş takdir alanına bırakmaktadır (Ertaş, 2018, s. 88-91).

2.3.2.1. Liste İçeriği ve Kapsamı

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın (I) sayılı listesi, hangi sektör ve şirket gruplarının ölçütlerden bağımsız olarak denetim kapsamına alınacağını ayrıntılı biçimde düzenlemektedir. Bu liste, kamu yararının yoğunlaştığı, sistemik riskin yüksek olduğu veya regülasyonun sıkı biçimde uygulandığı sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri doğrudan kapsama almaktadır.

Liste kapsamındaki başlıca şirket türleri şunlardır:

- Sermaye piyasası kuruluşları ve halka açık anonim şirketler,
- Bankacılık ve finans sektörü şirketleri,
- Sigortacılık ve bireysel emeklilik şirketleri,
- Kıymetli maden ve döviz piyasası aracı kuruluşları,
- Tarım ürünleri ve eşya depolama altyapısı sunan şirketler,
- Ulusal ve dijital yayın yapan medya şirketleri,
- Enerji, doğalgaz, petrol ve benzeri kamu hizmeti sağlayan lisanslı şirketler,
- Finansal teknoloji alanında faaliyet gösteren ödeme sistemleri kuruluşları,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları.

Bu liste sayesinde, yalnızca finansal büyüklüğü yüksek şirketler değil, faaliyet alanı itibarıyla stratejik öneme sahip yapılar da bağımsız denetime tabi hale getirilmektedir. Söz konusu yaklaşım, sadece bilanço temelli değil, etki alanı temelli bir denetim mimarisi oluşturmaktadır (TÜRMOB, 2025).

Bu bağlamda, (I) sayılı listeye dahil olmanın, şirketin finansal göstergelerinden bağımsız olarak denetime doğrudan tabi olma sonucunu doğurduğu unutulmamalıdır. Bu, uygulamada özellikle kamuoyunu ilgilendiren sektörlerdeki küçük ölçekli ancak yüksek etki potansiyeline sahip şirketlerin denetim dışı kalmamasını sağlayan önemli bir güvence işlevi görmektedir (Özçelik vd., 2014, s. 56).

Ayrıca liste, yalnızca sabit bir sektör listesinden ibaret değildir; şirketlerin esas faaliyet alanları, lisans yükümlülükleri ve fiili faaliyet raporları da değerlendirmeye konu olmaktadır. Bu nedenle, listede yer alan bazı şirketlerin tespiti, zaman zaman faaliyet kodları, teknik ruhsatlar veya düzenleyici kurum kararları ile birlikte yorumlanmak durumundadır (Ertaş, 2018, s. 88-91).

2.3.2.2. Dokuz Bentte Açıklanan Kriterler

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın (I) sayılı listesi altında yer alan dokuz bent, hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını faaliyet alanları temelinde belirlemektedir. Her bir bent, kamu yararı, finansal sistemdeki rol, sektörel düzenleme ve stratejik öneme göre farklılaştırılmış birer kapsama kriteri işlevi görmektedir. Aşağıda bu bentler, hukuki ve iktisadi mantığı ile birlikte açıklanmaktadır:

Sermaye Piyasası Kuruluşları ve Belirli Anonim Şirketler:

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, merkezi takas ve saklama kuruluşları, derecelendirme ve değerlendirme şirketleri gibi finansal aracılık faaliyeti yürüten yapılar SPK gözetiminde olup doğrudan bağımsız denetime tabidir. Ayrıca borsada işlem gören veya halka arz edilmeksizin sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler de bu kapsamda yer alır (TÜRMOB, 2025).

Bankacılık ve Finansal Hizmet Şirketleri:

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında BDDK düzenlemelerine tabi olan bankalar, finansal kiralama, faktoring, finansman ve varlık yönetim şirketleri ile finansal holding yapıları denetim altındadır. Bu şirketlerin çoğu yüksek düzeyde kaldıraçlı ve sistemik risk taşıdığı için herhangi bir eşik sınırlamasına bağlı olmaksızın denetime tabi tutulmuştur (TÜRMOB, 2025).

Sigorta ve Emeklilik Şirketleri:

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve bireysel emeklilik şirketleri de kapsam dahilindedir. Bu yapılar uzun vadeli fon yönetimi ve bireysel yatırımcının korunması açısından stratejik öneme sahiptir (Ertaş, 2018, s. 88-91).

Borsa İstanbul Piyasalarında İşlem Yapan Belirli Kuruluşlar:

Yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumları, kıymetli maden üretimi ve ticareti yapan şirketler gibi finansal piyasalarda özel işlem iznine tabi şirketler de doğrudan denetime tabidir. Bunların sermaye piyasaları ile yakın etkileşim hâlinde olmaları, finansal istikrar açısından düzenli gözetimi gerekli kılmaktadır.

Depolama ve Lojistik Altyapı Kuruluşları:

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu kapsamındaki lisanslı depo işletmeleri ve umumi mağazalar, tarım ve emtia piyasalarının güvenliği açısından stratejik kabul edilmekte, bu nedenle denetim kapsamına alınmaktadır.

Medya Hizmet Sağlayıcıları:

6112 sayılı Kanun uyarınca RTÜK tarafından lisanslanan, karasal, uydu veya kablo üzerinden yayın yapan ulusal düzeydeki medya kuruluşları ile internet ortamında isteğe bağlı yayın hizmeti sağlayan kuruluşlar şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir (Değişik: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md; Sarısoy, 2023, s. 189).

Enerji Piyasası Lisansına Sahip Şirketler:

EPDK düzenlemelerine tabi olarak elektrik, doğal gaz, petrol ve yenilenebilir enerji alanlarında faaliyet gösteren şirketlerin bir kısmı, faaliyet hacmi ve kamu hizmeti niteliği

nedeniyle denetim kapsamına doğrudan alınmıştır (Ek: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md). Bu şirketlerin regülasyonla denetimi kamu hizmetinin kesintisizliği açısından da önemlidir (Uzay & Bayat, 2016, s. 1505).

Ödeme ve Elektronik Para Kuruluşları:

6493 sayılı Kanun kapsamında TCMB denetimine tabi ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları, özellikle son yıllarda finansal teknoloji ekosisteminde önemli aktörler hâline gelmiş olup, güven ve düzenlemeye dayalı faaliyetleri nedeniyle denetim kapsamındadır (Ek: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md).

Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ve Bağlı Ortaklıkları:

233 sayılı KHK kapsamındaki kamu iktisadi teşebbüsleri ve bu şirketlerin bağlı ortaklıkları, kamu kaynaklarının kullanımı ve yönetim ilkeleri bakımından şeffaflık gereği olarak doğrudan bağımsız denetim kapsamına alınmışlardır (Ek: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md; Sefer & Özden, 2024, s. 11-13).

Bu dokuz bent, yalnızca sektörel listeleme değil; aynı zamanda denetimin sektörel risk temelli yayılımını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, şirketlerin büyüklüğünden bağımsız olarak faaliyet alanlarına göre denetime tabi tutulması, kapsamlı bir kurumsal gözetim mekanizması inşasını mümkün kılmaktadır.

2.3.3. (II) Sayılı Listedeki Şirketler ve Farklı Ölçütler

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın (II) sayılı listesi, kamu payı bulunan sermaye şirketlerine ilişkin özel düzenlemeler içermektedir. Bu listeye giren şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacakları, genel ölçütlerden farklı ve daha düşük eşik değerlere göre belirlenmektedir. Böylece kamu kaynaklarının kullanıldığı ticari yapılarda daha sıkı bir denetim çerçevesi oluşturulması amaçlanmaktadır.

Söz konusu liste kapsamında yer alan şirketler şunlardır:

- BTK düzenlemesine tabi şirketler: Elektronik imza, haberleşme, posta, ticari elektronik ileti hizmeti veren, 6102/1525 kapsamına girenler (Değişik: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md),

- TMSF iştiraki şirketler: Gayri faaller hariç, mülga 4389 ve 5411 sayılı kanun kapsamında TMSF yönetiminde olan şirketler (Değişik: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md),
- Sermayesinin %50'si belediyelere ait olan şirketler (Değişik: RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md).
- Bu şirketler için belirlenen ölçütler, genel kapsamdaki şirketlere göre daha esnek olup, 2025 yılı itibarıyla şu şekilde düzenlenmiştir (Değişik: RG-1/5/2025-32887-CK-9774/1 md.):
- Aktif toplamı: 120 milyon TL
- Net satış hasılatı: 150 milyon TL
- Çalışan sayısı: 100 kişi

Bu ölçütlerden en az ikisini, iki hesap döneminde ardışık olarak sağlayan kamu paylı şirketler, müteakip hesap döneminde bağımsız denetime tabi olurlar (TÜRMOB, 2025).

Söz konusu farklılaştırılmış eşik değerler, kamu kaynağı kullanan şirketlerin daha şeffaf, hesap verebilir ve kamusal sorumluluk odaklı biçimde yönetilmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Literatürde, kamu iştiraklerinde denetimin yalnızca teknik bir işlem değil, aynı zamanda kamu güveni ve finansal disiplinin güvencesi olduğu sıkça vurgulanmaktadır (Sefer & Özden, 2024, s. 66; Karasu, 2014, s. 37).

Öte yandan uygulamada, kamu payının dolaylı sahiplik, iştirakte zincirleme ortaklıklar veya belediye iştirakleri aracılığıyla tespiti konusunda zaman zaman yorum farklılıkları doğabilmektedir. Bu gibi durumlar, şirketlerin denetim kapsamı dışında kalmasına yol açabildiği için, kararın uygulanmasında şirket yapısının detaylı analizine ihtiyaç duyulmaktadır (Ertaş, 2018, s. 94).

2.3.3.1. Ölçütlerin Yasal Dayanakları

Kamu payı bulunan şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacaklarına ilişkin ölçütlerin dayanağı, hem TTK'nın 397/4. maddesi, hem de 660 sayılı KHK ile kurulan denetim sistemi çerçevesinde şekillenmektedir. TTK m. 397/4 hükmü, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin yürütme organı tarafından belirlenmesini öngörürken, 660 sayılı KHK, bu alandaki teknik düzenlemelerin yapılmasını KGK'ya bırakmaktadır.

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, bu iki temel yasal dayanak üzerine inşa edilmiş olup, kamu sermayeli şirketler bakımından farklı ölçütlerin belirlenmesini, “kamu kaynağının kullanıldığı yapılarda daha düşük denetim eşiği” anlayışıyla gerekçelendirmiştir. Bu durum, kamu kaynaklarının etkin kullanımı, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleriyle doğrudan ilişkilidir (Özçelik vd., 2014, s. 57; Karadeniz, 2015, s. 330).

Sayıştay denetimi dışında kalan bu şirketlerin, özel hukuk hükümlerine tabi olmaları nedeniyle idari vesayet dışında daha sınırlı gözetim mekanizmalarına tabi olmaları, bağımsız denetimi kamu yönetimi adına bir tür “ikincil gözetim aracı” hâline getirmiştir (Ertaş, 2018, s. 88-91). Özellikle belediye şirketleri ve kamu iktisadi teşebbüsleri gibi yapılar için bu durum, denetimin hem mali hem yönetsel işlevini güçlendiren bir rol üstlenmektedir.

Ek olarak, bu ölçütlerin yıllık olarak güncellenmesi yetkisi Cumhurbaşkanına ait olmakla birlikte, ölçütlerin teknik çerçevesi ve uygulama esasları her yıl KGK tarafından yayımlanan kılavuzlar ve uygulama rehberleriyle desteklenmektedir (TÜRMOB, 2025). Bu yönüyle sistem, sadece bir eşik belirleme rejimi değil, aynı zamanda normatif-takip mekanizması içeren dinamik bir yapı arz etmektedir.

2.3.3.2. Kapsam Dışı Tutulan Şirketler

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4. maddesi uyarınca, belirli şirket grupları bağımsız denetim yükümlülüğü kapsamı dışında tutulmuştur. Bu istisnalar, kamu kaynaklarının etkin tahsisi, kamu hizmeti vasfının bulunmaması ya da özel durumlar gerekçesiyle oluşturulmuş olup, aşağıdaki üç temel grupta toplanmaktadır:

Özelleştirme Kapsamındaki Şirketler:

“24.11.1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun”a tabi olan şirketler, 6434 sayılı Karar’ın ekli (I) sayılı listesinin 1 ila 8. sıraları kapsamında yer almamaları koşuluyla denetim yükümlülüğünden istisna tutulmuştur. Bu hüküm, özelleştirme sürecindeki geçici yapılar ile yönetim devri henüz tamamlanmamış şirketleri kapsamaktadır.

Kamuya Ait Sermaye Yapısına Sahip Bazı Şirketler:

Sermayesinin en az %50’si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketlerden, (I) sayılı listede belirtilenler ile (II) sayılı listenin 3. sırası dışında kalanlar bağımsız denetim kapsamına alınmamıştır. Bu

şirketlerin kamu hizmeti yürütme niteliği taşıması veya faaliyet hacimlerinin sınırlı olması bu istisnaya dayanak teşkil etmektedir (TÜRMOB, 2025).

Kapsam dışı tutulan şirketlerin belirlenmesinde, özellikle kamu payı oranı ve kontrol ilişkisi bakımından uygulamada çeşitli belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Bazı şirketlerde kamuya ait hisselerin oranı resmîyette %50'nin altında görünmesine rağmen, fiilî yönetim kontrolünün kamu kurumlarında olması istisna uygulanmasında tereddüt yaratmaktadır. Özellikle belediyelerin dolaylı iştirakleri veya kamu vakıfları aracılığıyla oluşturulan ortaklık yapılarında, şirketin denetime tabi olup olmadığı hususu zaman zaman KGK'nın görüş yazılarıyla açıklığa kavuşturulmaktadır (Karasu, 2014, s. 80-82).

TMSF Tarafından Tasfiye Edilen Tasarruf Finansman Şirketleri:

“6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu”nun geçici 7. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, BDDK tarafından tasfiyesine karar verilen ve bu süreci TMSF aracılığıyla yürütülen tasarruf finansman şirketleri, bağımsız denetim yükümlülüğünden muaftır. Bu muafiyet, şirketlerin ekonomik olarak işlevsiz hâle gelmiş olmaları nedeniyle denetim yapılmasının fayda-maliyet açısından anlamlı olmamasına dayanmaktadır.

Mali yeterliliği bulunmayan veya faaliyet izinlerini süresi içinde tamamlayamayan tasarruf finansman şirketlerinin tasfiyesine BDDK tarafından karar verilebilmektedir. Bu şirketler, artık aktif ticari faaliyet yürütmemeleri ve denetimden anlamlı bir sonuç alınamayacak durumda olmaları nedeniyle, bağımsız denetim yükümlülüğünden istisna tutulmuştur. Tasfiye süreci TMSF tarafından yönetilmekte olup, şirketlerin mali tablolarının güvenilirliğine dair denetim ihtiyacı ortadan kalkmıştır (TÜRMOB, 2025).

2.4. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı

Kararına İlişkin Usul ve Esaslar

6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 5. maddesinin altıncı fıkrasında açıkça düzenlendiği üzere, kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleme yetkisi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir. Bu hüküm, bağımsız denetim kapsamına alınacak şirketlerin tespitinde yalnızca genel düzenleyici işlemlerle yetinilmeyeceğini, aynı zamanda teknik açıklamalara ihtiyaç duyulacağını öngörmektedir. Bu bağlamda, denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesi ve ölçütlerin somutlaştırılması amacıyla, Kurum

tarafından detaylı usul ve esaslar hazırlanmıştır (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 270-274) “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esaslar”, 1/8/2024 tarihli ve 32619 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (RG: 01.08.2024, K. 32619).

KGK tarafından yayımlanan bu ikincil düzenleme, 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın tamamlayıcı bir parçası niteliğindedir. Söz konusu usul ve esaslar, yalnızca şekli bir açıklama metni değil, aynı zamanda aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi temel denetim kriterlerinin uygulamada nasıl değerlendirileceğini belirleyen teknik bir rehber işlevi görmektedir. Bu sayede, şirketlerin denetime tabi olup olmadıklarını objektif ve standart bir çerçevede tespit etmeleri sağlanmaktadır (Özbingöl & Akdoğan, 2021a, s. 2-4, 16-18).

Ayrıca, Kuruma tanınan bu yetki, denetim sisteminin uygulama birliğini sağlamaya da hizmet etmektedir. Zira karmaşık şirket yapılarında –özellikle çok sayıda bağlı ortaklık ve iştirak ilişkilerinin bulunduğu yapılarda– ölçütlerin hesaplanması ve denetim yükümlülüğünün tespiti konusunda yorum farklılıklarının önüne geçilmesi, ancak bu tür düzenleyici çerçevelerle mümkün olabilmektedir. KGK’nın bu alandaki düzenleyici ve yönlendirici rolü hem uygulayıcılar hem de denetime tabi şirketler açısından hukuki öngörülebilirlik ve teknik tutarlılık sağlamaktadır (Bozkurt Yazar & Yalçın, 2019, s. 270-274).

2.4.1. Denetime Tabi Olmaya İlişkin Usul ve Esaslar

Bu bölümde, bağımsız denetime tabi olma durumunun tespitine ilişkin usul ve esaslar; öncelikle ölçütlerin belirlenmesi ve esas alınacak finansal tabloların niteliği çerçevesinde ele alınmakta, devamında aktif toplamı ile yıllık net satış hasılatının ve çalışan sayısının hesaplanmasına yönelik düzenlemeler hem tekil şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından ayrı ayrı incelenecektir.

2.4.1.1. Ölçütler

Bağımsız denetim yükümlülüğü, şirketlerin faaliyet büyüklüğüne göre belirlenen üç temel finansal ölçüt üzerinden tespit edilir: aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve ortalama çalışan sayısı.

29 Kasım 2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına istinaden hazırlanan Usul ve Esaslar'a göre:

- (I) sayılı listede yer alan şirketler, herhangi bir finansal ya da yapısal ölçüte bakılmaksızın doğrudan bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.
- (II) sayılı listede yer alan şirketlerin denetim yükümlülüğü, kararın ilgili maddesindeki ölçütlerin eşik değerlerine göre belirlenir. Bu şirketlere özel olarak belirlenen eşik değerler yıllara göre değişmekte olup, aşağıdaki tabloda 2023, 2024 ve 2025 hesap dönemleri itibarıyla güncel tutarlar yer almaktadır (TÜRMOB, 2025).

Tablo 1. EK II Sayılı Listeye Tabi Şirketler İçin Eşik Değerler (2023-2025)

Yıl	Aktif Toplamı (TL)	Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	Çalışan Sayısı
2023	60 milyon	80 milyon	100 kişi
2024	60 milyon	80 milyon	100 kişi
2025	120 milyon	150 milyon	100 kişi

- Genel kapsamdaki diğer şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları da bu ölçütlere göre değerlendirilir. Aşağıdaki tabloda, genel kapsamda değerlendirilen şirketler için yıllara göre değişen eşik değerler gösterilmiştir (TÜRMOB, 2025).

Tablo 2. Yıllara Göre Eşik Değerler

Yıl	Aktif Toplamı (TL)	Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	Çalışan Sayısı
2023	75 milyon	150 milyon	150 kişi
2024	150 milyon	300 milyon	150 kişi
2025	300 milyon	600 milyon	150 kişi

Denetim yükümlülüğü, üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aşmasıyla başlar. Eşik değerlerin aynı ölçütlerde sağlanması şartı aranmaz (KGK, 2024, m. 5/5).

Örneğin, herhangi bir özel düzenlemeye tabi olmayan bir anonim şirket olan ABC Yazılım A.Ş., 2023 ve 2024 yıllarında yürürlükte olan eşik değerleri art arda iki dönem boyunca aşarak 2025 hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi hale gelmiştir. Şirketin ilgili

yıllara ait aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı eşiklerin üzerinde gerçekleşmiş, çalışan sayısı ölçütü ise yalnızca 2024 yılında sağlanmıştır.

Tablo 3. X Yazılım A.Ş. 2023-2024 Verileri

Yıl	Aktif Toplamı (TL)	Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	Çalışan Sayısı
2023	80 milyon	160 milyon	145 kişi
2024	160 milyon	310 milyon	152 kişi

Öte yandan, Y Bilişim A.Ş. gibi (II) sayılı listede yer alan ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenlemelerine tabi bir şirket, kendine özgü daha düşük eşik değerler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu şirket, 2023 ve 2024 yıllarında aktif toplamı ve satış hasılatı ölçütlerini aşarak 2025 yılı itibarıyla bağımsız denetim yükümlülüğü altına girmiştir. 2025 yılında eşiklerin yükselmesi sebebiyle ölçütlerin yalnızca biri sağlanmış olsa da denetim yükümlülüğü devam etmektedir.

Tablo 4. Y Bilişim A.Ş. 2023-2025 Verileri

Yıl	Aktif Toplamı (TL)	Yıllık Net Satış Hasılatı (TL)	Çalışan Sayısı
2023	65 milyon	85 milyon	102 kişi
2024	70 milyon	90 milyon	98 kişi
2025	110 milyon	140 milyon	101 kişi

2.4.1.2. Esas Alınacak Finansal Tablolar

Bir şirketin bağımsız denetim kapsamına girip girmediğinin tespitinde esas alınacak finansal tablolar, usul ve esaslarda açık şekilde tanımlanmıştır. Buna göre, aktif toplamı ve net satış hasılatı hesaplamalarında dikkate alınacak veriler, şirketlerin vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sundukları bilanço ve gelir tablolarına dayanmaktadır (KGK, 2024, m. 6/1). Bu kapsamda, son iki hesap dönemine ait tablolar referans alınmakta, böylece eşik değerlere dayalı değerlendirme objektif bir temele oturtulmaktadır. Örneğin, X Yazılım A.Ş.'nin bağımsız denetim kapsamına alınmasına ilişkin değerlendirmede, 2023 ve 2024 yıllarına ait vergi mevzuatına göre hazırlanmış bilanço ve gelir tabloları dikkate alınmış, bu veriler üzerinden yapılan hesaplamalar sonucu şirketin 2025 yılı itibarıyla eşik değerleri aştığı tespit edilmiştir.

Yurtdışında yerleşik bağlı ortaklık ve iştiraklerin finansal büyüklükleri de kapsam dâhilindedir. Bu şirketlerin, bağımsız denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları bulunuyorsa bu tablolar dikkate alınır; aksi takdirde, tabi oldukları ülke mevzuatı uyarınca hazırlanan mali veriler esas alınır (KGK, 2024, m. 6/1). Örneğin, Türkiye merkezli bir şirketin Almanya’da yerleşik bağlı ortaklığına ait IFRS denetimli finansal tabloları bulunmadığı durumda, Almanya vergi mevzuatına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar da denetim hesaplamalarında dikkate alınabilecektir.

Şirketin ilgili hesap döneminde denetime tabi hâle gelmesinin ardından, bir sonraki dönemden itibaren aktif toplamı ve net satış hasılatının belirlenmesinde TMS’ye uygun olarak hazırlanmış tablolar kullanılmak zorundadır. Bu düzenleme, özellikle konsolidasyon yükümlülüğü bulunan şirketlerin finansal raporlama süreçlerinde tutarlılık sağlanmasını amaçlamaktadır (KGK, 2024, m. 11/1).

2.4.1.3. Aktif Toplamı ve Yıllık Net Satış Hasılatının Hesaplanması

Bağımsız denetim yükümlülüğüne ilişkin değerlendirmede dikkate alınacak aktif toplamı ile yıllık net satış hasılatı, vergi mevzuatına uygun olarak kamu idarelerine sunulmak üzere düzenlenen son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tabloları esas alınarak hesaplanmaktadır (KGK, 2024, m. 6/1).

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında, şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri de dâhil edilir. Hesaplamaya dâhil edilen bu finansal bilgiler, konsolidasyon esasına göre değerlendirilir. Bu kapsamda:

- Aktif toplamı belirlenirken, şirketin aktif toplamından iştirak ve bağlı ortaklıkların kayıtlı değerleri çıkarılır; ardından bağlı ortaklıkların aktif toplamının tamamı ve iştiraklerin aktif toplamından şirkete ait hisse oranına karşılık gelen kısmı eklenir.
- Yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, şirketin kendi satış hasılatına bağlı ortaklıkların tamamı, iştiraklerin ise yalnızca hisse oranına isabet eden tutar eklenir (KGK, 2024, m. 7/1-2).
- Grup içi işlemlerden doğan gelir ve giderler eliminasyon işlemine tabi tutulur. Bağlı ortaklıklarla olan işlemlerin tamamı, iştiraklerle olan işlemlerde ise yalnızca hisse oranına denk gelen kısmı dikkate alınır (KGK, 2024, 7/2-c).

Yurtdışında yerleşik bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin finansal büyüklükleri de dikkate alınır. Bu durumda, eğer söz konusu yabancı şirketlerin denetimden geçmiş ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun tabloları mevcutsa bu tablolar esas alınır; aksi takdirde, tabi oldukları ülke mevzuatına göre hazırladıkları finansal tablolar dikkate alınır (KGK, 2024, m. 7/5).

Örneğin, sadece tekil faaliyet gösteren bir anonim şirketin bağımsız denetim durumu değerlendirilirken yalnızca kendi mali tabloları dikkate alınır. Ancak bağlı ortaklık ve iştirak yapısı bulunan bir topluluğa ait şirketin yükümlülüğü analiz edilirken, iştiraklerin hisse oranlarına göre konsolide edilmiş aktif ve satış verileri esas alınır. Bu durum, aşağıdaki iki alt başlıkta ayrı ayrı örneklenmiştir.

2.4.1.3.1. Tek Bir Şirket Açısından

Bağımsız denetim yükümlülüğünün belirlenmesinde, herhangi bir bağlı ortaklığı veya iştiraki bulunmayan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı, doğrudan şirketin kendi finansal tabloları üzerinden değerlendirilir. Bu kapsamda, vergi mevzuatına uygun şekilde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanmış olan son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tabloları esas alınır (KGK, 2024, m. 6/1, m. 7/1).

Bu şirketlerde, konsolidasyon, iştirak oranı veya grup içi işlem eliminasyonu gibi teknik işlemler uygulanmaz. Ölçütlerin hesaplanmasında yalnızca şirketin kendi mali büyüklükleri dikkate alınır. Bu husus, KGK Usul ve Esaslar'ın 7. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında açık şekilde belirtilmiştir.

Örneğin, yalnızca iç pazarda faaliyet gösteren ve herhangi bir ortaklık ilişkisi bulunmayan Z A.Ş., 2023 ve 2024 yıllarındaki mali tablolarında eşik değerleri aşmış olup, 2025 hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi hale gelmiştir.

2.4.1.3.2. Şirketler Topluluğu Açısından

Bünyesinde bağlı ortaklık ya da iştirak barındıran şirketlerin denetim kapsamına girip girmediğinin belirlenmesinde, aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı konsolide yaklaşımla hesaplanır. Bu hesaplamalarda, sadece ana şirketin değil, grup içindeki diğer tüzel kişiliklerin de finansal büyüklükleri dikkate alınır. Söz konusu yaklaşım, KGK Usul ve Esaslar m. 7/1-5 hükümleri arasında detaylı biçimde açıklanmıştır.

Aktif toplamının hesaplanmasında, öncelikle şirketin kendi bilançolarındaki iştirak ve bağlı ortaklık kayıt değerleri çıkarılır. Bu işlemten sonra, bağlı ortaklıkların aktif toplamlarının tamamı, iştiraklerin ise yalnızca şirkete ait hisse oranına denk gelen kısmı eklenir (KGK, 2024, m. 7/2-a).

Benzer şekilde, yıllık net satış hasılatı belirlenirken şirketin kendi gelirine ek olarak bağlı ortaklıkların tamamı ve iştiraklerin yalnızca pay oranı kadarlık kısmı dahil edilir (m. 7/2-b). Grup içi işlemler, örneğin bağlı ortaklıkla yapılan satışlar veya iştirakle yapılan borçlandırımlar, konsolidasyon ilkeleri gereği elimine edilir (KGK, 2024, m. 7/2-c).

Ayrıca yurtdışında yerleşik bağlı ortaklık ve iştiraklerin verileri de hesaba katılır. Bunların denetimden geçmiş IFRS uyumlu tabloları varsa doğrudan dikkate alınır; yoksa ilgili ülkenin finansal raporlama kurallarına göre hazırladıkları tablolar esas alınır (KGK, 2024, m. 7/5).

Örneğin, Türkiye merkezli olan ve yazılım sektöründe faaliyet gösteren A A.Ş.’nin %100 oranında sahip olduğu bağlı ortaklığı B Ltd. ve %30 oranında iştiraki olan C GmbH bulunmaktadır. A’nın denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, ana şirketin aktif toplamına B’nin aktif toplamının tamamı, C’nin ise yalnızca %30’una karşılık gelen kısmı eklenmiştir. Benzer şekilde, satış hasılatı hesaplanırken, grup içi işlemler çıkarılmış; iştirak payı oranına göre düzeltme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda A A.Ş.’nin 2024 ve 2025 yıllarında eşik değerleri aştığı görülerek 2026 hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olması gerektiği değerlendirilmiştir.

2.4.1.4. Çalışan Sayısının Hesaplanması

Bağımsız denetim yükümlülüğünün belirlenmesinde dikkate alınan çalışan sayısı, 12 aylık muhtasar beyannamelerde bildirilen toplam çalışan sayılarının aritmetik ortalamasıdır (KGK, 2024, m. 8/1). Bu hesaplama yapılırken, çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında çalışanlar ile staj yapan öğrenciler dikkate alınmaz (TÜRMOB, 2025).

Şirketin sadece kendi yapısı değil, varsa bağlı ortaklık ve iştirak ilişkileri de göz önünde bulundurulur. Ana şirket ve bağlı ortaklıkların çalışan sayıları tam olarak hesaba katılırken; iştiraklerin çalışan sayıları sadece ilgili şirkete ait pay oranı çerçevesinde dikkate alınır (KGK, 2024, m. 8/2).

Örneğin, Türkiye merkezli Alfa A.Ş., 2024 yılında kendisine ait ortalama çalışan sayısı 300, %100 bağlı ortaklığı Beta Ltd.’nin çalışan sayısı 150 ve %25 iştiraki Gama GmbH’nin

alışan sayısı 200'dür. Bu durumda hesaplamaya dahil edilecek toplam çalışan sayısı 500 kişi olacaktır. Bu değer, eşiik sınırı olan 150 kişinin üzerinde olduğu için şirket çalışan sayısı ölçütünü aşmış kabul edilir. Aşağıdaki tabloda örnek olay üzerinden konsolide çalışan sayısı hesaplaması gösterilmiştir.

Tablo 5. Konsolide Ortalama alışan Sayısının Hesaplanması (Alfa A.ř. rneği)

şirket	Statü	Ortalama alışan Sayısı	Hesaba Katılma Durumu	Hesaplanan Katkı
Alfa A.ř.	Ana şirket	300	Tam olarak dahil edilir	300
Beta Ltd.	Bağlı Ortaklık	150	Tam olarak dahil edilir	150
Gama GmbH	İştirak (%25)	200	%25 oranında dahil edilir	$200 \times 0,25 = 50$
Toplam	—	—	—	500 kişi

Not: Hesaplamaya ırac ve stajyerler dâhil edilmemiştir.

2.4.2. Denetim Kapsamından ıkmaya İlişkin Usul ve Esaslar

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin bu kapsamdan çıkmaları, iki ayrı durumda mümkündür (KGK Usul ve Esaslar, 2024):

İki Hesap Dönemi Boyunca Eşiik Altında Kalma Durumu:

şirketler, kendileri ile bağlı ortaklık ve iştiraklerinin konsolide finansal verileri esas alınarak yapılan değerlendirme sonucunda, belirlenen üç ltten en az ikisini arka arkaya iki hesap döneminde sağlamamaları hâlinde, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır (KGK, m. 10/1).

Örneğin, ABC Yazılım A.ř., 2025 ve 2026 yıllarında aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından eşiik değerlerin tamamının altında kalmıştır. Bu durumda, şirket 2027 hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamı dışında bırakılır. Aşağıdaki tabloda, bir şirketin aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından iki yıl st üste eşiik değerlerin altında kalması durumunda bağımsız denetim kapsamından nasıl çıkarılacağı örneklendirilmiştir.

Tablo 6. Denetim Kapsamından Çıkma Kriterleri ve Örnek Uygulama

Yıl	Aktif Toplamı	Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı	Eşik Altında mı?	Kapsam Durumu
2025	230 milyon TL	480 milyon TL	140 kişi	Evet (3 ölçüt)	Denetimde (devam)
2026	240 milyon TL	500 milyon TL	145 kişi	Evet (3 ölçüt)	2027'den itibaren çıkış

Tek Dönemde %20'nin Altında Kalma Durumu:

Bir hesap döneminde, belirlenen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin %20 veya daha üzerinde altında kalan şirketler, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim yükümlülüğünün dışında tutulur (KGK, m. 10/2).

Örneğin, DEF Medya A.Ş., 2025 yılında aktif toplamı açısından %30, satış hasılatı açısından ise %25 oranında eşik değerlerin altında kalmıştır. Her iki ölçüt bakımından da %20 eşiği aşılarak düşük kalındığı için, şirket 2026 hesap döneminden itibaren denetim kapsamı dışına çıkarılır. Aşağıdaki tabloda, bir şirketin üç ölçütten en az ikisinde, eşik değerlerin %20 veya daha fazla oranında altında kalması durumunda bağımsız denetim kapsamından çıkışı örneklendirilmiştir.

Tablo 7: Tek Dönemde %20'nin Altında Kalma Durumu (DEF Medya A.Ş. Örneği)

Yıl	Aktif Toplamı	Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı	Karşılaştırmalı Durum	Kapsam Durumu
2025	210 milyon TL	450 milyon TL	148 kişi	Aktif: %30 düşük, Satış: %25 düşük (2 ölçüt)	2026'dan itibaren çıkış

Her iki durumda da kapsamdan çıkış sonrasında, şirketin takip eden hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmadığının tespitinde, önceki dönemlere ait vergi mevzuatına uygun finansal tablolar esas alınarak aynı hesaplama yöntemleri uygulanır (KGK, 2024, m. 12/1).

Denetim kapsamından çıkıldıktan sonra, yeniden denetim yükümlülüğü doğması hâlinde, ilgili finansal tabloların hazırlanmasında TMS ve yürürlükteki diğer raporlama düzenlemeleri esas alınır (KGK, m. 11/1).

2.5. TTK m. 397/5 Kapsamındaki Anonim Şirketlerin Denetimi: Tarihsel Gelişim ve Mevcut Durum

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte, denetim sistemine dair radikal bir paradigma değişikliği yaşanmıştır. Kanunun ilk halinde, tüm sermaye şirketlerinin -yani anonim, limited ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin- bağımsız denetime tabi olacağı öngörülmüştü. Bu kapsamda bağımsız denetim yükümlülüğü evrensel nitelikteydi ve herhangi bir ölçek sınırlamasına yer verilmemişti (Şengel, 2011, s. 29-30).

Ancak bu düzenleme, yürürlük tarihine kısa bir süre kala 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiş, bağımsız denetimin kapsamı belirleme yetkisi yürütme organına bırakılmıştır. Bu değişiklikle TTK m. 397/4 hükmü, denetime tabi olacak şirketlerin Cumhurbaşkanınca (önceki düzenlemede Bakanlar Kurulu) belirleneceğini hüküm altına almış, böylece sermaye şirketlerinin tamamını kapsayan genel ve zorunlu denetim anlayışından ölçek esasına dayalı bir modele geçilmiştir.

Bu kapsamda çıkarılan 2012/4213 sayılı ilk Bakanlar Kurulu Kararı ile yaklaşık 101.000 anonim şirketten yalnızca yaklaşık 2.500'ünün bağımsız denetime tabi tutulması, geri kalan çok büyük çoğunluğun denetimsiz kalmasına neden olmuştu. Nitekim 6762 sayılı mülga Kanun'da öngörülen denetim organı da 31 Mart 2013 itibarıyla sona ermişti. Bu boşluğu gidermek amacıyla 6455 sayılı Kanun'la 397. maddeye eklenen 5. ve 6. fıkralarla, 398. madde kapsamında denetime tabi olacak anonim şirketlerin özel bir denetime tabi tutulması öngörülmüştür (Özkorkut, 2013, s. 191-192). Bu denetime ilişkin esaslar, Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek olup, bu fıkra kapsamındaki denetçiler hakkında da TTK'daki bağımsız denetçiye ilişkin hükümler kıyasen uygulanacaktır.

TTK m. 397/6 hükmü ile bu denetimi yaptırmayan anonim şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu faaliyet raporlarının “hiç düzenlenmemiş” sayılacağı düzenlenmiştir (Özkorkut, 2013, s. 192). Bu da TTK açısından önemli bir yaptırım mekanizması oluşturmaktadır.

6455 Sayılı Kanun'la eklenen TTK m. 397/5 hükmüne göre, 397/4 kapsamında yer almayan anonim şirketlerin yanı sıra, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatiflerin de bu fıkra hükümlerine göre denetlenmesi öngörülmüştü. Ancak 21 Ekim 2021 tarihli ve 7339 sayılı Kanun değişikliği ile kooperatifler bu kapsamdan çıkarılmıştır (RG: 21.10.2021, K. 7339).

7339 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ardından, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 65 ve 69. maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 1 şubat 2022 tarihli, 31737 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Kooperatif ve Őst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik" ile, kooperatiflerin iç denetim organlarının denetimine ek olarak, koşulları sağlamaları hâlinde zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmaları öngörölmüştür (RG: 01.02.2022, K. 31737).

Belirtmek gerekir ki, TTK'nın 397/5 ve 6. fıkraları, özellikle küçük ve orta ölçekli anonim şirketler için bağımsız denetim yükümlölüğünü şekillendiren özel bir yasal çerçeve sunmakta; bu yönüyle sermaye şirketlerinin denetimsiz kalmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TTK KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ VE DÜZENLEYİCİ ÇERÇEVE

3.1. TTK Kapsamında Bağımsız Denetim Sisteminin Genel İşleyişi

Bu bölümde, TTK kapsamında bağımsız denetim sisteminin genel işleyişi; öncelikle bağımsız denetimin Kanun'daki konumu, murakıplıktan uluslararası standartlarla uyumlu bağımsız denetim modeline geçiş ve denetim kurumunun şeffaflık, güven, kamu yararı ekseninde üstlendiği işlev ile TTK m. 397'nin bütüncül ve çift yönlü düzenleme modeli çerçevesinde ele alınmakta; devamında KGK gözetimindeki denetimin yetki, kapsam, gözetim ve hukuki sonuçları ile Cumhurbaşkanı yönetmeliğine dayalı ikincil denetim rejiminin hukuki mahiyeti ve sistem içindeki tamamlayıcı rolü incelenmekte; son olarak bu iki denetim alanı yetki, kapsam, raporlama ve gözetim boyutları ile kurumsal yönetim ve sistem bütünlüğü üzerindeki etkileri bakımından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir.

3.1.1. Bağımsız Denetimin TTK'daki Konumu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6762 sayılı mülga Kanun'un getirdiği murakıplık sistemini kaldırarak, Türk şirketler hukukunda köklü bir denetim reformuna imza atmıştır. Yeni Kanun, denetim kurumunu yalnızca şirket içi bir kontrol mekanizması olarak değil, aynı zamanda ekonomik düzenin güven altyapısını sağlayan bağımsız ve kamu gözetimli bir sistem olarak konumlandırmıştır (Ercan, 2012, s. 46). Bu dönüşüm hem denetimin fonksiyonunu hem de kapsamını genişletmiş; denetim artık yalnızca şirket ortaklarına değil, tüm ekonomik aktörlere güven sağlamakla yükümlü bir kurumsal araç haline gelmiştir (Hacıköylü, 2017, s. 6).

TTK'nın denetim sistematğinde bağımsız denetim, şirketin finansal tablolarının doğruluğunu inceleyen teknik bir faaliyet olmaktan çıkarılmış, yönetim organlarının

sorumluluklarını ve hesap verebilirliğini ölçen bir güven mekanizması olarak düzenlenmiştir (Bağatır, 2019, s. 124). Bu yönüyle Kanun, denetimi sadece mali raporlamaya ilişkin bir işlem olarak değil, kurumsal yönetim ve piyasa disipliniyle doğrudan ilişkili bir süreç olarak tanımlamaktadır. Denetim sonuçları hem şirketin iç yönetimi hem de dış paydaşları (yatırımcı, alacaklı, kamu otoritesi vb.) açısından bağlayıcı etkilere sahiptir (Akdağ, 2015, s. 132).

Yeni sistemin yapısal farklılığı, bağımsız denetim ile kamu gözetimi işlevlerinin ayrıştırılması noktasında ortaya çıkar. TTK'nın 397. maddesi, denetimi iki farklı idari gözetim eksenini altında düzenlemiştir: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından yürütülen denetimler (m. 397/4) ve Cumhurbaşkanlığı tarafından düzenlenmesi öngörülen yönetmelikle yürütülecek olan denetimler (m. 397/5). Bu ikili sistem, Kanun'un denetimi farklı ölçeklerdeki şirketlerin yapısal özelliklerine göre esnek biçimde düzenleme iradesini yansıtır (Özkorkut, 2013, s. 195). Ancak, ikinci gruba ilişkin yönetmeliğin bugüne kadar çıkarılamamış olması, sistemin tamamlayıcı bütünlüğünü fiilen sınırlamaktadır.

Bağımsız denetimin TTK'daki konumu aynı zamanda uluslararası denetim standartları ile doğrudan bağlantılıdır. TTK, denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yürütülmesini öngörmüştür. Böylece denetim, yalnızca ulusal bir uygulama değil, uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu bir disiplin haline gelmiştir (Alkan & Türel, 2019, s. 148). Bu durum, Türkiye'deki şirketlerin uluslararası sermaye piyasalarına entegrasyonunu kolaylaştırmış ve denetim raporlarının uluslararası yatırımcılar nezdinde güvenilirliğini artırmıştır.

TTK'da bağımsız denetim kavramı, şirketlerin “dürüst resmini” kamuya sunma görevini üstlenmiştir. Bu yaklaşım, Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı Direktifi ile paralel bir anlayışı yansıtır. Dolayısıyla denetim, bir yandan hukuki bir zorunluluk, diğer yandan ekonomik güvenin teminatı olarak işlev görmektedir (Ceylan, 2013, s. 116). Denetim raporunun kamusal niteliği, özel hukuk sözleşmesinden doğan bir hizmetin sınırlarını aşarak, kamu düzenine ilişkin sonuçlar doğurur. Bu nedenle denetim kurumu, TTK'da hem özel hukuk hem kamu hukuku karakteri taşıyan karma nitelikli bir kurum olarak değerlendirilebilir (Kaya, 2020, s. 340).

Bağımsız denetimin TTK'daki konumunu belirleyen temel unsur, şirketlerin büyüklüğü, kamusal etkisi ve ekonomik sistemdeki rolüdür. Kanun, tüm şirketleri aynı denetim yükümlülüğüne tabi tutmak yerine, ekonomik gerçekliğe uygun biçimde, belirli ölçütleri

sağlayan şirketleri denetim kapsamına almıştır. Bu yaklaşım hem denetim kaynaklarının etkin kullanımını hem de denetim sonuçlarının anlamlılığını sağlamayı hedeflemektedir (Aksoy & Aksoy, 2017, s. 47). Böylece TTK, şirketlerin ölçeğine göre farklılaştırılmış denetim modeliyle, sistematik bir adalet ve orantılılık ilkesi kurmuştur.

Bu bağlamda, 6102 sayılı Kanun, denetimi salt bir muhasebe kontrolü olmaktan çıkararak, kurumsal güvenin ve ekonomik şeffaflığın en önemli bileşenlerinden biri haline getirmiştir. Bağımsız denetim, TTK'nın yapısında yalnızca bir zorunluluk değil, ekonomik düzenin sürdürülebilirliği için vazgeçilmez bir kurumsal işlev olarak yerini almıştır (Hacıköylü, 2017, s. 11).

3.1.1.1. TTK'nın Denetim Anlayışında Sistematik Dönüşüm

Türk ticaret hukukunda denetim kurumu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile köklü bir dönüşüm sürecine girmiştir. Bu dönüşüm, 6762 sayılı mülga Kanun'daki şekli, içsel ve çoğu zaman işlevsiz murakıplık sisteminden, uluslararası standartlarla uyumlu bağımsız denetim modeline geçişi ifade eder. Bu yönüyle TTK, yalnızca muhasebe sistemine değil, aynı zamanda kurumsal yönetim anlayışına da yeni bir yön vermiştir (Ercan, 2012, s. 47).

TTK'nın denetim anlayışındaki değişim, şeffaflık, hesap verebilirlik ve kamusal güven ilkeleriyle temellendirilmiştir. Çelik (2012, s. 85), 6762 sayılı TTK'nın şirket içi denetim mantığını koruduğunu, ancak 6102 sayılı TTK'nın denetimi şirket içi organlardan tamamen ayırarak bağımsız ve mesleki yeterliliğe sahip uzmanlara devrettiğini belirtmektedir. Bu durum, murakıplığın yerini profesyonel denetçilere bırakan yapısal bir değişimdir.

Bağımsız denetimin TTK'daki sistematik kurgusu, denetimin artık şirket ortakları için değil, kamu yararı için yapılan bir faaliyet olduğunu göstermektedir. Çorbacıoğlu (2015, s. 132) bu değişimi, “şirket içi denetimden, kamu çıkarı eksenli dış denetim sistemine geçiş” olarak tanımlar. Bu çerçevede denetim raporunun amacı, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu değil, yönetimin dürüstlük ve sorumluluk bilincini de kamuya açıklamaktır. Dolayısıyla TTK, denetimi yalnızca bir kontrol aracı olmaktan çıkarıp, kurumsal şeffaflık ve piyasa güveninin teminatı hâline getirmiştir.

Akdağ (2015, s. 131), TTK'nın getirdiği bu dönüşümü “denetim paradigmasının değişimi” olarak nitelendirir. Yazar, özellikle TTK m. 397-406 arasında yer alan hükümlerle, denetimin “hukuki bir yükümlülüğten kurumsal bir sorumluluk bilincine” evrildiğini vurgular. Bu hükümlerle birlikte denetim, artık yalnızca bilanço doğruluğunu test eden teknik bir faaliyet

değil, şirketin mali yapısının sürdürülebilirliğini ve yönetim kalitesini ölçen bir mekanizma hâline gelmiştir

Hacıköylü (2017, s. 7) ise bu dönüşümü, TTK'nın bütünsel yaklaşımıyla açıklar. Ona göre TTK, denetimi “piyasanın güven unsuru” olarak konumlandırmış, böylece şirketlerin yalnızca ortaklarına değil, yatırımcıya, kredi kuruluşlarına ve devlete karşı da sorumluluk taşıdığı yeni bir denetim kültürü yaratmıştır. Bu, klasik ticaret hukukundan modern kurumsal yönetim hukukuna geçişin açık göstergesidir.

Bu doğrultuda, 6102 sayılı TTK ile denetim kurumu, mülga sistemdeki murakıp temelli iç denetim anlayışından tamamen uzaklaşmış, yerine uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu, kamu gözetimi altında yürütülen bağımsız denetim sistemi getirilmiştir (Ercan, 2012, s. 48; Akdağ, 2015, s. 132; Çorbacıoğlu, 2015, s. 134). Bu dönüşüm hem denetim mesleğinin kurumsallaşmasına hem de Türk sermaye piyasalarının güvenilirliğine doğrudan katkı sağlamıştır.

3.1.1.2. Denetim Kurumunun Amacı: Şeffaflık, Güven, Kamu Yararı

Bağımsız denetim, Türk Ticaret Kanunu'nun sistematığında yalnızca finansal doğruluk sağlama işleviyle değil, aynı zamanda şeffaflık, güven ve kamu yararı ilkeleriyle bütünleşmiş bir kurum olarak düzenlenmiştir (Tore & Tanyeri, 2016, s. 34). Denetim kurumu, işletmelerin içsel finansal düzenini kontrol etmenin ötesinde, piyasa aktörlerinin ve kamunun işletmeye duyduğu güvenin inşasında temel bir araç haline gelmiştir. 6102 sayılı TTK'nın gerekçesinde de açıkça vurgulandığı üzere, denetim “şirketlerin dürüst resmini” kamuya sunmayı amaçlayan bir mekanizma olarak tanımlanmıştır (Ceylan, 2013, s. 42).

Denetimin kamu yararına hizmet eden yapısı, özellikle 2011 tarihli TTK'nın 397. ve devamı maddelerinde açıkça ortaya konulmuştur. Bu hükümlerde, denetimin şirket ortaklarının çıkarlarını korumaktan ziyade, ekonomik sistemin bütün paydaşlarının menfaatini gözettiği ifade edilmiştir. Denetim raporları bu bakımdan sadece finansal tabloların uygunluğunu değil, aynı zamanda yönetim organlarının faaliyetlerinin güvenilirliğini de topluma bildiren araçlar niteliğindedir (Bağatır, 2019, s. 126). Dolayısıyla TTK, bağımsız denetimi kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir.

Denetim sisteminin “şeffaflık” temel ilkesiyle ilişkisi, işletmelerin hem iç hem dış paydaşlarına yönelik hesap verebilirliğini güvence altına almasıyla somutlaşır. Şeffaflık, yalnızca mali tabloların doğruluğunu değil, bilginin eşit ve zamanında paylaşılmasını da

içerir. Bu yönüyle denetim, bilgi asimetrisinin azaltılmasında ve sermaye piyasalarının etkin işleminde belirleyici bir role sahiptir (Ertaş & Kandemir, 2020, s. 90). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda yürütülen denetim faaliyetleri, bu şeffaflık hedefinin aracı olarak kabul edilmektedir (Alkan & Türel, 2019, s. 149).

Bağımsız denetimin bir diğer temel ilkesi “güven”dir. Güven hem sermaye piyasalarının sürdürülebilirliği hem de ticaretin istikrarı için hukuki bir gerekliliktir. Şirketlerin hazırladığı finansal tabloların güvenilirliği, yatırımcı kararlarını doğrudan etkiler. Denetim kurumu bu noktada, bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerine “makul güvence” sağlayarak ekonomik düzenin temelini oluşturmaktadır (Cavlak & Cebeci, 2017, s. 45). Güvenin kaynağı yalnızca denetçinin teknik yetkinliği değil, aynı zamanda bağımsızlık ve etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı olmasıdır (Aygören & Kurtcebe, 2010, s. 8). Bu nedenle denetim raporunun değeri, yalnızca verilerin doğruluğuna değil, denetçinin kişisel ve mesleki bütünlüğüne de dayanır.

TTK’nın getirdiği denetim sisteminde kamu yararı kavramı, “denetimin toplumsal işlevi” olarak tanımlanabilir. Denetim, kamusal güvenliğin ve ekonomik istikrarın korunmasında düzenleyici bir araç haline gelmiştir. Hacıköylü (2017, s. 10) denetimi, “ekonomik sistemin sinir ağı” olarak nitelendirir; zira doğru ve dürüst bilginin dolaşımı, kamu çıkarının korunmasının ön koşuludur. Bu anlamda bağımsız denetim, yalnızca bireysel bir hizmet sözleşmesi değil, aynı zamanda toplumsal güven üretimidir (Uzun, 2024, s. 18).

Bağımsız denetimin kamu yararına yönelimi, KGK’nın kurulmasıyla kurumsal bir temele oturtulmuştur. KGK, denetim faaliyetlerinin mesleki standartlara uygunluğunu izlemekle kalmayıp, aynı zamanda kamu çıkarını ilgilendiren denetimlerde denetim kalitesini güvence altına almaktadır (Erol & Aslan, 2017, s. 60). Böylece kamu yararı kavramı, yalnızca etik bir ilke olmaktan çıkmış, denetim sürecinin normatif temeli haline gelmiştir.

TTK’nın sisteminde denetim, ekonomik aktörlerin tamamı için güven sağlayan bir “kamusal güven kurumu” niteliğindedir. Bu kurumsal yapı sayesinde denetim sonuçları yalnızca şirketler arası ilişkilerde değil, aynı zamanda kredi kurumları, yatırımcılar ve düzenleyici otoriteler açısından da belirleyici olmaktadır (Karahana, 2020, s. 253). Bu yönüyle bağımsız denetim, özel hukuk ilişkisi içinde doğan bir yükümlülük olmasına rağmen, kamusal nitelik taşıyan bir fonksiyon icra etmektedir (Kaya, 2020, s. 347).

TTK’da yer alan denetim hükümleri, aynı zamanda etik ilkelerin de kurumsal güvence altına alınmasını hedefler. Etik kurallar, denetçinin mesleki bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyan

en önemli dayanaklardır. Alkan (2018, s. 137), bağımsız denetimi “etikle hukukun kesişim alanı” olarak tanımlar. Denetim sürecinde dürüstlük, gizlilik, tarafsızlık ve mesleki özen ilkeleri, yalnızca denetçinin davranış biçimini değil, denetim sonuçlarının güvenilirliğini de belirler (Tanç & Gümrah, 2016, s. 426). Etik ilkelere uyumun sağlanamaması, doğrudan kamu güvenini zedeleyen bir unsur olarak değerlendirilir.

Bu çerçevede, bağımsız denetim kurumunun amacı, yalnızca şirketlerin mali tablolarının doğruluğunu saptamak değil; aynı zamanda ekonomik sistemin bütün paydaşları arasında güven, istikrar ve şeffaflık temelli bir denge kurmaktır. Denetim raporlarının kamusal niteliği, hukuk sisteminde bilgiye dayalı karar alma süreçlerini destekleyen bir araç işlevi görmektedir (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 780). Dolayısıyla TTK’nın öngördüğü denetim modeli, yalnızca finansal bilgi doğruluğunu değil, ekonomik düzenin bütünlüğünü de güvence altına alır.

Böylelikle, TTK’nın öngördüğü denetim kurumu; şeffaflıkla bilgiye erişimi, güvenle ekonomik dengeyi ve kamu yararıyla toplumsal sürdürülebilirliği birlikte gerçekleştirmeyi hedefleyen, çok boyutlu bir hukuk mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim, bu anlamda yalnızca bir kontrol aracı değil, ekonomik düzenin güven mimarisini inşa eden bir kurumdur (Bağatır, 2019, s. 129).

3.1.1.3. TTK m. 397’nin Bütüncül Yapısı ve Çift Yönlü Düzenleme Modeli

Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesi, denetim sistemine “ikili yapı” kazandırarak bağımsız denetimi hem kamu gözetimi hem idari düzenleme boyutuyla bir arada kurgulamıştır. Bu madde, denetimin yalnızca finansal raporların doğruluğunu tespit eden bir teknik faaliyet olmadığını, aynı zamanda şirketlerin şeffaflık ve hesap verebilirlik yükümlülüklerinin hukuki zeminini oluşturan bir kurum olduğunu ortaya koymaktadır (Ercan, 2012, s. 35).

TTK m. 397/4 hükmü uyarınca KGK gözetiminde yürütülen denetim, uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu denetimi rejimi kurmuştur. Bu rejimde denetçiler ve denetim kuruluşları KGK tarafından yetkilendirilir, standartlar KGK tarafından belirlenir ve denetim raporlarının niteliği kamu güveni esasına dayanır (Alkan & Türel, 2019, s. 146-148).

Buna karşılık 397/5 fıkrası, bu rejim dışında kalan şirketlerin tamamen denetimsiz kalmaması için ikinci bir denetim eksenini oluşturmuştur. Bu ekseninde denetimin usul ve esaslarının, denetçi niteliklerinin ve etik kuralların belirlenmesi öngörülmüş; ancak

uygulamayı yönetecek yönetmeliğin henüz çıkarılmamış olması nedeniyle sistem tam olarak işleyememiştir (Özkorkut, 2013, s. 300). Bu durum, denetim alanında “bütüncül yaklaşım”ın bozulmasına ve uygulamada belirsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

TTK’nın çift yönlü düzenleme modeli hem KGK gözetimindeki bağımsız denetimi hem de Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmeliğe dayanan tamamlayıcı denetimi kapsayacak şekilde tasarlanmıştır. Bu yapı, sermaye şirketlerinin tamamının denetim sistemi içinde yer almasını amaçlasa da ikincil mevzuatın eksikliği sebebiyle “ikili ama asimetrik” bir sistem oluşmuştur (Çorbacıoğlu, 2015, s. 118).

Kanun koyucunun iradesi, farklı ölçeklerdeki şirketler için orantılı bir denetim rejimi kurmaktır. Büyük ve kamu yararını etkileyen şirketler KGK standartlarına tabi olurken, küçük ve orta ölçekli anonim şirketler için daha esnek bir denetim usulü öngörülmüştür. Ne var ki, 397/5 uyarınca çıkarılmayan yönetmelik bu amacın tam olarak gerçekleşmesini engellemektedir (Ceylan, 2013, s. 120-121). Bu bağlamda TTK m. 397, denetimi iki eksenle düzenlemiştir; ancak normatif eşgüdüm sağlanamadığı için kanunun bütüncül etkinliği tam anlamıyla sağlanamamıştır (Hacıköylü, 2017, s. 8-9).

3.1.2. KGK Gözetimindeki Denetim (TTK m. 397/4)

KGK gözetimindeki denetimin yetki ve gözetim boyutu, kamu yararını ilgilendiren şirketlerde denetimin kapsamı ve denetim sonuçlarının hukuki bağlayıcılığı **aşağıda** ayrı alt başlıklar hâlinde ele alınacaktır.

3.1.2.1. KGK’nın Yetki, Gözetim ve Standart Belirleme İşlevi

TTK m. 397/4 hükmü, bağımsız denetim faaliyetinin kamu otoritesi gözetiminde yürütülmesini öngörerek, Türkiye’de ilk kez kamusal nitelikli bir denetim mimarisi oluşturmuştur. Bu hüküm, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK’ya doğrudan gönderme yaparak, denetimin usul, esas ve standartlarının bu kurum tarafından belirlenmesi gerektiğini düzenlemiştir (Erol & Aslan, 2017, s. 57). Böylece bağımsız denetim, şirket içi kontrolün ötesinde, kamu güveninin sağlanması amacıyla faaliyet gösteren normatif ve gözetim temelli bir sisteme dönüşmüştür.

KGK, TTK m. 397/4 hükmü çerçevesinde yalnızca bir düzenleyici idari otorite değil, aynı zamanda denetim faaliyetlerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini teminat altına alan bir kamu

gücü olarak konumlandırılmıştır (Bağatır, 2019, s. 126). Kurumun temel görevi, uluslararası denetim standartlarını Türkiye’ye uyarlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve denetçileri yetkilendirmek, bu faaliyetlerin mesleki ilke ve standartlara uygun yürütülüp yürütülmediğini izlemek ve gerektiğinde yaptırım uygulamaktır (Hacıköylü, 2017, s. 10). Bu yönüyle KGK, bağımsız denetim alanında düzenleyici, denetleyici ve gözetleyici üçlü işlevi aynı anda üstlenen benzersiz bir kurumsal yapıdır.

TTK m. 397/4, “denetim, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından belirlenen usul ve esaslara göre yapılır” hükmüyle, KGK’yı yalnızca teknik standart belirleyicisi değil, aynı zamanda denetim faaliyetinin normatif çerçevesini tayin eden merkezi otorite haline getirmiştir (Alkan & Türel, 2019, s. 148). Bu normatif atıf, hukuken “yetki devri” değil, “bağlantılı idari düzenleme” niteliğindedir; zira kanun, denetimin geçerliliğini doğrudan KGK’nın belirlediği standartlara bağlamıştır. Böylece denetimin sonuçlarının hukuk düzeninde doğuracağı etki, ancak KGK tarafından belirlenen esaslara uygunluk halinde ortaya çıkmaktadır (Kaya, 2020, s. 347).

KGK’nın gözetim işlevi, denetim raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlama amacını taşır. Kurum, yetkilendirdiği denetim kuruluşlarını periyodik olarak kalite güvence incelemelerine tabi tutar; bu süreçte denetim planlamasından raporlama aşamasına kadar tüm faaliyetlerin ulusal ve uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olup olmadığını değerlendirir (Cavlak & Cebeci, 2017, s. 45). Gözetim sonuçları, yalnızca idari bir denetim raporu olarak kalmaz; gerektiğinde denetim lisansının askıya alınması veya iptali gibi yaptırımlara da dayanak oluşturur (Tanç & Gümrah, 2016, s. 427). Bu yönüyle KGK, yalnızca norm belirleyen bir kurum değil, aynı zamanda denetim alanında kalite güvencesi sağlayan bir üst otoritedir.

KGK’nın yetki ve gözetim fonksiyonu, Türk denetim sistemini uluslararası denetim ekosistemine entegre eden temel araçtır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan standartlar, Türkiye Denetim Standartları adıyla KGK tarafından uyarlanır ve Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konur (Uzun, 2024, s. 15). Bu süreç, Türk denetim sisteminin IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) üyeliği çerçevesinde yürütülmekte olup hem uluslararası karşılaştırılabilirliği hem de denetim raporlarının güvenilirliğini artırmaktadır (Alkan, 2018, s. 137).

TTK m. 397/4’ün KGK’ya verdiği bu yetki, hukuken “tamamlayıcı idari düzenleme yetkisi” niteliğindedir. Yani KGK, kanunda öngörülen çerçeveyi doldurmakta; ancak yeni bir yükümlülük veya hak doğuracak kural koyma yetkisine sahip değildir (Karahana, 2020, s.

253). Bununla birlikte, uygulamada KGK'nın yayımladığı düzenlemeler –örneğin Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bağımsız Denetim Standartları Tebliği– fiilen denetim faaliyetinin yürütülmesinde bağlayıcı birer norm haline gelmiştir (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 780). Bu durum, TTK'nın denetim alanında idari otoriteye geniş takdir alanı tanıdığını göstermektedir.

Denetim sisteminin kurumsal güvenilirliği bakımından KGK'nın rolü, yalnızca teknik veya idari değil, aynı zamanda hukuki bir güvence işlevi de taşır. Çünkü TTK uyarınca bir denetim raporunun geçerli sayılabilmesi için, o denetimin KGK tarafından yetkilendirilmiş bir denetçi veya denetim kuruluşu tarafından yapılması gerekir (Akdağ, 2015, s. 70). Bu şart yerine getirilmediğinde, raporun hukuken geçerli sayılması mümkün değildir. Dolayısıyla KGK'nın yetkilendirme gücü, denetim sisteminin “hukuki geçerlilik” koşullarını belirleyen bir eşik işlevi görmektedir.

Sonuç olarak, KGK'nın yetki ve gözetim işlevi TTK'nın denetim sisteminde yalnızca bir idari araç değil, hukuki geçerlilik ve kamu güveni arasındaki dengeyi sağlayan yapısal bir sütun niteliğindedir. Bu kurumun varlığı sayesinde, denetim süreci yalnızca özel hukuk ilişkileri içinde yürüyen bir faaliyet olmaktan çıkarılmış; ulusal ekonomi düzeyinde kamusal güvenin tesisine hizmet eden kurumsal bir denetim düzenine dönüştürülmüştür (Hacıköylü, 2017, s. 11).

3.1.2.2. Kamu Yararını İlgilendiren Şirketlerde Denetimin Kapsamı

TTK m. 397/4 hükmü, bağımsız denetimin uygulanacağı şirketleri belirlerken “kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar” (KAYİK) kavramını merkeze almıştır. Bu kavram, denetimin yalnızca şirket ortaklarının çıkarına hizmet eden bir araç olmaktan çıkarılıp, kamusal güvenin korunmasına yönelik bir fonksiyon kazanmasını sağlamıştır (Hacıköylü, 2017, s. 9-10). Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; ekonomik sistemde sistemik etkiye sahip olan, finansal istikrar ve kamu güvenliği açısından önem arz eden işletmeler olarak tanımlanır. Bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, enerji ve altyapı sektöründeki anonim şirketler bu gruba örnek teşkil etmektedir (Karadeniz, 2019, s. 177).

TTK m. 397/4, KAYİK'lerin denetimini KGK gözetiminde yapılacak bağımsız denetim sistemine tabi kılar. Bu düzenleme, uluslararası uygulamalara paralel biçimde, “denetim kalitesini kamu gözetimiyle sağlama” anlayışına dayanır (Erol & Aslan, 2017, s. 58).

Denetim, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu değil, aynı zamanda yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun dürüst resim ilkesine uygun olup olmadığını da kapsar. Bu bakımdan KAYİK denetimi hem finansal raporlama denetimi hem de yönetsel faaliyet denetimi boyutlarını içeren çift katmanlı bir yapıya sahiptir (Ceylan, 2013, s. 118).

KAYİK'lerin denetiminde, bağımsız denetim standartlarının yanı sıra kamu yararına ilişkin özel düzenlemeler de uygulanır. KGK, kamu güvenini ilgilendiren bu şirketlerde denetim sürecini, uluslararası denetim standartlarının yanı sıra etik ilkeler ve mesleki özen standartlarıyla destekler. Bu doğrultuda yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Kalite Güvence İncelemeleri Tebliği, denetimin hem kapsamını hem de sorumluluk alanını belirler (Alkan & Türel, 2019, s. 149). Bu düzenlemelerle denetim; planlama, kanıt toplama, raporlama ve gözetim aşamalarında yeknesaklık kazanmıştır.

Bağımsız denetim kapsamına alınan KAYİK'lerde, denetim faaliyetinin amacı yalnızca muhasebe doğruluğunu sağlamak değil, aynı zamanda kamu güvenine olan inancı korumaktır. Bu yönüyle KAYİK denetimi, klasik özel hukuk sözleşmesinin ötesinde kamusal bir sorumluluk taşır. Hacıköylü (2017, s. 11) bu sistemi “ekonomik düzenin kamu yararına hizmet eden, yargısal niteliğe yakın bir denetim biçimi” olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla denetim raporları yalnızca şirket hissedarlarını değil; sermaye piyasasını, kredi kurumlarını, düzenleyici otoriteleri ve nihayetinde toplumu bilgilendiren kamusal araçlardır (Bağatır, 2019, s. 127).

KAYİK'lerde denetim kapsamının genişletilmesi, denetçinin yönetim kurulu raporlarını, finansal tablo dipnotlarını ve iç kontrol sistemlerini de değerlendirmesini gerektirir. Bu bağlamda denetçi, yalnızca geçmiş yıl faaliyetlerini incelemekle kalmaz; aynı zamanda geleceğe dönük risklerin ve tahakkukların işletme finansalları üzerindeki olası etkilerini de analiz eder (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 778). Denetimin bu risk odaklı yapısı, özellikle sermaye piyasası kurumları açısından yatırımcı kararlarını yönlendiren temel bilgi kaynağı hâline gelmiştir (Cavlak & Cebeci, 2017, s. 46).

Uygulamada KAYİK'ler için yapılan bağımsız denetimlerin bir diğer özelliği, denetim sonuçlarının hukuki bağlayıcılığıdır. Denetim raporunda yer alan görüş, TTK'nın 403. maddesi uyarınca genel kurulun finansal tabloları onaylayıp onaylamayacağını doğrudan etkiler. Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma halleri, genel kurulun finansal tabloları reddetmesini gerektirir (Akdağ, 2015, s. 71). Böylece denetim, yalnızca bilgi üretmekle kalmaz; aynı zamanda şirketin organik işleyişine de bağlayıcı sonuçlar doğurur.

Bu nedenle bağımsız denetim, KAYİK'ler bakımından şirket içi bir kontrol aracı değil, dışsal bir hukukî geçerlilik koşulu niteliği taşır (Kaya, 2020, s. 348).

3.1.2.3. Denetim Sonuçlarının Bağlayıcılığı ve Hukuki Etkileri

KGK gözetimindeki denetimin ürettiği bağımsız denetçi görüşü (olumlu, sınırlı/şartlı, olumsuz, görüş vermekten kaçınma) TTK sistematığında yalnızca bilgi verici bir belge olmayıp, finansal tabloların genel kurul tarafından onaylanabilmesinin hukukî ön koşulu niteliğindedir. TTK m. 403'ün kabul ettiği yapıda, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma hâllerinde genel kurulun finansal tabloları onaylaması mümkün değildir; bu durumda yönetim kurulunun tabloları yeniden düzenleyerek denetime sunması ve akabinde tekrar genel kurul onayına götürmesi gerekir (Akdağ, 2015, s. 71; Kaya, 2020, s. 348).

Denetim görüşünün bağlayıcı etkisi yalnızca finansal tabloların akıbetine ilişkin değildir; kâr dağıtımı, yedeklerin ayrılması ve ibra kararları bakımından da doğrudan sonuç doğurur. Zira denetimden geçmemiş veya olumsuz görüş almış tablolara dayanılarak kâr dağıtılması, sermaye korunması ilkesine aykırılık teşkil eder ve hem yönetim kurulu üyeleri hem de sürece onay verenler açısından sorumluluk doğurur (Bağatır, 2019, s. 127). Bu bağlamda denetim, şirket içi organ kararlarının geçerlilik eşiği olarak işlev görür; yalnızca muhasebî doğruluk değil, kurumsal yönetişimin hukuken korunması da denetim görüşünün etkisi altındadır (Hacıköylü, 2017, s. 11).

TTK m. 397/4 kapsamında yapılan denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu bakımından da özel bir değerlendirme içerir. Yönetim raporunun denetimde ortaya konulan bulgularla çelişmesi hâlinde, bu çelişki genel kurulun bilgilendirilmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını zorunlu kılar; aksi takdirde yönetsel sorumluluk ve bilgilendirme ödevinin ihlali söz konusu olur (Ceylan, 2013, s. 118). Denetim bu yönüyle sadece bilanço ve gelir tablosu doğrulaması değil, pay sahiplerinin doğru ve eksiksiz bilgilendirilmesini güvenceye alan bir mekanizmadır (Alkan, 2018, s. 137).

Denetim raporunun ticaret siciline ve/veya kamunun erişimine konu olması (şirket türü ve özel mevzuatına göre) bilgi asimetrisini azaltarak piyasa disiplini güçlendirir. Denetim görüşünün kamuya açıklanması, kredi verenler ve yatırımcılar açısından risk fiyatlamasını doğrudan etkiler; bu, denetim görüşünü ekonomik bağlayıcılığa sahip bir kamusal sinyal hâline getirir (Cavlak & Cebeci, 2017, s. 46). Bu nedenle KGK gözetiminde yürütülen

denetimin sonuçları, yalnızca şirket içi kararların değil, piyasa davranışlarının da belirlenmesinde rol oynar (Erol & Aslan, 2017, s. 58).

Olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma durumunda, yönetim kurulu düzeltme ve yeniden sunum yükümlülüğü altına girer. Bu yükümlülüğün ihlali hem TTK sorumluluğu hem de KGK nezdinde idari yaptırımlar (yetki iptali, disiplin süreçleri, kalite güvence bulgularına dayalı tedbirler) doğurabilir (Tanç & Gümrah, 2016, s. 427). Bu çerçevede KGK'nın kalite güvence incelemeleri, yalnızca meslekî seviyeyi yükseltmek için değil, aynı zamanda denetim sonuçlarının güvenilirliği ve hukuk düzenindeki geçerlilik etkisi için zorunludur (Hacıköylü, 2017, s. 10-11).

Denetim görüşünün türleri açısından bakıldığında:

- Olumlu görüş, genel kurulun onayına engel teşkil etmez; ancak bu, denetçinin şirket yönetimine ilişkin tüm riskleri üstlendiği anlamına gelmez ve makul güvence sınırları içinde değerlendirilir (Alkan & Türel, 2019, s. 149).
- Sınırlı/şartlı görüş, belirli kalemler veya açıklıklar yönünden çekinceleri gösterir; yine de genel kurul onayının koşullu biçimde tesisine imkân verir, fakat yönetim kurulu açısından düzeltme ya da açıklama borcu doğurur (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 779).
- Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma hâlinde ise, genel kurulun onay kararı verememesi sistemin en sert bağlayıcı etkisidir; bu durumda yönetim kurulu tabloları yeniden düzenleyip denetime götürmek zorundadır (Akdağ, 2015, s. 71; Kaya, 2020, s. 348).

Son olarak, denetim raporu TTK bağlamında özel hukuk sözleşmesinden doğan bir hizmet olarak üretilse de raporun doğurduğu sonuçlar kamu güveni ve piyasa düzeni alanına taşar. Bu nedenle KGK gözetimindeki denetim sonuçları, şirket içi organ kararlarının kurucu unsuru ve piyasa güvenliğinin dışsal güvencesi olarak çift yönlü bir bağlayıcılık üretir (Hacıköylü, 2017, s. 12; Bağatır, 2019, s. 128).

3.1.3. Cumhurbaşkanı Yönetmeliğine Dayalı İkincil Denetim Rejimi (TTK m. 397/5)

TTK m. 397/5 hükmü, Kanun'un ilk halinde bağımsız denetim sisteminin ikinci eksenini oluşturmak üzere düzenlenmiş; KGK gözetimindeki denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetiminin, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca

çıkarılacak yönetmelikle yürütülmesini öngörmüştür (Özkorkut, 2013, s. 299). 2011 tarihli ilk düzenlemede kanun koyucu, murakıplık sisteminin kaldırılmasından sonra ortaya çıkacak denetim boşluğunu önlemek amacıyla, küçük ve orta ölçekli anonim şirketler için Bakanlık temelli ikincil bir denetim rejimi tasarlamıştır (Karakoç, 2013, s. 18). Bu yönüyle hüküm, KGK'nın sıkı ve uluslararası standartlara dayalı denetim rejimine kıyasla daha esnek, ölçek uyumlu bir denetim modelinin oluşturulmasına hizmet etmektedir (Aslanoğlu & Bulut, 2013, s. 21).

TTK'nın yürürlüğe girdiği 2011 yılındaki ilk düzenlemede, m. 397/5 hükmü şu ifadeyi taşımaktaydı:

“Denetime ilişkin usul ve esaslar ile denetçilerin niteliklerine, etik ilkelere, seçilme ve görevden alınmalarına ilişkin hususlar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”

Bu ifade, denetim alanında Bakanlık merkezli bir ikincil düzenleme yapısını öngörmüş; KGK kapsamı dışındaki anonim şirketlerde denetimin nasıl yapılacağına ilişkin tüm usul ve esasların idari düzenlemeyle belirlenmesini amaçlamıştır (Ceylan, 2013, s. 93). Kanun koyucunun iradesi açıktır: denetimin kapsamı, denetçi nitelikleri, etik ilkeler, raporun içeriği ve genel kurula sunulmasına ilişkin süreçlerin tamamı Bakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir (Özkorkut, 2013, s. 300).

Bu sistemde, KGK gözetimindeki denetimin aksine, Bakanlık merkezli fakat kamu gözetimi niteliği taşımayan, daha esnek bir denetim modeli hedeflenmiştir. Kanun koyucu bu rejimi, özellikle KOBİ ölçeğindeki anonim şirketlerin denetim yükünü azaltmak, ancak aynı zamanda murakıplığın kaldırılmasıyla oluşacak tamamen denetimsizlik tehlikesini bertaraf etmek amacıyla tasarlamıştır (Bağatır, 2019, s. 122).

Hükmün ortaya koyduğu bu yapı, TTK'nın bütüncül denetim sistemiğinde tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir. Zira Kanun, KGK'nın yalnızca belirli ölçütleri sağlayan ve kamu yararını ilgilendiren şirketleri denetlemesini öngörmüş; geriye kalan geniş anonim şirket kitlesi için 397/5 kapsamında ayrı bir denetim rejimi oluşturmuştur. Böylece, sermaye şirketlerinin hiçbirinin denetimsiz kalmaması amaçlanmıştır (Hacıköylü, 2017, s. 5).

Ne var ki, Kanun'un ilk halindeki bu sistem, Bakanlar Kurulunun yönetmelik çıkarma görevini yerine getirmemesi nedeniyle uygulamaya hiç geçememiştir. Yönetmeliğin çıkarılmaması, maddenin hukuken yürürlükte olmakla birlikte fiilen uygulanamayan bir “askıda norm” hâline dönüşmesine yol açmıştır (Çorbacıoğlu, 2015, s. 100). Doktrinde bu

durum, denetim sisteminin bütünlüğünü zedeleyen ve TTK’da öngörülen çift eksenli denetim modelini işlevsiz bırakan en önemli normatif sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir (Ceylan, 2013, s. 96).

Tam da bu noktada, 2017 yılında yapılan anayasal değişiklikler ve 703 sayılı KHK ile Bakanlar Kurulunun kaldırılması sonucunda, 397/5 hükmünde öngörülen yönetmeliği çıkarma yetkisini Cumhurbaşkanına vermiş ve bu değişiklik ikincil denetim rejiminin yetkili organ bakımından güncellenmesini gerektirmiştir.

3.1.3.1. 703 sayılı KHK Sonrası İdari Dönüşüm

TTK m. 397/5 hükmü, Kanun’un 2011 yılında yürürlüğe giren ilk halinde, KGK denetimi kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetiminin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenlenmesini öngörmekteydi. Bu yapı, murakıplık sisteminin kaldırılmasından sonra ortaya çıkabilecek denetim boşluğunu gidermeye yönelik, Bakanlık temelli bir ikincil denetim rejiminin kurulmasını amaçlıyordu (Özkorkut, 2013, s. 301). Kanun koyucu bu düzenlemeyle, KGK’nın sıkı standartlarına tabi olmayan küçük ve orta ölçekli anonim şirketler için daha esnek ve uyarlanabilir bir denetim modeli öngörmüştü (Karakoç, 2013, s. 19).

Ancak 397/5 hükmünde öngörülen bu Bakanlık- Bakanlar Kurulu işleyişi hiçbir zaman uygulamaya geçmemiş, yönetmelik çıkarılamadığı için hüküm fiilen işlemeyen bir askıda norm niteliği kazanmıştır. Doktrinde bu durum, TTK’nın denetim sistematüğinde öngörülen iki eksenli yapının tamamlanamaması nedeniyle önemli bir normatif boşluk olarak değerlendirilmiştir (Çorbacıoğlu, 2015, s. 100; Ceylan, 2013, s. 96).

2017 Anayasa değişiklikleri ile parlamenter hükümet sisteminin sona ermesi ve 703 sayılı KHK ile Bakanlar Kurulunun kaldırılması, yönetmelik yapma yetkisinin yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu dönüşüm sonucunda, TTK m. 397/5’te yer alan “Bakanlıkça hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelik” ibaresi, Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelik şeklinde güncellenmiştir. Böylece hüküm, yalnızca idari organın değişmesine paralel bir uyum düzenlemesine tabi tutulmuş; denetim rejiminin temel içeriğinde bir değişiklik yapılmamıştır (Hacıköylü, 2017, s. 5).

Bu idari uyarlamanın ardından da 397/5 kapsamında öngörülen yönetmelik çıkarılmadığı için, hükmün uygulamaya geçirilememesi sorunu devam etmektedir. Nitekim denetim literatüründe, yönetmeliğin çıkarılmamış olmasının, murakıplık sonrası dönemde küçük ve

orta ölçekli anonim şirketlerin tamamen denetimsiz kalma riskini gündemde tuttuğu belirtilmektedir (Bağatır, 2019, s. 121-122)

Bu doğrultuda, 703 sayılı KHK ile yapılan değişiklik, TTK m. 397/5'in işleyişine yönelik esaslı bir reformdan ziyade, idari organlardaki sistemsal dönüşüme uyum sağlayan teknik bir düzenleme niteliğindedir. Buna rağmen yönetmeliğin hâlen çıkarılmamış olması, TTK'nın ikincil denetim rejiminin uygulama alanı bulmasını engellemekte ve hükmün sistem içindeki tamamlayıcı rolünü yerine getirememesine sebep olmaktadır.

3.1.3.2. Yönetmelik Çıkarma Yetkisinin Hukuki Mahiyeti

TTK m. 397/5, KGK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde denetimin “Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle” düzenleneceğini belirterek, denetim alanında ikincil düzenleme yetkisi tanımaktadır. Bu yetki, kanunda çizilmiş çerçeveyi ayrıntılandırmaya yönelik olduğundan, doktrinde tamamlayıcı ve bağımlı nitelikte bir düzenleme yetkisi olarak kabul edilmektedir. Kanun koyucu, denetimin kapsamı, denetçi nitelikleri, etik ilkeler, raporlama ve genel kurula sunum süreçlerini belirleme görevini, kanunun öngördüğü sınırlar içinde yürütülmek üzere idareye bırakmıştır (Ceylan, 2013, s. 96).

Bu yönüyle 397/5, idarenin yeni bir yükümlülük ihdas etmesini değil, kanunun uygulanabilmesini sağlayacak ayrıntıları belirlemesini öngörür. Hükmün bağımsız denetim alanında “kanunla belirlenmiş çerçevenin doldurulması” amacına sahip olduğunu ve idareye sınırsız bir norm koyma yetkisi tanımadığını belirten görüşler, düzenlemenin yalnızca teknik ayrıntıları belirleme amacını taşıdığını ifade etmektedir (Özkorkut, 2013, s. 302). Dolayısıyla 397/5 kapsamındaki yönetmelik, kanuni dayanak olmaksızın yeni bir sorumluluk yaratamaz; yalnızca TTK'nın belirlediği sistemin işleyebilmesi için gerekli teknik ayrıntıları belirleyebilir.

Yönetmelik yetkisinin hukuki niteliği, aynı zamanda denetimin karakteri ile de ilişkilidir. Zira 397/5 kapsamındaki şirketler KGK rejimine tabi olmadığından, bu şirketlerde uygulanacak denetimin usul ve standartlarını belirleyen tek normatif araç çıkarılması öngörülen yönetmeliktir. Bu sebeple yönetmeliğin yokluğu, hükmün “uygulanabilirliğini” doğrudan ortadan kaldırmakta ve maddenin fiilen “askıda norm” hâline gelmesine yol açmaktadır (Çorbacıoğlu, 2015, s. 100; Bağatır, 2019, s. 121-122).

Yönetmelik yetkisinin Cumhurbaşkanlığı sistemine taşınması, yetkinin mahiyetini değiştirmemiştir. 703 sayılı KHK ile yalnızca idari organ değişmiş, düzenlemenin niteliği aynı kalmıştır. Bu tür yönetmelik yetkilerinin, kanunun uygulanmasını sağlayan teknik düzenlemeler olduğu, asıl belirleyici iradenin kanunda bulunduğu ifade edilmektedir (Hacıköylü, 2017, s. 6).

Bu bağlamda, TTK m. 397/5'teki yönetmelik yetkisi; yeni bir hukuki rejim yaratmayan, ancak kanunun öngördüğü ikincil denetim mekanizmasının işlerlik kazanması için zorunlu olan tamamlayıcı bir düzenleme yetkisi niteliğindedir. Yönetmelik çıkarılmadığı sürece hükmün uygulanabilirliği sağlanamadığından, maddenin işlevi ve kanunda öngörülen çift eksenli denetim modeli pratikte hayata geçirilememektedir.

3.1.3.3. Hükmün Hukuki Niteliği

Türk Ticaret Kanunu'nun 397'nci maddesi, anonim şirketlerin finansal tablolarının denetimine ilişkin çerçeveyi iki farklı düzeyde düzenlemiştir. Maddenin birinci fıkrasında, KGG'nın yayımladığı uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına atıf yapılarak, dördüncü fıkra kapsamında denetime tabi olan şirketlerin denetiminin bu standartlara göre yapılacağı açıkça belirtilmiştir. Dördüncü fıkra ise, hangi şirketlerin bu kapsamda yer alacağının Cumhurbaşkanınca belirleneceği ifade edilmiştir. Beşinci fıkra ise, bu kapsam dışında kalan anonim şirketlerin de belirli usuller çerçevesinde denetlenmesi öngörülmüş; bu denetime ilişkin usul ve esasların Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu sistematik yapı, Kanun'un tüm anonim şirketler bakımından zorunlu denetimi esas aldığını göstermektedir. Ancak doktrinde, 397/5 hükmünde öngörülen denetimin hukuki niteliği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, 397'nci maddede öngörülen denetim türü tektir ve nitelik itibarıyla bağımsız denetimdir. Bu yaklaşım, Kanun'un 398 ve devamı maddelerinde yer alan hükümlerden hareketle, 397/5 kapsamındaki denetimin esas itibarıyla bağımsız denetim sisteminin parçası olduğunu, yalnızca uygulanacak ölçütlerin ve teknik usullerin farklılaştırıldığını kabul eder. Hükmün “denetçi” kavramını 398 ve 400. maddelerdeki anlamda kullandığı; denetimin de aynı etik, tarafsızlık ve güvenilirlik ilkelerine dayandığı ileri sürülmektedir (Poroy vd., 2014, s. 450-451).

Diğer bir görüş ise, 397/5 hükmünün bağımsız denetimden farklı bir denetim türünü düzenlediğini savunur. Buna göre, 397/4 kapsamındaki bağımsız denetim, kamu yararını ilgilendiren büyük ölçekli şirketleri kapsarken; 397/5, küçük ve orta ölçekli anonim şirketler için, daha dar kapsamlı ve içe dönük bir kontrol mekanizması öngörmektedir. Bu çerçevede, 397/5 kapsamındaki denetim, bağımsız denetimin hukuki ve kurumsal özelliklerini taşımayan, “ikincil nitelikte” bir denetim modeli olarak değerlendirilir (Arı, 2019, s. 31-32).

Kanaatimizce, 397/5 hükmünde düzenlenen denetim, bağımsız denetim niteliğini koruyan tamamlayıcı bir denetim biçimidir. Kanun koyucu, bu hükümle bağımsız denetimin kapsamını daraltmayı değil, aksine, anonim şirketlerin tamamını bir denetim sistemi içine almayı hedeflemiştir. Dördüncü fıkra belirlenen eşikleri aşan büyük ölçekli şirketler doğrudan KGK standartlarına tabi olurken, beşinci fıkra kapsamındaki şirketler için aynı ilkelere dayanan, ancak teknik detayları yönetmelikle belirlenecek bir sistem öngörülmüştür.

Burada Cumhurbaşkanına verilen yönetmelik çıkarma yetkisi, denetimin niteliğini belirleme değil, usul ve uygulama detaylarını düzenleme yetkisidir. Kanun koyucu, yürütmeye yeni bir denetim türü oluşturma serbestisi tanımamış; yalnızca denetimin kapsam dışı kalan şirketlerde nasıl uygulanacağına ilişkin ayrıntıların belirlenmesini öngörmüştür. Bu nedenle, 397/5 hükmünde öngörülen denetim, bağımsız denetimin alternatifi değil, aynı denetim sisteminin ölçeklendirilmiş uzantısı niteliğindedir.

Nitekim 2013 tarihli “Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı” da bu anlayışla hazırlanmıştır. Taslakta, denetçilerin nitelikleri, etik ilkeleri, raporlama esasları ve sorumluluk hükümleri, TTK m. 398-402’deki bağımsız denetim çerçevesine uygun biçimde düzenlenmiştir. Bu durum, 397/5’in bağımsız denetimden farklı, özerk bir kurum yaratmadığını; yalnızca kapsam dışı şirketlerde aynı denetim ilkelerinin idari çerçeveye oturtulmasını amaçladığını göstermektedir.

Bu bağlamda, 397/5 hükmünde öngörülen denetim, bağımsız denetim sisteminin tamamlayıcı parçasıdır. Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelik, denetimin özünü değil, yalnızca yöntemini belirleyecek; bağımsızlık, tarafsızlık ve güvenilirlik gibi ilkelere dokunmayacaktır. Bu nedenle, 397/5 kapsamındaki denetimi bağımsız denetimin dışında değil, bağımsız denetimin ölçeksel düzeyde uygulanan biçimi olarak değerlendirmek gerekir.

3.1.3.4. TTK m. 397/5 Hükümünün Sistem İçindeki Tamamlayıcı Rolü ve Uygulamadaki Yeri

TTK m. 397/5, Kanun'un öngördüğü bağımsız denetim yapısında tamamlayıcı bir eksen olarak tasarlanmıştır. Düzenlemenin amacı, KGK gözetimindeki denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin tamamen denetimsiz kalmasını önlemek ve denetim sisteminin bütünlüğünü sağlamaktır. Bu yapı, murakıplığın kaldırılmasından sonra ortaya çıkacak denetim boşluğunu gidermek amacıyla oluşturulan “ikinci sütun” niteliğindedir (Özkorkut, 2013, s. 303; Karakoç, 2013, s. 19).

397/5'in sistematik önemi, Kanun'un 397/4 ile kurduğu kamu gözetimi temelli denetim rejimini tamamlayıcı nitelikte bir alan yaratmasında ortaya çıkar. KGK yalnızca kamu yararını ilgilendiren veya belirli ölçütleri sağlayan şirketleri denetlerken, geriye kalan geniş anonim şirket kitlesinin denetimi bu hükme dayanır. Bu kapsam, TTK'nın tüm sermaye şirketlerini denetim sisteminin içine alma iradesinin yansımasıdır (Aslanoğlu & Bulut, 2013, s. 21; Hacıköylü, 2017, s. 6).

Bununla birlikte, 397/5'in uygulamadaki karşılığı, yönetmelik çıkarılmadığı için fiilen ortaya çıkmamıştır. Hüküm, yürürlükte olmasına rağmen uygulanabilirliğini sağlayacak ikincil düzenlemeden yoksun olduğu için “askıda norm” niteliği kazanmıştır. Bu durum hem denetim yükümlülüğünün kapsamı hem de denetimin nasıl yapılacağı konusunda belirsizlik yaratmış; TTK'nın çift eksenli denetim modelinin işlerliğini azaltmıştır (Çorbacıoğlu, 2015, s. 101; Ceylan, 2013, s. 97).

397/5'in sistemdeki tamamlayıcı rolü aynı zamanda orantılılık ve ölçek uyumu ilkeleriyle ilgilidir. KGK rejimi sıkı, maliyetli ve uluslararası standartlara tam uyum gerektiren bir yapıya sahip olduğundan, tüm anonim şirketlere uygulanabilir değildir. Bu nedenle kanun koyucu küçük ve orta ölçekli şirketler için daha esnek, daha düşük maliyetli bir denetim modeli tasarlamıştır. Bu yönüyle 397/5, denetim sisteminin ölçek uyumunu sağlayan önemli bir araçtır (Bağatır, 2019, s. 122).

Uygulama yönünden bakıldığında, ikincil düzenlemenin yokluğu yalnızca denetim boşluğu yaratmakla kalmamış; TTK m. 397/6'da öngörülen yaptırımın da işlerliğini sınırlamıştır. Yönetmelik bulunmadığı için 397/5 kapsamındaki şirketlerin hangi usule göre denetim yaptıracağı belirlenememekte, bu da “denetim yaptırmama” yaptırımının fiilen uygulanabilirliğini tartışmalı hale getirmektedir. Bu nedenle hükmün tamamlayıcı rolü teorik

olarak güçlü olsa da uygulamada etkisiz kalmıştır (Ceylan, 2013, s. 97; Karadeniz, 2019, s. 189).

Sonuç itibarıyla, 397/5 Kanun'da bağımsız denetim sistemini genişleten, tamamlayan ve denetim boşluklarını önleyen bir yapı olarak öngörülmüş; ancak ikincil düzenlemenin yokluğu nedeniyle pratik etki doğurmayan teorik bir norm haline gelmiştir (Hacıköylü, 2017, s. 6). Bununla birlikte hükmün varlığı, kanun koyucunun tüm anonim şirketleri denetim sistemi içinde tutma yönündeki iradesini göstermesi bakımından önemini korumaktadır (Özkorkut, 2013, s. 303).

3.2. Denetim Alanlarının Karşılaştırmalı Analizi

6102 sayılı TTK'nın 397. maddesi, bağımsız denetimi iki farklı eksen altında düzenleyerek çok katmanlı bir denetim mimarisi oluşturmuştur: KGK gözetimindeki kamu yararına dayalı denetim (m. 397/4) ve Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde yürütülmesi öngörülen ikincil denetim rejimi (m. 397/5). Bu bölümde, söz konusu iki denetim alanı yetki, kapsam, gözetim ve raporlama bakımından sistematik biçimde karşılaştırılacak; her iki rejimin hukuki dayanakları, uygulama mekanizmaları ve kurumsal yönetim üzerindeki etkileri ortak bir çerçevede değerlendirilecektir. Ayrıca 397/5 kapsamında öngörülen fakat yönetmelik çıkarılmadığı için uygulanamayan denetim rejiminin, 397/4 ile kurulan kamu gözetimi temelli yapıyla karşılaştırıldığında ortaya çıkardığı asimetrik yapı, normatif boşluk ve uygulama sorunları ortaya konulacaktır. Böylece TTK'nın öngördüğü çift eksenli denetim modelinin hangi yönlerden bütünlük sağladığı, hangi yönlerden tamamlanamadığı ve bağımsız denetim sisteminin genel işleyişine nasıl yansıdığı açıklığa kavuşturulacaktır.

3.2.1. Yetki, Kapsam, Raporlama ve Gözetim Farklılıkları

TTK'nın 397. maddesi, denetim sistemini iki ayrı eksende kurguladığından, KGK gözetimindeki denetim ile 397/5 kapsamında öngörülen ikincil denetim rejimi arasında yetki, kapsam, raporlama ve gözetim bakımından belirgin yapısal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. İlk olarak yetki boyutu ele alındığında, KGK denetim alanında standart belirleme, yetkilendirme ve kalite güvence incelemeleri yapma görevine sahip merkezi bir kamu otoritesidir. Bu yapı, denetim faaliyetinin hem yürütülmesine hem denetçilere ilişkin tüm süreçlere kamusal bağlayıcılık kazandırmaktadır (Aksoy & Aksoy, 2017, s. 28; Alkan & Türel, 2019, s. 145). Buna karşılık, 397/5 kapsamında öngörülen rejimde yetki, kanunun

açık lafzına rağmen fiilen kullanılmamış bir yönetmelik atfına dayanmakta; bu nedenle düzenleyici çerçeve tamamlanmadığı için sistemin yetki odağı da pratikte oluşmamaktadır (Çorbacıoğlu, 2015, s. 100; Ceylan, 2013, s. 96).

Kapsam açısından, KGK gözetimindeki denetim özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve ölçütleri aşan anonim şirketleri kapsamakta; bu işletmelerde hem finansal tablolar hem de yönetim kurulu faaliyet raporları bütüncül bir denetime tabi tutulmaktadır (Hacıköylü, 2017, s. 7). Bu kapsam, uluslararası standartlar ışığında belirlenmiş olup şirketlerin büyüklüğü, faaliyet alanı ve ekonomik sistemdeki etkileri dikkate alınarak yapılandırılmıştır (Karakoç, 2013, s. 19). Buna karşılık, 397/5 rejiminin kapsayacağı şirketler KGK ölçütlerinin altında kalan geniş bir anonim şirket grubudur; ancak yönetmelik çıkarılmadığı için bu grubun hangi usullerle denetleneceği belirlenememekte ve kapsam normatif olarak öngörülmüş olsa da fiilen işletilememektedir (Özkorkut, 2013, s. 299).

Raporlama bakımından iki rejim arasındaki fark belirgindir. KGK kapsamındaki denetimde denetçi raporları Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde hazırlanmakta, denetim görüşü şirketin finansal tablolarının genel kurulda onaylanmasının ön koşulu niteliğini taşımaktadır (Bağatır, 2019, s. 125). Ayrıca yönetim kurulu faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlılığı da raporun zorunlu bir parçasıdır (Aksoy & Aksoy, 2017, s. 32). 397/5 rejiminde ise raporlama standartlarının nasıl belirleneceği tamamen çıkarılacak yönetmeliğe bırakıldığından, sistemin bu boyutu normatif düzeyde var olmakla birlikte pratikte uygulanamayan bir çerçeve niteliğindedir (Ceylan, 2013, s. 97).

Gözetim mekanizmaları bakımından da belirgin bir asimetri mevcuttur. KGK, denetçileri yetkilendirme, kalite güvence incelemesi yapma ve gerektiğinde yaptırım uygulama yetkisine sahip olduğundan güçlü bir gözetim altyapısı oluşturur (Alkan & Türel, 2019, s. 147). Bu yapı hem denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini hem de rapor güvenilirliğini garanti altına alır. Oysa 397/5 kapsamında öngörülen yönetmelik yürürlüğe girmediği için, bu sistemde uygulanacak gözetim mekanizmasının niteliği, kapsamı ve yaptırım araçları da belirlenememektedir. Doktrinde, gözetim boşluğunun hem denetim kalitesini hem de kanunun bütüncül sistematığını zayıflattığı ifade edilmektedir (Çorbacıoğlu, 2015, s. 101; Bağatır, 2019, s. 122).

Bu bağlamda, iki rejim arasındaki farklılıklar yalnızca teknik ayrıntılardan değil, doğrudan düzenleyici otorite, işleyiş mekanizması ve hukuki bağlayıcılık düzeyi bakımından ortaya çıkmaktadır. KGK rejimi tam anlamıyla işlerlik kazanmışken, 397/5 kapsamındaki ikincil

denetim modeli normatif düzeyde mevcut ancak düzenleyici eksiklik nedeniyle fiilen kurulamamış bir sistem olarak varlığını sürdürmektedir.

3.2.2. Kurumsal Yönetişim ve Sistem Bütünlüğü Üzerindeki Etkiler

TTK'nın öngördüğü iki eksenli denetim yapısı -KGK gözetimindeki denetim (m. 397/4) ve Cumhurbaşkanı yönetmeliğine dayalı ikincil denetim rejimi (m. 397/5)- kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi açısından farklı düzeylerde işlev görmektedir. KGK rejimi, uluslararası standartlara uyum, şeffaf raporlama ve kalite güvencesi mekanizmaları nedeniyle şirketlerde daha güçlü bir yönetim kültürü oluştururken; 397/5 kapsamındaki rejim, yönetmelik eksikliği sebebiyle kurumsal yönetim bakımından henüz işlevsel bir katkı ortaya koyamamaktadır (Hacıköylü, 2017, s. 6).

KGK denetiminin en önemli etkisi, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerini zorunlu kılmasıdır. Denetçi görüşünün genel kurul kararlarının geçerliliğini doğrudan etkilemesi, yönetim organlarının mali raporlama süreçlerinde daha özenli hareket etmesini ve şirket içi risk yönetimi mekanizmalarının güçlenmesini sağlamaktadır (Bağatır, 2019, s. 125).

Buna karşılık, 397/5 kapsamındaki şirketlerde uygulanması gereken denetim usullerinin yönetmelik yokluğu nedeniyle belirlenememiş olması, kurumsal yönetim açısından yapısal bir boşluk yaratmaktadır. Hükmün fiilen uygulanamaması, denetim sisteminde bütünlük kaybına yol açmakta ve küçük-orta ölçekli şirketlerde yönetsel sorumluluk mekanizmalarının zayıf kalmasına neden olmaktadır (Çorbacıoğlu, 2015, s. 102).

Sistem bütünlüğü bakımından en önemli sorun, aynı Kanun altında iki farklı denetim alanının tamamen farklı işleyiş seviyelerine sahip olmasıdır. KGK rejimi uluslararası standartlara bağlı sıkı bir yapı sunarken; 397/5 rejimi yönetmelik eksikliği nedeniyle teknik olarak işlerlik kazanamamaktadır. Bu asimetrik yapı, TTK'nın bütüncül denetim sistematliğini zedelemekte ve mevzuatın uygulama düzeyinde tek sesliliğin sağlanmasını engellemektedir (Karakoç, 2013, s. 25).

Kurumsal yönetim ilkelerinin (şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik) uygulanabilirliği, denetim sisteminin işlevsel bütünlüğü ile doğrudan ilişkilidir. Denetimin bir bölümde güçlü, diğer bölümde ise normatif olarak işlevsiz olması, şirketler arası bilgi kalitesinin farklılaşmasına ve yönetim seviyelerinin ölçülemez derecede heterojenleşmesine neden olmaktadır (Aksoy & Aksoy, 2017, s. 34).

Bu doğrultuda, KGK denetimi kurumsal yönetişimi güçlendiren etkin bir mekanizma sunarken, 397/5 kapsamındaki yönetmelik eksikliği sistemin bütününe zayıflatan, yönetişim standartlarının şirket türlerine göre farklılaşmasına yol açan yapısal bir boşluk yaratmaktadır. Bu nedenle TTK'nın öngördüğü çift eksenli denetim modeli, ancak her iki eksenin de işler hâle gelmesiyle kurumsal yönetim bakımından bütüncül bir etki üretebilir (Hacıköylü, 2017, s. 6; Bağatır, 2019, s. 125).

3.3. Uygulama Örnekleri ve Yargı Yaklaşımları

TTK m. 397/5'in öngördüğü yönetmelik çıkarılmadığı için, hükmün uygulanabilirliği uzun yıllardır tartışmalı bir hâl almıştır. Bu tartışma yalnızca doktrinde değil, yargı kararlarında da somut şekilde yansımaktadır. Özellikle Anayasa Mahkemesi'nin 29.01.2014 tarihli ve E.2013/66, K.2014/19 sayılı kararı, bağımsız denetimin yürütmeye bırakılan kısmının anayasal sınırlarını ve normatif meşruiyetini belirleyen temel içtihat niteliğindedir (RG: 13.03.2014, E.2013/66, K.2014/19). Karar, TTK m. 397/5'in ikinci cümlesinde öngörülen “denetime ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği” hükmünün yasama yetkisinin devri oluşturup oluşturmadığını incelemiştir.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen bu dava, esas itibarıyla yürütmeye bırakılan düzenleme yetkisinin kapsamını ve yasama yetkisinin devredilip devredilmediğini konu edinmiştir. Başvuruda, TTK m. 397/5 hükmüyle yürütmeye tanınan yönetmelik çıkarma yetkisinin, Anayasa'nın 7. maddesinde güvence altına alınan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Mahkeme çoğunluğu ise bu iddiayı reddederek, denetim alanının teknik nitelikte bir konu olduğunu, dolayısıyla ayrıntıların yürütmeye bırakılmasının yasama yetkisinin devri anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir. Gerekçede, bağımsız denetim sisteminin temel ilkelerinin TTK'nın 398, 399 ve 400. maddelerinde belirlendiği, 397/5 hükmünün ise yalnızca uygulamaya ilişkin teknik ayrıntıları düzenleme amacına hizmet ettiği ifade edilmiştir. Bu yönüyle yürütmeye bırakılan yetkinin ikincil bir nitelik taşıdığı ve kanunla belirlenmiş sınırların ötesine geçmediği vurgulanmıştır (Altaş, 2016, s. 247-251).

Karara ilişkin karşıoy gerekçelerinde ise farklı bir görüş benimsenmiştir. Karşıoyda, bağımsız denetimin kapsamı, denetçilerin nitelikleri, etik ilkeler, görevden alınma usulleri ve raporlama esaslarının tamamının yönetmelikle düzenlenmesinin, yasama yetkisinin yürütmeye devri anlamına geldiği savunulmuştur. Ayrıca, TTK'nın 398, 399, 400 ve 402.

maddelerinde denetimin konusu, süreci ve denetçi sorumluluğu gibi temel hususlar zaten ayrıntılı biçimde düzenlenmişken; 397/5 kapsamında benzer nitelikteki konuların yalnızca yönetmelik düzeyinde bırakılmasının kanunilik ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilmiştir (Altaş, 2016, s. 252-255).

Mahkemenin bu kararı, uygulamada TTK m. 397/5'in anayasal meşruiyeti ve uygulanabilirlik sınırlarını belirleyen tek yargısal referans olma özelliğini taşımaktadır. Kararda vurgulanan “teknik alan” gerekçesi, hükmün yürürlükte kalmasını sağlamış; ancak aynı zamanda yönetmelik çıkarılmaması hâlinde doğacak fiili boşluğu da hukuken meşrulaştırmıştır. Bu durum, bağımsız denetimin anayasal dayanağı ile fiili işleyişi arasında bir uyumsuzluk yaratmıştır (Altaş, 2016, s. 247-251).

Mahkeme çoğunluğu, hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır. Gerekçede, denetim alanının “teknik nitelikte bir düzenleme konusu” olduğu, bu nedenle ayrıntıların yürütmeye bırakılmasının yasama yetkisinin devri anlamına gelmediği belirtilmiştir. Ayrıca, hangi şirketlerin ve kooperatiflerin bu madde kapsamına gireceğinin kanun tarafından belirlendiği, dolayısıyla yürütmeye tanınan yetkinin sınırsız bir norm koyma yetkisi teşkil etmediği ifade edilmiştir (Altaş, 2016, s. 247-251).

Karara ilişkin karşıoy gerekçeleri ise oldukça dikkat çekicidir. Karşıoyda, denetime ilişkin temel ilkelerin kanunla düzenlenmesi gerekirken; bağımsız denetimin kapsamı, denetçilerin nitelikleri, etik ilkeler, görevden alınma usulleri ve raporlama esaslarının tamamının yönetmeliğe bırakılmasının yasama yetkisinin yürütmeye devri niteliğinde olduğu savunulmuştur. Ayrıca, TTK'nın 398, 399, 400 ve 402. maddelerinde denetimin konusu, süreci ve denetçi sorumluluğu gibi temel hükümler ayrıntılı biçimde düzenlenmişken; 397/5 kapsamında benzer nitelikteki hususların yalnızca yönetmelik düzeyinde bırakılmasının kanunilik ilkesiyle bağdaşmadığı ileri sürülmüştür (Altaş, 2016, s. 252-255).

Anayasa Mahkemesi'nin E.2013/66, K.2014/19 sayılı kararı, uygulamada TTK m. 397/5'in nasıl yorumlanacağına ilişkin genel çerçeveyi fiilen belirlemiştir. Yönetmeliğin hâlen çıkarılmamış olması, hükmün doğrudan uygulanabilirliği konusunda belirsizlik yaratmıştır. Uygulamada, şirketlerin bağımsız denetim yükümlülüğünü yerine getirme biçimleri ve bu kapsamda denetçi atanması ya da raporların geçerliliği konularında farklı yorumlar ortaya çıkmaktadır. Bazı görüşlerde yönetmelik eksikliğinin, hükmün uygulanabilirliğini ortadan kaldırdığı; diğerlerinde ise kanun hükmünün doğrudan uygulanabilir olduğu, yalnızca teknik düzenlemelerin eksik bulunduğu ileri sürülmektedir (Çorbacıoğlu, 2015, s. 100-102).

Ancak uygulamadaki genel eğilim, yönetmelik bulunmadığı sürece hükmün icra edilemeyeceği yönündedir. Mahkemeler, denetim usullerinin ve denetçi niteliklerinin belirlenmemesi nedeniyle, somut olayda hangi standartların uygulanacağını tespit edememekte; bu sebeple bağımsız denetim yükümlülüğüne aykırılıktan doğan yaptırımların uygulanmasına da imkân tanımamaktadır. Bu durum, kanun yürürlükte olmasına rağmen fiilen uygulanamayan bir normatif alan yaratmıştır (Ceylan, 2013, s. 118-120).

Yargının bu tutumu, doktrindeki genel yaklaşımı da pekiştirmektedir. Bağatır, yönetmelik çıkarılmamasının “bağımsız denetimin tamamlayıcı sistematiğini işlemez hâle getirdiğini” ve özellikle küçük-orta ölçekli anonim şirketlerde raporlama güvenilirliğinin ciddi biçimde zedelendiğini ifade eder (Bağatır, 2019, s. 122-124). TTK m. 397/5’in mevcut hâli “askıda norm” niteliği taşımakta; hüküm yürürlükte bulunmasına rağmen, uygulanabilirliğini sağlayacak idari mekanizmalar fiilen mevcut değildir (Çorbacıoğlu, 2015, s. 101-102).

Nitekim uygulamada, Ticaret Sicil Müdürlükleri ve mahkemeler arasında da yetki karmaşası doğmuştur. Denetçi atanmasına ilişkin başvurularda, yönetmelik eksikliği nedeniyle hangi usulün izleneceği belirlenememekte; bazı müdürlükler başvuruları reddederken, bazıları TTK’nın genel hükümlerini kıyasen uygulayarak atama yapmaktadır. Bu parçalı uygulama hem şirketler açısından hukuki güvenliği hem de denetim sisteminin yeknesaklığını zedelemektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin E. 2013/66, K. 2014/19 sayılı kararı bu noktada belirleyici bir sınır çizmiş olsa da kararda öngörülen “teknik alan gerekçesi” uzun vadede yürütmenin pasif kalmasını meşrulaştırmıştır. Yönetmeliğin hâlen çıkarılmamış olması, kanunun öngördüğü ikincil denetim mekanizmasının fiilen işlememesine yol açmış; bu da kanunla tanınan bir denetim yükümlülüğünün uygulanamaması sonucunu doğurmuştur. Bu tablo, normatif çerçevenin kurumsal düzlemde tamamlanamaması anlamına gelmekte ve denetim hukukunda süreklilik arz eden bir belirsizlik yaratmaktadır (Altaş, 2016, s. 247-251).

Bunun bir sonucu olarak, mevcut yargı yaklaşımı TTK m. 397/5’in uygulanabilirliğini yönetmelik çıkarılması koşuluna bağlamakta; bu durum kanunun öngördüğü çift eksenli denetim sisteminin fiilen tek kanatlı işlemesine yol açmaktadır. Yürütmenin düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmemesi, yargısal denetimin de sınırlarını daraltmakta; böylece hem idari hem normatif bütünlük bakımından sistemsal bir boşluk doğmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 782-783; Ceylan, 2013, s. 120; Bağatır, 2019, s. 124).

3.4. 397/5 Kapsamındaki Anonim Şirketler İçin Model Yönetmelik Tasarısı

TTK m. 397/5 hükmü uyarınca çıkarılması öngörülen yönetmeliğe ilişkin en somut adım, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi yürürlüğe girmeden önce, dönemin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanmış olan “Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı”¹⁹ olmuştur. 2013 yılında kamuoyunun değerlendirmesine sunulan bu taslak, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile tarım satış kooperatiflerinin denetlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeyi amaçlamış; 2015 yılında ise Başbakanlığa gönderilmesine karşın bugüne kadar yürürlüğe konulmamıştır (Arı, 2019, s. 31). Taslak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397. maddesinin beşinci fıkrasına dayanmakta olup, bu fıkra kapsamındaki şirketlerin denetimine ilişkin çerçeveyi fiilen tanımlayan tek idari taslak metin niteliğindedir.

Söz konusu taslak, kapsam bakımından bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketleri ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri Kanunu kapsamındaki birlikleri hedeflemektedir. Denetimin konusu, finansal tabloların gerçeğe uygunluk, açıklık ve mevzuata uygunluk ilkeleri çerçevesinde incelenmesi olarak belirlenmiş; ayrıca denetçilerin nitelikleri, etik yükümlülükleri ve sorumlulukları ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Bu çerçevede, yönetmelik taslağıyla getirilen sistem, şirketlerin mali raporlama güvenilirliğini artırmayı ve küçük-orta ölçekli işletmeler için KGK gözetiminden bağımsız, fakat kamu yararını koruyan bir denetim rejimi oluşturmayı hedeflemiştir (Yönetmelik Taslağı, 2013).

Ancak, 397/5 hükmünün zaman içindeki değişimi, bu taslağın kapsamını da doğrudan etkilemiştir. Maddenin ilk hâlinde yer alan “4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları” ibaresi, 21/10/2021 tarihli ve 7339 sayılı Kanun’un 23. maddesiyle madde metninden çıkarılmıştır. Böylelikle 397/5’in kapsamı yalnızca anonim şirketlerle sınırlanmış, kooperatiflerin bu denetim rejimine tabi olma durumu sona ermiştir. Bu değişiklik, hem denetim türleri arasındaki sistematik ayrışmayı azaltmakta hem de yönetmelik tasarısına ilişkin önerilerin artık yalnızca anonim şirketlere özgü olarak geliştirilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Bu taslağın yürürlüğe girmemesi, TTK m. 397/5 kapsamında denetim sisteminin fiilen askıda kalmasına neden olmuştur. Doktrinde, bu durumun doğurduğu belirsizlik sıkça vurgulanmıştır. Nitekim Özkorkut (2013), söz konusu yönetmeliğe ilişkin önerilerini “Bakanlığın Yönetmelik Düzenlemesi” başlığı altında ayrıntılı biçimde ele almış; taslak

¹⁹ <https://www.istanbulymmo.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=316&ANA=45>

metnin hem kurumsal hem de denetimsel işleyiş bakımından geliştirilmesi gerektiğini savunmuştur. Yazar, yaptığı değerlendirmelerde, yönetmeliğin denetçi seçimi, etik ilkeler, raporlama standartları ve gözetim mekanizması bakımından açık hükümlere kavuşturulması gerektiğini, aksi hâlde denetim sisteminin TTK'nın amaçladığı şeffaflık düzeyine ulaşamayacağını belirtmiştir (Özkorkut, 2013, s. 305-314).

Bu bağlamda, söz konusu taslak metin, yalnızca yürürlüğe konmamış bir idari düzenleme tasarısı olmanın ötesinde, bağımsız denetim sistematığının eksik kalan kanadını tamamlamaya yönelik tarihsel bir girişim olarak değerlendirilebilir. Mevzuatın güncel hâliyle uygulama alanı bulamayan bu düzenlemenin, hem TTK m. 397/5'in öngördüğü “ikincil denetim” fonksiyonunu işler hâle getirebilmesi hem de KGK gözetimi dışındaki şirketler için güvenilir bir denetim mekanizması sağlayabilmesi açısından yeniden ele alınması gerekmektedir.

Bu noktadan hareketle, gelişen mevzuat, değişen kurumsal yapı ve denetim uygulamaları ışığında, yönetmelik taslağının güncellenmesi ve somutlaştırılması yönünde yeni öneriler sunmak mümkündür. Aşağıdaki bölümlerde, bu çerçevede geliştirilen model yönetmelik tasarısı önerileri ayrıntılı biçimde ele alınacaktır.

3.4.1. Denetimin Amacı, Kapsamı, Dayanağı, Genel İlkeler ve Şirketlerin Ölçeklendirilmesi

Model yönetmelik tasarısı; amacı ve kapsamı, dayanağı, genel ilkeleri ve şirketlerin ölçeklendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde aşağıda sistematik olarak ele alınmaktadır:

Amaç ve Kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin finansal raporlarının doğruluğunu, şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamak; bu şirketlerde paydaşlara karşı hesap verebilirliği artırmak; denetim sürecine ilişkin usul ve esasları, denetçilerin niteliklerini, yetki ve sorumluluklarını, etik ilkelere uyum esaslarını ve raporlama standartlarını düzenlemektir.

(2) Bu Yönetmelik, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetim faaliyetlerini kapsar. Yönetmelik hükümleri, yalnızca bu şirketler bakımından uygulanır; 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve üst kuruluşları bu kapsamın dışındadır.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397’nci maddesinin beşinci fıkrası, 21/10/2021 tarihli ve 7339 sayılı Kanun’un 23’üncü maddesi ve Anayasa’nın 124’üncü maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

(2) Yönetmeliğin hazırlanmasında, denetim alanında uluslararası kabul görmüş temel ilkeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Avrupa Birliği müktesebatı dikkate alınmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelikte geçen:

- a) Bakanlık: Ticaret Bakanlığını,
 - b) KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
 - c) TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini,
 - ç) Şirket: Bu Yönetmelik kapsamına giren anonim şirketleri,
 - d) Denetçi: Bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyetini yürüten, gerekli niteliklere sahip ve Bakanlıkça onaylı kişileri,
 - e) Finansal tablolar: Şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren bilanço, gelir tablosu ve varsa nakit akış tablolarını,
 - f) Genel kurul: Denetim raporunun sunulacağı, TTK hükümlerine göre oluşturulan şirket genel kurulunu,
 - g) Etik ilkeler: Denetim faaliyetinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen, gizlilik ve kamu yararına uygunluk esaslarını,
- ifade eder.

Genel İlkeler

MADDE 4 – (1) Denetim faaliyetleri aşağıdaki ilkelere dayanır:

- a) Şeffaflık: Denetim süreci ve raporlamada tüm paydaşların bilgiye eşit erişimi sağlanır.
- b) Kamu yararı: Denetim faaliyetinin nihai amacı, yalnızca ortakların değil, ekonomik sistemin bütününde güvenin tesisidir.

c) Etik sorumluluk: Denetçi, mesleki davranış ilkelerine, dürüstlük ve tarafsızlık esaslarına uymakla yükümlüdür.

ç) Ölçülülük: Denetim faaliyetinin kapsamı, şirketin ölçeği ve faaliyet hacmiyle orantılı olarak belirlenir.

d) Gözetim bütünlüğü: Denetim sürecinde KGK ve Bakanlık gözetimi arasında koordinasyon esastır.

Şirketlerin Ölçeklendirilmesi ve Denetim Kapsamı

MADDE 5 – (1) Şirketler, denetim yükümlülüğü bakımından aşağıdaki ölçütlere göre sınıflandırılır:

a) Mikro ölçekli şirket: Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı belirli eşik değerlerin altında kalan şirketler.

b) Küçük ölçekli şirket: Mikro ölçekli sınırları aşan ancak orta ölçekli eşik değerlerini geçmeyen şirketler.

c) Orta ölçekli şirket: Büyük ölçekli bağımsız denetime tabi olmayan, fakat önemli finansal hacme sahip şirketler.

(2) Şirketlerin ölçeklendirilmesinde esas alınacak finansal eşik değerler, her yıl Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenir ve Resmî Gazete’de ilan edilir.

(3) Denetim kapsamı, şirket ölçeğine göre aşağıdaki şekilde farklılaştırılır:

a) Mikro ölçekli şirketlerde sınırlı denetim,

b) Küçük ölçekli şirketlerde genişletilmiş denetim,

c) Orta ölçekli şirketlerde tam denetim uygulanır.

(4) Denetimin konusuna; finansal tabloların doğruluğu, yıllık faaliyet raporunun mevzuata uygunluğu ve yönetim kurulu işlemlerinin esas sözleşme çerçevesinde yürütülüp yürütülmediği dâhildir.

2013 tarihli “Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı”, Türk Ticaret Kanunu’nun 397’nci maddesinin beşinci fıkrasına dayalı olarak hazırlanmış olmakla birlikte hem kapsam hem de sistematik yönüyle güncel ihtiyaçları karşılamaktan uzak kalmıştır. Bu nedenle oluşturulan model yönetmelik tasarısı, mevcut hukuki çerçeveyi korumakla beraber, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi sonrasında ortaya çıkan yeni idari yapılanmayı, denetim alanındaki

kurumsal yetki dağılımını ve güncel ekonomik ölçeklendirme ihtiyaçlarını dikkate alarak yeniden yapılandırılmıştır.

İlk olarak, yeni tasarı kapsam bakımından önemli bir değişiklik içermektedir. 2013 taslağında anonim şirketlerle birlikte 4572 sayılı Kanun (RG: 16.06.2000, S. 24081) kapsamındaki tarım satış kooperatifleri ve bunların üst kuruluşları da denetim kapsamına alınmışken, güncel düzenlemede bu kuruluşlar tamamen kapsam dışı bırakılmıştır. Böylece yönetmelik, yalnızca bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketlerin denetimine özgülenmiş, farklı hukuki niteliklere sahip kooperatiflerin TTK sistematüğinden ayrışması sağlanmıştır. Bu değişiklik, hem 7339 sayılı Kanun’la yapılan son mevzuat revizyonu ile hem de kurumsal denetim sisteminin sadeleştirilmesi gereğıyle uyumlu bir yönetsel tercihi yansıtmaktadır (RG: 26.10.2021, S. 31640).

Bununla birlikte, denetimin amacı daha geniş bir çerçevede tanımlanmıştır. 2013 taslağı, yalnızca finansal tabloların mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesini öngörmekteydi. Buna karşılık yeni model, denetimin amacını “finansal raporlama güvenilirliği ve paydaş hesap verebilirliği” şeklinde tanımlayarak, klasik finansal doğruluk anlayışını aşan bir içerik kazanmıştır. Böylece denetim, sadece mali doğruluğun değil, kurumsal şeffaflığın ve yönetim hesap verebilirliğinin teminatı olarak konumlandırılmıştır (Özulucan vd., 2016).

Ayrıca, dayanak hükümlerin kapsamı da genişletilmiştir. Taslak yalnızca TTK m. 397/5’e dayanmakta iken, yeni modelde ayrıca 7339 sayılı Kanun’un 23. maddesiyle getirilen değişiklik ve Anayasa m. 124’teki yürütmenin düzenleme yetkisine ilişkin hüküm açık biçimde vurgulanmıştır. Böylece yönetmeliğin dayanağı hem organik hem normatif bakımdan güçlendirilmiş, düzenlemenin idari meşruiyeti anayasal düzlemde temellendirilmiştir (RG: 11.02.2017, S. 29976).

Bu bağlamda, yeni model yönetmelikte “Genel İlkeler” başlığı altında denetim faaliyetinin normatif çerçevesi ayrı bir madde olarak sistematik hâle getirilmiştir. 2013 taslağında etik davranış, sır saklama ve tarafsızlık ilkeleri dağınık biçimde farklı maddelerde yer almaktaydı. Buna karşın yeni modelde “şeffaflık, kamu yararı, etik sorumluluk, ölçülülük ve gözetim bütünlüğü” ilkeleri açık biçimde tanımlanmış, böylece hem denetçinin hem de Bakanlığın gözetim yetkisinin değer temelli bir zemine oturtulması sağlanmıştır. Bu yaklaşım, Avrupa Birliği’nin kurumsal yönetim standartları ve OECD’nin denetim ilkeleriyle de uyum göstermektedir (European Commission, 2011; OECD, 2015).

Diğer yandan, şirketlerin ölçeklendirilmesine ilişkin önemli bir yenilik getirilmiştir. Taslak metinde tüm anonim şirketler için tek tip bir denetim yükümlülüğü öngörülürken, model yönetmelikte mikro, küçük ve orta ölçekli şirketler için kademeli bir denetim sistemi benimsenmiştir. Bu sistemde mikro ölçekli şirketlerde sınırlı, küçük ölçekli şirketlerde genişletilmiş, orta ölçekli şirketlerde ise tam denetim uygulanması öngörülmektedir. Böylece hem denetim maliyetlerinin orantılılığı sağlanmakta hem de denetim sisteminin ölçülülük ilkesiyle uyumlu bir biçimde işletilmesi amaçlanmaktadır.

Son olarak, kurumsal yetki dağılımı bakımından önemli bir farklılık bulunmaktadır. 2013 taslağında yürütme organı “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı” olarak belirlenmiş, TÜRMOB’a ise denetçi listesi tutma ve eğitim düzenleme işlevleri tanınmıştı. Yeni modelde ise yürütme yetkisi tamamen Ticaret Bakanlığı’na devredilmiş, KGK standart ve gözetim boyutunda koordinasyon sağlayan otorite olarak konumlandırılmış, TÜRMOB ise eğitim, etik danışmanlık ve mesleki rehberlik işlevleriyle sistemin tamamlayıcı kurumu haline getirilmiştir. Böylece yürütme teklifi korunurken, mesleki katılımın ve sektörel uzmanlığın yönetmelik düzeyinde kurumsallaşması hedeflenmiştir.

Sonuç itibarıyla, model yönetmelik tasarısı 2013 tarihli taslağın temel yapısını korumakla birlikte hem kapsam hem amaç hem de kurumsal yapı bakımından önemli bir normatif dönüşüm içermektedir. Bu dönüşüm, yalnızca mevzuat güncellemesi değil, aynı zamanda denetim sisteminin çağdaş ilkelerle uyumlu hale getirilmesi açısından da hukuki ve yönetsel bir yenilenme hareketidir.

3.4.2. Denetçilerin Nitelikleri, Yeterlilik Şartları ve Lisanslama Sistemi

Denetçilerin nitelikleri, yeterlilik şartları ve lisanslama sistemi, model yönetmelik tasarısında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Denetçilerin Nitelikleri

MADDE 6 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebilmek için aşağıdaki şartlar aranır:

- a) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- b) Kamu haklarından yoksun bulunmamak,
- c) 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 53’üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma,

hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından hüküm giymemiş olmak,

ç) Türkiye’de yerleşik bulunmak,

d) En az lisans düzeyinde öğrenim görmüş olmak ve 3568 sayılı Kanun uyarınca serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM) unvanına sahip bulunmak,

e) Bu Yönetmelik uyarınca öngörülen denetim yetkinliği eğitim programını tamamlamış olmak,

f) Bakanlıkça belirlenen etik ve mesleki davranış ilkelerine uygunluk şartlarını taşımak.

(2) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiş kişiler, ayrıca bir yeterlilik belgesi aranmaksızın bu Yönetmelik kapsamında denetim faaliyeti yürütebilir.

Eğitim ve Yeterlilik Programı

MADDE 7 – (1) Denetçi adaylarının mesleki bilgi, etik farkındalık ve denetim metodolojisi bakımından yeterliliğini sağlamak amacıyla eğitim programları TÜRMOB tarafından hazırlanır, Ticaret Bakanlığının uygun görüşü alınarak yürürlüğe konulur.

(2) Eğitim programı, temel muhasebe standartları, finansal analiz, iç kontrol sistemleri, denetim kanıtları, mesleki etik ve raporlama teknikleri konularını kapsar.

(3) Eğitim sürecinde başarılı olanlara TÜRMOB tarafından “Denetim Yeterlilik Belgesi” verilir.

(4) Denetçiler, mesleki bilgi ve etik standartların güncelliğini korumak amacıyla en az beş yılda bir yenileme eğitimine tabi tutulur.

(5) Ticaret Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde bu eğitimlerin doğrudan kendi koordinasyonunda veya KGK iş birliğiyle yürütülmesini kararlaştırabilir.

Denetçi Sicili ve Lisanslama

MADDE 8 – (1) Denetim yetkisi kazanan kişiler, Ticaret Bakanlığı tarafından oluşturulacak Denetçi Siciline kaydedilir.

(2) Denetçi sicilinde yer alan kişiler; unvan, iletişim bilgileri, meslek odası kayıt numarası, eğitim belgesi ve varsa KGK lisans bilgileriyle birlikte kamuya açık şekilde ilan edilir.

(3) TÜRMOB, üyelerinin mesleki unvan değişiklikleri, disiplin cezaları ve iletişim bilgilerini periyodik olarak Bakanlığa bildirir.

(4) Sicilden geçici veya kalıcı çıkarılma kararı, Bakanlık bünyesinde oluşturulan Denetim Komisyonu tarafından alınır.

(5) Sicilden çıkarılanlar, ilgili kararın tebliğinden itibaren üç yıl geçmeden yeniden başvuru yapamazlar.

Etik Uygunluk ve Sürekli Gözetim

MADDE 9 – (1) Denetçiler, etik ilkeler ve mesleki standartlara uygun davranmakla yükümlüdür. Etik ihlalleri tespit edilenler hakkında işlem yapılmak üzere durum TÜRMOB Etik Kuruluna bildirilir.

(2) Etik Kurulu tarafından alınan kararlar, değerlendirilmek ve icra edilmek üzere Bakanlık Denetim Komisyonuna iletilir.

(3) Denetim faaliyeti sırasında bağımsızlığı zedeleyen durumların ortaya çıkması hâlinde denetçi, bu durumu gecikmeksizin hem TÜRMOB’a hem de Bakanlığa bildirmekle yükümlüdür.

2013 tarihli Yönetmelik Taslağı’nda denetçilerin niteliklerine ilişkin düzenlemeler büyük ölçüde 3568 sayılı Kanun’daki (RG: 13.06.1989, S. 20194) meslekî yeterlilik esaslarına paralel olmakla birlikte, sistem bütünlüğü açısından bazı eksiklikler taşımaktaydı. Yeni model yönetmelik, bu eksiklikleri gidermeyi amaçlayan yapısal yenilikler içermektedir.

Her şeyden önce, denetçi statüsünün belirlenmesi bakımından önemli bir sistematik farklılık göze çarpmaktadır. Taslak metinde yalnızca SMMM veya YMM olma şartı yeterli görülmüşken, yeni modelde bu nitelik “denetim yeterlilik eğitimi ve etik uygunluk” şartıyla desteklenmiştir. Böylece denetim faaliyeti, yalnızca muhasebe bilgisinin değil, denetim metodolojisi, iç kontrol farkındalığı ve etik duyarlılığın da birleşimini gerektiren uzman bir alan olarak tanımlanmıştır.

Bununla birlikte, eğitim programlarının kurumsal yapısı da yeniden düzenlenmiştir. 2013 taslağında eğitimlerin doğrudan TÜRMOB tarafından verilmesi öngörülmüş, ancak programın içeriği veya denetimi konusunda herhangi bir idari kontrol öngörülmemiştir. Yeni modelde ise, TÜRMOB’un mesleki tecrübesi korunmakla birlikte, eğitim programları Ticaret Bakanlığının onayına ve KGK koordinasyonuna tabi kılınmıştır. Bu değişiklik,

mesleki özerklik ile kamu otoritesi arasında bir denge kurmakta ve sistemin gözetim bütünlüğünü güçlendirmektedir.

Bu bağlamda, denetçi sicilinin idari hiyerarşi içinde konumlandırılması bakımından da yenilik getirilmiştir. Taslakta denetçi listesi TÜRMOB veya Bakanlık tarafından tutulabilmekteydi; bu durum idari ikilik yaratmaktaydı. Yeni sistemde sicil tek elde, Ticaret Bakanlığı nezdinde oluşturulmuş ve kamusal erişime açık hale getirilmiştir. TÜRMOB'un rolü artık "listeyi tutan kurum" olmaktan çıkarılmış, "mesleki güncellik ve veri paylaşımı sağlayan kuruluş" biçiminde yeniden tanımlanmıştır.

Ayrıca, etik uygunluk mekanizması da çift katmanlı hale getirilmiştir. Taslak metinde etik ihlallerin sonuçlarına ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmazken, model yönetmelikte etik denetim süreci iki aşamaya ayrılmıştır. Bu doğrultuda, ilk değerlendirme TÜRMOB Etik Kurulu tarafından yapılmakta, nihai karar ise Bakanlık Denetim Komisyonu tarafından verilmektedir. Bu yapı hem mesleki denetimin özerkliğini hem de kamu otoritesinin düzenleyici gücünü dengeleyen bir model sunmaktadır.

Buna paralel biçimde, sürekli eğitim ve lisans yenileme yükümlülüğü getirilmiştir. 2013 taslağında bir defalık eğitim yeterli görülürken, model yönetmelik denetçilerin beş yılda bir yenileme eğitimine katılmasını zorunlu kılarak, mesleki güncelliği dinamik hale getirmiştir. Bu değişiklik, denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini sağlamak açısından önemli bir kalite güvence adımıdır.

Son olarak, disiplin ve lisans iptali süreçleri de belirginleştirilmiştir. Taslakta denetçilerin listeden çıkarılmasına ilişkin hükümler dağınık ve genel nitelikteydi. Yeni modelde bu süreç, Bakanlık bünyesinde kurulan Denetim Komisyonu aracılığıyla yürütülmekte ve hem süreli hem süresiz çıkarma kararları açık kriterlere bağlanmaktadır. Bu durum, idari işlemlerin öngörülebilirliğini ve hukuki güvenliğini artırmaktadır.

Tüm bu yönleriyle, model yönetmelik tasarısı denetçi statüsünü pasif bir "muhasabe uzmanı" pozisyonundan çıkararak, etik, sürekli eğitim ve kamu gözetimi boyutlarını içeren profesyonel bir denetim aktörü konumuna yükseltmektedir. Böylece bağımsız denetim sisteminin dış halkasında yer alan bu denetim mekanizması hem mesleki liyakat hem de kurumsal güvenilirlik esaslarına dayalı bütüncül bir yapıya kavuşturulmuştur.

3.4.3. Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Etik İlkeler

Bağımsızlık, tarafsızlık ve etik ilkelere ilişkin düzenlemeler, model yönetmelik tasarısında aşağıda belirtilen esaslar doğrultusunda yapılandırılmıştır:

Bağımsızlık ilkesi

MADDE 10 – (1) Denetçiler, görevlerini hiçbir kişi veya organın etkisi altında kalmadan, kendi mesleki kanaatlerine dayanarak yürütür.

(2) Denetçiler, denetim faaliyetini icra ederken, denetledikleri şirketin yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri ve ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı hiçbir menfaat ilişkisine giremez.

(3) Denetçiler ile denetim yapılan şirket arasında;

- a) Mali veya ticari çıkar ortaklığı,
- b) Akrabalık (üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlığı),
- c) Danışmanlık, sürekli hizmet veya ücret karşılığı vekillik ilişkisi,
- d) Şirketten ücret dışında herhangi bir menfaat temini,

durumlarından herhangi birinin varlığı hâlinde, denetçinin bağımsızlığı ortadan kalkar ve görevi derhâl sona erer.

(4) Denetim süresi boyunca ve denetim tamamlandıktan sonra iki yıl süreyle denetçi, denetlediği şirkette yönetim veya danışmanlık görevi üstlenemez.

Tarafsızlık ve dürüstlük

MADDE 11 – (1) Denetçiler, tüm inceleme ve değerlendirmelerinde nesnel kanıtlara dayanmak, kişisel kanaat veya yönetsel baskılardan etkilenmeksizin görüş bildirmek zorundadır.

(2) Denetçiler;

- a) Her türlü çıkar çatışmasından uzak durmak,
- b) Tarafsızlıklarını etkileyebilecek her türlü durumu derhâl Bakanlığa ve TÜRMOB'a bildirmek,
- c) Gerçeğe aykırı, yanıltıcı veya eksik bilgi içeren rapor düzenlememek, yükümlülükleri altındadır.

Etik ilkeler ve mesleki özen

MADDE 12 – (1) Denetçiler, faaliyetlerini yürütürken aşağıdaki ilkelere uymak zorundadır:

- a) Dürüstlük: Tüm denetim sürecinde gerçeğe uygun ve adil davranmak,
- b) Kamu yararı: Denetim faaliyetinin nihai amacının paydaşların ve kamunun güvenliğini korumak olduğunu gözetmek,
- c) Şeffaflık: Raporlama sürecinde denetim bulgularını açık, anlaşılır ve erişilebilir biçimde sunmak,
- d) Sır saklama: Denetim sürecinde elde edilen ticari ve mali sırların gizliliğini korumak,
- e) Mesleki özen: Denetimi gerekli bilgi, dikkat ve titizlikle yürütmek.

(2) Etik ihlallerin değerlendirilmesi, TÜRMOB'un etik komisyonu tarafından yapılır; Komisyonun önerisi üzerine Ticaret Bakanlığı gerekli yaptırımları uygular.

(3) Denetçiler, her beş yılda bir TÜRMOB'un koordinasyonunda düzenlenecek etik farkındalık eğitimine katılmak zorundadır.

Etik ihlallerin sonuçları

MADDE 13 – (1) Bağımsızlık veya tarafsızlık ilkesini ihlal eden denetçiler hakkında, durumun ağırlığına göre:

- a) Uyarı,
 - b) Belirli süreyle denetim yetkisinin askıya alınması,
 - c) Denetçi listesinden çıkarılma,
- yaptırımlarından biri uygulanır.

(2) Gerçeğe aykırı rapor düzenlediği kesinleşen denetçiler, süresiz olarak listeden çıkarılır ve denetim faaliyeti yürütemez.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Ticaret Bakanlığınca belirlenir.

2013 tarihli taslakta (m. 9-14), etik ilkeler sınırlı biçimde “şüphecilik, tarafsızlık, dürüstlük, özen ve sır saklama” unsurlarıyla tanımlanmış; bağımsızlık kavramına yalnızca dolaylı göndermeler yapılmıştır. Bu yapı, denetimi bir “mesleki dürüstlük faaliyeti” olarak görmüş; oysa TTK m. 397/5 hükmünün dayandığı sistematik, fiilen bağımsız denetim niteliğine yakın bir gözetim işlevini öngörmektedir. Yeni model yönetmelikte bu fark, kavramsal ve kurumsal düzlemde giderilmiştir.

Öncelikle, bağımsızlık ilkesi artık yalnızca etik değil, yapısal bir zorunluluk olarak tanımlanmıştır. Denetçinin finansal, kişisel veya hiyerarşik bağımlılık ilişkileri açıkça yasaklanmış; denetim sonrası istihdam yasağıyla çıkar ilişkilerinin önüne geçilmiştir. Böylece denetçi, tıpkı KGK gözetimindeki bağımsız denetçiler gibi, yönetimden bağımsız hareket eden kamusal güven temsilcisi olarak konumlandırılmıştır.

Ayrıca taslakta dağınık biçimde yer alan etik ilkeler, yeni modelde tek bir sistematik madde altında toplanmıştır. Bu madde, dürüstlük ve tarafsızlığın yanında “kamu yararı, şeffaflık, etik sorumluluk ve gözetim bütünlüğü” ilkelerini de kapsamına alarak Avrupa Birliği’nin Denetim Reformu Direktifi (2014/56/EU) ve OECD’nin Kurumsal Yönetişim İlkeleri ile uyumlu bir çerçeve oluşturmuştur (European Union, 2014; OECD, 2015).

Kurumsal açıdan en dikkat çekici yenilik, etik denetimin artık ikili bir mekanizma üzerinden yürütülmesidir. TÜRMOB etik komisyonu, mesleki inceleme ve rehberlik rolünü üstlenirken, yaptırım uygulama yetkisi Ticaret Bakanlığı’na bırakılmıştır. Böylece 2013 taslağında öngörülen TÜRMOB ağırlıklı yapıdan farklı olarak, yürütme organı merkezî bir gözetim yetkisine kavuşmuştur.

Son olarak, beş yılda bir zorunlu etik eğitim yükümlülüğü getirilmiş; bu hüküm, uluslararası denetim standartlarında öngörülen sürekli mesleki gelişim (CPD) yaklaşımıyla uyumlu hale getirilmiştir.

Bu yönleriyle, bu başlık altında verdiğimiz düzenleme önerileri, her ne kadar KGK sistemine tabi olmasa da denetim fonksiyonunun niteliği bakımından bağımsız denetim rejimine en yakın formu temsil etmektedir.

3.4.4. Denetim Sürecinin Aşamaları ile Denetçinin Görev, Yetki ve Sorumluluk Alanı

Denetim sürecinin aşamaları ile denetçinin görev, yetki ve sorumluluk alanına ilişkin esaslar, model yönetmelik tasarısında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Faaliyet sınırlamaları ve çıkar çatışması yasağı

MADDE 14 – (1) Denetçiler, denetimini yürüttükleri şirketlerin faaliyet konularında doğrudan veya dolaylı ticari faaliyette bulunamaz; bu şirketlerin ortağı, yöneticisi, danışmanı veya çalışanı olamaz.

(2) Denetçiler, denetimini yürüttükleri şirketlerle veya bu şirketlerle ekonomik bağı bulunan üçüncü kişilerle iş ortaklığı, danışmanlık, mali çıkar ortaklığı veya ücret karşılığı vekillik ilişkisi kuramaz.

(3) Denetçiler, iş elde etmek amacıyla tanıtım, pazarlama veya reklam faaliyetinde bulunamaz; ticari rekabet yaratacak şekilde denetim hizmetini teklif edemez.

(4) Bu maddenin ihlali, bağımsızlık ilkesinin ağır ihlali sayılır ve denetçinin listeden çıkarılmasını gerektirir.

Denetçilerin görev alanı

MADDE 15 – (1) Denetçi, denetimini şirketin finansal tablolarının, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ve muhasebe sisteminin Kanuna, esas sözleşmeye ve ilgili mevzuata uygunluğu yönünden yürütür.

(2) Denetim faaliyetleri asgari olarak aşağıdaki görevleri kapsar:

a) Şirketin muhasebe kayıtlarının, mali tablolarının ve finansal raporlamalarının doğruluğunu, tamlığını ve gerçeği dürüst biçimde yansıtıp yansıtmadığını incelemek,

b) Şirket varlıklarının, borçlarının, öz kaynaklarının ve gelir-gider yapısının bilanço bütünlüğü içinde doğru gösterilip gösterilmediğini kontrol etmek,

c) Şirket faaliyetlerinin esas sözleşme, genel kurul kararları ve yürürlükteki mevzuata uygunluğunu denetlemek,

ç) Şirketin iç kontrol sistemini, risk yönetimi mekanizmalarını ve defter tutma düzenini incelemek,

d) Hatalı veya hileli finansal raporlamaya neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek,

e) Şirketin genel kuruluna sunulacak yıllık faaliyet raporunun denetim sonuçlarıyla uyumlu olup olmadığını değerlendirmek.

(3) Denetçiler, denetim sırasında tespit ettikleri önemli usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırılıkları derhâl yazılı olarak yönetim kuruluna bildirir ve bu hususları raporlarına açık biçimde yazarlar.

(4) Denetçiler, görevleri süresince tüm incelemeleri dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki özen ilkeleri çerçevesinde yürütmek zorundadır.

Denetim süreci ve yöntemleri

MADDE 16 – (1) Denetim süreci;

a) Planlama: Denetimin kapsamı, risk düzeyi ve denetim teknikleri belirlenir.

b) Kanıt toplama: Yeterli sayıda güvenilir ve uygun kanıt elde edilir.

c) Değerlendirme: Bulgular finansal tablolarla karşılaştırılarak analiz edilir.

ç) Raporlama: Denetim sonuçları, görüş ve önerileri içeren rapor hazırlanır.

(2) Denetçiler, denetim sürecinde aşağıdaki tekniklerden bir kısmını veya tamamını kullanabilir:

– Varlık incelemesi, gözlem, doğrulama, kayıt sistemi kontrolü, belge incelemesi, hesaplama, örnekleme ve analitik inceleme.

(3) Denetim planları ve kanıt dosyaları, denetçi tarafından en az beş yıl süreyle saklanır ve Bakanlığın talebi üzerine ibraz edilir.

(4) Denetçi, denetim sürecinde şirketin yönetim kurulu üyeleri veya çalışanlarıyla doğrudan iletişim kurabilir; bilgi talebine cevap verilmemesi hâlinde bu durumu derhâl raporuna ekler.

Denetçinin sorumluluğu ve raporlama yükümlülüğü

MADDE 17 – (1) Denetçi, görevini Kanuna, bu Yönetmeliğe ve meslek etiğine uygun şekilde yerine getirmekle yükümlüdür.

(2) Denetçi, kusurlu davranışıyla şirkete, pay sahiplerine veya alacaklılara zarar verdiği takdirde, doğrudan tazmin sorumluluğu altına girer.

(3) Gerçeğe aykırı rapor düzenleyen veya kasıtlı olarak denetimi eksik yapan denetçiler hakkında TTK m. 404 hükümleri kıyasen uygulanır.

(4) Denetim raporu, şirket genel kuruluna sunulmak üzere yönetim kuruluna verilir; yönetim kurulu, raporu genel kurul toplantısından en az on beş gün önce ortakların incelemesine sunmakla yükümlüdür.

(5) Raporlarda yer alan tespitler, öneriler ve görüşler açık, anlaşılır ve objektif olmalıdır. Gerçeğe aykırı, yanıltıcı veya muğlak ifadeler kullanılamaz.

2013 taslağında denetim süreci, “görev, yetki ve sorumluluk” başlıkları altında dağınık biçimde düzenlenmiş; denetimin planlanması, kanıt toplama ve raporlama aşamaları ayrı bir

sistematik bütünlük içinde tanımlanmamıştır. Ayrıca “faaliyet sınırlamaları” yalnızca reklam ve çıkar ilişkisi yasağı ile sınırlı kalmıştır.

Yeni model yönetmelikte ise bu eksiklik giderilmiş, denetim süreci planlama, kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama aşamalarıyla sistematik hale getirilmiştir. Bu yönüyle metin, bağımsız denetim standartlarında (özellikle BDS 200²⁰, 230²¹ ve 240²²) öngörülen yapıya büyük ölçüde paralellik göstermektedir (Özbingöl & Akdoğan, 2021b; Karakaya, 2020).

En önemli yenilik, denetim tekniklerinin açık biçimde tanımlanmasıdır. Taslakta yalnızca genel ifadeler yer alırken, yeni modelde varlık incelemesi, belge kontrolü, örnekleme ve analitik inceleme gibi teknikler sayılmış, denetim sürecinin bilimsel temele dayandırılması sağlanmıştır.

Bir diğer fark, denetim sonrası sorumluluk alanının netleştirilmesidir. Artık denetçi, yalnızca rapor doğruluğundan değil, “mesleki özen yükümlülüğünü ihlal” sonucu doğan zararlar bakımından da doğrudan tazmin sorumluluğu altına alınmıştır. Bu yaklaşım, TTK m. 404’ün kıyasen uygulanmasına dayandırılarak, denetim işlevine gerçek bir hukuki yaptırım boyutu kazandırmaktadır.

Ayrıca, bilgi vermekten kaçınan yönetim kurulu üyeleri veya şirket yetkililerine karşı denetçinin doğrudan rapora not düşme ve Bakanlığa bildirim yetkisi tanınmış; böylece denetim süreci aktif raporlama sorumluluğu ile güçlendirilmiştir.

Kurumsal düzeyde, TÜRMOB’un denetim sürecine doğrudan müdahalesi öngörülmemiş; buna karşılık Ticaret Bakanlığı, denetim planı ve dosyalarının saklanması ve gerektiğinde ibrazı bakımından gözetim yetkisiyle donatılmıştır. Bu, yürütme otoritesinin gözetim kapasitesini artıran yapısal bir yeniliktir.

Sonuçta, bu bölüm, bir önceki başlıkta olduğu gibi, denetimin nitelik itibarıyla bağımsız denetim rejimine yakın bir yapıya kavuşmasını hedeflemekte, yalnızca kapsam ve kamuya açıklık bakımından sadeleştirilmiş bir model önermektedir.

²⁰ Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

²¹ Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

²² Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

3.4.5. Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Sözleşme İlişkisi

Denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesine ilişkin düzenlemeler, model yönetmelik tasarısında aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılandırılmıştır:

Denetçinin seçimi ve atanma usulü

MADDE 18 – (1) Bu Yönetmelik kapsamındaki şirketlerde, her hesap dönemi için en az bir denetçi seçilir. Denetçi sayısı üçten fazla olamaz.

(2) Denetçiler, genel kurul tarafından, görev yapacakları hesap döneminin ilk üç ayı içinde seçilir. Denetçi seçimi yapılmamışsa, yönetim kurulu gecikmeksizin genel kurulu toplantıya çağırarakla yükümlüdür.

(3) Denetçi, Türkiye’de yerleşik ve 3568 sayılı Kanun uyarınca ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip kişiler arasından seçilir.

(4) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiş kişiler, ayrıca bir izin aranmaksızın bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebilir.

(5) Denetçiler, seçilmeleri hâlinde görev kabul yazısı ile birlikte Ticaret Sicili’ne tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan ettirilir.

Denetim süresi ve görev sınırlamaları

MADDE 19 – (1) Aynı denetçi, bir şirkette en fazla beş hesap dönemi üst üste görev yapabilir. Beş hesap dönemi sonunda bir hesap dönemi geçmeden aynı şirkette yeniden denetçi olarak atanamaz.

(2) Denetçi, birden fazla şirkette görev yapabilir; ancak bu durum, denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığını tehlikeye düşürecek ölçüde yoğunluk oluşturamaz.

(3) Denetim süresinin dolması veya denetçinin değişmesi durumunda, yeni denetçi seçimi aynı hesap dönemi içinde yapılır. Boşluk oluşması hâlinde, yönetim kurulu olağanüstü genel kurulu derhal toplantıya çağırır.

Denetçinin görevden alınması

MADDE 20 – (1) Denetçiler yalnızca “haklı sebep” bulunması hâlinde genel kurul kararıyla görevden alınabilir.

(2) Aşağıdaki hâller haklı sebep sayılır:

- a) Denetçinin tarafsızlık veya bağımsızlık şartlarını kaybetmesi,
- b) Denetim görevini ihmal veya kasıtlı yerine getirmemesi,
- c) Yönetmelikte öngörülen etik ilkelere aykırı davranması,
- ç) Gerçeğe aykırı rapor düzenlemesi veya şirketin faaliyetlerini engelleyecek davranışlarda bulunması.

(3) Görevden alınan denetçi, görevden alındığına ilişkin kararı öğrenmesinden itibaren on beş gün içinde itiraz edebilir. İtiraz üzerine Bakanlık, kararın yürütülmesini durdurabilir.

(4) Denetçi görevden alınmış olsa dahi, yürütmekte olduğu denetimi devredilene kadar tamamlamakla yükümlüdür.

Denetim sözleşmesi ve ücret

MADDE 21 – (1) Denetçi ile şirket arasında yazılı bir denetim sözleşmesi yapılır. Sözleşmede denetimin kapsamı, süresi, ücret miktarı ve ödeme esasları açıkça belirtilir.

(2) Denetim ücreti, denetçinin bağımsızlığını etkilemeyecek biçimde belirlenir. Denetim sonucuna bağlı ücretlendirme yapılamaz.

(3) Denetim sözleşmesi, denetim raporunun genel kurula sunulmasından önce sona erdirilemez.

(4) Denetçi, sözleşmenin feshedilmesi hâlinde fesih tarihine kadar elde ettiği bulguları bir ara raporla yönetim kuruluna iletir.

(5) Sözleşmenin hükümlerine aykırı davranış, denetim yetkisinin geçici olarak durdurulmasına neden olur.

Denetçinin tescil ve ilanı

MADDE 22 – (1) Denetçinin seçimi, görevden alınması, istifası veya görevinin herhangi bir nedenle sona ermesi, Ticaret Sicili'ne tescil edilir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunur.

(2) Denetçinin tescilinde; denetim sözleşmesinin bir örneği, denetçinin görev kabul beyanı ve denetim yeterlilik belgesi yer alır.

(3) Tescil işlemleri Ticaret Bakanlığı'nın gözetimi altında yürütülür.

(4) Bakanlık, gerekli gördüğü hâllerde denetçilerin seçimi ve görevden alınmasına ilişkin işlemleri resen inceleme yetkisine sahiptir.

2013 tarihli yönetmelik taslağında denetçi seçimi, görevden alınması ve ilanına ilişkin hükümler temel hatlarıyla yer almakla birlikte, sistemin denetim etiği, bağımsızlık ve kurumsal gözetim yönleri eksik kalmıştır. Yeni model yönetmelikte bu eksiklikler giderilerek daha bağımsız, hesap verebilir ve kurumsal denetime yakın bir yapı oluşturulmuştur. Taslakta yürütme organı “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı” olarak belirlenmiş, ancak Bakanlığın gözetim rolü yalnızca denetçi listesinin onaylanmasıyla sınırlı kalmıştı. Bizim önerdiğimiz yeni taslakta yürütme yetkisi Ticaret Bakanlığı’na geçmiştir ve Bakanlığa hem tescil işlemlerinin gözetimi hem de denetçi seçimlerinin resen inceleme yetkisi verilmiştir. Böylece yürütme organı, pasif onay makamından aktif denetim otoritesine dönüşmüştür.

2013 taslağında beş dönem kuralı yer almakla birlikte, bağımsızlıkla ilişkisi açık biçimde kurulmamıştı. Yeni modelde bu sınırlama, çıkar bağımlılığını önlemeye yönelik kurumsal bir araç olarak konumlandırılmıştır. Denetçinin uzun süre aynı şirkette görev yapması, “ilişki yorgunluğu” riskini doğurduğundan, görev süresi bağımsızlık ilkesinin bir uzantısı olarak yorumlanmıştır. Bu düzenleme, denetçinin belirli bir şirket yönetimiyle yakın ilişki kurmasını önleyerek denetimin tarafsızlığını koruma amacına yöneliktir.

Eski taslakta denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği tanımlanmamıştı. Bu metin ise, sözleşmenin bağımsızlıkla doğrudan bağlantılı olduğunu kabul etmekte, ücreti “denetim sonucuna bağlı olarak” belirlemeyi yasaklamaktadır. Bu hüküm, denetçinin raporunda olumlu görüş verme yönünde baskıya maruz kalmasını önlemeyi amaçlar. Ayrıca ücretin belirlenmesinde ölçülülük ve şeffaflık ilkeleri esas alınarak, denetçinin ekonomik olarak denetim konusuna bağımlı hale gelmesi önlenmiştir.

Yeni taslak önerisinde, tescil ve ilan süreci artık yalnızca formalite niteliğinde değil, Bakanlık tarafından içerik denetimine tabi bir işlem haline getirilmiştir. Denetçinin seçimi ve görevden alınması, yalnızca şirket içi iradeye bırakılmamış, kamu gözetimi altında yürütülecek bir süreç haline getirilmiştir. Bu yönüyle düzenleme, bağımsız denetim alanında KKG’nın işlevine benzer bir idari gözetim mekanizması yaratmaktadır. Denetim faaliyeti böylece özel hukuk ilişkisi olmaktan çıkarılarak, kamu güvencesi niteliği taşıyan bir düzenleme alanına dönüşmüştür.

2013 taslağında “haklı sebep” kavramı tanımlanmamıştı. Yeni model, bu sebebi açıkça bağımsızlık kaybı, etik ihlal, gerçeğe aykırı rapor veya görev ihmal gibi somut olaylara bağlamıştır. Böylece denetçi keyfi olarak görevden alınamayacak, ancak objektif kriterlere göre değerlendirilecektir. Bu yaklaşım hem denetçinin mesleki güvenliğini hem de denetimin kurumsal devamlılığını güvence altına alır.

Taslakta yer almayan en önemli yeniliklerden biri, denetçinin görevden alınmasına karşı idari itiraz yolunun getirilmesidir. Artık denetçi, on beş gün içinde Bakanlığa başvurarak kararın yürütmesini durdurma talebinde bulunabilecektir. Bu düzenleme hem denetçinin mesleki güvenliğini hem de denetim faaliyetinin sürekliliğini koruyan modern bir idari teminattır. Ayrıca bu düzenleme, yürütmenin pasif denetim otoritesinden aktif bir denetim hakemliğine geçişini simgelemektedir.

Yeni taslak önerisi, denetim sözleşmesinin feshedilmesi hâlinde denetçinin “ara rapor” düzenleme yükümlülüğü getirmiştir. Böylece şirket yönetimi veya yeni denetçi, önceki denetimin hangi aşamada kaldığını objektif biçimde görebilecektir. Bu hüküm, denetim sürekliliğini ve rapor zincirinin bütünlüğünü sağlamaya yöneliktir. Ara rapor zorunluluğu aynı zamanda, şirket yönetimlerinin keyfi fesih yoluyla olumsuz denetim bulgularını gizlemelerinin önüne geçmektedir.

Tüm bu değişiklikler, denetim işlevini şirket içi kontrol mekanizması olmaktan çıkarıp, dışsal bir gözetim organının (Bakanlık) denetlediği kamusal nitelikte bir faaliyet haline getirecektir. Bu model, TTK m. 397/5’in “tamamlayıcı denetim” anlayışını somutlaştırmakta; KGK rejimiyle uyumlu bir alt denetim standardı oluşturmaktadır. Sonuç itibarıyla, bir önceki başlıkta önerilen düzenlemeler, 2013 taslağındaki biçimsel hükümleri işlevsel ve gözetim temelli bir yapıya dönüştürmektedir. Denetçi artık sadece bir meslek mensubu değil, kurumsal güvenin sürdürülebilirliğini sağlayan kamusal bir temsilci olarak sistemde yer almaktadır.

3.4.6. Denetim Görüşü, Raporlama Usulleri ve Kamuya Açıklama Rejimi

Denetim görüşü, raporlama usulleri ve kamuya açıklama rejimine ilişkin esaslar, model yönetmelik tasarısında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Denetim raporu ve hazırlanma süresi

MADDE 23 – (1) Denetçi, bilanço gününü izleyen dönemin ilk iki ayı içerisinde denetim raporunu hazırlar ve genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna teslim eder. Yönetim kurulu, raporun genel kurul toplantısından en az on beş gün önce şirket merkezinde ortakların incelemesine açık bulundurulmasını sağlar.

(2) Denetim raporu, denetim faaliyetleri ve sonuçlarına ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içerecek şekilde düzenlenir. Raporda, denetimin planlanması, risk değerlendirmesi, elde edilen kanıtlar, tespit edilen bulgular ve ulaşılan kanaatler açıkça gösterilir.

(3) Rapor, sade ve anlaşılır bir dille hazırlanır; teknik terimler kullanıldığı durumlarda anlamları ayrıca açıklanır.

Raporun kapsamı ve asgari içeriği

MADDE 24 – (1) Denetim raporunda asgari olarak aşağıdaki hususlar yer alır:

- a) Denetçiye, denetim yapılan şirkete ve hesap dönemine ilişkin bilgiler,
- b) Denetimin planlanmasına, risklerin belirlenmesine ve uygulanan tekniklere ilişkin açıklamalar,
- c) Finansal tabloların mevzuata, esas sözleşmeye ve genel kurul kararlarına uygunluğu,
- ç) Şirketin olağan dışı işlem ve faaliyetlerine ilişkin tespit ve değerlendirmeler,
- d) Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun mevzuata uygunluğu,
- e) Denetim görüşü ve kanaati,
- f) Tespit edilen hata, eksiklik veya mevzuata aykırılıkların özet listesi.

(2) Denetçi, rapora dayanak teşkil eden tüm belgeleri, tutanakları ve denetim planlarını ekler.

(3) Denetim raporu elektronik ortamda da hazırlanabilir; ancak fiziki nüsha, imzalı olarak şirket kayıtlarında saklanır.

Denetim görüşü türleri

MADDE 25 – (1) Denetim sonucunda denetçi aşağıdaki görüşlerden birini bildirir:

- a) Olumlu görüş: Finansal tabloların gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık biçimde yansıttığı sonucuna ulaşılması halinde,
- b) Sınırlı olumlu görüş: Finansal tabloların genel olarak doğru olmakla birlikte belirli konularda önemsiz yanlışlıklar içerdiği durumlarda,
- c) Olumsuz görüş: Finansal tabloların önemli ölçüde gerçeğe aykırı veya yanıltıcı olduğu sonucuna varılması halinde,
- ç) Görüş vermekten kaçınma: Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi veya bağımsızlığını etkileyen bir durumla karşılaşması halinde.

(2) Denetim görüşü, denetim raporunun sonunda “Denetçi Görüşü” başlığı altında açık ve kesin bir dille belirtilir.

Kamuya açıklama ve bildirim yükümlülüğü

MADDE 26 – (1) Denetim raporunun bir örneği, genel kurulca onaylanmasından sonra en geç otuz gün içinde Ticaret Bakanlığı’na elektronik ortamda gönderilir.

(2) Denetim raporunun olumlu görüş dışındaki sonuçlar içermesi durumunda, Bakanlık raporu doğrudan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) bildirir.

(3) Şirket yönetim kurulu, olumsuz veya sınırlı görüş bildirilmesi halinde, en geç altmış gün içinde gerekli düzeltme planını hazırlamak ve Bakanlığa sunmakla yükümlüdür.

(4) Bakanlık, gerekli görmesi halinde düzeltme planlarının uygulanmasını izler ve sonuçlarını kamuya açıklayabilir.

2013 tarihli yönetmelik taslağında denetim raporuna ilişkin hükümler yalnızca biçimsel bir çerçeve çizmekteydi. Taslak, raporun ne şekilde hazırlanacağına, içeriğine veya denetim görüşlerinin türlerine dair ayrıntılı bir düzenleme getirmemiş; yalnızca raporun genel kurula sunulmasına ilişkin usulü belirtmekle yetinmiştir. Buna karşın yeni model yönetmelikte, denetim raporu biçimsel bir belge olmaktan çıkarılmış, maddi denetim sonuçlarını kamu güvencesi altına alan bir düzenleyici araç hâline getirilmiştir.

Yeni modelin en önemli yeniliği, denetim görüşlerinin sınıflandırılmasıdır. 2013 taslağında yalnızca “denetim raporu” kavramına yer verilmiş, ancak raporun hangi sonuç biçiminde olabileceği belirtilmemiştir. Oysa bu modelde “olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma” ayrımı açık biçimde tanımlanmıştır. Bu ayrım, hem TTK m. 403’teki bağımsız denetim sistematığıyla hem de BDS 700²³ ve 705²⁴ standartlarıyla uyum içindedir (Çil vd., 2018; Başkan, 2020) Böylece bağımsız denetime tabi olmayan şirketler için getirilen bu model, içerik bakımından bağımsız denetime yaklaşan bir normatif yoğunluğa sahiptir.

Bir diğer yenilik, raporun içeriğinin maddi anlamda genişletilmesidir. 2013 taslağında rapor yalnızca “finansal tabloların uygunluğu” ekseninde değerlendiriliyordu. Yeni modelde ise raporun kapsamı, şirketin olağandışı işlemleri, yönetim kurulu faaliyet raporu, esas

²³ Bağımsız Denetçi Raporunun Oluşturulması ve Raporlama

²⁴ Bağımsız Denetçi Raporunda Görüşün Değiştirilmesi

sözleşmeye uygunluk, mevzuata aykırılıklar ve risk alanlarını da içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu yaklaşım, denetimin yalnızca muhasebe doğruluğu değil, aynı zamanda yönetim uygunluğu ve iç kontrol etkinliği yönünden de değerlendirme aracı olmasını sağlar (Mızrak, 2016; Tez, 2021).

Yeni model, ayrıca raporun sade ve anlaşılır dille yazılması zorunluluğunu getirmektedir. Bu hüküm, denetim sonuçlarının yalnızca finansal uzmanlara değil, tüm paydaşlara açık olmasını sağlayan bir şeffaflık ilkesini benimsemektedir. Böylece denetim raporu, şirket ortakları, alacaklılar ve kamu otoriteleri açısından anlaşılabilir ve denetlenebilir hâle gelmiştir (Tore ve Tanyeri, 2016).

Bir başka önemli fark, kamuya açıklama rejiminin getirilmesidir. Taslakta denetim raporunun yalnızca genel kurul düzeyinde paylaşılması öngörülmüştü. Yeni model ise denetim raporunun, özellikle olumsuz veya sınırlı olumlu görüş içermesi hâlinde Ticaret Bakanlığı'na elektronik ortamda gönderilmesini ve gerektiğinde KGK'ya bildirilmesini öngörmektedir. Bu hüküm, denetim sonuçlarının idari gözetim zincirine dâhil edilmesini sağlayarak, denetim raporunu kamusal denetim mekanizmasının bir parçasına dönüştürmektedir.

Ayrıca yeni model, olumsuz veya sınırlı görüş bildirilmesi durumunda şirket yönetimine bir “düzeltme planı hazırlama” yükümlülüğü getirmiştir. Bu düzenleme, denetimin sonuçsuz kalmasını engelleyen, uygulamaya dönük bir yeniliktir. Böylece denetim yalnızca tespit eden değil, aynı zamanda düzeltici bir süreç haline gelmiştir.

Son olarak, yeni modelin sistematığı bakımından da farklar mevcuttur. 2013 taslağında raporun hazırlanma süresi, içeriği ve genel kurula sunulması aynı maddede düzenlenmişken; model yönetmelikte bu konular raporun hazırlanması, içeriği, görüş türleri ve kamuya açıklama başlıkları altında ayrı ayrı sistematik bir şekilde ele alınmıştır. Bu ayırım hem normatif açıklığı hem de uygulamada izlenebilirliği artırmaktadır.

Sonuç olarak, bu yeni model, 2013 taslağında yalnızca şekli bir raporlama yükümlülüğü olarak tasarlanan denetim sürecini, şeffaflık, hesap verebilirlik ve kamu yararı ekseninde yeniden tanımlamaktadır. Denetim raporu artık yalnızca şirket içi bir belge değil, kurumsal güvenilirliği ve finansal dürüstlüğü ölçen, kamuya açık bir güven aracı niteliği taşımaktadır.

3.4.7. Gözetim, Kalite Güvence ve Yaptırımlar

Gözetim mekanizmaları, kalite güvence sistemi ve yaptırımlara ilişkin düzenlemeler, model yönetmelik tasarısında aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılandırılmıştır:

Gözetim ve koordinasyon

MADDE 27 – (1) Bu Yönetmelik kapsamındaki denetim faaliyetlerinin gözetim ve koordinasyonundan Ticaret Bakanlığı sorumludur.

(2) Bakanlık, denetim sisteminin işleyişini izlemek, standartlara uyumu değerlendirmek, eğitim ve kalite güvence süreçlerini koordine etmekle görevlidir.

(3) Bakanlık, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile veri paylaşımı ve denetim ilkelerinin uyumlaştırılması amacıyla iş birliği protokolleri yapabilir.

(4) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), denetçilere yönelik mesleki eğitim, etik rehberlik ve kalite inceleme süreçlerinde Bakanlığa teknik destek sağlar.

Kalite güvence sistemi

MADDE 28 – (1) Denetim kalitesinin sürdürülebilirliği amacıyla her denetçi, yürüttüğü denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıtlarını, raporlarını ve destekleyici belgeleri en az on yıl süreyle saklamakla yükümlüdür.

(2) Bakanlık, denetçilerin çalışmalarını en az beş yılda bir kalite incelemesine tabi tutar. İnceleme, örnekleme yöntemiyle seçilen dosyalar üzerinde yapılır ve sonuçları kalite güvence raporuna bağlanır.

(3) Kalite güvence incelemelerinde denetçinin bağımsızlığı, etik davranışı, mesleki özen düzeyi, rapor kalitesi ve mevzuata uyumu değerlendirilir.

(4) İnceleme sonuçları, denetçiye yazılı olarak bildirilir; gerekli görülmesi hâlinde denetçiye düzeltici eylem planı hazırlanması yükümlülüğü getirilir.

Yaptırımlar ve disiplin hükümleri

MADDE 29 – (1) Kalite güvence incelemelerinde eksiklik veya ihlal tespit edilmesi hâlinde aşağıdaki yaptırımlar uygulanır:

a) Hafif ihlallerde yazılı uyarı ve zorunlu yeniden eğitim,

b) Tekrarlanan ihlallerde altı aya kadar denetim yetkisinin askıya alınması,

c) Ağır ihlallerde (bilinçli yanıltıcı rapor, etik ihlal, bağımsızlık kaybı gibi) iki yıl süreyle listeden çıkarma,

ç) Kamu zararına yol açan durumlarda KGK ve Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirim.

(2) Yaptırımlar, Bakanlık bünyesinde oluşturulan Denetim Gözetim Komisyonu tarafından karara bağlanır. Komisyon, bir Bakan Yardımcısı başkanlığında İç Ticaret Genel Müdürü, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürü, KGK temsilcisi ve TÜRMOB temsilcisinden oluşur.

(3) Kararlara karşı denetçi, bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde Bakanlığa itiraz edebilir. İtiraz üzerine karar en geç otuz gün içinde yeniden değerlendirilir.

Kamuya açıklama ve raporlama

MADDE 30 – (1) Bakanlık, yılda en az bir kez kalite güvence incelemelerinin genel sonuçlarını, uygulanan yaptırımları ve istatistiksel verileri kamuya açık bir rapor hâlinde yayımlar.

(2) Bu rapor, kamuoyuna bilgi sağlamak amacı taşır; bireysel denetçi isimleri açıklanmaz.

(3) Bakanlık, sistematik ihlaller tespit etmesi durumunda, ilgili meslek kuruluşlarına önerilerde bulunur ve gerektiğinde yönetmelik değişikliği teklifinde bulunabilir.

2013 tarihli yönetmelik taslağında gözetim ve kalite güvenceye ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Taslak, denetçilerin etik ilkelerine (m. 9-14) değinmekle birlikte, bu ilkelerin denetlenmesi veya sürdürülmesi için herhangi bir kurumsal mekanizma öngörmemiştir. Yeni model yönetmelik ise bu eksikliği gidererek, idari gözetim ve kalite güvence sistemini normatif bir çerçeveye oturtmaktadır.

Yeni modelin ilk yeniliği, gözetim yetkisinin açık biçimde Ticaret Bakanlığı'na verilmesidir. 2013 taslağında Bakanlık yalnızca yürütme organı olarak yer alırken, yeni modelde denetim sisteminin bütünsel işleyişinden sorumlu “koordinasyon otoritesi” hâline gelmiştir. Böylece Bakanlık, pasif bir uygulayıcı rolünden çıkarak, denetim kalitesini izleyen ve yönlendiren aktif bir gözetim aktörüne dönüşmektedir. Bu değişim, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi sonrasında yürütme organında ortaya çıkan idari yetki yoğunlaşmasının doğal bir yansımasıdır.

İkinci önemli farklılık, TÜRMOB'un rolünün yeniden tanımlanmasıdır. 2013 taslağında TÜRMOB'un işlevi esasen denetçi eğitimiyle sınırlıydı. Yeni model, TÜRMOB'u yalnızca eğitim değil, aynı zamanda etik rehberlik, mesleki destek ve kalite incelemelerinde teknik danışman rolü üstlenen tamamlayıcı kurum olarak konumlandırmıştır. Böylece mesleki

örgüt, kamusal denetim otoritesinin paydaşı hâline getirilmiş, denetim kalitesi yalnızca idari gözetimle değil, mesleki özdenetimle de desteklenmiştir.

Yeni modelde ayrıca KGK ile veri paylaşımı ve koordinasyon hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme, bağımsız denetimle şirket içi denetim arasında normatif uyumun sağlanmasına yöneliktir. KGK'nın doğrudan yetkisi bulunmamakla birlikte, standartların uyumlaştırılması, rapor formatlarının paralelliği ve kalite güvence metodolojilerinin paylaşımı bu maddeyle hukuken mümkün kılınmıştır. Bu doğrultuda, tarafımızca önerilen model yönetmelik, TTK m. 397/4 ile 397/5 arasında kurumsal bütünlüğü sağlayan tamamlayıcı bir köprü mekanizması olarak yapılandırılmıştır.

Kalite güvence sistemi bakımından getirilen yenilik, denetçilerin beş yılda bir zorunlu kalite incelemesine tabi tutulmasıdır. 2013 taslağında böyle bir denetim öngörülmemiştir. Yeni model, inceleme sıklığı, yöntemi ve kapsamını belirleyerek, sistematik bir kalite döngüsü yaratmaktadır. Bu hüküm, Avrupa Birliği'nin 2014/56/EU sayılı Denetim Direktifi'nde öngörülen kalite güvence sistemleriyle de paralellik göstermektedir (European Union, 2014).

Yeni model ayrıca düzeltici eylem planı ve yıllık kamu raporu gibi uygulama odaklı araçlar öngörmektedir. Bu araçlar, gözetim sisteminin yalnızca tespit eden değil, aynı zamanda iyileştirici bir karaktere sahip olmasını sağlar. Denetçilerin kalite eksiklikleri bireysel düzeyde ele alınırken, sistemik sorunlar kamuya açıklanan yıllık raporlarla görünür hale getirilmektedir. Bu şeffaflık, gözetim otoritesinin hesap verebilirliğini de güçlendirmektedir.

Yaptırım sistemi ise önceki taslağa göre açıkça daha gelişmiştir. Eski taslakta yalnızca listeden çıkarılma ve uyarı gibi dağınık hükümler bulunurken, model yönetmelikte aşamalı bir yaptırım skalası benimsenmiştir: uyarı, yeniden eğitim, askıya alma, çıkarma ve savcılığa bildirim. Bu yapı, ölçülülük ilkesine uygun, orantılı bir disiplin mekanizması yaratmaktadır.

Sonuç olarak, bu başlık altında önerilen düzenlemeler, denetim sistemini yalnızca düzenleyen değil, kendi kendini denetleyen bir yapıya dönüştürmektedir. Böylece TTK m. 397/5 çerçevesinde öngörülen tamamlayıcı denetim rejimi, sadece normatif değil, kurumsal açıdan da işler hale gelmektedir. Denetçi artık yalnızca raporlayan değil, kaliteye tâbi tutulan; Bakanlık ise yalnızca düzenleyen değil, etkin biçimde gözetken bir otorite konumuna yükselmiştir.

SONUÇ

TTK m. 397, bağımsız denetimin Türk ticaret hukukundaki konumunu belirleyen temel hüküm olup Kanun'un denetim mimarisini iki yönlü bir yapı üzerine inşa ettiğini açık biçimde ortaya koymaktadır. Madde, bir yandan KGK gözetimindeki denetimi düzenleyen 397/4 fıkrası ile mevcut sistemin omurgasını oluştururken; diğer yandan 397/5 fıkrası ile yönetmelikle belirlenmesi öngörülen ikinci bir denetim rejimine hukuki zemin hazırlamaktadır. Kanun koyucu bu iki yapıyı birbirinin alternatifi değil, farklı şirket profillerine göre çeşitlendirilmiş ve tamamlayıcı nitelikte iki denetim yolu olarak tasarlamıştır. Böylece kamu yararını ilgilendiren şirketlerde daha sıkı ve standartlaştırılmış bir denetim; kapsamı daha sınırlı olan şirketlerde ise ihtiyaçlara göre esneyebilen, ancak kamu yararı ile bağını koparmayan bir denetim anlayışı benimsenmiştir. Bununla birlikte, 397/5 kapsamında çıkarılması gereken yönetmeliğin bugüne kadar yürürlüğe konulmaması, maddenin öngördüğü ikili yapının bütünlüklü biçimde hayata geçirilememesine yol açmış; denetim sistemi fiilen tek kanallı, KGK merkezli bir modele indirgenmiştir. Bu durum, Kanun'un esneklik ve farklılaştırmaya dayalı denetim mimarisinin tamamlanamamasına, dolayısıyla amaçlanan çeşitlendirilmiş denetim anlayışının yalnızca kısmen işlerlik kazanmasına neden olmuştur.

Nitekim yürürlüğe girdiği tarihten bu yana TTK m. 397/5, bağımsız denetim alanında en çok tartışılan hükümlerden biri olmuştur. Hükmün öngördüğü yönetmeliğin bugüne kadar çıkarılmamış olması, Kanun'un normatif bütünlüğünü zedelemiş; bağımsız denetim sisteminde uzun süreli bir uygulama boşluğu yaratmıştır. Bu nedenle doktrin, yargı ve idare hükmün işlevini yorum yoluyla tamamlamaya çalışmış; ancak Anayasa Mahkemesi'nin E.2013/66, K.2014/19 sayılı kararında yer alan "teknik alan" vurgusu, yürütmenin düzenleme yapma yükümlülüğünü fiilen askıya almasına zemin hazırlamış ve bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerde öngörülen denetim rejimi fiilen âtıl kalmıştır. Böylece Kanun'un sistematik bütünlüğü açısından merkezi bir işleve sahip olan ikinci denetim hattı, hukuki zeminde varlığını sürdürmekle birlikte uygulamada işlerlik kazanamamıştır.

KGK rejiminin gelişimi ve işleyişi değerlendirildiğinde, 397/4 kapsamındaki denetimin teknik standartlaşma, kurumsal gözetim ve kalite güvence bakımından güçlü ve etkili bir yapı ortaya koyduğu görülmektedir. Kamu Gözetimi Kurumu’nun denetim standartlarını belirleme, denetçileri yetkilendirme ve gözetme işlevleriyle sistemin merkezinde yer alması, raporlama süreçlerinin bütünleşik ve yeknesak bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır. Bu yapı özellikle kamu yararını ilgilendiren şirketlerde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasına önemli katkı sunmaktadır. Bununla birlikte bu sistemin giderek genişleyen kapsamı ve 397/5 rejiminin hayata geçirilememesi, Kanun’un öngördüğü dengeleyici ve çeşitlendirilebilir yapının oluşmasını engellemiş; bağımsız denetim sistemi tek kanallı ve alternatifsiz bir modele dönüşmüştür. Bu nedenle 397/5’in uygulanmaması yalnızca teknik bir eksiklik değil, Kanun’un amaçsal bütünlüğünü ve denetim sisteminin kurgulanış felsefesini doğrudan etkileyen yapısal bir sorun niteliğindedir.

Bu çalışma kapsamında geliştirilen model yönetmelik tasarısı, söz konusu normatif ve sistematik eksikliği gidermeye yönelik somut bir çözüm önerisi ortaya koymaktadır. Tasarı, 397/5 kapsamında denetime tabi olacak şirket gruplarının belirlenme ölçütlerini, denetimin kapsamını, denetim sürecinin aşamalarını ve denetçinin görev, yetki ve sorumluluklarını ayrıntılı biçimde düzenleyerek Kanun’un lafzında yer alan ancak içi doldurulamayan ikinci denetim hattını işlerlik kazanabilir bir düzeye taşımayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede model yönetmelik, 2013 tarihli “Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı” temel alınarak geliştirilmiş; ancak hem kapsam hem de içerik bakımından önemli ölçüde yenilenmiştir. 2013 taslağında daha çok şekli bir raporlama yükümlülüğüne dayalı bir denetim yaklaşımı benimsenmişken, hazırlanan model yönetmelikte denetim; finansal raporlama güvenilirliği, paydaş hesap verebilirliği ve kamu yararı ilkeleri etrafında yeniden yapılandırılmıştır.

Yeni modelin en dikkat çekici yönlerinden biri, denetimi yalnızca bir şirket içi kontrol mekanizması olmaktan çıkarıp kamusal nitelikli bir gözetim sistemine dönüştürmesidir. Bu bağlamda denetçi, artık yalnızca bir meslek mensubu değil; kamu yararını gözeten, paydaşların bilgiye erişim hakkını güvence altına alan kurumsal bir aktör olarak tanımlanmıştır. Bu yaklaşım, AB Denetim Direktifi’nin 2014/56/EU sayılı metninde öngörülen “public oversight” prensibiyle de uyum içindedir (Tunca Çalıyurt ve Görkey Kesimli, 2015). Yönetmelikte öngörülen şeffaflık, etik sorumluluk, ölçülülük ve gözetim bütünlüğü ilkeleri; denetim faaliyetini teknik bir muhasebe işleminden ibaret olmaktan çıkararak yönetim standartlarıyla bütünleştiren daha kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır.

Denetim raporunun kapsamının, yalnızca finansal tabloların uygunluğunu değil; yönetsel karar süreçlerinin açıklığını, yönetim kurulu faaliyet raporlarının doğruluğunu ve paydaş ilişkilerinin hukuka uygunluğunu da içerecek şekilde genişletilmesi, 397/5 kapsamındaki denetime işlevsel bir derinlik kazandırmaktadır.

Kalite güvence ve gözetim mekanizması bakımından taslakta öngörülen kurumsal yapı da sistematik bir yenilik içermektedir. Model yönetmelik, Ticaret Bakanlığı'nı denetim sisteminin idari koordinasyon merkezi olarak konumlandırırken; KGK'yı teknik standartların eşgüdüm otoritesi, TÜRMOB'u ise mesleki eğitim ve etik danışmanlık organı olarak sistemin içine dâhil etmektedir. Bu üçlü yapı, idari ve mesleki düzeyi birlikte gözeten dengeli bir kalite güvence döngüsü oluşturmakta; böylece alternatif denetim rejiminin yalnızca daha hafif bir model olmasının ötesine geçerek kendi içinde tutarlı, güvenilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşmasını hedeflemektedir. Ayrıca yönetmelikte önerilen şirket ölçeklendirmesine dayalı kademeli denetim sistemi hem orantılılık ilkesini somutlaştırmakta hem de denetim maliyetlerinin makul düzeyde kalmasına katkı sunmaktadır.

Sonuç olarak bu çalışma, bağımsız denetim kurumunun Türk ticaret hukukundaki konumunu hem normatif hem sistematik açıdan ele alarak TTK m. 397'nin taşıdığı bütüncül yapıyı ve bu yapı içinde öngörülen ikili denetim modelinin uygulanabilirliğini değerlendirmiştir. Elde edilen bulgular, 397/5'in atıl kalmasının Kanun sistematğinde önemli bir boşluk yarattığını ve denetim rejiminin çeşitlendirilebilir, orantılı ve esnek yapısının tamamlanmasını engellediğini göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilen model yönetmelik tasarısı, Kanun'da yer almasına rağmen uygulamaya aktarılamayan bir hükmün işlerlik kazanmasına yönelik normatif bir yol haritası sunmakta; hem mevcut sistemin eksik yönlerini görünür kılmakta hem de gelecekte yapılabilecek mevzuat çalışmalarına referans teşkil edebilecek somut ve uygulanabilir bir model önermektedir. Böylece bu çalışma, bağımsız denetim sisteminin güçlendirilmesine ve Türk ticaret hukukunda şeffaflık, hesap verebilirlik ve kurumsal güven ilkelerinin yeniden inşasına katkı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Accountancy Europe. (2015). *Overview of ISA adoption in the European Union*. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update-2.pdf
- Akdağ, S. (2015). *Türkiye’de bağımsız denetim ve bir denetim örneği* (Tez No. 407488) [Yüksek lisans tezi, Çağ Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Aksoy, M. A., & Aksoy, E. E. (2017). Ticaret Kanunu kapsamında sermaye şirketlerinde bağımsız denetim. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 21-52. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.333812>
- Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST’de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 129-149. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbdd/article/517085>
- Alkan, A., & Türel, A. (2019). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun bağımsız denetim sistemi üzerindeki etkinliği. *Istanbul Management Journal*, 87, 141-158. <https://doi.org/10.26650/imj.2019.87.0006>
- Altaş, S. (2015). *Şirket denetimi (Bağımsız denetçi, denetçi ve özel denetçi)* (6. bs.). Seçkin.
- Altaş, S. (2016). *Şirketler hukukuna ilişkin yüksek yargı kararları: Anonim şirketler - limited şirketler (6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında)*. Seçkin.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2025, September 2). *Statements on Auditing Standards (SASs)—Currently effective*. <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/aicpa-statements-on-auditing-standards-currently-effective>
- Anayasa Mahkemesi. (2014, 29 Ocak). *E.2013/66, K.2014/19 sayılı karar*. Legalbank.
- Ansay, T. (1961). Anonim şirketin murakabesi yolları. *Batider*, 1(1), 37-60.
- Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (2000). *Auditing: An integrated approach* (8th ed.). Prentice Hall.
- Arı, Z. (2019). *Anonim şirketlerin denetimi*. Ekin.
- Arkan, S. (1976). *Halka açık anonim ortaklıkların özellikleri ve dış denetimleri*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Arslan, İ. (2004). *Şirketler hukuku bilgisi* (9. bs.). Mimoza.
- Aslanoğlu, S., & Bulut, E. (2013). Türkiye’de bağımsız denetim ve yeni Türk Ticaret Kanunu. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 1, 17-27. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/article/709026>
- Ataman Akgül, B. (2000). *Türk denetim kurumları*. Türkmen.

- Atasoy, R. (2010). *Bağımsız denetimin gözetimi ve Türkiye uygulaması* [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Ankara Üniversitesi.
- Aygören, H., & Kurtcebe, E. (2010). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim, uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve Basel II kriterleri yönüyle genel değerlendirmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (PAUSBED)*, 6, 1-9.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/article/383826>
- Aytaç, Z. (1979). Anonim ortaklık denetçilerinin sır saklama yükümlülüğü. *Batider*, 10, 177-218.
- Aytaç, Z. (2001). Yatırımcının korunmasında neredeyiz? *Perşembe Konferansları*, 12, 3-29.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının finansal ve hukuki sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/682463>
- Baskıcı, Ç. (2012). *İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim anlayışındaki yeri: İMKB şirketlerinde bir uygulama* (Tez No. 293056) [Yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Başgöl, M. (1994). *Türk Ticaret Kanunu ile ilgili taslaklar - tartışmalar*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Başkan, T. D. (2020). BDS-700 finansal raporlara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardının BİST-50 endeksi kapsamındaki firmalara etkilerinin değerlendirilmesi. *Turkish Studies - Economy*, 15(2), 781-797.
<https://doi.org/10.29228/TurkishStudies.43194>
- Battal, A. (1992). Bağımsız denetim kuruluşlarının özel finans kurumlarının denetimi ile ilgisi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(5), 225-234.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/duhfd/article/266470>
- Battal, A. (1999). *Bankalarla karşılaştırmalı olarak hukuki yönden özel finans kurumları*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Birsel, M. T. (1959). Anonim şirketlerde murakabe uzvunun önemi ve yeminli hesap mütehassısı mesleği. *Ticaret ve Banka Hukuku Haftası*, 125-133.
- Boyle, P. (1987). Başarılı bir sermaye piyasasında dış denetimin önemi. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi*, 9(99), 8-10.
- Bozkurt, N. (1995). Mali tabloların finansal denetimi açısından bağımsız denetçi ve iç denetim ilişkisi. *Yaklaşım Dergisi*, 3(27), 29-35.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe denetimi* (2. bs.). Alfa.
- Bozkurt Yaşar, S. (2025). İsviçre, Alman ve İngiliz hukuku ile karşılaştırmalı Türk kooperatifler hukukunda denetim sistemine ilişkin bir değerlendirme. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), 1-29.
<https://doi.org/10.54699/andhd.1483693>
- Bozkurt Yazar, B., & Yalçın, Z. (2019). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumları: Gelişmiş ülke uygulamaları. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi (İNİJOSS)*, 8(1), 260-277.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/inijoss/article/462798>

- Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2017). İşletmeler tarafından hazırlanan raporların yasal düzenlemeler kapsamında incelenmesi. *PressAcademia Procedia*, 3, 37-47. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2017.390>
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız dış denetim ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu* (Tez No. 337586) [Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Coates, J. C. IV. (2007). The goals and promise of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 91-116. <https://corpgov.law.harvard.edu/wp-content/uploads/2007/03/20070302%20JEP%20Article.pdf>
- Cunningham, L. A. (2006). Too big to fail: Moral hazard in auditing and the need to restructure the industry before it unravels. *Columbia Law Review*, 106, 1698-1748. <https://ssrn.com/abstract=928482>
- Çam, M. (1995). Bağımsız denetim ve sorumluluk. *Vergi Dünyası*, 170 (Ekim).
- Çelebi, I., Gülen, C., Gençaslan, G., & Güleç, Y. (2015). Temiz toplum için bağımsız denetim ve kalite sorunu. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 77-87. <https://dergipark.org.tr/en/pub/fpeyd/article/607578>
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*. Seçkin.
- Çelik, Ü. (2012). *Eski Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim yönünden incelenmesi* (Tez No. 327916) [Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Çelikkaya, S. (2010). *KOBİ'lerde Ar-Ge ve ihracat desteği: Gebze Organize Sanayi Bölgesi üzerine bir araştırma* (Tez No. 263763) [Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Çengil, S. (2024). Türkiye'de ve dünyada bağımsız denetim. *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Dayanışma Dergisi*, 7(1), 111-116. <https://dayanismadergisi.com/index.php/dayanisma/article/view/2445/1579>
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş., & Elitaş, B. L. (2018). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları BDS 570 ve BDS 700 açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(53), 143-162. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869681>
- Çorbacıoğlu, E. (2015). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim* (Tez No. 396604) [Yüksek lisans tezi, Çankaya Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Dede, H. (1995). *Sermaye piyasası mevzuatına göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören sürekli denetime tabi şirketlerin ara mali tabloların düzenlenmesine ilişkin esaslar ve bağımsız dış denetimi* [Yayımlanmamış doktora tezi]. Marmara Üniversitesi.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). SOX after ten years: A multidisciplinary review. *Accounting Horizons*, 28(3), 627-671. <https://doi.org/10.2308/acch-50759>
- Demir, G. (2016). Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gözetimindeki bağımsız denetime tabi anonim şirketlerin denetlenmesine dair yönetmelik taslağının Türk Ticaret Kanunu'nun denetim hükümleri ile karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi, Prof. Dr. Fevzi Demir'e Armağan Özel Sayısı*, 827-888. Legal.

- Demirel, D. (2013). Hesap verebilirlikte denetimin yeni rolü. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 361-378.
<https://dergipark.org.tr/en/pub/ataunisobil/article/38563>
- Demirkol, Ö. F. (2018). Şanlıurfa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına bağlı meslek mensuplarının TTTK-TMS/TFRS-bağımsız denetçilik algıları: Ampirik bir çalışma. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 6(1), 18-35.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/iicder/article/639404>
- Demirtaş Aydoğan, S. (2016). Türkiye’de bağımsız denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 771-785.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeh/article/745079>
- Deniz, G. (2018). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (6335 sayılı kanun dâhil)’nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler. *Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 212-227.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/atlas/article/760706>
- Doğan, Z., & Hatunoğlu, Z. (1996). Vergi gelirlerinin artmasını sağlayan bağımsız dış denetimin Türkiye açısından önemi. *Yaklaşım Dergisi*, 4(45), 131-140.
- Durmuş, F. (2010). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na göre anonim şirketlerin denetimi ve denetçinin hukuki sorumluluğu* (Tez No. 263755) [Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Ercan, N. (2012). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçinin sorumluluğu* (Tez No. 317590) [Yüksek lisans tezi, Galatasaray Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Eroğlu, M. (2014). Payları borsada işlem gören halka açık şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin yeni sistem. *Legal Hukuk Dergisi*, 12(136), 31-71.
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319836>
- Ertas, A. (2018). *Bağımsız denetim kapsamında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri* (Tez No. 502413) [Doktora tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Ertas, A., & Kandemir, T. (2020). Bağımsız denetim kapsamında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 61, 83-104.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/article/665679>
- European Commission. (2011). *Green Paper: The EU corporate governance framework (COM (2011) 164 final)*. European Commission. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0164>
- European Commission. (2014). *Auditing: International Standards on Auditing (ISA)*. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing/auditing-standards_en

- European Court of Auditors (ECA). (2019). *Public audit in the European Union* (2019 ed.). https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/book_public_audit_in_the_eu/book-public-audit-in-the-eu_en.pdf
- European Parliament & Council. (2006, May 17). *Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. Official Journal of the European Union*. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj/eng>
- European Union. (2014). Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. *Official Journal of the European Union*, L 158, 196-226. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056>
- Filiker, A. N. (2007). *Türkiye ve AB beş yeni üyesinin rekabet ve KOBİ politikası* [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Gülçek, T. (2016). *Bağımsız denetimde kamu gözetimi uygulamalarının dünya ve Türkiye açısından karşılaştırılması: Bağımsız denetim kuruluşları üzerine bir araştırma* (Tez No. 448539) [Yüksek lisans tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Gücenme, Ü. (1986). Sermaye piyasasında denetim aşamaları. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi*, 8(89), 45-48.
- Günel, Ö. (1987). Bankaların bağımsız denetim kurumlarınca dış denetimi. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi*, 9(99), 11.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi* (4. bs.). Bilim Teknik.
- Güredin, E. (1999). *Denetim* (9. bs.). Beta.
- Hacıköylü, C. (2017, January 25-27). Bağımsız denetim ve vergi hukuku. In *EconWorld2017@Rome Proceedings* (pp. 1-12). EconWorld. https://rome2017.econworld.org/papers/Hacikoylu_Independent.pdf
- Holmes, A. W., & Overmyer, W. S. (1975). *Muhasebe denetimi "Auditing" standartları ve yöntemleri* (C. 1, Çev. Oğuz Göktürk, 8. bs.). Bilimsel Yayınlar Derneği.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2024, August 29). *2023-2024 handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related>
- International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). *Our purpose*. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
- İMKB. (2001). *Sermaye ve borsa temel bilgiler kılavuzu* (16. bs.). İMKB.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2024). *Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair Cumhurbaşkanı Kararına ilişkin usul ve esaslar*. <https://www.kgk.gov.tr>
- Karadeniz, Y. (2015). 6102 sayılı TTK kapsamında Türkiye’de bağımsız denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesi: Nitel bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 313-335. https://isarder.org/2015/vol.7_issue.4_article015_full_text.pdf

- Karadeniz, Y. (2019). Türkiye’de bağımsız denetim sistemindeki gelişmeler: Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 83, 173-192. <https://doi.org/10.25095/mufad.579954>
- Karahan, M. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: Karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (Journal of Academic Researches and Studies)*, 12(22), 245-259.
<https://doi.org/10.20990/kilisiibfakademik.714188>
- Karakaya, G. (2020). BDS 200 kapsamında bağımsız denetim teorisi ve bağımsız denetçinin önemi. S. Öz, F. S. Onursal, & C. Terzioğlu (Ed.), *Sektörlerin ve mesleklerin geleceği* (s. 347-365). Hiperyayın.
- Karakoç, M. (2013, Temmuz). Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız denetimde meydana gelen gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, 17-38.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/article/396423>
- Karanfiloğlu, A. Y. (1999). Muhasebe denetimi kavram ilke ve yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, 35, 28-37.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/article/1302188>
- Karasu, R. (2014). Yeni bir düzenleyici ve denetleyici kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), 79-105.
https://ammeidaresi.hacibayram.edu.tr/documents/article/1/47/1/4_Karasu.pdf
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe hukuku* (2. bs.). Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü.
- Karayalçın, Y. (1996). Sermaye piyasası hukukunda yeni gelişmeler. *Batider*, 18(4), 113-125.
- Kardeş, S. (1996). *Denetimin etkinliğinin artırılmasında analitik inceleme prosedürünün kullanımı ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu (Yayın No: 29).
- Karslı, M. (1994). *Sermaye piyasası - borsa - menkul kıymetler* (4. bs.). İrfan.
- Kaya, G. A. (2020, Temmuz). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerine ilişkin bir araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(2), 335-351.
<https://doi.org/10.18069/firatsbed.726523>
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim* (4. bs.). Siyasal.
- Köksal, A. (2008). *Bağımsız denetim sözleşmesi* (Tez No. 228250) [Doktora tezi, Ankara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Köksal, A. (2009). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı açısından ve karşılaştırmalı olarak bağımsız denetim sözleşmesi*. Beta.
- Kurban, İ. (1990). Muhasebe ve denetim standartlarının oluşum sürecinde devletin konumu. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Dış Denetim (Şubat)*, 8-10.
- Küçüksözen, C. (1999). *Sermaye piyasasında yatırımcının korunması: Türk sermaye piyasasının bu açıdan değerlendirilmesi*. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Küçüksözen, C., & Sayar, A. R. Z. (2002). Sermaye piyasasında bağımsız denetim raporlama standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış (Şubat)*, 49-56.

- Mızrak, G. (2016). Anonim şirketlerde bağımsız denetim. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 43. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abmyoder/article/584923>
- Nalbantoğlu, R. (2002). Türk bankacılık sektöründe krediler ve muhasebe denetim mesleği. *Dergi'den Mevzuat Takip Sistemi*, 15 Mayıs- 1 Haziran, 44-51.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2015). *G20/OECD principles of corporate governance*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264236882-en>
- Özbingöl, A., & Akdoğan, N. (2021a). Bağımsız denetimin gözetimi: Ülkelerarası kamu gözetim kurumlarının yapısal karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 62, 1-20. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/article/776694>
- Özbingöl, A., & Akdoğan, N. (2021b). Bağımsız denetimin gözetimi: Ülkelerarası kamu gözetim kurumlarının inceleme raporlarındaki bulgularının ihlal edilen BDS'ler açısından karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 254-288. <https://doi.org/10.31460/mbdd.789670>
- Özçelik, H., Şenol, H., & Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (Nisan), 55-72. <https://doi.org/10.25095/mufad.396458>
- Özel, S. (2001). Yeminli mali müşavirlerin akdi sorumluluğu-I. *Yaklaşım Dergisi*, 106, 19-26.
- Özkorkut, K. (2013). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından anonim şirketlerde bağımsız denetim. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Özulucan, A., Keleş, D., & Arslan, S. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bağımsız denetim ile ilgili hususlar hakkındaki görüşlerine yönelik Ordu ilinde bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 25-42. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/niguiibfd/article/211596>
- Pamukçu, C. (1990). Bağımsız denetim mali piyasalardaki yeri ve işlevi. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi* (Şubat), 5.
- Peker, A. (1991). Sekizinci Yönergenin öngördüğü denetim standartları ve ülkemizdeki uygulamalarla karşılaştırılması. In L. Çakıcı (Ed.), *Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* (pp. 165-177). A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi (No: 574).
- Pınar, C. (1976). Türkiye'de muhasebe uzmanının kamuyu aydınlatma görevi, 1976 Türkiye'sinde muhasebecinin sorumlulukları. *XII. Türkiye Muhasebe Kongresi* (Ekim), 149-164.
- Polat, E., & Demir, Ö. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları: Elazığ ili örneği. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 14(85), 519-540. <https://doi.org/10.29228/JASSS.46574>
- Poroy, R., Tekinalp, Ü., & Çamoğlu, E. (2003). *Ortaklıklar ve kooperatif hukuku* (9. bs.). Beta.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü., & Çamoğlu, E. (2014). *Ortaklıklar hukuku I: Giriş, adi ortaklık, ticaret ortaklıklarına ilişkin genel hükümler, kollektif, komandit, anonim, halka açık anonim şirketler* (Güncelleştirilmiş 13. bası). Vedat.

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017, December 7). *Audit industry concentration and potential implications*. https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/audit-industry-concentration-and-potential-implications_674
- Public Interest Oversight Board (PIOB). (n.d.). *Purpose*. <https://ipiob.org/purpose/>
- Ramanna, K. (2013, February 4). Are the Big Four audit firms too big to fail? *Harvard Business School Working Knowledge*. <https://www.library.hbs.edu/working-knowledge/are-the-big-four-audit-firms-too-big-to-fail/>
- Sağlar, J., & Yüce, D. (2015). Bağımsız denetimde Kamu Gözetim Kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/niguiibfd/article/211552>
- Sakin, T. (2018). Bağımsız denetim ve denetimin ekonomik etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 2455-2466.
<https://doi.org/10.17218/hititsosbil.484716>
- Sarıaslan, M. (1990). Bağımsız dış denetimin ekonomik ve mali denetim mevzuatı içerisindeki yeri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 1990/V, 13-19.
- Sarısoy, Ö. (2023). Daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartlarına doğru: Uluslararası denetim standartları ile bir karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 185-208.
<https://doi.org/10.29067/muvu.1285275>
- Sayar, A. R. Z., & Karataş, M. (2017). Muhasebe ve denetim alanında yaşanan son gelişmeler ile muhasebe mesleğinde yeni trendler. *Mali Çözüm Dergisi*, 25(153), 13-28.
- Sefer, S., & Özden, Ü. H. (2024). Muhasebe denetiminin yönetim kararları üzerindeki etkisi. *Eurasian Business & Economics Journal*, 36, 11-23.
<https://doi.org/10.17740/eas.econ.2024-V36-02>
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., & Kurnaz, N. (2006). Avrupa Birliği müzakereleri sürecinde AB 8. yönergesi kapsamında Türkiye’de denetim ve denetçilik mesleğinin durumu: AB müzakereleri gelişim için bir fırsat mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, 74, 44-76.
- Snozzi, E. G. (1975). İsviçre’de ticari işletmelerin denetimi (Çev. A. Öçal). *Esader*, 11(1), 301-322.
- Sümer, A. (2001). *Sermaye piyasasında meslek kuralları ve Türk hukukunda uygulanması*. Alfa.
- Şengel, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunun sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi. *Zeitschrift für die Welt der Türken, Journal of World of Turks*, 3(2), 21-40.
<https://www.dieweltdertuerken.org/admin/files/issues/246-1105-2-PB.pdf>
- Tanç, A., & Gümrak, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı 1), 419-438.

- Tekinalp, Ü. (1979). *Anonim ortaklıklar bilançosu ve yedek akçeler*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Tekinalp, Ü. (2013). *Sermaye ortaklıklarının yeni hukuku: Anonim ve limited ortaklıklar, tek kişi ortaklığı, ortaklıklar topluluğu, birleşme, bölünme, tür değiştirme* (Güncelleştirilmiş 3. bs.). Vedat.
- Tez, B. (2021). Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 89, 113-132. <https://doi.org/10.25095/mufad.852095>
- Tore, İ., & Tanyeri, A. (2016). Şeffaflığa etkileri açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetim. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 34-47. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hiad/article/405087>
- Tunca Çalıyurt, K., & Görkey Kesimli, İ. (2015). Avrupa'da bağımsız denetimde mevzuat açısından gelişmeler ve Türkiye yansımaları. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 13-24. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/788233>
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve özellikle bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu* (Tez No. 506493) [Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı. (2025, 1 Mayıs). 9774 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. Resmî Gazete, 32887. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/05/20250501-8.pdf>
- Türkiye Cumhuriyeti Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2013). *Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı* [Taslak metin] <https://www.istanbulymmo.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=316&ANA=45>
- TÜRMOB. (2025, Mayıs 3). *Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin eşik değerlerinde değişiklik yapıldı* (Sirküler No: 74). <https://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/Read/3195b446-1779-4430-8b35-8a73f69ec1c9>
- Uğur, O. (1999). Türkiye'de bağımsız dış denetim uygulamaları. *Vergi Dünyası*, 214 (Haziran), 38-56.
- Urkan, E. (2016). *Sermaye piyasalarında bağımsız denetim sözleşmeleri ve sorumluluk*. Yetkin.
- Uyar, S., & Çelik, M. (2006). Sürekli kamuyu aydınlatma ve internet ortamında finansal raporlama sürecinde kullanılan diller. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 6(2), 93-103. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/eab/article/472385>
- Uyar, S., & Özdemir, H. S. (2015). İşletmelerin bağımsız denetime bakış açılarına ilişkin bir araştırma. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(3), 117-123. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/uaifd/article/232047>
- Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 175-210. <https://avesis.erciyes.edu.tr/yayin/11738040-04f8-4bd5-ba31-c6befe1623d5/denetcilerin-denetiminde-yeni-bir-model-olarak-kamu-gozetim-kurulu-ve-turkiyede-uygulanabilirligi>

- Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışılmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1503-1513.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/sduiibfd/article/706365>
- Uzun, D. (2024). *Müşterek denetim modelinin denetim kalitesi ve denetim piyasası üzerindeki etkisi: Türkiye bağlamında değerlendirilmesi* (Tez No. 895849) [Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.
- Ünaydın, A. (1990). Bağımsız denetim ve devlet. *Para ve Sermaye Piyasası Dergisi*, Dış Denetim (Şubat), 16-17.
- Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14(1), 127-153.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye piyasası mevzuatında bağımsız denetim*. Seçkin.
- Yılancı, M., & Yıldız, B. (2001). Yeminli mali müşavir - bağımsız denetçi ve tasdik - mali tablo denetimi çelişkisi: Mesleğin gelişimine etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2(5), 67-77.

EKLER

Ek-1: Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı (Yönetmelik Taslağı, 2013)²⁵

ANONİM ŞİRKETLER İLE TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ VE ÜST KURULUŞLARININ DENETLENMESİNE DAİR YÖNETMELİK TASLAĞI

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç ve kapsamı

MADDE 1 – (1) bu yönetmeliğin amacı, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile tarım satış kooperatifleri ve bu kooperatiflerin bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılımlarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları düzenlemektir.

(2) Bu Yönetmelik, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler ile 1/6/2000 tarihli ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bu kooperatiflerin bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarını kapsar.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, 13/1/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397 inci maddesinin beşinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

a) Bakanlık: Gümrük ve Ticaret Bakanlığının,

²⁵ <https://www.istanbulymmo.org.tr/TR/Detail.aspx?ID=316&ANA=45>

- b) Esas sözleşme: Anonim şirketlerde esas sözleşmeyi, kooperatiflerde ana sözleşmeyi,
- c) Finansal tablolar: Bilanço ve gelir tablosunun,
- ç) Genel Kurul: Anonim şirketler ile kooperatiflerin genel kurulunu,
- d) Kanun: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu,
- e) Kooperatif: 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunda tanımlanan tarım satış kooperatifleri ile bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarını,
- f) Ortak: Anonim şirketlerde pay sahiplerini, kooperatiflerde ortakları,
- g) Şirket: Kanunun 397'nci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca bu Yönetmelik kapsamında denetime tabi olan anonim şirketler ile kooperatifleri,
- h) TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Denetime Tabi Şirketler ve Denetime İlişkin Genel Esaslar

Denetime tabi şirketler

MADDE 4 – (1) Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olduğuna karar verilenler dışında kalan anonim şirketler ile kooperatifler, bu Yönetmelik uyarınca denetime tabidir.

(2) Bu Yönetmelik uyarınca denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayan şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

Denetimin konusu

MADDE 5 – (1) Şirket muhasebe kayıtları ile finansal tablolarının; şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam anlaşılabilir, karşılanabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde yansıtış yansıtmadığı ve gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususları denetimin konusudur. Finansal tablolarda hilelerden kaynaklanan yanlışlarının ya da hatalardan kaynaklanan önemli yanlışlarının olup olmadığı ve finansal tabloların ilgili mevzuat uyarınca belirlenen⁸ muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususları da denetlenir.

(2) Şirketlerin hesap dönemi içerisindeki faaliyet ve işlemleri ile yıllık faaliyet raporunun; esas sözleşmeye genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygunluğu da denetçi tarafından denetlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Denetçilerin Niteliklerine İlişkin Şartlar

Denetçilerin nitelikleri

MADDE 6 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebilmek için;

- a) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- b) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- c) 26/9/2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile, kasten işlenen bu suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar. Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama ve kaçakçılık suçlarından ve Kanunda ve 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda sayılan suçlardan mahkûm olmamak,
- ç) Türkiye'de yerleşik olmak,
- d) En az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla, 1/6/1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanına haiz olmak ya da anılan Kanunun 8 inci maddesinde belirtilen mütekabiliyet esaslarına ve diğer hükümlere uygun olarak yabancı ülkelerde denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmak,
- e) Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak denetime ilişkin eğitim programını tamamlamak ve sonrasında yeterliliğin korunması amacıyla düzenlenecek eğitimlere en az beş yılda hiç katılmak, şarttır.

(2) Birinci fıkranın (e) bendinde belirtilen eğitimlere ilişkin program, TÜRMOB tarafından hazırlanarak Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle bu kuruluş tarafından uygulanır.

Bakanlık, gerekli durumlarda eğitim programını doğrudan hazırlayabileceği gibi, eğitimin bir başka kuruluşça yapılmasını da öngörebilir.

(3) Eğitim programına tamamlayanlara, eğitimi düzenleyen kuruluş tarafından katılım belgesi verilir.

(4) Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler hiçbir şart aranmaksızın bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütebilir.

Denetçi listesi ve listeden çıkarılma

MADDE 7 – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler hariç olmak üzere bu Yönetmeliğin 6 ncı maddesi uyarınca denetçi olabilecek kişiler ve bunların iletişim bilgilerinin yer aldığı denetçi listesi TÜRMOB veya Bakanlıkça gerekli görülmesi durumunda Bakanlık tarafından tutulur ve bu liste, listeyi tutan kurumun internet sitesinde ilan edilir. Listenin güncel halinin tutulması ve yayımlanması listeyi tutan kanunun sorumluluğundadır.

(2) Bu Yönetmelik uyarınca denetim faaliyeti yürütecek denetçilerden;

a) Bu Yönetmelik 11 inci maddesine aykırı şekilde davranıldığı,

b) Bu Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine aykırı olarak Kanun uyarınca adli veya idari ceza öngörülen bir hususu tespit etmesine rağmen yetkili makamlara iletmediği,

c) Denetim raporlarını bu Yönetmeliğin 25 inci maddesine uygun hazırlamadığı, süresi içinde tamamlamadığı veya hazırladığı raporları usulüne uygun sunmadığı, tespit edilenler, bu Yönetmeliğin 8 inci maddesi uyarınca oluşturulan komisyonun kararı üzerine birini fıkra da öngörülen listeden iki yıl süre ile çıkartılır. Bu fiilleri listeden çıkarılma tarihinden itibaren beş yıl içinde ikinci kez işleyenler ise aynı usule listeden süresiz olarak çıkarılırlar.

(3) Bu Yönetmeliğin uyarınca denetim faaliyeti yürütecek denetçilerden;

a) Bu Yönetmeliğin 13'üncü maddesinde düzenlenen sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket ettiği,

b) Gerçeğe aykırı ve yanıltıcı denetim raporu düzenlediği, kesinleşmiş mahkeme kararı ile tespit edilenler doğrudan ve süresiz olarak birinci fıkra da öngörülen listeden çıkartılır.

(4) Listedeki geçici olarak çıkarılanlar listeden çıkarıldığının tebliğ edilmesinden itibaren iki yıl için sürekli olarak çıkarılanlar ise listeden çıkarıldığının tebliğ edilmesinden itibaren süresiz olarak denetim faaliyetinin bulunamazlar. Ancak, bunlar devam eden denetim işlerini tamamlamak üzere sınırlı olarak faaliyetlerine devam edebilirler.

(5) Bu Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde belirtilen nitelikleri taşımadığı halde denetim faaliyeti yürüttüğü sonradan anlaşılanlar ile söz konusu nitelikleri kaybedenler listeyi tutan kurum tarafından birinci fıkrada öngörülen listeden çıkarılır. Bu kişiler gerekli nitelikleri sağladıkları takdirde tekrar listeye dahil edilirler. Listenin Bakanlıkça tutulması halinde serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanlarına kaybedenler, listeden çıkarılmalarını teminen TÜRMOB tarafından unvanın, kaybedilmesinden itibaren beş gün içinde Bakanlığa bildirilir.

Komisyon

MADDE 8 – (1) Bu Yönetmeliğin 7 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen listeden çıkarılma kararları, Bakanlık; İç Ticaret Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısının başkanlığında İç Ticaret Genel Müdürü, Kooperatifçilik Genel Müdürü, 1. Hukuk Müşaviri ile TÜRMOB Başkanından oluşan komisyon tarafından alınır.

(2) Komisyon, üyelerin çoğunluğu ile toplanır ve toplantıya katılanların çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde listeden çıkarılmasına kararı verildiği kabul edilir. Komisyon gerekli görmesi halinde denetçilerden ve/veya denetim faaliyeti yürüttükleri şirketlerden bilgi ve belge talep edebilir. Bu talebin karşılanması zorunludur.

(3) Komisyonunun sekretarya işlemleri ile toplantıya çağrı işlemleri İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından yürütülür.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler

Şüphecilik

MADDE 9 – (1) Denetçiler, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğru olmayan hususlar içerebileceğini dikkate alarak, denetimini, şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütürler.

Tarafsızlık ve dürüstlük

MADDE 10 – (1) Denetçiler, denetim çalışmalarında şirket yönetim kurulunun veya ilgili diğer kişilerin etkisinde kalmadan denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır.

(2) Denetçiler;

- a) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,
- b) Dürüstlük ve tarafsızlıkların etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek,
- c) Denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarların düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

(3) Denetçilerin, tarafsızlıklarına tehdit eden unsurlar ile bunların karşı oluşturulan önlem mekanizmalarına hazırlayacakları raporda belgeleriyle birlikte yer vermeleri zorunludur.

Tarafsızlığı ortadan kaldıran durumlar

MADDE 11 – (1) Kanunun 40'üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile (a) ile (b) bentleri hükümleri ve üçüncü fıkrası hükmü bu Yönetmelik uyarınca denetim yapacak denetçiler hakkında da uygulanır.

Özen ve titizlik

MADDE 12 – (1) Denetçiler, denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim sonucunda düzenlenecek raporların hazırlanması safhalarında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar.

(2) Denetçi, denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, finansal tablolar ve diğer denetim konuları hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Sır saklama yükümlülüğü

MADDE 13 – (1) Denetçiler ve denetçinin yanında çalışanlar ile denetçiye dışardan hizmet verenler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

(2) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmaz.

(3) Her türlü adli veya idari inceleme ve soruşturma hallerine ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Faaliyet sınırlamaları ve reklam yasağı

MADDE 14 – (1) Bu yönetmelik uyarınca denetim yapacak kişiler, denetimini yaptıkları şirketlerin faaliyet konuları ile ilgili ticari faaliyetlerde bulunamaz, bu konularda faaliyet gösteren ticari teşekküllerde yönetici olamaz; iş elde etmek için reklam yapamazlar.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Denetçilerin Yetkileri, Görev ve Sorumlulukları

Denetçilerin yetkileri

MADDE 15 – (1) Denetçiler;

- a) Şirket yönetim kurulundan ve bu kurulun bilgisi dahilinde diğer şirket görevlilerinden, ilgili mevzuata uygun bir denetim için gerekli olan bütün bilgilerin kendilerine verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını istemek,
- b) Şirket yönetim kurulundan, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenip onaylanarak gecikmeksizin tarafına ibrazını talep etmek,
- c) Şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakına ve envanterini incelemek,
- ç) Şirket yönetim kurulundan denetim çerçevesinde gerekli imkanların sağlanmasını istemek,
- d) Şirket genel kurul toplantılarına, katılarak, denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, yetkilerine sahiptirler.

(2) Denetçilerin bu Yönetmelikte yer alan denetim yetkileri sınırlandırılmaz.

Denetçilerin görev ve sorumlulukları

MADDE 16 – (1) Denetçiler ve bunların yardımcıları;

- a) Denetimlerini, Kanunu, bu Yönetmeliğe, denetçiliğin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirmekle,
- b) Denetimi, dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmakla,
- c) Sır saklamakla ve denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmamakla,

- ç) Genel kurul toplantılarına iştirak etmek ve denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda genel kurula açıklamalarda bulunmakta,
- d) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, yeni denetçiye verilmek üzere, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek yönetim kuruluna vermekle,
- e) Denetim sonuçlarını içeren raporunu ve varsa sözleşmesi feshedilmiş denetçilerin elde ettikleri sonuçlara ilişkin raporları genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vermekle,
- f) Kanun uyarınca adli veya idari ceza öngörülen bir hususu tespit ettiklerinde gecikmeksizin yetkili makamlara iletmekle, görevli ve sorumludurlar.

(2) Kanunun bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkin hükümleri, bu Yönetmelik uyarınca denetim yapacak denetçilere de kıyasen uygulanır. Bu kapsamda denetçiler, görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de ortaklar ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zararlardan sorumludur.

(3) Denetçilerin, ihmal ile veya kasten, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmaması, sır saklamakla yükümlülüğüne veya birinci fıkrasının (d) ve (e) bentlerine aykırı hareket etmesi hallerinde Kanunun 404'üncü maddesi hükmü uygulanır.

Şirketlerin yükümlülükleri

MADDE 17 – (1) Denetlenen şirketin yönetim kurulu, bu Yönetmeliğin 15 inci maddesi uyarınca denetim için talep edilen bilgi ve belgeleri gecikmesizin denetçiye vermekle yükümlüdür.

(2) Bu Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca yönetim kurulan sunulan rapor, derhal seçilen yeni denetçiye verilir.

Denetçi tarafından yapılacak denetim faaliyetleri

MADDE 18 – (1) Denetçi finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru ve dürüst şekilde hazırlandığına ilişkin görüş oluşturabilmek amacıyla denetimi planlar, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplar ve finansal tablolar ile diğer denetim konuları hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşır.

(2) Denetim planlarının hazırlanmasına ve denetim yürütülmesinde risk unsurları öncelikle dikkate alınır. Risk düzeyinin yüksek olduğu sonucuna varılan alanlarda denetim faaliyetleri artırılır. Risk düzeyinin düşük olduğu durumlarda yeterli kanıt elde etmek şartıyla denetim faaliyetleri sınırlı düzeyde gerçekleştirilebilir.

(3) Denetçiler şirketin iş ve faaliyetlerinin esas sözleşmeye, genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığına denetler ve düzenleyeceği raporda yaptığı bu denetimin sonucuna ilişkin görüşünü belirtir.

(4) Denetçi, özellikle aşağıdaki görevleri yerine getirmekle yükümlüdür:

a) Kanunda sayılan ticari defterlerin usulüne uygun bir şekilde tutulup tutulmadığını, gerekli onayların yaptırılıp yaptırılmadığını incelemek,

b) En az üç ayda bir şirket faaliyetleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamak amacıyla şirket defterlerini ve diğer evrakını incelemek,

c) En az üç ayda bir şirket kasasının, banka hesaplarının ve şirkette bulunan kıymetli evrakın muhasebe kayıtları ile mutabakatını kontrol etmek,

ç) Hileli veya hatalı finansal raporlamaya veya şirket iş veya işlemlerinde usulsüzlüğe neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek ve bu unsurları düzenli aralıklarla kontrol etmek,

d) Şirketin gerçekleştirildiği olağandışı iş ve işlemlerin esas sözleşmeye, genel kurul kararlarına ve ilgili mevzuata uygunluğunu kontrol etmek,

e) Yıllık faaliyet raporlarının ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek

f) Envanter işlemlerini kontrol etmek ve gerektiğinde bu işlemlere nezaret etmek,

g) Ortakların Kanuna uygun bilgi edinme taleplerinin karşılanıp karşılanmadığını kontrol etmek,

ğ) Ortaklarla ilgili iş ve işlemlerde eşitlik ilmesine uygun davranılıp davranılmadığını kontrol etmek,

ı) Şirket sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığını veya şirketin borcu batık olup olmadığını kontrol etmek, sermaye karşılıksız kalmışsa karşılıksız kalan tutar belirlemek.

i) Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma ve rekabet yasağı gibi yasaklara aykırı işlemlerde bulunulup bulunulmadığını incelemek.

j) Sermaye taahhüt borcunun esas sözleşmeye ve ilgili mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmek ve bu borcu yerine getirmeyenler ile borcun tutarının tespit etmek,

k) Genel Kurulun devir ve terk edemeyeceği görev ve yetkilerin yönetim kurulunca kullanılıp kullanılmadığını incelemek,

(5) Denetçiler, kooperatiflerin denetiminde aşağıdaki görevleri de yerine getirmekle yükümlüdürler:

a) Kooperatifin iş planlarına, ürün alım ve değerlendirme işlemlerine, ürün alım bedelini hesaplama ve ödeme şekline, kredi kullanmalarına, yatırımlarına, gelir gider farklarının dağıtımlarına ve giderlerin paylaşımına ilişkin hususlarda esas sözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğini incelemek,

b) Yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif görevlilerinin ticari muamele ve bağdaşmayan görev yasağına uyup uymadıklarını incelemek,

c) Ortaklar cetvelindeki ortakların genel kurula katılma hakkına sahip olup olmadıklarını incelemek,

ç) Yönetim kurulu üyelerinin yönetim kuruluna seçilme şartlarını taşıyıp taşımadığını araştırmak.

(6) Denetçiler yaptıkları denetim faaliyetleri esnasında şirket, ortaklar veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir hususu tespit ettiklerinde konuyu derhal yönetim kurulan yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu hususa denetim raporunda ayrıca yer verilir.

Denetim teknikleri

MADDE 19 – (1) Denetçiler, aşağıdaki tekniklerin bir kısmını veya hepsini ya da bunların benzer diğer denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve gerekli kanıtları toplar.

a) Varlık incelemesi: Şirketlerin bilançosunda kayıtlı dönemi ve duran varlıkların, fiilen bulunup bulunmadığının ve mevcudiyeti saptanan varların şirkete ait olup olmadığının doğrulanması işlemidir.

b) Gözlem: Bazı kanıtların elde edilmesi sürecinde, denetçinin hazır bulunması ve bu sürece nezaret etmesidir.

c) Doğrulama: Denetçinin, şirket dışındaki kaynaklardan doğrudan doğruya ya da şirket aracılığıyla yazılı bilgi almasıdır.

ç) Bilgi toplama: Denetçinin, denetim sürecinde ilgililerden yazılı veya sözlü olarak bilgi almasıdır.

d) Kayıt sisteminin kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında detaylı inceleme yapılarak işlemlerle ilgili kayıtların doğruluğunun araştırılmasıdır.

e) Hesaplama: Şirkete ait hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

f) Belge incelemesi: İşlemlerle ilgili tüm kayıt ve belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.

g) Örnekleme: İşlemler grubu içerisindeki kalemlerin bütünü hakkında bilgi edinilebilmesi için bu grup içerisinde yer alan azı kalemlerin seçilerek incelemeye alınmasıdır.

ALTINCI BÖLÜM

Denetçinin Seçimi ve Azli

Denetçinin seçimi

MADDE 20 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca denetime tabi olan şirketlerde, bir hesap dönemi için görev yapmak üzere bir veya daha çok denetçi bulunur. Denetçi sayısı üçten fazla olamaz. Birden çok olan denetçiler grup oluşturur. Denetim grubu, raporunun müştereken düzenler. Görüş ayrılığı olması durumunda denetçiler ayrı ayrı rapor düzenleyebilir.

(2) Denetçiler, kuruluşun esas sözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararı ile görev yapacağı hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde, kooperatiflerde ise altı ayı içerisinde bu Yönetmeliğin 7 inci maddesinde belirtilen listede yer alanlar veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurunca yetkilendirilen bağımsız denetçiler arasında seçilirler. Genel kurul, denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple boşalması halinde kalan sürede görev yapmak üzere yedek denetçiyi de seçebilir.

(3) Denetçi bir kişi ise onun birden fazla ise en az ikisinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması şarttır.

(4) Aynı denetçi bir şirkete en fazla beş hesap dönemi üst üste seçilebilir, Beş hesap dönemi üst üste görev yapar denetçi, aradan bir hesap dönemi geçmedikçe aynı şirkette tekrar denetçi olarak seçilemez.

Denetçinin görevden alınması

MADDE 21 – (1) Denetçiler haklı sebeplerin varlığı halinde genel kurul kararıyla görevden alınabilir. Denetçinin bu Yönetmelikte belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması görevini ihmalen veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak şirketin faaliyetlerin aksatacak davranışlarla bulunması ve benzeri sebepler haklı sebep sayılır.

Denetçiliğin boşalması

MADDE 22 – (1) Bir denetçinin ölümü, çekilmesi, bir maniden dolayı görevinin yerine getiremeyecek durumda olması, hacir altına alınması, tarafsızlığının ortadan kalkması veya bu Yönetmelikte belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebeplerle denetçiliğin boşalması ve varsa yedek denetçinin de denetim görevini herhangi bir sebeple yerine getirmesinin mümkün olmaması halinde yönetim kurulu yeni denetçiye seçmek üzere genel kurulu on beş gün içerisinde olağanüstü toplantıya çağırır.

Denetçinin tescil ve ilanı

MADDE 23 – (1) Denetçinin seçimi ile görevden alınması veya ayrılması ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan ettirilir. Denetçinin tescilinde genel Kurul kararlarının tesciline ilişkin belgelere ilave olarak aşağıdaki belgeler ticaret sicili müdürlüğüne sunulur:

- a) Seçilen denetçinin bu görevi kabul ettiğine ilişkin yazılı beyan veya şirketle yapılan sözleşmenin bir örneği,
- b) Bu Yönetmeliğin 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen katılım belgesinin aslı ibraz edilmek kaydıyla bir örneği veya kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca verilen yetki belgesinin aslı ibraz edilmek kaydıyla bir örneği,

(2) Yedek denetçi ancak denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple denetçiliğin boşalması durumunda ve birinci fıkradaki belgelerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulması şartıyla denetçi olarak tescil edilebilir.

YEDİNCİ BÖLÜM

Denetim Raporu

Genel olarak

MADDE 24 – (1) Denetim raporu, denetçi tarafından bilanço gününü izleyen hesap döneminin şirketlerde ilk iki, kooperatiflerde ise ilk üç ayı içerisinde hazırlanır ve genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna verilir. Yönetim kurulu, denetim raporunun genel kurul toplantısının en az on beş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde ortakların incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

(2) Denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır. Raporda yanıltıcı abartılı ve

yanlış bizzat uyandırıcı, gerçeğe aykırı ifadelerle yer verilemez. Raporda mümkün olan en basit kavram ve terimlere kullanılır, tereddüde neden olabilecek belirsiz ifadelerden kaçınılır. Teknik terim kullanılması gereken yerlerde, herkesin kolayca anlamasına imkan verecek şekilde açıklamalar yapılır

(3) Denetçi, bu Yönetmelik uyarınca gerçekleştirdiği tüm denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemiş olduğu denetim planları, şirket yetkilileri ile birlikte düzenlenen tutanaklar gibi belgeleri ve tespit ettiği aykırılıklara ilişkin belgeleri denetim raporuna eklemek zorundadır.

Denetim raporunun asgari içeriği

MADDE 25 – (1) Denetim raporu asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir:

- a) Denetçiye, denetim yapılan şirkete ve hesap dönemin ilişkin bilgiler,
- b) Denetimin planlanmasının, risk takdirlerinin belirlenmesine ve yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin açıklamalar,
- c) Şirketin finansal tablolarına ilişkin tespit ve değerlendirmeler ile denetçi görüşü,
- ç) Şirketin olağan dışı faaliyet ve işlemlerine ilişkin tespit ve değerlendirmeler,
- d) Genel olarak şirket faaliyetlerinin esas sözleşme, genel kurul kararları ve ilgili mevzuat karşısındaki durumu,
- e) Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun ilgili mevzuat uygunluğuna ilişkin tespit ve değerlendirmeler.

(2) Denetçi şirketin finansal tablolarına ilişkin görüşünde, finansal tabloların gerçeği dürüst aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılıp çıkarılmadığı hususunda net bir kanaat belirtir. Denetçinin ulaştığı kanaatin denetim raporunda yer verilen bilgi ve belgelerle uyumlu olması şarttır.

SEKİNCİ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Bakanlığın yetkisi

MADDE 26 – (1) Bakanlık, gerektiğinde bu Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemeye, ortaya çıkacak ihtilafları gidermeye ve denetime ilişkin standart ve ilkeleri belirlemeye yetkilidir.

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerine göre şirketlerin 31/12/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap denetimin denetleyecek denetçiler, Yönetmeliğin yürürlük tarihinden itibaren otuz gün içerisinde genel kurul tarafından seçilir ya da yönetim kurulu tarafından belirlenir ve ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir.

(2) Bu maddede belirtilen dönem için görev yapacak denetçilerde, bu dönemle sınırlı olmak üzere Yönetmeliğin 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen eğitim şartı aranmaz ve bunların tescilinde Yönetmeliğin 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen katılım belgesi istenmez. Bunun yerine Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir Ruhsatlarının asılları ibraz edilmek suretiyle örneğinin Sicil Müdürlüğüne verilmesi şarttır.

Yürürlük

MADDE 27 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 28 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Gümrük ve Ticaret Bakanı yürütür.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU		
Öğrencinin Adı Soyadı: Cem Sürücü		Evet
Kapak		
1	Tez başlığı, tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, abstract, giriş, sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 7 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşlukları ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

İmza

Danışman Adı Soyadı